

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA– UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS JURÍDICAS

MARCONE RAMALHO MARINHO

**Norma geral antielisiva: entre a justiça tributária e a intromissão
inconstitucional na autonomia privada**

MESTRADO EM DIREITO ECONÔMICO

JOÃO PESSOA

2011

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS JURÍDICAS

MARCONE RAMALHO MARINHO

**Norma geral antielisiva: entre a justiça tributária e a intromissão
inconstitucional na autonomia privada**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-graduação em Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Econômico, sob a orientação do Professor Doutor Rodrigo Toscano de Brito.

JOÃO PESSOA

2011

Marinho, Marcone Ramalho.

M338n Norma geral antielisiva: entre a justiça tributária e a intromissão inconstitucional na autonomia privada / Marcone Ramalho Marinho. – João Pessoa, 2011. 204f.

Dissertação (Mestrado em Direito Econômico) – Universidade Federal da Paraíba – UFPB. Centro de Ciências Jurídicas – CCJ – 2011.

Orientador: Prof. Dr. Rodrigo Toscano de Brito.

1. Direito tributário. 2. Elisão fiscal. 3. Planejamento tributário. 4. Evasão fiscal.

CDU – 34:336.2

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor Rodrigo Toscano de Brito

*Dedico a presente pesquisa à minha querida esposa
Consola, agradecendo-lhe pela paciência com que
sempre suportou as intermináveis horas que passei
distante, realizando meu sonho de trilhar a vida
acadêmica.*

AGRADECIMENTOS

Uma pesquisa científica, realizada como parte de um curso de mestrado, não se faz sem a colaboração de várias pessoas. Agradeço a todos que, de alguma forma, colaboraram para a consecução deste trabalho, mas especialmente:

À minha esposa Consola e meus filhos Laísa e Leonardo, que sempre me incentivaram a realizar a presente pesquisa, compreendendo o meu distanciamento físico, essencial para a realização de um trabalho deste porte.

Ao meu orientador Professor Doutor Rodrigo Toscano que, apesar de dispor de pouco tempo, soube, nos poucos momentos de convívio que tivemos, objetivamente contribuir para esta pesquisa, incentivando-me, sugerindo leituras e ajudando na organização dos diversos temas a tratar.

Ao Professor Doutor Geílson Salomão, pela receptividade com que me acolheu, quando do estágio docência, realizado no segundo semestre do ano de 2009, e pelas sugestões apresentadas, quando da qualificação.

Aos alunos do quarto ano de direito pela atenção despendida nas aulas por mim ministradas no segundo semestre do ano de 2009.

À Professora Doutora Herta Urquiza, da disciplina Direito Econômico, por me haver ensinado a gostar e admirar as obras do Professor Eros Roberto Grau.

Aos professores do Programa de Pós-graduação da UFPB, sobretudo ao professor Doutor Fernando Antonio de Vasconcelos, que confiou na minha capacidade, dando-me incentivo para a realização do mestrado, às Professoras Doutoras Ana Luisa Celino Coutinho, Maria Luiza Pereira de Alencar Mayer Feitosa, Belinda Pereira da Cunha e Marcela Varejão, pelas aulas ministradas.

Aos colegas do Mestrado de Direito Econômico, pela convivência acadêmica, ao longo dos anos de 2009 e 2010.

Aos funcionários do Programa de Pós-graduação da UFPB, pela atenção despendida ao longo desses anos.

Aos demais funcionários do Centro de Ciências Jurídicas da UFPB, sobretudo D. Zezé, pelo cafezinho semprequentinho que nos servia todas as manhãs.

RESUMO

MARINHO, Marcone Ramalho. *Norma geral antielisiva: entre a justiça tributária e a intromissão inconstitucional na autonomia privada*. 2011. 204 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2011.

A resistência à tributação é um fenômeno natural ao ser humano e acompanha a humanidade por todos os tempos. A elisão fiscal, como espécie de resistência, se caracteriza pela conjugação de atos lícitos, normalmente levados a efeito anteriormente ao surgimento do fato gerador. Nesse sentido, apresenta-se como concretização da autonomia privada no campo tributário, pois nenhum cidadão é obrigado a pagar o maior imposto, se existirem dois ou mais caminhos legais e alternativos a seguir que impliquem impacto tributário diverso. Pode, contudo, a elisão ser praticada de forma abusiva, ocasião em que fere o ordenamento jurídico. Para combatê-la, utilizam-se, além de cláusulas específicas, normas gerais antielisão portadoras de termos de conceitos indeterminados. Por esse fato, a doutrina nacional majoritariamente entende norma desse jaez inconstitucional, por ferir o princípio da legalidade tributária. O princípio da legalidade exige que todos os elementos necessários à tributação estejam especificados na lei, apresentando-se, contudo, como uma reserva relativa. O princípio da igualdade, concretizado pela capacidade contributiva, exige que capacidades contributivas iguais contribuam da mesma forma. A justiça na tributação somente é alcançada se todos que puderem contribuir o façam. O contrato é o instrumento pelo qual a elisão é concretizada. Nas práticas elisivas, normalmente são utilizados contratos atípicos para documentar os diversos negócios realizados, sobretudo os indiretos, nos quais procuram as partes atingir fim diverso da espécie contratual utilizada. Elisão e simulação não se confundem, na medida que nessa última as partes declaram negócio que, na realidade, não desejam, enquanto que na elisão tal não ocorre. Ademais, a simulação é ilícito e macula qualquer planejamento tributário. Ponto comum nas diversas normas gerais antielisão dos diversos países analisadas é o estabelecimento de critérios materiais para caracterizar a elisão abusiva. O ordenamento nacional admite a existência de norma geral antielisão e o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional apresenta-se como tal, não obstante suas imperfeições. De eficácia limitada e sem apresentar critério material a permitir a desconsideração dos negócios abusivos, a referida norma, quando eficaz, apresentar-se-á como mais um limitador da autonomia privada a contribuir para um aperfeiçoamento do sistema tributário, aumentando a possibilidade de se chegar a uma maior justiça tributária.

Palavras-chaves: Elisão fiscal; Planejamento tributário; Simulação; Evasão fiscal; Justiça tributária.

RÉSUMÉ

MARINHO, Marcone Ramalho. *Règle générale contre l'évasion*: entre la justice fiscale e la limitation anti constitutionnel du principe de liberté de gestion des entreprises. 2011. 204 p. Dissertation (Maîtrise en droit) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2011.

La résistance à l'ordre fiscal est un phénomène naturel à l'homme et a toujours suivi l'humanité. L'évasion fiscale, comme une sorte de résistance, se caractérise par une combinaison d'actes licites, habituellement effectuée avant le fait générateur. En conséquence, il se présente comme un exemple de l'autonomie privé, aucun citoyen ayant obligé de payer la taxe la plus élevée se il y a deux ou plus des chemins a suivre avec différentes conséquences fiscales. L'évasion, toutefois, peut être pratiquée de manière abusive, ce qui nuit au système judiciaire dans son ensemble. Pour la combattre, on utilise, en plus des dispositions spécifiques, les règles générales anti-évitement, composé des mots de signification indéterminée. Pour ce fait, la plupart de la doctrine brésilienne croie que ce ne pas possible la existence de ce type de règle puisqu'il aurait violation du principe de la légalité de l'imposition. Le principe de légalité exige que tous les éléments requis par l'impôt sont précisés par la législation fiscale, mais il s'agit d'une règle relatif dans ce cas la. Le principe de l'égalité, représenté par la capacité de payer, demande que capacités d'égal pouvoir contribuent de façons égales. L'équité fiscale n'est atteint que si tous ceux qui peuvent contribuer le faire. Le contrat, c'est l'instrument par lequel l'évasion fiscale est atteint. Généralement on utilise des contrats non-standard, afin de documenter les différents actes de gestion fiscales surtout les contrats indirectes où les contractant change la cause d'un contrat standard. On ne peut pas confondre évasion et simulation, parce que ce dernier consiste en prétendre vouloir quelque chose, tandis que dans l'évasion on veut vraiment ce que on déclare. De plus, ce dernier est illégale et vicie tout gestion fiscale. Point commun dans les différentes lois étrangères analysée, concernant la répression de l'évasion par l'abus de droit, c'est l'établissement de critères matériaux pour caractériser ce type de évasion fiscale. Le système juridique brésilien admet l'existence d'une règle générale contre l'évasion abusive et le seul paragraphe de l'article 116 de la CTN est'un exemple de cella, malgré ses imperfections. Règle de efficace limitée et n'ayant pas des critères matériaux pour éviter l'évasion abusive, cette règle, lorsqu'il est efficace, peut être vue comme une limitation de l'autonomie privé, en contribuant à un régime fiscal amélioré, qui soulève la possibilité d'atteindre la justice fiscale.

Mots-clés: Evasion fiscale; Planification fiscale; Simulation; Justice fiscale.

LISTA DE ABREVIATURAS

ABO	Abgabenordnung
AgR	Agravo regimental
ATS	Abusive tax shelter
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC	Código Civil
CDC	Código de Defesa do Consumidor
CGI	Code général des impôts
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
CPF	Code des procédures fiscales
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira
CTN	Código Tributário Nacional
DJ	Diário da Justiça
D.p.r.	Decreto del presidente della repubblica
DRJ	Delegacia da Receita Federal do Brasil de julgamento
FUNDAP	Fundo de desenvolvimento das atividades portuárias
HMRC	Her majesty revenue & service
IFS	Institute of Fiscal Studies
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Seguro, ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza
IRS	Internal Revenue Service
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis por Ato Oneroso <i>Inter Vivos</i>
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
LGT	Ley general tributaria
MP	Medida Provisória
NCC	Novo Código Civil
NIC	National insurance contributions
RE	Recurso extraordinário
REsp	Recurso especial
RMS	Recurso em mandado de segurança
SAT	Seguro Acidente de Trabalho
SIMPLES	Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
USP	Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
CAPÍTULO I – ELISÃO: ENTRE A LIBERDADE E A SOLIDARIEDADE	
1.1 Autonomia privada: um direito fundamental	21
1.2 Pagar impostos: um dever fundamental	24
1.3 Resistência aos impostos: evasão, elisão e elusão	27
1.4 A abrangência da elisão fiscal	35
CAPÍTULO II – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELACIONADOS À ELISÃO	
2.1 O ordenamento jurídico como sistema	39
2.2 A elisão e os princípios constitucionais.....	41
2.3 Princípios e regras	43
2.4 Princípios constitucionais tributários.....	46
2.4.1 Princípio da igualdade	47
2.4.2 Princípio da capacidade contributiva.....	51
2.4.3 Princípio da solidariedade	60
2.4.4 Princípio da legalidade	63
2.5 Justiça tributária.....	77
CAPÍTULO III – O CONTRATO COMO FORMA DE INSTRUMENTALIZAR A ELISÃO	
3.1 A crise do contrato: dirigismo contratual	85
3.2 Validade e eficácia dos contratos: um contraponto entre o direito privado e o tributário..	92
3.3 A simulação nos negócios jurídicos	98
3.3.1 No âmbito do direito privado.....	98
3.3.2 A simulação no direito tributário.....	107
3.4 Contratos atípicos, indiretos, fiduciários e elisão fiscal	115
3.5 A utilização dos contratos na elisão fiscal: um exemplo prático.....	124
CAPÍTULO IV – A ELISÃO NO DIREITO COMPARADO	
4.1 Razão de um estudo de direito comparado	126
4.2 Elisão fiscal na Espanha	126
4.3 Elisão fiscal na França.....	129

4.4 Elisão fiscal em Portugal	134
4.5 Elisão fiscal na Itália.....	136
4.6 Elisão fiscal na Alemanha	138
4.7 Elisão fiscal nos Estados Unidos	141
4.8 Elisão fiscal na Inglaterra	148
4.9 Panorama geral no direito comparado	150

CAPÍTULO V – A POSITIVAÇÃO DA NORMA GERAL ANTIELISIVA E O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

5.1 Discussão sobre a constitucionalidade de uma norma geral antielisão no ordenamento jurídico nacional	152
5.2 Artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional: norma geral antielisão?... 158	
5.3 Interpretando o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.....	160
5.3.1 Abrangência da norma.....	162
5.3.2 Eficácia da norma	175
5.3.3 Operacionalidade da norma	176
5.3.3.1 Aplicabilidade da norma no tempo.....	176
5.3.3.2 Aspectos procedimentais	177
5.3.3.3 Imposição de multa punitiva	179
5.4 Elisão fiscal abusiva e a justiça tributária.....	179

CONSIDERAÇÕES FINAIS	182
----------------------------	-----

REFERÊNCIAS	197
-------------------	-----

INTRODUÇÃO

A Constituição Cidadã de 1988 foi pródiga em estabelecer direitos aos cidadãos. Essa ampla gama de direitos, contudo, comporta outra face: impõe, consequentemente, ao Estado, obrigações. Vivemos a época das Constituições diretivas, que enunciam diretrizes, programas e fins a serem realizados pelo Estado. Esses fins abrangem atividades relacionadas à segurança, à saúde, à educação, à assistência social, para citar apenas algumas. Para cumpri-los, necessita o Estado de meios financeiros.

Nosso modelo constitucional delega à iniciativa privada as atividades econômicas em sentido estrito, por determinação contida nas normas relativas à ordem econômica e financeira. Consequentemente, o Estado pouco arrecada de receitas originárias e os recursos públicos advêm basicamente das receitas derivadas, que são angariadas dos diversos membros da sociedade na forma de tributos.

Daí poder-se falar hodiernamente em um dever de pagar tributos, cujos recursos serão utilizados pelo Estado para a consecução de seus objetivos, plasmados na própria Constituição Federal de 1988. Surge, então, a questão da partilha, dentre os membros da sociedade, dos recursos necessários à consecução dos vários objetivos a que o Estado se propõe. E a forma como essa partilha é efetivada caracterizará um sistema tributário como justo ou não.

No tocante à forma como os recursos devem ser retirados dos particulares, se sobressaem os princípios da isonomia ou igualdade, sob o norte do princípio da capacidade contributiva, e da progressividade. O princípio da capacidade contributiva visa a distribuir, de forma equânime, os sacrifícios de cada um, na medida de suas forças econômicas. O da progressividade implica em uma maior contribuição de quem dispõe de maior capacidade contributiva, pela imposição de alíquotas cada vez mais elevadas, à medida que a base de cálculo vai aumentando.

Com o intuito de limitar o poder de tributar, o próprio constituinte de 1988 estabeleceu certas restrições à atuação do Estado, que deve observar os freios estabelecidos na Constituição Federal. Os limites a serem observados não são somente os fixados na ordem tributária, mas também os explícitos e implícitos, contidos em toda a Constituição, sobretudo no capítulo relativo aos direitos e garantias fundamentais, que não podem ser ofendidos pelas normas tributárias.

Sempre houve, na história da humanidade, resistência dos membros da sociedade ao pagamento de tributos. Essa resistência encontra razões históricas. Em passado não tão

longínquo, os tributos eram cobrados da sociedade em função da vontade do soberano e eram utilizados sobretudo para seu enriquecimento pessoal. Era natural, nesse contexto, que seus membros rejeitassem essa contínua retirada de riqueza pelo Estado (leia-se pelo soberano).

Marco Aurélio Greco reporta um caso de “fuga aos impostos” documentado, ocorrido ainda no século XIV: determinada comuna estabeleceu a obrigatoriedade do pagamento de uma taxa para os comerciantes que desejassem utilizar o solo da praça para a comercialização de bens; alguns caçadores se dirigiram à praça com peles de animais, com o intuito de vendê-las, mas se recusavam a pagar o tributo, pois, segundo eles, as peles não estavam expostas sob o solo da praça; eles as carregavam no corpo. A solução dada ao caso foi a de que o tributo era devido, pois “ele estava ali para comercializá-la; e se esta era a razão e a finalidade da sua presença, então a taxa era devida”.¹

Em estudo dedicado especificamente à resistência ao pagamento de impostos, Magín Pont Mestres² relata que a maioria dos autores a associam ao egoísmo. O autor contudo discorda, pois se existem indivíduos egoístas, também existem, na mesma medida, os altruístas. Daí entender que “devam intervir outras motivações como causas, que devem ser buscadas no mundo circundante, concretamente no ambiente do grupo”.³

Magín Mestres critica a utilização da expressão “carga fiscal”, por conter um conteúdo pejorativo, que nada contribui para um entendimento do moderno fenômeno tributário. Após mencionar que a expressão remonta à antiga Roma, afirma o autor:

Do tributo romano, estabelecido, mas não consentido e aprovado, ao imposto aprovado democraticamente da atualidade, há uma diferença abismal. Contudo, o nome que se continua a utilizar para designar o montante de dinheiro desembolsado a título de impostos é o mesmo: carga fiscal.⁴

Propõe, então, a utilização dos vocábulos *aportación* ou *contribución* para substituir “carga”. Alerta ainda o autor que o próprio vocábulo “imposto” também traz em si um sentido forte, como algo que pesa, que grava. Mas, ressalta, o imposto atual “antes aumenta a renda,

¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 121.

² PONT MESTRES, Magín. *El problema de la resistencia fiscal: sus causas a la luz de la psicología: su solución a través del derecho financiero y de la educación fiscal*. Barcelona: Bosch, 1972. p. 3.

³ Texto original: “*Deban intervenir otras motivaciones como causantes que han de buscarse en el mundo circundante, concretamente en el ambiente del grupo.*” (PONT MESTRES, Magín, op. cit., p. 227, tradução nossa).

⁴ Texto original: “*Del tributo romano, establecido, pero non consentido y aprobado, al impuesto aprobado democraticamente de la actualidad, hay una diferencia abismal. Sin embargo, el nombre que se sigue asignando al montante dinerario desembolsado en concepto de impuestos es el mismo: carga fiscal.*” (PONT MESTRES, Magín, op. cit., p. 13, tradução nossa).

acrescenta a quantidade de coisas boas que têm ou recebem os cidadãos, aumenta a renda nacional”.⁵

Como solução para a resistência aos impostos, o autor propõe uma nova visão do direito tributário, mais alinhado com os dias atuais e que tenha como princípio a retidão e a justiça tributária. Propõe ainda a educação fiscal como meio de superar as resistências.

O Estado atual apresenta-se como um Estado Democrático de Direito, na maioria das sociedades ocidentais, baseado em Constituições promulgadas livremente. Essas Constituições visam à construção de uma sociedade justa e solidária, com a diminuição paulatina das desigualdades sociais. Nesse novo contexto, pergunta-se: até que ponto atualmente ainda é legítima essa resistência ao pagamento dos tributos?

O objeto da presente pesquisa é uma das espécies de resistência aos impostos. Em trabalho doutrinário, Charles Robbez Masson traz um panorama geral das diversas formas de resistência aos impostos. Divide-as em coletivas ou individuais. As coletivas abrangeriam a greve de impostos, os movimentos de insurreição fiscal, como foi o movimento liderado por Tiradentes, e as ações abertas de protesto ou mesmo de oposição à fiscalização. As individuais incluiriam, inicialmente, os procedimentos de adaptação, que englobariam a abstenção e a substituição, a afronta direta à lei ou, ao contrário, a tentativa de utilização da lei tributária, diretamente ou não, para atingir um mesmo resultado ou um resultado equivalente.⁶

De qualquer forma, havendo regras jurídicas que obrigam ao pagamento dos tributos, o seu descumprimento acarretará a aplicação de sanções aos cidadãos recalcitrantes. Contudo, apesar de haver sanção para o não cumprimento das regras, a resistência aos impostos é bem mais comum do que se imagina.⁷

⁵ Texto original: “*antes bien aumenta la renta, acrecienta la cantidad de cosas buenas que tienen o reciben los ciudadanos, aumenta la renta nacional*” (PONT MESTRES, Magin, *El problema de la resistencia fiscal: sus causas a la luz de la psicología: su solución a través del derecho financiero y de la educación fiscal*, p. 19, tradução nossa).

⁶ MASSON, Charles Robbez. *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1990. p. 49.

⁷ Os artigos a seguir, da imprensa estrangeira e nacional, comprovam a resistência a que nos referimos: Primeiro ministro Brown apoia ações internacionais de combate à elisão fiscal; Elisão fiscal retira dos países em desenvolvimento 900 bilhões ao ano (STRATTON, Allegra; BROOKS, Richard; DAVIES, Nick. Brown backs international action on tax avoiders [= Brown apoia ações internacionais de combate à elisão fiscal]. *The Guardian*, de 05 fev. 2009. Disponível em: <www.guardian.co.uk/business/2009/feb/05/tax-avoidance-gordon-brown>. Acesso em: 16 fev. 2009); As quarenta maiores empresas francesas, membros do índice CAC40, pagam menos impostos sobre o lucro que as pequenas e médias empresas (LES ENTREPRISES du CAC40 paient moins d'impôts sur les bénéfices que les PME = EMPRESAS membros do índice CAC40, pagam menos impostos sobre o lucro que as pequenas e médias empresas. *Le Monde*, de 14 dez. 2009. Disponível em: <www.lemonde.fr/web/imprimer_element/0,40-0@2-3234,50-1280148,0.html>. Acesso em: 14 dez. 2009); A elisão fiscal traz grandes prejuízos aos Estados (COCHEZ, Pierre; CARASCO, Aude. L'évasion fiscale coûte très cher aux États = A elisão fiscal traz grandes prejuízos aos Estados. *La Croix*, 27 fev. 2008. Disponível em:

Excluindo o que Masson denomina de formas de adaptação – abstinência e substituição –, os que optam por resistir, todavia, dispõem, grosso modo, de dois caminhos distintos: cometer algum tipo de fraude, em afronta direta à norma jurídica tributária, aqui incluída a falta de cumprimento da obrigação tributária, ou, como uma segunda alternativa, utilizar-se de atos ou negócios jurídicos para construir situações que impliquem evitar a ocorrência do fato gerador ou impliquem a ocorrência de fato gerador menos oneroso.

Ainda sem muito rigor técnico, e numa primeira aproximação ao tema da presente pesquisa, o primeiro dos comportamentos denomina-se evasão fiscal e implica a ocorrência de atos ilícitos; denomina-se o segundo comportamento elisão fiscal ou tributária; refere-se a uma primeira aproximação pois há certa confusão conceitual sobre os dois vocábulos, no seio da doutrina pátria, o que será analisado logo a seguir.

Entre a elisão que, em princípio, seria ato lícito, e a evasão, que seria ilícito, existe uma zona cinzenta, representada por inúmeras situações limites. A elisão fiscal praticada, inclusive, poderá ser questionada pela Administração tributária, e, caso ela entenda ter ocorrido alguma infração à legislação de regência do tributo, poderá cobrar as exações eventualmente devidas.

Para as situações de evasão, que, numa acepção larga, abrangeria da simples inadimplência até os casos de fraude, existem normas expressas no Código Tributário Nacional e nas leis de regência dos diversos tributos, contando as situações mais graves, inclusive, com a proteção do direito penal, formando o campo do direito penal tributário.

Já quanto às situações de elisão, o fenômeno sempre foi combatido pelos diversos Estados nacionais através de regras específicas, normalmente criadas a partir da constatação das ações empreendidas pelos particulares, com o objetivo de impedir que outros contribuintes as utilizem. São as cláusulas específicas antielisivas ou cláusulas *ad hoc*.

Nesse sentido, periodicamente as Administrações tributárias, analisando as novas práticas elisivas dos contribuintes, e com objetivo de impedir que outros contribuintes as adotem, propõe aos Legislativos a criação de normas antielisivas específicas. Essas técnicas de fechamento do sistema normativo ocorrem, inclusive, em países de tradição da *common*

<www.La-croix.com/article/imprimer.jsp?docId=2330266&rubId=1096&imprimer>. Acesso em: 14 dez. 2009); RECEITA investiga fraude em 15 fusões. *O Estado de S. Paulo*, de 22 mar. 2010. Disponível em: <http://www.estadao.com.br/estadaodehoje/20100322/not_imp527474,0.php>. Acesso em: 23 mar. 2010; LUCE, Edward; GUERRERA, Francesco. EUA fecham brechas para evitar a evasão fiscal. *Valor Econômico/Financial Times*, 05 maio 2009. Disponível em: <http://www.abbc.org.br/m5_imprime.asp?cod_noticia=5436>. Acesso: 23 mar. 2010); e RECEITA investiga aumento de R\$ 3,7 bi em compensações. *Valor Econômico*, de 13 maio 2009. Disponível em: <www.audifactor.com.br/noticia.php?idnoticia=569>. Acesso em: 23 mar. 2010.

Law. Como bem expõe relatório do Institute of Fiscal Studies (IFS), organização não governamental inglesa voltada a estudos fiscais:

O jogo tradicional é o parlamento estabelecer, através da legislação, as fronteiras da tributação e colocar minas nessa fronteira, com a finalidade de manter os contribuintes do lado certo. Os contribuintes e seus assessores tributários então encontram um caminho através das minas e aí o Parlamento retoma a tarefa de pôr mais minas e construir muros mais altos.⁸

A partir da década de 90, contudo, tendo em vista os déficits fiscais galopantes e a constatação de que o combate à elisão não poderia ser feito unicamente com cláusulas específicas, vários Estados nacionais, cansados de “construir muros”, iniciaram um movimento no sentido de instituir cláusulas gerais antielisivas, como forma de fechamento normativo ao fenômeno elisivo. Essas cláusulas visam, em essência, a evitar o abuso de direito pelo contribuinte.

Cada ordenamento jurídico, contudo, elegeu seu critério específico para o tratamento da elisão levada a efeito pelo contribuinte, normalmente via cláusula geral antielisiva. Assim, grosso modo, na Espanha havia o conceito de “fraude à lei tributária”, hoje substituído pelo de “conflito na interpretação da norma tributária”; na Alemanha, o abuso de formas, espécie do gênero “abuso de direito”; na França, o abuso de direito; e, nos países que adotam a *common law*, o conceito de propósito negocial. As regras legais relativas à elisão nesses países e em alguns outros serão analisadas mais detidamente em capítulo específico desta pesquisa.

Somente em 2001, com o advento da Lei Complementar n. 104, que introduziu o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66), pôde o ordenamento jurídico nacional contar com norma desse jaez. Através dessa alteração legislativa, foi estabelecido que:

Artigo 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.⁹

Denominada de norma geral antielisiva pela Secretaria da Receita Federal, até o momento, a lei ordinária a que se refere não foi criada. Houve uma tentativa de

⁸ BOND, Steve; GAMMIE, Malcolm; WHITING, John. Tax Avoidance. In: CHOTE, Robert et al. (Eds.). *The IFS Green Budget 2006*. London: The Institute for Fiscal Studies (IFS), 2006. Cap. 10, p. 172-179. Disponível em: <<http://www.ifs.org.uk/budgets/gb2006/06chap10.pdf>>. Acesso em: 24 mar. 2010, tradução nossa.

⁹ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 10 abr. 2010.

regulamentação ainda no ano de 2002, com edição da Medida Provisória n. 66, que, ao ser convertida em lei, teve as regras antielisivas excluídas de seu corpo, por suposta inconstitucionalidade. Nesse sentido, assim se posicionou o relator, deputado Benito Gama: “[...] quanto às normas antielisivas, dos artigos 13 a 19, que são inquinadas de inconstitucionais por amplos setores da comunidade jurídica brasileira, contornaremos o obstáculo, propondo a supressão dos dispositivos sob suspeita.”

Trata-se o dispositivo em questão de instrumento de justiça tributária, por cumprir o mandamento constitucional da isonomia e da igualdade? E fiscal, por permitir à Administração tributária pôr o citado princípio em prática, quando da aplicação da legislação tributária?

A chamada justiça distributiva, que em Aristóteles fora concebida como sendo “a cada qual segundo seus méritos”, evoluiu para o conceito de justiça social, a partir do século XIX, impregnada de utopia, pois se acreditava que sua concretização se daria inevitavelmente, como decorrência do próprio desenvolvimento econômico.¹⁰

Mais recentemente, esse mesmo conceito evoluiu para o que se denominou justiça política, a ser implementada pela atuação do Estado, retirando renda daqueles que apresentam capacidade para contribuir, para redistribuí-la entre os seus membros mais necessitados da sociedade.

Hodiernamente, a partir das obras de Tipke e Buchanan, construiu-se o conceito de justiça fiscal, como uma das facetas mais importantes da justiça política. Segundo Ricardo Lobo Torres, “a justiça fiscal é uma das possibilidades mais concretas da justiça política, sendo a justiça que se atualiza por intermédio do fisco e tem a sua problemática indissolúvelmente ligada à das instituições políticas e à da Constituição”.¹¹

Contudo, a justiça fiscal não pode ser feita à margem de nossa Constituição, mas sim de acordo com as regras ali expostas, observando-se as limitações ao poder de tributar inseridas na ordem tributária, respeitando-se ainda as demais determinações, sobretudo as constantes no artigo 5º, que estabelecem os direitos e garantias individuais.

Dentre esses, ganha relevância o princípio da legalidade, que, inclusive, vem reforçado na ordem tributária, no artigo 150, I, da nossa Constituição, o que leva a maioria da doutrina a identificar um princípio da tipicidade cerrada na seara tributária, similar, para alguns, à tipicidade existente no direito penal ocidental. Como as cláusulas gerais trabalham com

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Justiça distributiva: social, política e fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 5, n. 70. p. 27-28, out./dez. 1995.

¹¹ *Ibidem*, p. 34.

conceitos indeterminados, a doutrina nacional majoritária entende que a sua instituição acarreta ofensa ao princípio da legalidade, pois permitiria ao intérprete certa margem de discricionariedade ao aplicá-la.

Os contribuintes têm o direito de se planejarem para diminuir a incidência tributária sobre suas atividades. Essa liberdade lhes é dada pela nossa Constituição, ao estabelecer a liberdade de iniciativa e a liberdade contratual, no que se convencionou chamar de autonomia privada. Essa constatação é uma das poucas unanimidades doutrinárias em relação ao fenômeno elisivo.

O que se tem verificado recentemente é um movimento das Administrações tributárias globais no sentido de fechar o sistema jurídico normativo, seja com a utilização de cláusulas específicas ou gerais, não aceitando os planejamentos tributários feitos pelos contribuintes, taxando como inaceitáveis as mesmas práticas que, antes, não o eram.

Alguns autores, de fato, apontam para uma evolução no tratamento do fenômeno elisivo. Se antes era praticamente unânime a opinião doutrinária de que, caso não houvesse simulação na atuação do contribuinte, o seu planejamento não poderia ser questionado, hoje essa afirmação já tem sido questionada por autores de renome.

Esses autores questionam: até que ponto seria inaceitável a atitude do contribuinte de evitar ao máximo a imposição tributária através dos meios de que dispõe? Ou, posta pelo outro lado da questão, até onde vai a liberdade do contribuinte nesse campo? São alguns dos questionamentos que se procurará responder com a presente pesquisa.

Mas o principal objetivo da pesquisa a ser empreendida será verificar a compatibilidade de uma cláusula geral antielisiva em nosso ordenamento jurídico, tendo em vista que sua utilização implica a utilização de conceitos indeterminados. Seria uma cláusula geral antielisiva constitucional, à vista do denominado princípio da tipicidade cerrada na seara tributária? Esse o grande objetivo da pesquisa.

Caso a resposta seja positiva e se entenda que o ordenamento pátrio permite a adoção de uma cláusula geral antielisiva, urge averiguar em que medida o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional se apresenta como uma verdadeira cláusula desse naipe e, caso positivo, proceder à sua interpretação jurídica, esclarecendo, ao final, em que medida sua utilização possibilitaria um aumento da justiça tributária no país.

Para atingir esse objetivo, mister estabelecer um método, um caminho seguro para atingi-lo. Nossa abordagem iniciar-se-á pela Constituição Federal de 1988, em busca dos princípios ali contidos que digam respeito ao fenômeno sob estudo, para, ao final, tratar especificamente da norma contida no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário

nacional. Adotaremos então, tendo em vista que partiremos do geral para o específico, como método de abordagem, o método dedutivo.

Os métodos de procedimento variarão, a depender do enfoque empreendido. Assim, o método comparativo será utilizado, quando do estudo do fenômeno elisivo no direito comparado, que será empreendido no capítulo quarto. Nesse mesmo capítulo, na medida que procurarmos identificar características comuns às várias normas gerais antielisivas nos países estudados, utilizaremos também o método tipológico.

O método hermenêutico será o preponderantemente utilizado no capítulo quinto, quando estaremos respondendo ao objetivo maior da presente pesquisa, bem como procedendo à interpretação da norma contida no dispositivo do Código Tributário Nacional, que é o objeto desta pesquisa. O método histórico também terá aplicabilidade, em ocasiões pontuais – por exemplo, quando da análise da evolução da legislação antielisão na Itália e na Espanha, no capítulo quarto.

Para empreendermos a pesquisa, manusearemos exclusivamente documentação indireta. Assim, como técnica de pesquisa, utilizou-se a bibliográfica, consistindo em livros doutrinários, artigos e outras produções científicas, além de decisões judiciais e administrativas que se relacionassem ao objeto de estudo.

Antes, porém, de avançar sobre os questionamentos anteriores, faz-se mister realizar-se uma inicial delimitação do objeto do nosso estudo. Será ele a elisão fiscal, assim entendida como toda ação do contribuinte lícita e anterior à ocorrência do fato gerador, tendente à redução, à eliminação ou à postergação do pagamento do tributo.

No sentido que demos ao termo, não entendemos se tratar de elisão fiscal a simples evitação do fato gerador, por abstinência ou substituição. Não a confundimos também com as opções fiscais, quando a própria legislação, normalmente em função de uma praticabilidade necessária aos dias atuais, dá opções de escolha ao contribuinte, como no caso do imposto de renda da pessoa jurídica, em que pode haver, a critério do contribuinte, opção pelo lucro real presumido, ou, mesmo, arbitrado.

Vislumbramos a necessidade de relatar a pesquisa em cinco capítulos. No capítulo primeiro, abordaremos o grande quadro em que se encontra o fenômeno elisivo. Da mesma forma que o ordenamento jurídico garante aos contribuintes a liberdade de planejarem os seus negócios e suas vidas privadas da melhor maneira, inclusive no sentido de pagarem o menor imposto possível, o mesmo ordenamento lhes impõe a obrigação de pagar os impostos legalmente estabelecidos. Após o contraponto entre a autonomia privada e o dever fundamental de pagar tributos, trataremos da resistência ao pagamento de tributos, ocasião em

que se analisarão os diversos vocábulos utilizados para expressar essa espécie de resistência que é objeto da pesquisa. Por fim, delimitaremos ainda mais o que se entende, para a presente pesquisa, por elisão fiscal.

No capítulo segundo, após se referir brevemente ao ordenamento jurídico como um sistema coerente, composto de normas jurídicas que ora se apresentam como regras, ora como princípios, tratar-se-á dos princípios constitucionais especificamente relacionados com o fenômeno elisivo, quais seja, o princípio da legalidade, que abrange a análise da tipicidade, da segurança jurídica, o princípio da igualdade, expresso, na seara tributária, principalmente, pelo princípio da capacidade contributiva, mas também pelo recém-descoberto princípio da solidariedade. Ao final, discorrer-se-á sobre a justiça e, principalmente, sobre a justiça tributária.

A elisão fiscal normalmente se concretiza através de contratos escritos, em que fica cristalizada a operação ou o negócio realizado. Por essa razão, dedicar-se-á parte da pesquisa a esse instituto que concretiza os negócios jurídicos – o contrato. A ele dedicar-se-á o terceiro capítulo. O contrato, como instituto jurídico, tem sido objeto de inúmeras restrições nos últimos tempos, motivadas inicialmente pela constatação de que nem sempre existe um perfeito equilíbrio entre as partes contratantes e, mais recentemente, por exigências de cunho ético, como a boa-fé entre os contratantes e a existência de uma função social a ele inerente. A abordagem iniciar-se-á pela crise por que passa o contrato. Em seguida, deter-se-á sobre a validade e a eficácia dos contratos, fazendo um contraponto entre o direito civil e o tributário. A simulação, vício contratual, é muito frequente na seara tributária e se confunde com o próprio fenômeno elisivo. Ademais, o próprio texto da norma jurídica objeto da presente pesquisa utiliza-se do vocábulo “dissimular”, justificando um breve estudo sobre a simulação nos negócios jurídicos. Por fim, estudar-se-ão os contratos indiretos, atípicos e fiduciários, para compreender como essas espécies são utilizadas nas práticas elisivas.

O objeto de estudo da presente pesquisa é global e universal – não se pode esquecer que a globalização, como fenômeno, atinge também as Administrações fiscais do planeta, inclusive gerando concorrência fiscal entre os diversos países. Ademais, todos os Estados ocidentais da atualidade se apresentam como Estados fiscais e enfrentam, com maior ou menor intensidade, os mesmos problemas de resistência ao pagamento de tributos. Por essa razão, no capítulo quarto, far-se-á breve análise de direito comparado, tentando verificar como alguns dos ordenamentos jurídicos ocidentais tratam a elisão e a combatem na sua forma abusiva. Neste estudo, não se perderá de vista que o ordenamento pátrio tem características individuais, que lhe são próprias e o diferenciam dos demais, sendo

inapropriado importar elementos desses ordenamentos alienígenas, sem ampla ponderação anterior.

No capítulo quinto, após se averiguar se o nosso ordenamento jurídico comportaria uma norma geral antielisão, analisar-se-á especificamente a norma contida no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, determinando sua natureza, identificando suas características e verificando sua abrangência. Por fim, verificar-se-á até que ponto e em que circunstâncias a regra contida nesse dispositivo é verdadeiramente uma medida de justiça tributária.

A elisão fiscal é um dos temas mais polêmicos e relevantes do direito tributário. Em sua discussão, entram em choque princípios constitucionais, como legalidade, tipicidade fechada, segurança jurídica, igualdade e capacidade contributiva. Sua discussão ainda implica falar-se de interpretação da legislação tributária, interpretação econômica, analogia, abuso de direito e simulação, para citar apenas alguns dos temas mais afetos ao fenômeno.

O que ocorre com muita frequência é que o tema é tratado com um viés ideológico, baseado na posição filosófica de cada um que trate do tema. Se bem que devemos concordar que inexistente neutralidade absoluta do pesquisador, deve-se buscá-la a todo custo, a fim de não comprometer os resultados da pesquisa. É o que se procurará fazer ao longo do texto.

Outro aspecto que percebemos nos estudos que antecederam a pesquisa é que a maioria dos autores trata do tema apenas de forma teórica. Tem-se consciência que o tema exige bastante conhecimento teórico, pois se adentrará questões complexas de teoria geral do direito, inclusive de interpretação das normas jurídicas, de direito constitucional, pois vários princípios constitucionais têm relação com a elisão, além de questões relacionadas ao próprio direito tributário. Não obstante, não vemos como tratar do tema sem recorrer a exemplos práticos, até com o objetivo de aplicar os conhecimentos teóricos antes analisados e facilitar a apreensão do fenômeno. Assim, sempre que possível, procuraremos empreender a pesquisa com a apresentação de casos práticos de elisão.

CAPÍTULO I – ELISÃO: ENTRE A LIBERDADE E A SOLIDARIEDADE

1.1 Autonomia privada: um direito fundamental

A liberdade e a propriedade constituíam-se, no Estado liberal, como os dois direitos fundamentais dos cidadãos a serem garantidos pelo Estado. No campo econômico, essa liberdade, conjugada com o absenteísmo estatal, determinava que caberia à sociedade civil as atividades produtivas, reservando-se ao Estado as tarefas de segurança, tanto interna, para garantir a liberdade necessária aos indivíduos, quanto externa, para garantia contra agressões de outras nações.

Essa esfera de liberdade, dada aos cidadãos para atuar livremente no campo econômico, foi inicialmente tratada pela designação de “autonomia da vontade”. Posteriormente, por influência da doutrina alemã e italiana, essa liberdade maior dos cidadãos foi denominada de autonomia privada, em função dela se apresentar como um poder derivado do ordenamento jurídico. Há quem denomine essa mesma esfera de liberdade, que preferimos denominar de autonomia privada, de autodeterminação, ou ainda livre disponibilidade dos indivíduos.

Autonomia privada e autonomia da vontade se distinguem, na visão atual, pelo caráter subjetivo, psicológico, que é imanente ao segundo dos termos. Hodiernamente, reserva-se esse segundo termo especificamente para designar a vontade subjetiva das partes em contratar. O termo autonomia privada, por sua vez, é utilizado para designar o poder que o particular tem de, através de um agir concreto, criar normas jurídicas. Ana Prata assim o conceitua:

A autonomia privada ou liberdade negocial traduz-se pois no poder reconhecido pela ordem jurídica ao homem, prévia e necessariamente qualificado como sujeito jurídico, de juridicizar a sua actividade (designadamente, a sua actividade económica), realizando livremente negócios jurídicos e determinando os respectivos efeitos.¹²

¹² PRATA, Ana. *A tutela constitucional da autonomia privada*. Coimbra: Almedina, 1982. p. 11.

Autonomia privada, por sua vez, é conceito mais amplo do que liberdade de iniciativa, como adverte Paulo Lôbo¹³, pois abrangeria tanto atos de autonomia sem qualquer dimensão econômica – consentir em um transplante de órgão –, como atos econômicos, mas que não se inserem em atividade econômica – como nos casos de venda de um bem usado entre amigos.

Francisco dos Santos Amaral Neto¹⁴ vislumbra a gênese da autonomia privada no individualismo, corrente filosófica cujo contraponto seria o materialismo histórico, e, mais remotamente, na *Lex privata* do direito romano, no acordo de vontades como fonte de obrigações morais e religiosas do direito canônico, na filosofia política do contrato social e no liberalismo econômico.

A autonomia privada foi essencial para o desenvolvimento do comércio e da indústria, na medida que as trocas de mercadorias se intensificavam. Era necessário garantir-se o livre fluxo de mercadorias, dando autonomia de atuação à crescente classe burguesa. Nesse aspecto, verifica-se o estreito relacionamento entre a autonomia privada e a propriedade. Nas palavras de Amaral Neto:

A autonomia privada traduz o poder de disposição diretamente ligado ao direito de propriedade, dentro do sistema de mercado de circulação dos bens por meio de troca, e de que o instrumento jurídico próprio é o negócio jurídico. Essa autonomia significa, consequentemente, que o sujeito é livre de contratar, de escolher com quem contratar e estabelecer o conteúdo do contrato. A autonomia privada teria, assim, como fundamento prático, a propriedade privada, e como função, a livre circulação de bens.¹⁵

Seu apogeu como princípio jurídico, contudo, deu-se com sua positivação no Código Civil francês de 1804 que, em seu artigo 1.134, dispunha que “as convenções legalmente formadas fazem lei entre as partes”¹⁶, permitindo, assim, a criação de normas jurídicas pelos indivíduos, ao lado das normas jurídicas estatais.

Assim, o princípio da autonomia privada serviu perfeitamente aos objetivos do Estado liberal, atuando tanto para garantir aos indivíduos a liberdade necessária à expansão do sistema produtivo, como para facilitar as trocas de mercadorias.

A autonomia privada se concretiza no mundo do ser por meio dos atos e negócios jurídicos, campo em que atinge plenamente seus objetivos de possibilitar aos membros da sociedade a criação de normas jurídicas individuais, através do consensualismo.

¹³ LÔBO, Paulo Luiz Netto. *Teoria geral das obrigações*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 12.

¹⁴ AMARAL NETO, Francisco dos Santos. A autonomia privada como princípio fundamental da ordem jurídica: perspectivas estrutural e funcional. *Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial*, São Paulo, ano 12, n. 46, p. 13, set./dez. 1988.

¹⁵ *Ibidem*, p. 16.

¹⁶ Texto original: “*Les conventions légalement formées tiennent lieu de loi à ceux qui les ont faites.*” (tradução nossa).

No ordenamento jurídico nacional atualmente em vigor, a autonomia privada encontra fundamento nos artigos 3º, inciso I, e 5º, inciso II, de forma expressa, ao se referirem a uma sociedade livre e ao direito de somente fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, respectivamente. Mas, na realidade, tal princípio também pode ser descoberto a partir das disposições contidas na ordem econômica, na medida que, conforme já afirmado, a atuação do Estado na economia restringe-se à prestação de serviços públicos, sendo vedada a intervenção por absorção ou participação, exceto nos casos expressamente previstos na Constituição.

Com o advento do Estado social, surgido no século XX, o princípio sofreu, como se poderia esperar, questionamentos. O individualismo, presente em sua gênese, de forma alguma se coadunava com os ditames do Estado social, voltado para a diminuição das desigualdades e para a construção de uma sociedade mais justa e fraterna.

Ademais, o tempo mostrou que a liberdade nem sempre está associada à igualdade; destruiu-se o mito da igualdade entre os contratantes a partir da constatação de que em variadas situações, como nas relações trabalhistas e de consumo, há grande desequilíbrio entre as partes. Como afirma Paulo Lôbo Neto:

A teoria do negócio jurídico, enquanto exclusivamente forma e estrutura, adapta-se residual e limitadamente apenas aos contratos em que há igualdade relativa de *bargain power* entre as partes, mas é completamente imprópria para os contratos de massa ou dirigidos e protegidos pelo legislador, como, por exemplo, nas relações de consumo, que absorve quase todas as atividades econômicas de relevo.¹⁷

Teve início um processo de socialização do direito civil, inicialmente no plano teórico e posteriormente no direito positivo dos diversos ordenamentos ocidentais, que em nosso ordenamento teve como ponto culminante a edição do novo Código Civil de 2002.

Um dos pressupostos para o estudo da elisão fiscal é justamente o princípio da autonomia privada. Por meio dela, reconhece-se a permissão constitucional dada aos indivíduos de contratarem livremente e planejarem sua vida fiscal, com a liberdade que o ordenamento lhes oferece. Como afirma Casalta Nabais, o princípio da autonomia privada, que o autor denomina de livre disponibilidade (econômica) dos indivíduos:

[...] implica o reconhecimento da livre conformação fiscal dos indivíduos, traduzida na liberdade destes de planificarem a sua vida económica sem consideração das necessidades financeiras da respectiva comunidade estadual e para actuarem de molde a obter o melhor planeamento fiscal da sua vida, designadamente vertendo a sua acção económica em actos jurídicos

¹⁷ LÔBO, Paulo Luiz Netto. Contrato e mudança social. *Revista dos Tribunais*, ano 84, v. 722, p. 43, dez. 1995.

ou actos não jurídicos de acordo com sua autonomia privada e guiando-se mesmo por critérios de evitação de impostos ou de aforro fiscal, conquanto que, por uma tal via, se não viole a lei do imposto, nem se abuse da configuração jurídica dos factos tributários, provocando evasão fiscal ou fuga aos impostos, através de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade econômica.¹⁸

Nesse sentido, a autonomia privada, como liberdade de atuação dos cidadãos, encontra obviamente limites no próprio ordenamento jurídico, inclusive no que tange à liberdade de não pagar imposto. É que pagar tributo, antes de uma obrigação de solidariedade, apresenta-se como um dever fundamental. É o que se analisará a seguir.

1.2 Pagar impostos: um dever fundamental

A queda do Estado absolutista e o surgimento dos Estados liberais, que teve como marco histórico a Revolução Francesa, trouxe, além das mudanças políticas e econômicas por demais conhecidas, alterações radicais na forma de financiamento do Estado. Antes, esse financiamento era conseguido em função do patrimônio estatal, precipuamente. Daí se falar em Estado patrimonialista ou patrimonial. O sistema de colonização adotado no Brasil, nos séculos XVI e XVII, denominado de capitanias hereditárias, bem demonstra esse tipo de Estado, no caso o Estado português.

O Estado liberal, sucessor do Estado patrimonialista, que apregoava o absentéismo econômico, teve que recorrer, de forma cada vez mais acentuada, aos impostos para seu financiamento, vindo, por essa razão, a ser denominado de Estado fiscal. A partir de então, podemos nos referir a um “dever” dos cidadãos de contribuir com o financiamento do Estado. Os deveres fundamentais normalmente se apresentam *vis à vis* aos direitos fundamentais, havendo entre ambos uma “conexão funcional”, nas palavras de Casalta Nabais¹⁹, que os entende como “[...] deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos”.²⁰

¹⁸ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009. p. 205.

¹⁹ Ibidem, p. 220.

²⁰ Ibidem, p. 64.

Gomes Canotilho, contudo, esclarece que nem todo dever fundamental apresenta-se conexo a um direito fundamental. Esse seria o caso, por exemplo, do dever fundamental de pagar impostos, que para o constitucionalista português é um dever autônomo.²¹

Tal como os direitos fundamentais, é na Constituição que repousam os deveres fundamentais, tendo ali seu fundamento. Eles podem se apresentar ora de forma explícita, ora de forma implícita, tais como os princípios constitucionais.

Obviamente que o rol de deveres fundamentais teve uma natural evolução ao longo do tempo, e essa evolução refletiu nas diversas Constituições, em decorrência até da radical transformação por que passou o Estado, no que tange à sua atuação na esfera econômica.

Dessa forma, os deveres fundamentais no Estado liberal clássico limitavam-se ao dever de defesa da pátria e ao dever de pagar impostos, suficientes para garantir e assegurar os direitos de liberdade e de propriedade, valores supremos daquele modelo de Estado.

Na medida que os direitos fundamentais se expandiam, surgia, invariavelmente, um novo rol de deveres fundamentais, tais como os deveres políticos – dentre eles o dever de votar –, e os deveres sociais, culturais e econômicos, sempre em correspondência aos direitos a eles associados.

Da mesma forma que os deveres fundamentais se alteravam no sentido quantitativo, à medida os direitos fundamentais também sofriam o mesmo movimento expansivo, o tempo trouxe também alterações qualitativas aos diversos deveres, no sentido de dar-lhes uma maior ou menor configuração.

O dever fundamental de pagar impostos²², por exemplo, sofreu, em nosso país, acentuadas mudanças ao longo de nossas Constituições. Paradoxalmente, contudo, verifica-se que, se na Constituição imperial de 1824 ele se apresentava de forma explícita em seu artigo 179, VX²³, em nenhuma outra Constituição ele se apresentou dessa forma.

O Estado fiscal brasileiro, já configurado na Constituição liberal de 1824, viu-se premido, pelo alargamento dos direitos fundamentais, a exigir cada vez mais recursos de seus cidadãos. Sintomática dessa evolução é a frequência com que o vocábulo “imposto” ocorre nos diversos textos constitucionais: enquanto nossa Constituição imperial o mencionava uma

²¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000. p. 521.

²² O dever de colaborar com o financiamento do Estado implica um dever fundamental que, no caso brasileiro, abrange, a rigor, não apenas os impostos, mas também as contribuições sociais que não impliquem contrapartida por parte do Estado, seja através da prestação de um serviço, seja através da realização de uma obra. Esse fato levou alguns autores a se referir a um “dever de pagar tributos” em nosso ordenamento jurídico. Manteremos a mesma nomenclatura utilizada por Casalta Nabais, ficando claro que, no caso brasileiro, também há o dever fundamental de pagar certas contribuições sociais, como o PIS e a Cofins, por exemplo.

²³ “Ninguém será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.”

única vez em todo o seu texto²⁴ e a Constituição republicana de 1892 apenas nove vezes, a atual Constituição Federal o menciona mais de cem vezes.

Da leitura dos artigos da atual Constituição, sobretudo os relativos à ordem econômica, constata-se a clara opção do constituinte pelo regime capitalista e pela entrega à iniciativa privada das tarefas econômicas. Já no artigo 1º, a livre iniciativa é alçada a fundamento da República. A intervenção do Estado no domínio econômico, nos termos do artigo 173, “só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”.

Vê-se, portanto, uma nítida decisão constitucional pela ausência de intervenção estatal por absorção ou participação na economia, sua intervenção se restringindo a exercer, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado, nos termos do artigo 174, no que se convencionou chamar de intervenção por direção.

De fato, a separação entre o Estado e a economia é pressuposto do Estado fiscal. Alerta, contudo, Casalta Nabais que:

Não (se trata de) uma separação estanque ou absoluta (*rectius*, uma oposição total) como era característica do Estado liberal oitocentista, mas sim separação que imponha que o Estado se preocupe fundamentalmente com a política e a sociedade (civil) se preocupe fundamentalmente com a economia, sendo assim esta, no essencial, não estadual.²⁵

Do que foi exposto até agora, vê-se claramente que o Estado brasileiro, longe de ser um Estado patrimonialista, apresenta-se como um Estado fiscal, em que as suas receitas advêm dos impostos, que são angariados dos cidadãos e servem não somente à manutenção de uma sociedade organizada, mas, indo além, servem à consecução dos objetivos estabelecidos na Constituição, nomeadamente à construção de uma sociedade livre, justa e solidária, com a erradicação da pobreza e da marginalização, e a diminuição das desigualdades sociais e regionais.

A constatação da existência de um dever fundamental de pagar impostos, a partir de sua descoberta, implícita ou explicitamente, nas diversas Constituições ocidentais, implica não se poder alegar, nos dias atuais, um suposto direito ao não pagamento de tributos. Tal

²⁴ Tratava-se do artigo 36, no qual era estabelecida a competência da Câmara dos Deputados para legislar sobre impostos: “Artigo 36 - É privativa da Camara dos Deputados a Iniciativa. I. Sobre Impostos. II. Sobre Recrutamentos. III. Sobre a escolha da nova Dynastia, no caso da extinção da Imperante.”

²⁵ NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos*: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo, p. 195.

direito obviamente nunca poderá existir em qualquer dos ordenamentos jurídicos ocidentais contemporâneos. Como afirma Casalta Nabais:

Não há lugar a um qualquer (pretenso) direito fundamental de não pagar impostos, como o radicalismo das reivindicações de algumas organizações de contribuintes ou a postura teórica de alguns jusfiscalistas mais inebriados pelo liberalismo econômico e mais empenhados na luta contra a “opressão fiscal”, que vem atingindo a carga fiscal nos países mais desenvolvidos, parecem dar a entender.²⁶

Por evidente que haverá, sim, direito ao não pagamento de tributos, caso eles sejam criados ou cobrados de forma inconstitucional.

1.3 Resistência aos impostos: evasão, elisão e elusão

Numa primeira aproximação ao objeto de nosso estudo, denominamos de elisão o ato ou conjunto de atos lícitos levados a efeito pelo contribuinte anteriormente ao surgimento da obrigação tributária, tendo como finalidade a redução, postergação ou mesmo a não ocorrência de imposto devido.

Ao longo dos últimos quarenta anos, a doutrina nacional tem tratado do tema utilizando diversos vocábulos para qualificar o fenômeno elisivo. Por vezes, ele é denominado de “evasão”, às vezes, de “elisão”, outras vezes de “elusão”. Há ainda autores que mantêm o vocábulo elisão, adjetivando-o, a fim de dar-lhe uma conotação específica. Antes de iniciarmos nosso estudo, faremos breve apanhado desses diversos tratamentos dados ao fenômeno, de forma que, ao longo do trabalho, ao utilizarmos uma ou outra denominação, poderemos compreender o significado que estamos dando ao termo.

Os primeiros autores nacionais a tratar da elisão, ainda na década de 70, foram Alfredo Becker e Sampaio Dória, ainda que tenham utilizado nomenclatura diversa da que se utiliza majoritariamente hoje. Ambos partem da premissa de que é lícito ao contribuinte optar por pagar menos tributo, desde que com base em atos legais. Alfredo Becker, recorrendo a Albert Hensel, afirma-o expressamente em sua obra:

²⁶ NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*, p. 186.

É aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica, a de se procurar resultado econômico com a maior economia, isto é, com a menor despesa (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico, são parcelas que integram a despesa).²⁷

Ao tratar do fenômeno, contudo, Becker é influenciado pela nomenclatura utilizada pela doutrina francesa – ela utiliza a expressão *fraude fiscale* para designar o ato de deixar de pagar ou pagar menos imposto, com base em ações ilícitas e *evasión fiscale* para designar o mesmo comportamento, levado a efeito de forma lícita – e adota a expressão fraude para a conduta realizada com violação a regra jurídica ou eficácia jurídica e evasão (ou elusão) para a conduta realizada sem fraude e dentro da liberdade de agir antes aludida.

Além do critério licitude/ilicitude para diferenciar a fraude da evasão, o autor propunha o critério já explicitado anteriormente por Rubens Gomes de Sousa, qual seja, a cronologia de sua ocorrência, relativamente ao fato gerador do tributo. Portanto, utilizando a nomenclatura do autor, se a ação tendente ao não pagamento ou a um menor pagamento de tributo fosse realizada antes da ocorrência do fato gerador, estaríamos diante de evasão; se, por outro lado, a ação fosse perpetrada depois do fato gerador, estaríamos diante de uma hipótese de fraude. Rubens Gomes de Sousa assim explica as razões de seu pensamento:

Se o contribuinte agiu antes de ocorrer o fato gerador, a obrigação tributária específica ainda não tinha surgido e o direito do fisco ao tributo ainda se encontrava em sua fase abstrata, não caracterizada nem individualizada em relação a um fato e a um contribuinte determinado; por conseguinte, o Fisco nada poderá objetar se um determinado contribuinte consegue, por meios lícitos, evitar a ocorrência de fato gerador, ou fazer com que essa ocorrência se dê na forma, na medida ou ao tempo que lhe sejam favoráveis. Ao contrário, se o contribuinte agiu depois da ocorrência do fato gerador, já tendo, portanto, surgido a obrigação tributária específica, qualquer atividade desenvolvida pelo contribuinte, ainda que por meios lícitos, só poderá visar a modificação ou ocultação de uma situação jurídica já concretizada a favor do Fisco, que poderá então legitimamente objetar contra essa violação do seu direito adquirido, mesmo que a obrigação ainda não esteja individualizada contra o contribuinte pelo lançamento, de vez que este é meramente declaratório.²⁸

Alfredo Becker pondera, para corroborar seu pensamento de que a evasão sempre será lícita, que a obrigação tributária somente surgirá com a ocorrência em concreto da hipótese de incidência, prevista em abstrato na lei tributária. Seria, portanto, uma questão de tudo ou nada: ou ocorre a hipótese prevista na lei ou não, não importando o efeito econômico do fato

²⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 142.

²⁸ SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Financeira, 1954. p. 99-100.

ocorrido. Em suas palavras: “[...] se determinado efeito econômico não é elemento componente nem integrante da hipótese de incidência daquela regra jurídica, o fato de se atingir este efeito econômico não determina a incidência daquela regra tributária.”²⁹

Becker critica os autores que não aceitam a licitude da evasão fiscal, argumentando que às vezes o próprio Estado a estimula, por meio de imposição de tributos proibitivos de caráter extrafiscal, induzindo a abstenção de um determinado produto, por exemplo. Argumenta ainda que os que defendem a ilicitude da evasão estão utilizando, na realidade, a teoria do abuso de direito, com a qual não concorda.³⁰

Sampaio Dória, em obra posterior especificamente dedicada ao tema, aprofunda mais a questão. Para o autor, a evasão, aqui em um sentido amplo, poderia ocorrer na modalidade omissiva ou comissiva. Quanto às modalidades omissivas, referia-se à evasão imprópria, caracterizada pela abstenção à incidência – quando, por exemplo, deixa-se de fumar ou de vender um determinado bem – ou pela transferência econômica, no caso de repercussão do tributo; e à evasão por inação, esta intencional – falta de pagamento do tributo, por exemplo, ou não intencional, por desconhecimento da obrigação de pagar tributo. Quanto às comissivas, acreditava poder haver evasão ilícita, nos casos de cometimento de fraude, simulação ou conluio; e evasão lícita, nos casos de legítima economia de tributos.³¹

O autor, contudo, considera impróprias as expressões “evasão lícita” e “evasão ilícita”. Pondera que o vocábulo “evasão” já se encontra matizado de uma carga negativa, como na expressão “evasão de presos”. Assim, ao falar-se “evasão ilícita” estar-se-ia como que incorrendo em um pleonismo e, por outro lado, ao falar-se “evasão lícita”, estar-se-ia incorrendo em contradição. Dessa forma, esclarece o autor que é preferível referir-se à evasão lícita pelo vocábulo “elisão”, reservando a palavra evasão para a “ação consciente e voluntária do devedor tendente a, por meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo efetivamente devido”.³²

Essa convenção – a de utilizar-se o vocábulo “elisão” para significar a evasão lícita, o dito planejamento tributário – foi amplamente aceita pela doutrina. A elisão, no entender do autor, poderia ocorrer por vontade da lei, quando, por questões extrafiscais, o Estado induz ou estimula determinada conduta, excluindo-a da hipótese de incidência – reduções, isenções e outras formas de renúncia de receitas –, ou por lacunas na lei.

²⁹ BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria geral do direito tributário*, p. 143.

³⁰ *Ibidem*, p. 142-147.

³¹ DÓRIA, Antonio Ribeiro Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Lael, 1971. p. 20.

³² *Ibidem*, p. 27.

Quanto aos critérios utilizáveis para diferenciar a elisão da evasão, entende o autor que sejam os meios – lícitos, para a elisão e ilícitos para a evasão – e o momento – elisão, antes ou no instante do fato gerador, e evasão, depois. Nesse aspecto, seu trabalho em nada inova.

Mais recentemente, surgiram obras de César A. Guimarães Pereira e Heleno Tôrres. César A. Guimarães Pereira³³ estuda o fenômeno, o relacionando à função administrativa. Ora, como já mencionado, os atos levados a efeito pelo contribuinte com o objetivo de se eximir da tributação poderão ser sempre examinados pela Administração tributária, com vistas à verificação da sua efetiva licitude. Em função dessa possibilidade de reanálise dos fatos e tendo em vista seu resultado, o autor propõe, além da divisão clássica, em evasão e elisão, uma subdivisão desse último fenômeno em elisão eficaz e elisão ineficaz. A primeira se caracterizaria por não apresentar ilícitos e consistir em verdadeira e legítima economia de tributos; já a segunda, por apresentar algum vício, pode ser questionada pelo Fisco, que efetuará o lançamento tributário, relativo a algum valor de tributo porventura devido.

Essa subdivisão tem o mérito de chamar a atenção para o fato de que nem sempre as operações de planejamento fiscal levadas a efeito pelos contribuintes são entendidas pelas Administrações tributárias como verdadeira elisão fiscal. Dessa forma, haveria elisão ineficaz toda vez que o procedimento engendrado pelo contribuinte fosse questionado pelo Fisco e este saísse vitorioso em eventual embate, seja administrativo ou judicial. Já a elisão eficaz não poderia ser questionada pelo Fisco, por inexistir qualquer mácula jurídica no atuar do contribuinte.

Heleno Tôrres, em obra já deste século, baseado na doutrina italiana, afirma que o fenômeno da resistência ao pagamento de tributos poderá se apresentar de três formas:

- a) evitando-se a incidência tributária ou se sujeitando a regime mais favorável sem contrastar frontalmente o ordenamento, mediante legítima economia de tributos;
- b) descumprindo-se a legislação diretamente;
- c) utilizando-se de negócios aparentemente válidos, mas constituídos com fraude à lei civil ou simulados e que geram o mesmo efeito de afastar-se do campo de incidência dos tributos ou coincide com hipóteses de incidência menos onerosas, como entendemos; ou, como ocorre em outros ordenamentos jurídicos, usando de negócios lícitos (atípicos, indiretos ou fiduciários), que não se constituam em simulações, com o objetivo de contornar a norma tributária.³⁴

³³ PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão tributária e função administrativa*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 201.

³⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 173-174.

Quanto à primeira hipótese, em que pese não concordar, em princípio, com a utilização do vocábulo *elisão* para caracterizar a primeira situação, pois “*elisão*” vem de *elidir*, *eliminar*, *suprimir*, e não é isso que ocorre na legítima economia de tributos, o autor reconhece que o termo é amplamente aceito na doutrina nacional e, assim, rende-se ao uso do vocábulo com esse significado “em virtude do grau de acatamento que obteve pela comunidade jurídica nacional”³⁵, desde sua primeira utilização por Sampaio Dória.

A *elisão*, afirma o autor, se assenta na própria necessidade de planejamento de investimentos, tão variados em decorrência do dinamismo da sociedade atual, feito com base no direito constitucional ao exercício da autonomia privada, que abrange o direito de propriedade e o direito à liberdade contratual.

Segundo o autor, o planejamento tributário poderia ser visualizado sob dois ângulos: como processo, seria um procedimento de interpretação do sistema de normas, com vista à criação de um modelo de ação para o contribuinte; e como ato, seria a própria orientação que é dada à conduta humana.

A segunda hipótese de resistência ao pagamento de tributos abrangeria os casos de *evasão fiscal*, em que estaria presente a ilicitude no agir do contribuinte. Alerta o autor que utiliza o vocábulo *evasão* em seu sentido estrito e não no sentido de “qualquer forma de eximir-se à tributação”. No sentido estrito seria, na visão do autor, “fenômeno que decorre da conduta voluntária e dolosa, omissiva ou comissiva, dos sujeitos passivos de eximirem-se do cumprimento, total ou parcial, das obrigações tributárias de cunho patrimonial”.³⁶

Taxar uma conduta de *evasiva*, à vista do conceito acima formulado, contudo, não implica nenhum comportamento necessário por parte da Administração tributária, no entender do autor. O comportamento, que consiste normalmente na imposição de penalidades, dependerá de cada caso, à vista das circunstâncias concretas presentes. Na visão do autor, são coisas distintas dar-se o rótulo de *evasão* a uma conduta e aplicar-se penalidade.

Considera o autor que a *simulação* – uma vez descortinado o pacto simulatório – existente entre as partes é espécie de *evasão*, pois acarretaria falta de pagamento de tributo. Mas se é o caso de aplicação ou não de penalidade, é questão que dependerá das circunstâncias fáticas.³⁷

³⁵ TÔRRES, Heleno Taveira, *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*, p. 188.

³⁶ *Ibidem*, p. 178.

³⁷ *Ibidem*, p. 180.

Ainda sobre a evasão, esclarece Heleno Tôrres que o conceito de fraude em direito tributário se encontra no artigo 72 da Lei n. 4.502/64, *in verbis*:

Artigo 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 ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Ao analisar a redação legal, salienta o autor que ela foi fruto do momento histórico então vivido, quando predominava o entendimento de que a elisão ocorria anteriormente ao surgimento do fato gerador, enquanto a evasão se daria depois; portanto, ao utilizar a dicção “impedir ou retardar [...] a ocorrência do fato gerador”, o legislador estaria tratando de elisão. Além disso, a redação do dispositivo legal se baseia na distinção de Alfredo Becker entre fraude e evasão, esta última lícita, por não haver ilegalidade.

Para os casos abrangidos pela terceira hipótese, utiliza o autor a expressão “elusão”, baseado na doutrina italiana. Inicialmente, afirma Heleno Tôrres que o vocábulo, nos ordenamentos estrangeiros, é utilizado “para qualificar a conduta dos sujeitos que, mediante a criação de negócios jurídicos lícitos, buscam evitar a obrigação tributária, com violação indireta da lei”³⁸ e está a meio termo entre a legítima economia de tributos e a simulação, sem ser, contudo, qualquer um dos dois.

Ela se daria mediante a orquestração de atos privados lícitos, mas que agrediriam o ordenamento tributário por critérios vários. Ademais, o conceito de elusão deveria ser buscado em cada ordenamento jurídico, pois se trata de conceito normativo, aferível à vista da legislação de regência. Pode ocorrer que determinada conduta do contribuinte seja considerada lícita em determinado ordenamento, mas ilícita em outro. A depender do ordenamento em questão, os critérios para a caracterização da elusão podem ser fraude à lei, como já foi na Espanha, abuso de formas, na Alemanha, ou ausência de finalidade negocial, o que ainda ocorre na Inglaterra.

O autor utiliza então o vocábulo “elusão” para representar o uso de “negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de ‘causa’ ou organizados como simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica”.³⁹

³⁸ TÔRRES, Heleno Taveira, *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*, p. 187.

³⁹ *Ibidem*, p. 189.

Aduz o autor que enquanto os contornos do que seja a evasão são mais ou menos claros nos diversos ordenamentos jurídicos, tal não ocorre com a elusão.

Quanto aos critérios distintivos entre elusão e evasão, Heleno Tôrres considera não ser apropriado o critério cronológico:

[...] pois não são raras as situações em que a evasão pode ocorrer antes do fato gerador tributário, como se vê no sempre lembrado exemplo do comerciante que emite nota fiscal adulterada, promovendo, em seguida, a saída da mercadoria de seu estabelecimento [...].⁴⁰

Apesar de entendê-lo válido, critica também o critério da finalidade, em que se taxaria de elusiva a conduta cujo único fim fosse a economia de tributos. Ainda que o autor concorde com esse critério, sustenta que não se poderia apoiar-se apenas nele, devendo fluir outros critérios também, até porque evitar entregar dinheiro ao Estado pode configurar, além de elusão, mero inadimplemento ou economia legítima de tributos.

Quanto ao critério de “ausência de causa”, o autor entende que somente nos casos de absoluta ausência de causa no negócio poderia se justificar qualquer espécie de desconsideração de ato, negócio ou pessoa jurídica.

Quanto à natureza da elusão, relata que a maioria dos autores entende se tratar de ato lícito. Pergunta ele, então, como impor sanções aos casos de comprovada elusão, como defende a maioria da doutrina estrangeira? Se a elusão é lícita, não se pode puni-la! E expõe: no seu entender, a elusão é, sim, espécie de ilícito!

Explica que se deve separar a licitude dos atos de direito privado praticados da ilicitude na esfera tributária. Ocorre que no direito privado impera a liberdade contratual, inclusive com liberdade de formas. Assim, os particulares podem contratar livremente, inclusive inovando com contratos atípicos, não previstos claramente no ordenamento jurídico. Outra questão seria submeter esses mesmos contratos às regras jurídicas tributárias.

Esclarece que o mais comum é encontrar no ordenamento jurídico sistemas de ilícitos típicos, como no direito penal. Mas existem também sistemas de ilícitos atípicos, baseados em cláusulas gerais erigidas para dar fechamento ao sistema e atingir uma gama de atos danosos. É o sistema que predomina no direito civil, sobretudo com o novo Código Civil, prodigioso em cláusulas gerais. Utilizando-se dos ensinamentos de Lourival Vilanova que, segundo o autor, cuidadosamente distinguiu normas primárias e secundárias, o sistema de ilícitos típicos incidiria sobre normas primárias, obrigatórias ou proibitivas, enquanto que o sistema de

⁴⁰ TÔRRES, Heleno Taveira, *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*, p. 190.

ilícitos atípicos sobre normas primárias permitidas. Aplicando esse suporte teórico ao caso específico da elusão, afirma Heleno Tôrres que:

[...] sendo o princípio da autonomia privada plenamente reconhecido pelo ordenamento, enquanto permissão para a criação de negócios jurídicos válidos, desde que os contribuintes, com a finalidade de evitarem algum efeito de incidência tributária, constituam atos ou negócios lícitos na aparência, mas desprovidos de causa, simulados, ou com fraude à lei, a liberdade que o “permitido” outorgava a esses sujeitos, ela há de sofrer a relativização dos seus efeitos, justificando-se, assim, a aplicação de uma norma geral antielusiva, porquanto se tenha por configurado um ilícito atípico no caso concreto.⁴¹

Aqui parece haver certa contradição do autor em relação aos atos simulados, pois se viu anteriormente ele afirmar que, uma vez descortinado o pacto simulatório entre as partes, seria a simulação espécie do gênero evasão.

De toda sorte, vê-se que o autor, da mesma forma que César A. Guimarães Pereira, subdivide o fenômeno elisivo em duas situações distintas. Denomina de elisão a legítima economia de tributos, que ocorreria sem afrontamento ao ordenamento jurídico de cada país, e de elusão as condutas eivadas de ilegalidade, mas não de forma direta, como na evasão.

Hugo de Brito Machado pondera que, observando-se o significado dos vocábulos “elidir” e “evadir-se”, seria preferível utilizar o vocábulo “elisão” para referir-se ao ato de deixar de pagar tributos ilicitamente, visto que o vocábulo significa suprimir, eliminar, e somente se pode suprimir algo que já existe, no caso, a obrigação tributária. Em contrapartida, seria preferível utilizar o vocábulo “evasão”, que significa fugir, para referir-se ao ato de deixar de pagar tributo licitamente; no caso, existiria fuga do fato gerador, não havendo de se falar em obrigação tributária. Todavia, como pondera o autor, a questão resta despicienda, uma vez que se esclareça qual o sentido em que cada um dos vocábulos será utilizado.⁴²

Assim, atendendo à recomendação do citado autor, definamos quais os termos que serão utilizados na presente pesquisa: utilizar-se-á o vocábulo “evasão” para se referir à conduta do contribuinte em afronta ao ordenamento jurídico, com o objetivo de, mediante a orquestração de atos ilícitos, atenuar ou mesmo deixar de pagar os tributos eventualmente devidos; e “elisão” para se referir ao comportamento do contribuinte com o mesmo objetivo, mas mediante a utilização de meios, em princípio, lícitos.

Contudo, deve-se observar que nem todo ato ou negócio jurídico elisivo, realizado ao amparo da autonomia privada, será aceito pelo ordenamento jurídico, pois, como veremos,

⁴¹ TÔRRES, Heleno Taveira, *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*, p. 198.

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 131.

alguns, apesar de inicialmente serem realizados como meramente elisivos, ao serem escrutinados pela Administração fiscal, será por ela entendido como abusivo. Quando estivermos tratando desse tipo de elisão, adjetivaremos o vocábulo “elisão”, taxando-a de abusiva, inaceitável, etc.

Tal se faz necessário para se evitarem expressões do tipo “combater a elisão”, “tratar a elisão”, que soariam contraditórias, pois como poderia a elisão lícita ser combatida se o contribuinte estaria ao amparo da autonomia privada? Assim, quando se estiver tratando desse tipo de elisão, nos referiremos ao combate da elisão abusiva, ao tratamento da elisão inaceitável, etc.

1.4 A abrangência da elisão fiscal

Conforme já se mencionou, o fenômeno elisivo põe em contraposição valores constitucionais. Eis o primeiro dos muitos choques de valores presentes no fenômeno da elisão fiscal. Ambos, o dever de pagar impostos e a autonomia privada, encontram seu fundamento na própria Constituição. O primeiro determina aos cidadãos o dever jurídico de contribuir para o financiamento do Estado; o segundo permite que esses mesmos cidadãos ajam livremente no campo privado, planejando seus negócios e, inclusive, sua vida fiscal, no sentido de deixar de pagar impostos ou, ao menos, diminuir seu montante.

O direito tributário é um direito de superposição, no sentido de que ele utiliza diversos conceitos de direito privado para a construção das hipóteses de incidência tributária. Assim, quase sempre são selecionadas situações fáticas antes já juridicizadas por outros ramos do direito e que apresentem substrato econômico, pois o sentido último das normas de imposição tributárias é possibilitar a obtenção de recursos para o financiamento das ações estatais.

Percebe-se, assim, que as ações empreendidas pelos particulares, ao se utilizarem da autonomia privada que lhes é garantida, influenciarão a aplicação das normas tributárias. E, normalmente, é assim que ocorre na maioria dos casos de elisão na atualidade. Os particulares, antes da ocorrência do fato gerador, antes de praticar o fato de direito privado que faz nascer a obrigação tributária, se planejam para minimizar o impacto fiscal, e esse planejamento é levado a cabo através de contratos escritos, realizados ao amparo da autonomia privada de que gozam.

Já se foi o tempo em que havia amplos espaços abertos à elisão, por falta de lei que previsse esta ou aquela situação fática ou jurídica como tributável. Exemplo desse outrora amplo espaço se encontra em parecer de lavra do professor Alberto Xavier, elaborado a pedido de um contribuinte, na década de 70, acerca de uma operação elisiva levada a efeito ainda na década de 60. À época, eventual ganho de capital decorrente de alienação de participação societária somente era tributado na pessoa jurídica. Somente em 1976, com o advento do Decreto-Lei n. 1.510, é que passou a haver incidência do imposto de renda da pessoa física sobre a alienação de participação societária.⁴³

Determinada sociedade dispunha de ações de outra sociedade, no valor contábil de NCr\$ 2.230.000,00, desejando vendê-las. Ocorria que o preço de mercado das ações era, no mínimo, dez vezes maior do que o escriturado e, se fossem vendidas pela pessoa jurídica, acarretaria um pagamento de imposto de renda sobre o lucro na venda. Como o contribuinte pessoa física era o único acionista da sociedade que detinha as ações, a dissolveu, passando a ser ele próprio, pessoa física, o possuidor das ações. Vendeu-as, então, ao valor de NCr\$ 27.000.000,00 e não pagou qualquer imposto sobre esse ganho auferido. Houve questionamento por parte do Fisco. O parecer elaborado pelo professor português foi no sentido de que a operação tinha ocorrido de forma lícita, dentro da esfera de liberdade de que dispunha o empresário, não podendo ser questionada pelo Fisco, por não haver disposição normativa que justificasse a tributação na pessoa física.

A edição do Decreto-Lei n. 1.510/76 é um exemplo de norma específica antielisiva, uma das formas de as Administrações tributárias evitarem as práticas elisivas dos contribuintes. Com o seu advento, passou a ser hipótese de incidência do imposto de renda o ganho de capital na alienação de participação societária por pessoa física e, a partir de então, a prática do contribuinte objeto do parecer não mais era possível.

Hodiernamente, com todas as normas específicas já introduzidas nos diversos ordenamentos, a liberdade do cidadão de evitar a ocorrência dos fatos geradores tributários tem diminuído bastante. As práticas elisivas estão cada vez mais sofisticadas e hoje atingem níveis globais, havendo, inclusive, a questão da concorrência fiscal entre os países, agravada pela existência dos ditos paraísos fiscais, onde praticamente não há tributação sobre a renda.

Como é cada vez mais difícil encontrar-se vácuos legais como o acima citado, tem-se verificado com muita frequência práticas elisivas marcadas pelo artificialismo, e cujo único

⁴³ XAVIER, Alberto. Liberdade fiscal, simulação e fraude no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário*, v. 4, n. 11/12, p. 284-313, jan./jun. 1980.

propósito é a economia de tributos, o que traz questionamentos quanto à sua eficácia, em face do ordenamento jurídico.

A grande discussão atual é saber em que casos o planejamento tributário é eficaz perante o ordenamento jurídico pátrio. O cerne da discussão, portanto, é até que ponto vai a liberdade do cidadão nessa área e quais os critérios utilizáveis para justificar a eventual ineficácia dos negócios praticados, perante a Administração tributária.

Apesar de termos associado a elisão ao fenômeno do Estado fiscal, que se seguiu ao Estado patrimonialista, devemos reconhecer que o fenômeno da resistência ao pagamento de impostos é bem mais antigo. O que ocorre é que em um Estado fiscal, como são os atuais Estados democráticos ocidentais, essa resistência se torna mais aparente, tornando o fenômeno mais comum e visível.

Já deixamos também vincado que o fenômeno é amplo, ocasião em que já tivemos a oportunidade de excluir algumas formas de economia de tributos, que não entendemos compor o fenômeno: as opções fiscais e a mera abstinência, seja de consumo, seja da prática do ato desejado, que implique em tributação.

A elisão fiscal, no sentido que emprestamos ao termo, de evitar a ocorrência do fato gerador, não ocorre relativamente a todas as espécies tributárias. Raramente ocorrem práticas elisivas em relação às taxas, talvez até pela sua pouca ocorrência e pelo fato delas, na maioria das vezes, não serem de grande monta.

São em relação aos impostos e a certas contribuições sociais, tributos não vinculados a uma atuação estatal, que as práticas elisivas mais comumente ocorrem. E, dentre eles, a maior ocorrência se dá no imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), apesar de serem comuns também planejamentos tributários de tributos de menor repercussão econômica, como o SIMPLES, a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) e mesmo o Imposto sobre Crédito, Câmbio, Seguro, ou relativo a títulos e valores Mobiliários (IOF).⁴⁴

⁴⁴ No Acórdão n. 303-32460, da 3ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda foi analisado planejamento tributário envolvendo o SIMPLES: “EMPRESAS COLIGADAS. SIMULAÇÃO. FATURAMENTO SUPERIOR AOS LIMITES ESTABELECIDOS NOS INCISOS I E II DO ARTIGO 9º DA LEI N. 9.317/96. EXCLUSÃO DA EMPRESA DO SIMPLES. POSSIBILIDADE. Recurso voluntário julgado improcedente, para que seja mantida a decisão recorrida, uma vez que a exclusão da contribuinte do SIMPLES se deu mediante cabal comprovação de simulação que objetivava enquadrá-la, indevidamente, nos limites da Lei n. 9.317/96.”. No Acórdão n. 202-15861 da 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, julgado em 19.10.2001, foi analisado planejamentos tributários envolvendo a CPMF: “CPMF. FATO GERADOR. A utilização interna, por instituição financeira, de cheques que não tenham sido creditados, em nome do beneficiário, em contas correntes de depósito, em contas correntes de empréstimo, em contas correntes de depósito de poupança, de decisão judicial e de depósitos em consignação de pagamento, antes de apresentados aos respectivos bancos sacados, para quitação de obrigações do beneficiário junto a terceiros, traduz na

Apesar de haver quem entenda possível a ocorrência de práticas elisivas em relação ao fato gerador de obrigações acessórias, sob a justificativa de diminuição de custos empresariais, os ditos *compliance costs*, não vemos, na prática, situação que possa justificá-la, sob o ponto de vista econômico.⁴⁵

Por essa razão, ao longo da pesquisa, estaremos mais frequentemente trazendo exemplos práticos de elisão fiscal relacionadas ao imposto sobre a renda, seja da pessoa física ou da jurídica.

‘liquidação’, pelo Banco, desses recursos, concretizando o elemento temporal previsto na hipótese de incidência tributária de que cuida o inciso III do artigo 2º da Lei n. 9.311/96. MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. O registro (crédito) de cheques coletados junto a estabelecimentos do beneficiário na conta DEPÓSITOS VINCULADOS, código 4.1.1.85.00-1, do COSIF, formalmente de acordo com a sua função, consoante norma do BACEN, afasta a acusação de que esse registro teria sido efetuado numa conta paralela ou ‘fantasma’, com o objetivo de simular a não ocorrência do fato gerador (débito na conta ‘fantasma’), especialmente se o não registro na conta DEPÓSITOS À VISTA, código 4.1.1.00.00-0, induz a incidência prevista no inciso III do artigo 2º da Lei n. 9.311/96. Recurso provido em parte. Dado provimento parcial, por maioria de votos, ao recurso interposto pelo banco C, sendo afastada a multa agravada, mas mantida a multa de ofício de 75%.”. E nos Acórdãos n. 201-79603, da 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes e n. 202-13072, da 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, estava em jogo planejamento tributário envolvendo o IOF: “Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF). Período de apuração: 30.01.1999 a 19.06.1999. INCIDÊNCIA. É devido o IOF previsto no artigo 4º, e parágrafo 1º da Portaria MF n. 348/98, nas operações de renda fixa, travestidas de renda variável, através de opções de *swap* cambial. ALTERAÇÃO DE ALÍQUOTA. O parágrafo único do artigo 1º da Lei n. 8.894/94 autoriza o Poder Executivo a promover alteração de alíquotas do IOF. INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO. A autoridade administrativa é incompetente para apreciar arguição de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de norma vigente. MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. CABIMENTO. A existência de diversas provas indiciárias, contundentes, congruentes e convergentes, demonstrando a utilização de condições e cláusulas não verdadeiras, denotam o objetivo de ocultar a ocorrência do fato gerador o que constitui evidente intuito de fraude, fato que autoriza a aplicação de multa agravada. MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO. APLICAÇÃO. O artigo 132 do Código Tributário Nacional deve ser interpretado em harmonia com o artigo 129 do mesmo diploma legal, sendo a sucessora responsável, perante o Fisco, pela regularização da situação fiscal da sucedida. Entendimento diverso significaria privilégio superior ao instituto da denúncia espontânea, incompatível com o sistema coercitivo de cumprimento da norma. Ademais, a mera alteração do quadro societário e eventual alteração da razão social não constituem sucessão, pois o sujeito passivo permaneceu o mesmo, posto que pessoa jurídica é distinta dos sócios que a compõem. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. É jurídica a exigência dos juros de mora com base na taxa SELIC. Recurso negado.”; “IOF. OPERAÇÃO DE CRÉDITO. Mesmo diante de negócio jurídico indireto, que utiliza um tipo contratual para alcançar os efeitos práticos de um tipo diverso, o conjunto probatório dos autos permite o convencimento do julgador no sentido de que o mutuário da operação de n. 03/98. Cabível a exigência do imposto que deixou de ser recolhido pela instituição financeira, em razão de interpretação equivocada da norma. Acordam os membros da 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Luiz Roberto Domingo e Eduardo da Rocha Schimidt que apresentou declaração de voto.”

⁴⁵ PEREIRA, César A. Guimarães, *Elisão tributária e função administrativa*, p. 200.

CAPÍTULO II – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELACIONADOS À ELISÃO

2.1 O ordenamento jurídico como sistema

As normas jurídicas relativas à tributação, longe de se apresentarem isoladas, encontram-se intimamente relacionadas com todas as outras normas jurídicas, compondo o ordenamento jurídico estatal. Ele se caracteriza por apresentar normas de conduta, nas três modalidades normativas do obrigatório, do proibido e do permitido, mas também normas de estrutura ou competência, que estabelecem as condições e os procedimentos pelos quais podem se concretizar normas de condutas válidas.

Todas essas normas, sejam de conduta ou de estrutura, estão posicionadas hierarquicamente no ordenamento e cada uma encontra em uma norma superior sua fonte de validade, estando todas abaixo da uma norma fundamental, localizada no ápice do ordenamento jurídico. Daí falar-se em unidade do ordenamento jurídico estatal.

Mas, a par de se apresentarem ordenadas hierarquicamente, as normas jurídicas também se apresentam coerentes entre si. O ordenamento não pode conviver com normas incompatíveis, sendo necessária a exclusão de pelo menos uma delas. Quando tal ocorre, diz-se que há uma antinomia. Para viabilizar esse processo de exclusão, desenvolvem os ordenamentos jurídicos fórmulas, critérios que permitem eliminar a antinomia. Veremos, ao tratar dos princípios, mais à frente, que esse arsenal clássico se mostra inoperante para o tratamento de choque de princípios, tendo os teóricos do direito desenvolvido novas técnicas para o tratamento da questão.

Dois são os pressupostos para que ocorram as antinomias: que as duas normas pertençam ao mesmo ordenamento jurídico e que tenham o mesmo âmbito de validade, seja sob o aspecto temporal, espacial, material ou pessoal. As antinomias podem ocorrer: a) quando uma norma ordene fazer algo e outra proíba; b) quando uma norma ordene fazer algo e outra permita não fazer; ou ainda, c) quando uma norma proíba fazer algo e outra permita fazê-lo.

A eliminação das antinomias é necessária para que se preserve a segurança e a certeza do direito, pois senão correr-se-ia o risco de ora se utilizar a norma “a”, ora a norma “b”, que

por incompatíveis, levariam a soluções distintas para casos similares, gerando incertezas e causando injustiça.

O fato de o ordenamento não admitir incoerência entre suas normas implica tratá-lo como um sistema. Alerta Norberto Bobbio, contudo, de que não se trata de um sistema dedutivo perfeito, no qual uma norma se encaixe na outra, mas sim “um sistema num sentido menos incisivo, se se quiser, num sentido negativo, isto é, uma ordem que exclui a incompatibilidade das suas partes simples”.⁴⁶

Outra problemática dos ordenamentos jurídicos analisada por Bobbio reside na possibilidade de haver normas jurídicas aplicáveis a qualquer situação real, ocorrida ou não. Ou seja, o ordenamento jurídico é completo ou apresenta-se lacunoso? Essa questão, inclusive, é relevante para o tema da presente pesquisa, pois a elisão é justificada muitas vezes por se apresentar o comportamento praticado como lacuna na lei tributária, não sendo aplicável, portanto, ao ato ou negócio praticado pelo contribuinte.

O desejável, sem dúvida, é que o ordenamento não apresente lacunas, como se comprova dos diversos sistemas legais nacionais, que estabelecem mesmo a obrigatoriedade de o juiz dar solução aos casos postos à sua análise, como o faz o artigo 4º da Lei de Introdução ao Código Civil vigente.

Contudo, a moderna sociedade em que vivemos, tão rapidamente mutável, não permite ao direito, através de normas específicas, prever solução para toda e qualquer situação concreta ocorrida. Daí porque cada vez mais os ordenamentos jurídicos recorrem a cláusulas gerais, o que permite abarcar um sem-número de situações concretas.

Ao analisar o dogma da completude do ordenamento jurídico, Norberto Bobbio⁴⁷ contrapõe-se à escola do direito livre, que pregava a incompletude do ordenamento jurídico, e colocava no juiz a livre solução dos casos concretos, para, reconhecendo a existência de lacunas, afirmar, contudo, que elas seriam completáveis por regras existentes no próprio ordenamento jurídico.

Nesse sentido, parte Bobbio da teoria desenvolvida por Zitelmann na Alemanha e Donati na Itália, de que toda norma jurídica específica que imponha um determinado comportamento implica na exclusão de todos os outros comportamentos não incluídos na norma específica. Assim, portanto, a norma “é proibido fumar”, ao incluir a impossibilidade de se fumar, implicaria também a exclusão de todos os outros comportamentos que não

⁴⁶ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10 ed. Brasília: UnB, 1999. p. 80.

⁴⁷ *Ibidem*, p. 132-139.

fossem fumar. Haveria, assim, uma norma geral exclusiva implícita, que permitiria todos os comportamentos que não fossem proibidos pela norma específica.

Desenvolvendo esse raciocínio, Bobbio prevê a existência também de uma norma geral inclusiva, em paralelo à norma geral exclusiva. Essa norma inclusiva determinará a aplicação da norma específica aos casos que se apresentem similares. Assim, no caso de lacunas, poder-se-ia aplicar tanto a norma geral exclusiva, o que excluiria a aplicação da norma específica inclusiva, como a norma geral inclusiva, e, nesse caso, seria aplicada ao caso, por similitude, a norma geral inclusiva.

Dáí conclui Bobbio que, de fato, o ordenamento jurídico se apresenta incompleto e o problema relacionado às lacunas não seria propriamente a inexistência de norma aplicável ao caso, mas a dúvida quanto à aplicação da norma geral inclusiva ou exclusiva a cada caso concreto existente. Vejamos suas palavras:

A lacuna se verifica não mais por falta de uma norma expressa pela regulamentação de um determinado caso, mas pela falta de um critério para a escolha de qual das duas regras gerais, a exclusiva e a inclusiva, deva ser aplicada.⁴⁸

Veremos, no capítulo quinto, como a teoria geral das lacunas desenvolvida por Bobbio é aplicada pelos autores que estudam a elisão fiscal.

2.2 A elisão e os princípios constitucionais

Já se teve a oportunidade de averiguar que o fenômeno elisivo contrapõe o princípio da autonomia privada ao dever fundamental de pagar impostos. Esse é, contudo, apenas um dos choques de valores jurídicos presentes na elisão fiscal. Entra também em jogo o princípio da isonomia, representado, na seara tributária, pelo princípio da capacidade contributiva, em oposição ao princípio da legalidade, sobretudo quando o instrumento jurídico utilizado são as cláusulas gerais.

É que as cláusulas gerais implicam a utilização de termos de conceito indeterminado, o que traz dúvidas acerca da obediência ao princípio da legalidade, na medida que cabe ao intérprete um papel ativo na delimitação, caso a caso, desses termos. Assim, justifica-se o

⁴⁸ BOBBIO, Norberto, *Teoria do ordenamento jurídico*, p. 137.

aprofundamento do estudo dos princípios de direito, dando-se ênfase aos princípios constitucionais que mais presentes estão no fenômeno elisivo.

Aponta Paulo Bonavides⁴⁹ a “caminhada teórica” dos princípios jurídicos, nos últimos cento e cinquenta anos. Nesse sentido, identifica três distintas fases por que passaram os princípios. Até pouco antes do início do século XX, eles eram tratados como axiomas jurídicos, que tinham sede no direito natural, não no ordenamento positivo; desprovidos de qualquer normatividade, eles serviam como guias, no sentido de indicar os valores superiores da justiça. A esse primeiro modo de pensar os princípios, Paulo Bonavides se refere como a fase jusnaturalista.

Segue-se então a fase positivista. Agora, os princípios se deslocaram do direito natural para os códigos civis, onde serviriam “como fonte normativa subsidiária” para eventual utilização pelo intérprete, para permitir a interpretação das normas jurídicas e colmatar as lacunas no ordenamento positivo. Assim, não gozavam os princípios de qualquer superioridade em relação à lei. Além disso, seriam encontrados dentro do próprio direito positivo, derivariam das próprias leis. Sob a visão positivista, ainda não gozavam os princípios de normatividade perceptível. Assim, nas duas primeiras fases, a dualidade sobre a qual a doutrina se debruçava era “princípio versus norma”.

Por fim, numa terceira fase, que Paulo Bonavides denomina de pós-positivista, os princípios migram dos códigos para as Constituições, onde são reconhecidos como portadores de grande normatividade. Antes denominados de princípios gerais de direito, agora são tratados como princípios constitucionais. Nas palavras do autor:

Os princípios baixaram primeiro das alturas montanhosas e metafísicas de suas primeiras formulações filosóficas para a planície normativa do direito. Transitando, daí, noutro passo largo, subiram ao degrau mais alto da hierarquia normativa.⁵⁰

A descoberta da normatividade dos princípios deu-se de forma lenta, a partir da contribuição de vários autores, que forjaram um ambiente jurídico propício à aceitação de tal normatividade. A dualidade, antes entre “princípio e norma”, esta portadora de normatividade, aquele não, agora passa a ser entre “princípios e regras”, ambas contendo carga normativa.

⁴⁹ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 259-266.

⁵⁰ *Ibidem*, p. 293.

2.3 Princípios e regras

É à distinção entre princípios e regras que a doutrina passa a se ater, desde a década de cinquenta do século passado, pela obra de Jean Boulangier, jurista francês, passando pelas obras marcantes de Dworkin nos Estados Unidos e Müller, juntamente com Alexy, na Alemanha até chegar a Canotilho, conformando, juntos, o que hoje se denomina teoria dos princípios.

Ronald Dworkin⁵¹, citado por Eros Grau, trabalhando com a dualidade direito/moral, chega à constatação de que nos casos difíceis (*hard cases*) submetidos ao Judiciário, as decisões são tomadas em função de pautas (*standards*) diversas das regras, que ele nomeia de princípios. Assim, o vocábulo princípio significaria “aquelas pautas que não são regras”. Mais à frente em sua obra, subdivide os princípios em diretrizes (*policies*) e princípios propriamente ditos, aquelas, voltadas para o atingimento de objetivos sociais, econômicos ou políticos, e estes ligados a aspectos morais, como honestidade e justiça.

A distinção proposta por Dworkin entre princípios e regras é ainda hoje referência na doutrina, não obstante tenham surgido críticas ao seu pensamento. Segundo o professor de Harvard, as regras jurídicas seriam aplicáveis num sistema de tudo ou nada (*all-or-nothing fashion*), ou seja, ou a regra é aplicável, e então nenhuma outra pode sê-lo, ou não é, e então outra o será. As regras não comportam, portanto, exceções. Já os princípios podem até ser desprezados em determinada situação, mas isso não implica sua invalidade, pois em outra situação poderão ser aplicáveis.

Uma segunda distinção diria respeito ao fato de os princípios terem uma característica própria: a dimensão do peso ou da importância, que implica uma necessária ponderação pelo intérprete, prevalecendo o princípio que, no caso concreto, apresente-se como mais importante. Essa dimensão do peso ou importância, segundo Dworkin, não está presente nas regras. Quando houver choque entre regras, uma delas será declarada inválida, sob os critérios estabelecidos em cada ordenamento jurídico.

⁵¹ DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. 5. impr. London: Duckworth, 1987. p. 22, apud GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 115-117.

Já para Jean Boulanger⁵² as regras teriam caráter geral, mas somente poderiam ser aplicadas a determinados fatos ou atos; nesse sentido, seriam especiais, porque somente poderiam ser aplicadas caso os fatos ou atos por ela vislumbrados ocorressem. Já um princípio poderia ser aplicado a um sem-número de casos.

Outra importante contribuição para a distinção entre princípios e regras foi dada pelo alemão Robert Alexy⁵³. Ele entende os princípios como mandamentos de otimização, podendo ser cumpridos em diferentes graus, a depender de condicionantes jurídicos e materiais, permitindo o balanceamento de valores e interesses. Já quanto às regras, concorda com Dworkin, somente podem ser ou não cumpridas. Após ponderar sobre os diversos critérios já então estabelecidos para a distinção entre regras e princípios, conclui que a diferença entre regras e princípios é precipuamente qualitativa, e nem tanto de grau.

Assim como Dworkin, Alexy aponta que as regras funcionam na dimensão da validade, enquanto os princípios na dimensão do peso. O autor alemão, contudo, trabalha com um conceito mais amplo de princípio do que o americano, pois enquanto para este “os princípios entendem unicamente com os direitos individuais [...], fazendo dos bens coletivos meras *policies*”, aquele “alarga o conceito e insere neste os referidos bens”.⁵⁴

Resumindo as diversas contribuições doutrinárias voltadas à distinção entre princípios e regras, Luís Roberto Barroso⁵⁵ entende que os critérios poderiam ser apenas três: a) quanto ao conteúdo, as regras se limitariam a estabelecer comportamentos, permitindo, proibindo ou facultando, enquanto os princípios se consubstanciariam em decisões políticas fundamentais, valores ou fins públicos a serem realizados; b) quanto à estrutura normativa, as regras seriam normas descritivas, enquanto que os princípios apontariam “para estados ideais a serem buscados”; e, c) finalmente, e aqui residiria a diferença mais marcante, quanto ao modo de aplicação, as regras se aplicariam na modalidade tudo ou nada, enquanto que os princípios na dimensão do peso.

Decorrência natural da descoberta da normatividade dos princípios foi a constatação da possibilidade de colisão entre eles, em casos concretos. Isso somente é possível pelo fato de as Constituições modernas abrigarem valores que, em princípio, são antagônicos. Um

⁵² BOULANGER, Jean, *Principes généraux du droit positif et droit positif: le droit privé français au milieu du XX^e siècle: études offertes à Georges Ripert*. Paris: Librairie Générale de Droit e de Jurisprudence, 1950. p. 55-56, apud GRAU, Eros Roberto, *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*, p. 158-159.

⁵³ ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrecht*. Frankfurt: Suhrkamp, 1986. p. 75-77, apud GRAU, Eros Roberto, *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*, p. 161-162.

⁵⁴ ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrecht*. Baden-Baden, 1985. p. 93-94, apud BONAVIDES, Paulo, *Curso de direito constitucional*, p. 281.

⁵⁵ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 205-208.

exemplo de antagonismos entre princípios se apresenta entre a busca do desenvolvimento e a proteção ao meio ambiente.

Os conflitos podem se dar entre princípios propriamente ditos, como no caso acima citado, entre direitos fundamentais – direito à honra versus direito à intimidade – ou ainda entre direitos fundamentais e outros valores constitucionais, como no caso de choque entre a liberdade de expressão e o incitamento ao racismo.

As técnicas normalmente utilizadas para o conflito entre normas não podem ser aqui utilizadas. Eventual conflito entre princípios serão resolvidos através da técnica da ponderação, ao final da qual um dos princípios se retrairá, dando lugar ao outro que se mostrou mais apropriado ao caso. Luís Roberto Barroso assim se refere à ponderação:

[...] a ponderação de normas, bens ou valores é a técnica a ser utilizada pelo intérprete, por via da qual ele fará concessões recíprocas, procurando preservar o máximo possível de cada um dos interesses em disputa, ou, no limite, procederá à escolha do bem ou direito que irá prevalecer em concreto, por realizar mais adequadamente a vontade constitucional.⁵⁶

A técnica da ponderação consiste em inicialmente delimitar os princípios e as regras aplicáveis ao caso concreto, a partir da análise cuidadosa dos fatos, e, por fim, através da atribuição de pesos a cada um dos valores em jogo, decidir que grupo de valores deverá prevalecer no caso concreto. Referindo-se a essa última fase da técnica, afirma Eros Grau:

O momento da atribuição de peso maior a um determinado princípio é extremamente rico, porque nele – desde que se esteja a perseguir a definição de uma das soluções corretas a que a interpretação jurídica pode conduzir – pondera-se o direito inteiro, como totalidade. Variáveis múltiplas, de fato – as circunstâncias peculiares do problema considerado – e de ordem jurídica – linguísticas, sistêmicas e funcionais –, são descortinadas.⁵⁷

Superadas as discussões quanto à normatividade dos princípios, desvendaram-se as funções por eles desempenhadas nos ordenamentos jurídicos: a) a de ser fundamento da ordem jurídica, “pedra de toque ou o critério com que se aferem os conteúdos constitucionais em sua dimensão normativa mais elevada”; b) a função orientadora do trabalho interpretativo, a que tanto se refere Eros Grau; e, c) a de fonte, no caso de insuficiência da lei ou do costume, essa última função hodiernamente deveras enfraquecida, pois, como afirma Luís Roberto Barroso:

⁵⁶ BARROSO, Luís Roberto, *Curso de direito constitucional contemporâneo*, p. 311.

⁵⁷ GRAU, Eros Roberto, *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*, p. 177.

Em sua trajetória ascendente, os princípios deixaram de ser fonte secundária e subsidiária de direito para serem alçados ao centro do sistema jurídico. De lá irradiam-se por todo o ordenamento, influenciando a interpretação e aplicação das normas jurídicas em geral e permitindo a leitura moral do direito.⁵⁸

2.4 Princípios constitucionais tributários

O subsistema tributário, assim como o ordenamento jurídico, é composto por regras e princípios. Os princípios, como vimos, encontram assento essencialmente na Constituição, que, em nosso país, trata exaustivamente da matéria tributária, como já tivemos a oportunidade de constatar. Sobre o subsistema tributário incidem princípios gerais, aplicáveis a todo o ordenamento jurídico, tais como a isonomia e a legalidade, mas também uma série de princípios específicos, tais como o da territorialidade, o da indelegabilidade da competência tributária e o do não confisco.

A doutrina tributária sempre acentuou a importância dos princípios, que foram tratados com relevância por Aliomar Baleeiro, Ruy Barbosa Nogueira, Geraldo Ataliba e, mais recentemente, por Paulo de Barros Carvalho. Esse último autor salienta a profusão de princípios aplicáveis ao subsistema tributário, em função da atenção que a nossa Constituição dá ao dito subsistema, o que a distingue das demais Constituições ocidentais.⁵⁹

Renato Lopes Becho⁶⁰ anuncia a recente descoberta da aplicabilidade do princípio da solidariedade social ao subsistema tributário. Tendo por base o fato de que os tributos, uma vez angariados pelo Estado, destinam-se à consecução dos objetivos traçados na Constituição, de construção uma sociedade justa e solidária, o pagamento do imposto pelo indivíduo implica em ato de solidariedade, daí aplicável o princípio em questão. Relata o autor paulista que foi a partir da obra de Marco Aurélio Greco, daí seguido por Marciano Seabra de Godoi, Douglas Yamashita e Humberto Ávila, que o princípio foi relacionado com a tributação.

Não é o objetivo da presente pesquisa um aprofundamento na temática dos princípios. Assim, limitaremos o estudo aos princípios constitucionais que mais tocam o fenômeno

⁵⁸ BARROSO, Luís Roberto, *Curso de direito constitucional contemporâneo*, p. 203-204.

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 157-158.

⁶⁰ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 326.

elisivo. Serão, dessa forma, estudados os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da solidariedade e da legalidade.

2.4.1 Princípio da igualdade

Em que pese a ideia de igualdade/desigualdade estar presente no pensamento filosófico desde a Antiguidade, a sua positivação em estatutos jurídicos somente ocorreu inicialmente nos Estados Unidos, no final do século XVII, por influência dos pensamentos do filósofo inglês John Locke. Várias províncias americanas – Carolina, Nova Jérsei do Oeste, Nova Hampshire – adotaram a ideia de igualdade loquiana e a positivaram em suas cartas de direitos, até ser ela finalmente incluída na Constituição americana de 1787.

Na França, também o princípio da igualdade foi positivado na Constituição de 1790 e, a partir daí, foi introduzido em todas as Constituições ocidentais, inclusive na Constituição portuguesa de 1822 e na nossa Constituição imperial de 1824 que, em seu artigo 179, 13, previa: “A lei será igual para todos, quer proteja, quer castigue, e recompensará em proporção dos merecimentos de cada um.”

Contudo, essa igualdade positivada nas diversas Constituições limitava-se ao seu aspecto formal. Garantia-se a igualdade perante a lei, independentemente de a lei ser justa ou não. Sob o prisma meramente formal, o voto censitário, vigente no Brasil durante o Império, era exemplo de igualdade perante a lei, desde que a lei fosse aplicada a todos indistintamente. Da mesma forma, o imposto sobre o patrimônio dos judeus, instituído na Alemanha nazista em 1938, também seria concretização da igualdade, uma vez aplicável a todos os judeus que pudessem pagar tal imposto. Referindo-se às Constituições brasileiras, afirma José Afonso da Silva:

Nossas Constituições, desde o império, inscreveram o princípio da igualdade, como igualdade perante a lei, enunciado que, na sua literalidade, se confunde com a mera isonomia formal, no sentido de que a lei e sua aplicação tratam todos igualmente, sem levar em conta as distinções de grupos.⁶¹

Do conceito de igualdade perante a lei evoluiu-se para o de igualdade na lei, ou seja, cabe ao legislador elaborar leis justas, não se restringindo a igualdade à mera aplicação

⁶¹ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 214.

equânime da lei entre os cidadãos. A Constituição Federal de 1988, fruto da redemocratização por que passou o país, traz as duas dimensões da igualdade aqui referidas. Nas palavras de Humberto Ávila:

[...] a Constituição Federal estabelece, no *caput* do artigo 5º, dois aspectos do princípio da igualdade: um aspecto formal e dirigido ao aplicador da lei (“Todos são iguais perante a lei ...”); e um aspecto material e dirigido ao legislador (“... sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à ... igualdade ...”).⁶²

Essa dimensão do princípio da igualdade surgiu a partir da constatação de que, para a construção de uma sociedade fraterna e diminuição das desigualdades sociais, impõe-se um Estado que redistribua renda, que atue com ações afirmativas para aplacar a extrema pobreza de alguns de seus membros. Enfim, estamos a falar do Estado social. Nas palavras de Klaus Tipke e Douglas Yamashita:

O princípio do Estado Social dá à justiça um acento social; ele cuida para que a justiça não se esgote na igualdade perante a lei, mas também vise mais à igualdade material, a fim de que a distribuição de renda e patrimônio não seja tão ruim a fim de ameaçar a paz social.⁶³

É o princípio da igualdade tratado por Paulo Bonavides como o centro medular do Estado social, o seu direito-chave, o seu direito-guardião, descrito pelo autor como o “direito fundamental que mais tem subido de importância no direito constitucional de nossos dias”.⁶⁴

Ao analisar as diversas dimensões da igualdade, Andrei Pitten Velloso⁶⁵ a entende como: a) sobreprincípio, na medida que “compreende a totalidade das regras e dos princípios que o especificam, sem que nem estes e nem aquele percam a sua autonomia normativa”; b) princípio, tanto sob a teoria de Dworkin, como Alexy e Sieckmann, pois possui “uma nítida e indubitável ‘dimensão de peso’, qualifica-se perfeitamente como um ‘mandado de otimização’ e como um ‘fundamento para a ponderação’ concernente a um ‘dever ser ideal’”; e, c) regra, na medida que existem nas Constituições “cláusulas específicas de interdição de discriminação ou trato prejudicial”.

Como princípio, a igualdade contém mandados gerais voltados à sua concreção. Refere-se a mandados, pois não se pode extrair do referido princípio apenas mandados de

⁶² ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 365.

⁶³ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 43.

⁶⁴ BONAVIDES, Paulo, *Curso de direito constitucional*, p. 376-377.

⁶⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 86-99.

trato jurídico uniforme. Pense-se, por exemplo, na seara tributária, num imposto per capita, igual para todos os cidadãos, ricos ou pobres. Assim, juntamente com mandados de trato uniforme, deve haver também mandados de trato díspar.

É em nome do princípio do Estado social e na busca da igualdade material que é permitido ao legislador diferenciar no tratamento dos cidadãos, procurando minimizar as diferenças sociais e regionais. Toda discriminação, contudo, deve ser justificada pelo fim a ser atingido, que obviamente deve se inserir no objetivo maior de diminuir a desigualdade. Assim, é defeso ao Estado utilizar critérios desarrazoados para diferenciar. A decisão do Tribunal Constitucional de Portugal, citada por Jorge Miranda, bem esclarece essa questão:

O princípio da igualdade não pode nem deve ser interpretado em termos absolutos, impedindo nomeadamente que a lei discipline diversamente quando diversas são as situações que o seu dispositivo visa regular. Mas, inversamente, há violações do princípio da igualdade quando o legislador estabelece distinções discriminatórias. Assim é quando tais distinções são materialmente infundadas, quando assentam em motivos que não oferecem um carácter objetivo e razoável; isto é, quando o preceito em apreço não apresenta qualquer fundamento material razoável.⁶⁶

Essa decisão do Tribunal Constitucional português segue caminho iniciado na Alemanha, cujo tribunal constitucional desenvolveu a doutrina da igualdade como interdição de arbitrariedade (*Willkürverbot*), daí se espalhando para a quase totalidade dos tribunais constitucionais europeus. Segundo essa fórmula, a igualdade restaria vulnerada apenas se se constataste a utilização de critérios arbitrários pelo legislador; apenas nos casos de injustiça manifesta haveria ofensa ao princípio da igualdade, tendo o legislador uma ampla liberdade de atuação. Essa teoria vem sofrendo críticas, por limitar a análise da concretização do princípio da igualdade. Como afirma Andrei Pitten Velloso:

Respeitar a proibição de arbitrariedade é uma exigência necessária, mas não suficiente para que se respeite o princípio da igualdade. Esse demanda do legislador mais que a criação de leis não arbitrárias: requer que trate igualmente os iguais e desigualmente os desiguais desde pontos de vista juridicamente válidos.⁶⁷

A mesma fórmula, com as deficiências apontadas, vem sendo utilizada também pelo Supremo Tribunal Federal, como se pode observar em precedente relativo à proibição legal de inclusão no SIMPLES das empresas que prestam serviços profissionais, sob o argumento de que não havia na lei “discriminação arbitrária, porque obedece critérios razoáveis”.⁶⁸

⁶⁶ MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1998. v. 4, p. 227.

⁶⁷ VELLOSO, Andrei Pitten, *O princípio da isonomia tributária*, p. 52.

⁶⁸ Excerto do voto do relator (STF – ADI n. 1.643, Pleno, rel. Min. Maurício Correia, j. 05.12.2002).

Canotilho trata a igualdade em sua obra como um dos três princípios informadores do regime geral dos direitos fundamentais, juntamente com o princípio da universalidade e o princípio do acesso ao direito. Anota Canotilho que o princípio da igualdade, além de constar logo no artigo 13 da Constituição portuguesa, pode ser encontrado em outras disposições constitucionais, esclarecendo que essas outras regras devem ser entendidas como regras isonômicas especiais, que derrogam a regra geral estatuída no artigo 13, em caso de eventual choque.⁶⁹

Essa profusão na explicitação da igualdade no texto constitucional português, caracterizada também em nossa Constituição, nada mais é do que uma confirmação da importância desse princípio na nossa realidade atual. A importância que o princípio tem recebido, na realidade, decorre da própria mudança por que passou o Estado nos últimos cem anos, quando se chegou à conclusão de que a ele cabe um papel ativo na diminuição das desigualdades sócias existentes que, muitas vezes, impedem seus cidadãos de usufruírem uma mínima porção de seus direitos fundamentais.

Esse papel ativo abrange a possibilidade de tratamentos desiguais entre os cidadãos, com o objetivo maior de diminuir as diferenças existentes. Nesses casos, quando os fins da norma diferenciadora as justificarem, é permitido o tratamento diferenciado, desde que a medida de comparação e seu elemento indicativo sejam idôneos e guardem entre si uma relação fundada – deve haver vínculo de correspondência estatisticamente fundada – e conjugada – o elemento indicativo deve ser o mais significativo dentre os possíveis.

Como não poderia deixar de ser, a igualdade, em todas as suas dimensões, deve estar presente também na tributação, devendo haver uma repartição justa dos encargos públicos entre os diversos cidadãos. Afinal de contas, como afirma Andrei Pitten Velloso:

Num Estado Constitucional de Direito, nenhuma manifestação jurídico-estatal escapa do influxo desse fundamental princípio constitucional. Todas as dimensões da dinâmica normativa se sujeitam ao imperativo da igualdade, que vincula a integralidade dos atos de produção jurídica, desde os atinentes à reforma constitucional e à criação legislativa, até os relativos à aplicação e implementação concreta e individual das leis.⁷⁰

Ademais, a tributação apresenta-se como um dos meios mais efetivos de que dispõe o Estado para redistribuir renda, retirando-a dos mais abastados e distribuindo-a aos mais necessitados, através de prestações sociais. Casalta Nabais entende a igualdade fiscal como:

⁶⁹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *Direito constitucional e teoria da constituição*, p. 402.

⁷⁰ VELLOSO, Andrei Pitten, *O princípio da isonomia tributária*, p. 117.

[...] uma expressão específica do princípio geral da igualdade, um princípio estruturante do nosso sistema constitucional global, que traduz não apenas uma igualdade formal [...] mas também uma igualdade material – uma igualdade da lei, que obriga, em diversos termos, também o legislador.⁷¹

A igualdade na tributação implica, em uma primeira aproximação, que todos contribuam para os gastos públicos. Trata-se de um pressuposto fundamental para a tributação justa. Trata-se do princípio da generalidade, que implica a vedação de isenções subjetivas, baseadas em classes sociais ou determinadas características pessoais dos contribuintes. O princípio da generalidade foi positivado na Constituição francesa de 1793, abolindo as isenções de que gozavam os clérigos e a aristocracia, tornando-se regra nas diversas Constituições promulgadas posteriormente pelos diversos países ocidentais.

A par desse viés subjetivo, costuma-se também identificar um viés objetivo do princípio da generalidade, às vezes referido como princípio autônomo, o da universalidade, que obriga a tributação de todos os signos idôneos de capacidade para contribuir.

Mas a generalidade, por si, não traria a igualdade na tributação, pois seria extremamente injusto que todos, independentemente de serem ricos ou pobres, pagassem os mesmos tributos. Assim, urge exigir a contribuição de todos, na medida de suas possibilidades econômicas, na medida de sua capacidade de contribuir, o que será tratado com mais detalhes em seguida.

Conclui-se, portanto, que a elisão configura uma quebra do princípio da igualdade, pois deixaria de haver generalidade na tributação, tendo em vista que o contribuinte que praticou a conduta elisiva deixará de pagar imposto ou o pagará em menor montante que outro contribuinte na mesma situação, diga-se, com a mesma capacidade contributiva.

2.4.2 Princípio da capacidade contributiva

Já se viu que um dos pressupostos da igualdade na tributação é a sua generalidade. Mas que justiça haveria em se tributar todos os cidadãos igualmente? O pobre e o rico contribuindo da mesma forma para os encargos públicos. Falta algo. Daí afirmar Ferreira Lapatza:

⁷¹ NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*, p. 435.

Por isso, os textos constitucionais atuais consagram um terceiro princípio, o princípio da capacidade econômica. Mas a capacidade econômica, mais que um terceiro princípio, é uma forma de entender a generalidade e a igualdade tributária. É um prisma, um cristal, um ponto de vista sobre os princípios da igualdade e generalidade. Um modo de aplicá-los que está, hoje em dia, universalmente consagrado.⁷²

De fato, todos devem contribuir para os encargos públicos, desde que possam. Essa ressalva justifica-se, pois nem todos poderão contribuir, por faltar-lhes condições financeiras para tal. Em princípio, portanto, somente se contribuirá para as despesas públicas se houver capacidade contributiva para tal.

A ideia de justa distribuição dos encargos públicos remonta à Antiguidade, tendo sido objeto de reflexão por filósofos como São Tomás de Aquino, Bodin e Adam Smith, e constou expressamente da Magna Carta inglesa de 1215, como também da Declaração dos Direitos do Homem de 1791, na qual ficou estabelecido que “os impostos deveriam ser suportados em proporção às possibilidades econômicas de cada um.” Daí transitou para a Constituição francesa de 1791 e para as outras Constituições da época, inclusive nossa Constituição imperial de 1822 que, no inciso 15 de seu artigo 179, dispunha que “ninguém está isento de contribuir para as despesas do Estado, na proporção de seus haveres”.

A ideia de que somente quem tem capacidade contributiva pode ser tributado, contudo, somente foi sistematizada, ganhando contornos mais objetivos, pelos estudiosos da ciência das finanças no século XIX, e, no âmbito da ciência jurídica, já no século XX, pelas mãos do italiano Benvenuto Griziotti e seus discípulos. A introdução, na Constituição italiana de 1947, do princípio, em seu artigo 53, acendeu ainda mais os debates sobre o tema.

Inicialmente, o princípio da capacidade contributiva era entendido pela doutrina como diretamente associado ao princípio da justiça, para, em um momento posterior, ser concebido como um conteúdo material do princípio da igualdade, que é essencialmente formal. Esse é justamente o pensamento de Humberto Ávila. Procurando comparar os conteúdos normativos do princípio da igualdade e do princípio da capacidade contributiva, o autor gaúcho, após esclarecer que o princípio da igualdade é mais abrangente do que o da capacidade contributiva, posto que aplicável tanto às normas tributárias de criação de encargos como às normas tributárias, que têm como finalidade a alteração de comportamentos, chega à conclusão de que “a capacidade contributiva é próprio critério da aplicação da igualdade no caso dos impostos com finalidade fiscal”.⁷³

⁷² FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. São Paulo: Manole, 2007. p. 22.

⁷³ ÁVILA, Humberto Bergmann, *Sistema constitucional tributário*, p. 372.

À procura de um fundamento jurídico-positivo para o princípio da capacidade contributiva, Andrei Pitten Velloso o encontra no princípio da solidariedade. Essas as suas palavras:

Considerando que os impostos não representam contraprestações por benefícios e tampouco correspondem à medida dos interesses individuais, e que é impossível valorar juridicamente os sacrifícios individuais, só se revela adequado fundamentar a imposição orientada pela capacidade contributiva na finalidade de se lograr uma repartição justa das despesas públicas indivisíveis, norteadas pelo princípio da solidariedade.⁷⁴

Não obstante esse entendimento de engrandecimento do princípio da capacidade contributiva seja majoritário, muitos doutrinadores rejeitam o princípio da capacidade contributiva, por entendê-lo vazio de significado. Dentre estes autores, destacam-se, sobretudo, os autores alemães Schmoller e Schanz, mas, principalmente, Heinrich Wilhelm Kruse, para quem a capacidade contributiva não se apresenta como princípio jurídico, mas como mero postulado da ciência das finanças, sem qualquer valor jurídico. Entre os autores nacionais, comunga da mesma ideia Alfredo Augusto Becker⁷⁵, para quem a constitucionalização do princípio na Constituição de 1946 foi um equívoco, a ponto de Paulo de Barros Carvalho⁷⁶, num verdadeiro desabafo, ter afirmado que “diante das incertezas de conteúdo que permitem, na mesma medida de uma utilização imprescindível, certa manipulação, o princípio não prosperara”.

Em que pesem as críticas formuladas, deve-se reconhecer que o princípio da capacidade contributiva é importantíssimo instrumento de justiça tributária, servindo-lhe de parâmetro insubstituível. O próprio Becker⁷⁷, apesar de entender o princípio vago e ambíguo a expressão, reconhece nele eficácia jurídica. Ademais, o princípio está escrito na maioria das Constituições modernas de forma expressa⁷⁸ e, mesmo quando não se apresenta dessa forma, pode ser inferido como princípio implícito, a partir do princípio da igualdade, como é o caso da Constituição alemã atual. Interessante observar a interpretação forte que dá ao princípio o Tribunal Constitucional alemão, a ponto de García Novoa⁷⁹ afirmar que “seja curioso que a

⁷⁴ VELLOSO, Andrei Pitten, *O princípio da isonomia tributária*, p. 167.

⁷⁵ BECKER, Alfredo Augusto, *Teoria geral do direito tributário*, p. 514.

⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre os princípios constitucionais tributários. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 15, n. 55, p. 153, jan./mar. 1991.

⁷⁷ BECKER, Alfredo Augusto, op. cit., p. 528-531.

⁷⁸ Dentre as diversas Constituições nacionais que expressamente consagram a capacidade contributiva como princípio, temos, além do Brasil, Itália, Espanha, Suíça, França e Venezuela, para citar apenas algumas.

⁷⁹ Texto original: “*resulta curioso que la jurisprudencia alemana, que no cuenta con un precepto expreso, otorgase un valor muy superior al principio de capacidad económica al que se concede desde el TC español.*” (GARCÍA NOVOA, César. El principio de no discriminación en materia tributaria. In: TÓRRES, Heleno Taveira. (Coord.) *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 345, tradução nossa).

jurisprudência alemã, que não conta com um princípio expresso, tenha outorgado um valor muito superior ao princípio da capacidade contributiva, comparativamente ao Tribunal Constitucional espanhol”.

A Constituição brasileira de 1988 prevê expressamente a capacidade contributiva como princípio tributário, em seu artigo 145, parágrafo 1º, *in verbis*:

Artigo 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.

Vê-se que o nosso constituinte optou pela expressão “capacidade econômica”. Roque Antônio Carrazza⁸⁰ entende as expressões capacidade econômica e capacidade contributiva como sinônimas. Contudo, a melhor doutrina prefere denominar o princípio pela expressão “capacidade contributiva”. De fato, esta se diferencia pelo fato de levar em conta despesas básicas dos cidadãos, necessárias e essenciais a uma vida digna, que não poderiam ser atingidas pela tributação, por ofensa aos direitos fundamentais dos contribuintes. Há de se concordar que deve existir um patamar mínimo de renda, intocável pela tributação, pois necessário para uma vida digna. Assim, a expressão capacidade econômica não levaria em conta esse mínimo de renda, necessária à manutenção de uma vida digna, não sendo, portanto, a expressão mais apropriada para o princípio.

A ressalva “sempre que possível”, logo no início do enunciado do parágrafo 1º do artigo 145, acarretou acesos debates na doutrina, sendo o grande objetivo averiguar se ela se referia exclusivamente ao caráter pessoal dos impostos ou também à capacidade contributiva. Se aplicável a ambos, a capacidade contributiva se resumiria a uma faculdade do legislador. Contrastando a redação atual com a do artigo 202 do Constituição Federal de 1946, a esmagadora maioria da doutrina chegou à conclusão de que a ressalva se referia exclusivamente aos impostos pessoais, sendo a capacidade contributiva uma obrigação do legislador se, obviamente, for aplicável à espécie tributária o princípio da capacidade contributiva. Como afirma Tipke e Yamashita:

⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 111.

Se com o trecho introdutório “sempre que possível” o constituinte queria dizer que basta criar um princípio meramente programático, não vinculante para o legislador, este passaria ao largo das necessidades do Estado de Direito. No Estado de Direito o legislador é obrigado a promulgar leis justas, especialmente leis fiscais justas.⁸¹

Ora, outra não poderia ser a conclusão. Como foi visto, a capacidade contributiva é a própria materialização da igualdade na seara tributária. Entender que ela se apresenta como uma simples recomendação ao legislador vai de encontro ao próprio princípio do Estado social. Em termos de interpretação das normas constitucionais, a doutrina evoluiu para chegar à conclusão que mesmo as normas programáticas têm eficácia plena e não se limitam a simplesmente dar recomendações.

Analisando a ressalva do parágrafo 1º do artigo 145, Greco⁸² conclui por um “‘sempre que possível’ forte que comanda, ou seja, só não se aplica o princípio quando isto não for possível; fora desta hipótese, a lei, sua interpretação e sua aplicação sempre terão que atender ao princípio”.

Criticando a interpretação que a doutrina clássica dá ao princípio ora sob estudo, Marciano Buffon⁸³ esclarece que não se pode simplesmente recorrer ao sentido literal das expressões contidas no texto constitucional – “sempre que possível”, “impostos”, “pessoais” – sob pena de se fazer uma interpretação errônea, que se limitará “à mera tradução (do juridiquez para o português) dos termos contidos no texto (interpretação através do método literal)”. A partir da constatação de que a Constituição de 1988 inaugurou um Estado Social e Democrático de Direito, cujo objetivo é a diminuição das desigualdades sociais, conclui o autor que:

O princípio da capacidade contributiva, diferentemente do que sustentam muitos, não está fundamentado no § 1º do art. 145 da CF/88. Ele decorre do caráter do modelo de Estado constituído pela Carta brasileira de 1988 (Estado Democrático de Direito), o qual está alicerçado nos princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade substancial e da solidariedade. Isto é, não há de se falar em Estado Democrático de Direito, se esse não tiver como objetivo a redução das desigualdades sociais, a construção de uma sociedade solidária, que esteja apta a assegurar igual dignidade a todos os seus membros.

O princípio da capacidade contributiva, constante do artigo 145, parágrafo 1º, de nossa Carta Magna, como concretização do princípio da igualdade na seara tributária, não poderia deixar de gozar de eficácia plena, devendo ser observado por todos, legislador, aplicador e

⁸¹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*, p. 27.

⁸² GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento tributário*, p. 327.

⁸³ BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 175.

intérprete, somente podendo-se deixar de aplicá-lo quando a estrutura do aspecto material da hipótese de incidência não o permita, o que ocorre, deve-se reconhecer, em algumas espécies tributárias, como veremos brevemente.

Conforme já afirmado, o princípio da capacidade contributiva pressupõe a não tributação da capacidade econômica direcionada para as necessidades básicas do cidadão, ressaltando da tributação o mínimo existencial. Segundo Torres:

O mínimo existencial não tem dicção constitucional própria. Deve-se procurá-lo na ideia de liberdade, nos princípios constitucionais da igualdade, do devido processo legal e da livre iniciativa, na Declaração dos Direitos Humanos e nas imunidades e privilégios dos cidadãos.⁸⁴

Essa noção de mínimo existencial, apesar de estar presente como noção ainda na Revolução Francesa, somente veio ganhar contornos mais claros a partir da década de trinta do século passado, inicialmente na Alemanha e posteriormente em outros países europeus, sob o enfoque da dignidade humana, sendo hoje uma unanimidade. Afinal de contas, como afirmam Tipke e Yamashita⁸⁵, “o Estado Tributário não pode retirar do contribuinte aquilo que, como Estado Social, tem que lhe devolver”.

O reconhecimento da existência de um mínimo existencial intocável pela tributação, em nome dos direitos fundamentais, salienta o sentido negativo do princípio da capacidade contributiva, ou seja, é vedado ao Estado tributar quem não apresente capacidade contributiva. Esse aspecto negativo foi o primeiro a ser salientado pela doutrina italiana, com o intuito de proteger o cidadão contra o Fisco.

Todavia, com o tempo, observou-se que o princípio da capacidade contributiva, a par de proteger o contribuinte, também impunha ao Estado a obrigação de tributar todos os que apresentassem capacidade contributiva, e, igualmente, os que apresentassem capacidade contributiva iguais, sob pena de não promover a justiça tributária. Assim, descobriu-se a faceta positiva do princípio da capacidade contributiva.

Em contraste com a reserva do mínimo existencial, tem-se a constatação de que a tributação, por outro lado, não pode ser tão expressiva, a ponto de destruir o patrimônio do contribuinte. Nosso ordenamento constitucional prevê expressamente a proibição de utilização da tributação como confisco, em seu artigo 150, IV. Nos ordenamentos que não contemplam expressamente essa proibição, ela é inferida a partir do princípio da liberdade. A questão que permanece é definir a partir de que proporção a tributação pode ser confiscatória.

⁸⁴ TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 177, p. 29, jul./set. 1989.

⁸⁵ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*, p. 31.

Nesse sentido, interessante o posicionamento do Tribunal Federal Constitucional alemão, de que a tributação deve deixar ao cidadão, no mínimo, 50% de sua renda. Essa constatação foi apreendida a partir da interpretação do artigo 14, II, da Constituição Alemã, que dispõe: “A propriedade obriga. Seu uso deve servir da mesma forma ao bem da coletividade.”

À procura do conteúdo e do alcance do princípio da capacidade contributiva, Casalta Nabais, com base em autores italianos e espanhóis, chega à conclusão que o princípio contém dois vetores. Por um lado, ele se apresenta como pressuposto, condição da tributação. Esse vetor, que Nabais denomina de positivo, diz com a própria natureza das coisas, pois, de fato, somente é possível extrair riqueza onde ela exista. Apesar de alguns autores desejarem já nesse vetor incluir a questão do mínimo existencial, pondera Nabais que o princípio da capacidade contributiva, como pressuposto da tributação, no máximo, poderia obstar “à tributação do mínimo lógico exigível, identificado com o mínimo físico ou vital da existência, e já não à tributação do mínimo mais amplo, que há de determinar-se em função dos direitos econômicos, sociais e culturais”.⁸⁶

Daí porque o autor dá mais importância ao que denomina de vetor negativo, em que a capacidade contributiva é entendida como critério ou parâmetro da tributação, “já que será em virtude dele que a jurisdição constitucional poderá sustentar a inconstitucionalidade das normas jurídico-fiscais que desrespeitem esse princípio jurídico-constitucional”⁸⁷. Paradoxalmente, esse vetor é o que apresenta menor utilidade prática, pois, afirma o autor – certamente baseando-se na realidade espanhola ou italiana, não na nossa – que são raras as ocasiões em que o legislador afronta diretamente o princípio da capacidade contributiva, a ponto de se decretar a inconstitucionalidade da norma. A aplicação de uma norma sem observância do princípio da capacidade contributiva seria, na visão do autor, ainda mais raramente observada.

A maior aplicabilidade do conteúdo da capacidade contributiva como pressuposto da tributação, por outro lado, tem acarretado maiores estudos do princípio pelo seu vetor positivo. Aqui, debate-se a doutrina em examinar a aplicabilidade dos princípios às diversas espécies tributárias – âmbito objetivo, bem como averiguar em que medida incide o princípio sobre os cidadãos e as pessoas jurídicas – âmbito subjetivo.

Quanto ao âmbito subjetivo, parece estar assente na doutrina o entendimento de que o princípio da capacidade contributiva é aplicável às pessoas jurídicas. Assim pensam Klaus

⁸⁶ NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*, p. 465.

⁸⁷ *Ibidem*, p. 469.

Tipke e Yamashita, Regina Helena Costa, José Casalta Nabais e Roque Antônio Carrazza, entre outros.⁸⁸

Já quanto à aplicabilidade do princípio no seu âmbito objetivo, as posições divergem. As divergências se iniciam quanto à possibilidade de incidir o princípio da capacidade contributiva nas taxas e na contribuição de melhoria. Sabe-se que esses tributos se vinculam a uma atividade específica estatal, seja através de uma prestação de serviço, ou em decorrência do exercício de poder de polícia, como no caso da taxa, seja através de realização de obra pública que acarrete valorização de imóvel, no caso da contribuição de melhoria.

Aqui, a esmagadora maioria da doutrina entende não ser aplicável o princípio, pois não estariam em jogo características pessoais do contribuinte, mas sim o custo do serviço, da atividade fiscalizadora ou da obra. Os poucos autores que se atrevem a afirmar a aplicabilidade do princípio a essas espécies tributárias o fazem em função de uma maior ou menor utilização do serviço público, ou em função do valor da obra, como o faz Ferraz⁸⁹. Parece-nos que assiste razão à doutrina majoritária, no sentido de constatar que o princípio da capacidade contributiva não se aplica aos tributos de natureza retributiva ou reparadora. Essa constatação não implica que essas espécies tributárias não devam ser justas. Simplesmente, a justiça não decorre do princípio da capacidade contributiva, mas diretamente do princípio da igualdade ou do Estado social.

Excluídas as taxas e a contribuição de melhoria, o entendimento mais preciso parece ser o de Nabais⁹⁰, para quem o princípio incidiria nos impostos ou, digamos, para ajustar à nossa realidade, nos tributos que não impliquem uma vinculação a uma atividade estatal, para aqui incluir as nossas contribuições com finalidade arrecadatória. Mas, adverte o autor, essa incidência se daria em diferentes graus, a depender da espécie tributária em questão.

É pacífico o entendimento de que o princípio da capacidade contributiva encontra seu apogeu no imposto sobre a renda, pelo seu caráter pessoal, fato incontestado. Há também consenso doutrinal de que haveria incidência nos impostos ditos reais, que recaem sobre o patrimônio, aqui sob o prisma objetivo, com base no bem sobre o qual recairá a tributação, e

⁸⁸ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*, p. 35; COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 63; NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*, p. 484; CARRAZZA Roque Antônio, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 130.

⁸⁹ FERRAZ, Roberto (Org.). *Princípios e limites da tributação: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 530-536.

⁹⁰ NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*, p. 474-483.

não mais sobre as características pessoais do contribuinte, não obstante tenha o Supremo Tribunal Federal se posicionado contra a progressividade do IPTU.

Já em relação aos impostos sobre o consumo, ditos indiretos, não há um consenso. Carrazza e Ávila entendem que o princípio não é aplicável, pelo fato de ser impossível impor as características pessoais dos contribuintes para aquilatar a capacidade econômica de cada um. “Se um milionário e um mendigo comprarem, cada um para si, um maço de cigarros, da mesma marca, suportarão a mesma carga econômica do imposto”, afirma Carrazza⁹¹. Já Ávila⁹² associa os impostos indiretos à progressividade e à seletividade, não os entendendo como desdobramentos do princípio da capacidade contributiva e, assim, concluindo pela não aplicação do princípio.

Em sentido contrário pensam Nabais, Tipke e Yamashita, Costa, Buffon e Ferraz⁹³. Nabais, contudo, ressalta a pouca aplicabilidade do princípio aos impostos ditos indiretos. Buffon e Ferraz justificam seus pensamentos com base na seletividade, entendendo-a como uma regra relacionada ao princípio da capacidade contributiva. Já Costa introduz a não cumulatividade como justificativa, e afirma:

A seletividade de alíquotas e a não cumulatividade do IPI e do ICMS [...] são expedientes que demonstram que, mesmo não sendo viável considerar as condições pessoais dos contribuintes, é possível prestigiar a noção de capacidade contributiva.⁹⁴

Com a vênia dos autores que entendem haver aplicabilidade do princípio aos impostos indiretos, há de se reconhecer que não é possível haver consideração das características pessoais nos tributos indiretos. Bem o exemplifica Carrazza, com o exemplo do maço de cigarros. Ademais, a seletividade, na medida que impõe uma alíquota menor aos produtos de primeira necessidade, não se apresenta como uma regra do princípio da capacidade contributiva: o rico e o pobre pagarão os mesmos impostos na compra de alimentos básicos, ainda que em alíquota baixa, e na compra de bens de luxo. Entendemos, como Ávila, que a seletividade diz com o princípio do Estado social e é, “nesse sentido, a concretização tributária da igualdade de tratamento de acordo com o parâmetro da dignidade humana”.⁹⁵

⁹¹ CARRAZZA Roque Antônio, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 114-130.

⁹² ÁVILA, Humberto Bergmann, *Sistema constitucional tributário*, p. 378-382.

⁹³ NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*, p. 80-82; TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*, p. 62-66; COSTA, Regina Helena, *Princípio da capacidade contributiva*, p. 52-63; BUFFON, Marciano, *Tributação e dignidade humana*, p. 205-216; FERRAZ, Roberto (Org.), *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*, p. 535-536.

⁹⁴ COSTA, Regina Helena, op. cit., p. 55.

⁹⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann, *Sistema constitucional tributário*, p. 395.

De toda sorte, como o princípio da capacidade contributiva implica o reconhecimento de um mínimo existencial, intocável pela tributação, e também de um limite superior, em que a tributação se travestiria de confisco, reconhece-se que esse aspecto negativo do princípio é aplicável a todas as espécies tributárias, inclusive às taxas e contribuições de melhoria. Como afirma Joachim Lang⁹⁶, “ao princípio da capacidade contributiva corresponde ao menos a função conjunta de concretizar os limites superior e inferior da carga tributária total determinada pelos princípios jurídicos da igualdade e da liberdade”.

O princípio da capacidade contributiva apresenta inúmeras facetas e especificidades, o que justificaria uma pesquisa exclusivamente para aprofundamento do tema. Entendemos, contudo, que não seja o caso de alongar-se, pois implicaria um excessivo distanciamento do tema principal da pesquisa: a elisão fiscal.

Nesse sentido, resta evidente o imbricamento do princípio da capacidade contributiva com o tema ora em estudo. A elisão representa um distanciamento da igualdade, na medida que determinado contribuinte, por astúcia, deixa de pagar tributos, acarretando injustiça tributária e trazendo, inclusive, até possível desequilíbrio concorrencial, visto que o custo dos impostos é deveras representativo em nosso sistema econômico.

2.4.3 Princípio da solidariedade

A solidariedade como comportamento social sempre existiu, sobretudo dentro de grupos primários, como a família. A moderna visão da solidariedade, como solidariedade social, contudo, surgiu no final do século XIX, na Alemanha, com a inauguração do Estado social durante o governo de Otto Bismark.⁹⁷

O princípio da solidariedade está expresso em nossa Constituição, em seu artigo 3º, inciso I, que estabelece como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Pode ser ainda depreendido do *caput* do

⁹⁶ Texto original: “[...] *al principio de capacidad contributiva le corresponde al menos la función conjunta de concretizar los límites superior e inferior de la carga tributaria total determinados por los principios jurídicos de igualdad y libertad*”. (LANG, Joachin, apud TABOADA, Carlos Palao. *El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos*. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 293, tradução nossa).

⁹⁷ BUFFON, Marciano, *Tributação e dignidade humana*, p. 95.

artigo 195, que afirma que “a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta”.

Como o referido artigo trata das contribuições sociais destinadas à seguridade social, o princípio ganhou mais atenção, inicialmente no ramo do direito previdenciário, no qual é utilizado, por exemplo, para justificar o recebimento de benefícios por pessoa ainda jovem e portador de enfermidade que lhe impossibilite trabalhar, pelo resto de sua vida, tendo pouco contribuído.

As contribuições sociais do artigo 195 da nossa Constituição têm natureza tributária, conforme entendimento pacificado dos nossos tribunais. Ademais, já se verificou que o gênero contribuições abarca espécies de distintas naturezas. Temos, de um lado, as contribuições como as de responsabilidade dos trabalhadores e sobre a folha de pagamento, de caráter sinalagmático, e temos outras, como o Programa de Integração Social (PIS) ou a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), que têm natureza de impostos, apenas se diferenciando pela destinação dos recursos estar já estabelecida.

Os deveres fundamentais de conteúdo econômico têm como titular ativo, na visão de Nabais, não o Estado, mas a comunidade. Segundo o autor, tais deveres “têm a ver com a existência de uma dada sociedade e não com a existência do próprio Estado”⁹⁸. Nesse mesmo sentido, afirma Marciano Buffon:

A ideia de deveres fundamentais está intimamente vinculada à concepção de solidariedade social, ou seja, só há deveres porque se vive em uma sociedade, e esta será tanto mais harmônica, quanto maior for a preocupação, de cada um, com o destino de todos.⁹⁹

Sendo um dos deveres fundamentais de conteúdo econômico, o dever de pagar impostos diz com a própria manutenção da sociedade, organizada pelo Estado, que, nas sociedades ocidentais, se apresenta em sua feição social, voltado para a construção de uma sociedade com menos desigualdades. Referindo-se especificamente ao dever de pagar impostos, conclui Buffon:

A conexão entre o dever de contribuir para a sustentação dos gastos públicos e o princípio da solidariedade resulta inegável, já que o cumprimento ou descumprimento do dever de contribuir beneficia ou prejudica, respectivamente, a todos, dado o caráter público do ente estatal.¹⁰⁰

⁹⁸ NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*, p. 103.

⁹⁹ BUFFON, Marciano, *Tributação e dignidade humana*, p. 85.

¹⁰⁰ Ibidem, p. 86.

Assim, nada mais natural do que a descoberta do princípio da solidariedade pela doutrina do direito tributário. Essa descoberta, conforme relata Renato Lopes Becho¹⁰¹, se deu inicialmente pelas mãos de Marco Aurélio Greco, sendo posteriormente desenvolvida na obra coletiva denominada *Solidariedade social e tributação*, editada em 2005.

De fato, Marco Aurélio Greco chega à conclusão, no conjunto de sua obra, de que o princípio da capacidade contributiva decorre não da igualdade geral, mas do princípio da solidariedade insculpido no artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal. O citado autor, ao analisar o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), em contraste com a igualdade tributária (art. 150, II), conclui que somente o primeiro se apresenta como um verdadeiro princípio, uma diretriz positiva, a ser perseguida, entendendo a igualdade tributária do artigo 150, II, como simples limitação ao poder de tributar, algo a ser evitado. Daí infere o autor, em decorrência dessa primeira reflexão, que a capacidade contributiva, ao contrário do que pensa a doutrina majoritária, não decorreria da igualdade. À procura do papel desempenhado pela igualdade geral estabelecida no artigo 5º, inciso I, da Constituição Federal, Greco ressalta os valores contidos na Constituição, entendendo que toda ela deva ser interpretada com base nesses valores, sobretudo os do artigo 3º, inciso I, quais sejam, a liberdade e a solidariedade. Finaliza, então, dizendo que tanto a igualdade geral, como a capacidade contributiva “estão informadas pelo princípio da solidariedade social”.¹⁰²

Segundo Buffon¹⁰³, a solidariedade na tributação encerraria duas facetas distintas, a depender do objetivo a ser alcançado; se for a arrecadação, ter-se-ia o que ele denomina de solidariedade pela fiscalidade; se o objetivo for obter comportamentos dos contribuintes, ter-se-ia a solidariedade pela extrafiscalidade. Sob o viés da fiscalidade, se exigiria uma maior contribuição dos membros da sociedade que detivessem maior possibilidade de contribuir e uma menor contribuição, ou mesmo nenhuma contribuição, daqueles que se mostrassem impossibilitados de contribuir, por falta de recursos para tal. Já sob o prisma da extrafiscalidade, procura-se atingir objetivos constitucionais, voltados para a melhoria da sociedade, como um todo. Aqui também haverá solidariedade, tanto em eventual sobrecarga de obrigações, como na ocorrência de desonerações.

¹⁰¹ BECHO, Renato Lopes, *Filosofia do direito tributário*, p. 326.

¹⁰² GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento tributário*, p. 217.

¹⁰³ BUFFON, Marciano, op. cit, p. 97-99.

2.4.4 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade apresenta-se como o suporte do Estado de Direito, indicando a submissão de todos, inclusive do Estado, às leis. Está estabelecido em nossa Constituição, no artigo 5º, inciso II, que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. José Afonso da Silva¹⁰⁴ salienta a estreita ligação que deve existir entre a legalidade e a legitimidade. De fato, as leis nazistas, por exemplo, eram formalmente perfeitas, faltando-lhes, contudo, legitimidade, pois imbuídas de extrema injustiça. O regime ditatorial existente no Brasil, nas décadas de sessenta e setenta, também governava com base em “decretos-leis” que, contudo, careciam de legitimidade. Daí afirmar o autor que o princípio da legalidade “exige que elas [as leis] sejam conformes a certos valores, a valores necessários ‘à existência de uma sociedade livre’, tarefa exigida expressamente do Estado brasileiro (art. 3º, I)”.

Conforme salienta Gilmar Mendes¹⁰⁵, a partir da formulação genérica, constante do artigo 5º, inciso II, a legalidade “se espraia e se especifica no âmbito do ordenamento jurídico, dando origem a múltiplas expressões”, inclusive, acrescente-se, espalhando seus efeitos aos diversos ramos do direito, sobretudo o tributário.

Na seara tributária, o princípio remonta à Magna Carta inglesa de 1215, marco que, ao ver da doutrina majoritária, cristalizou o princípio da legalidade, aplicado à tributação¹⁰⁶. Conforme salienta Hugo de Brito Machado¹⁰⁷, o princípio indicava simplesmente a existência de consentimento coletivo com a tributação. O princípio somente ganhou o sentido de que os tributos somente poderiam ser cobrados por normas objetivamente postas, para garantir a segurança jurídica dos contribuintes, bem mais adiante, já no século XVII, com a implantação do Estado liberal burguês.

Nesse sentido, nossa Constituição imperial já trazia regra de legalidade especificamente voltada à tributação, nos artigos 36, I (impostos), e 171 (contribuições), sendo seguida pela Constituição republicana de 1891, que trouxe disposição mais expressa, em seu

¹⁰⁴ SILVA, José Afonso da, *Curso de direito constitucional positivo*, p. 424-425.

¹⁰⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 180.

¹⁰⁶ LEITE, Geílson Salomão; MEDEIROS, Fábio Andrade. Os princípios constitucionais e a atividade tributária do Estado. In: LEITE, George Salomão (Org.). *Dos princípios constitucionais: considerações em torno das normas principiológicas da Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 380.

¹⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 17.

artigo 72, parágrafo 30¹⁰⁸. Assim se seguiram as várias Constituições nacionais, à exceção da Constituição de 1937, que não trouxe disposição expressa sobre a legalidade tributária. Nossa atual Constituição a expressa em seu artigo 150, I, nos seguintes termos:

Artigo 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas pelo contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Ao analisar a expressão “exigir ou aumentar”, Machado¹⁰⁹ salienta a impertinência do vocábulo “exigir”, que mais se aproxima de “cobrar” do que de “instituir”, expressão presente, inclusive, na Constituição de 1967. Após ponderar que os dois vocábulos – “exigir” e “instituir” – redundariam no mesmo efeito, pois em ambas as vedações o efeito prático é o mesmo, conclui que a vedação se refere efetivamente a instituir o tributo. Assim, a norma deve ser interpretada como uma vedação à instituição, à criação de tributo, bem como ao seu aumento, sem existência de lei. De toda sorte, teríamos, no mesmo dispositivo, o verbo “estabelecer”, que tem o sentido de instituir, criar.

Salienta José Afonso da Silva¹¹⁰ a necessidade de diferenciar o princípio da legalidade, que indica “a submissão e o respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador”, da “reserva de lei”, que “consiste em estatuir que a regulamentação de determinadas matérias há de fazer-se necessariamente por lei formal”. Assim, verifica-se que a questão posta no parágrafo anterior diz respeito à reserva de lei.

A reserva de lei poderá, quanto ao vínculo imposto pelo legislador, se apresentar sob a forma de reserva absoluta, quando a lei deve regular a matéria por inteiro, com exclusão de qualquer papel para atos infralegais, ou relativa, quando certas especificações poderiam ser deixadas para os ditos atos. A respeito da distinção entre reserva absoluta e relativa, assim se expressa Canotilho:¹¹¹

Existirá uma reserva absoluta ou reserva de densificação total quando a Constituição exige que determinadas matérias sejam disciplinadas na sua totalidade pela lei; haverá reserva relativa ou reserva de densificação parcial quando a lei se limita a definir as “bases” ou o “regime jurídico geral, consentindo o seu desenvolvimento quer através de decreto-lei, quer através de actos regulamentares.

¹⁰⁸ “Artigo 72 - A Constituição assegura aos brasileiros e a estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade nos termos seguintes: [...]§ 30 - Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de lei que o autorize.”

¹⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito, *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*, p. 23-24.

¹¹⁰ SILVA, José Afonso da, *Curso de direito constitucional positivo*, p. 422.

¹¹¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes, *Direito constitucional e teoria da constituição*, p. 708.

A grande questão é saber em que consiste “instituir”, “estabelecer” um tributo. A legalidade obrigaria a que constasse de lei formal todos os elementos necessários à identificação da hipótese de incidência ou algum desses elementos poderia ser deixado pelo legislador, para serem definidos através de atos infralegais?

A resposta a essa questão – a reserva de lei, na seara tributária apresenta-se de modo absoluto ou relativo – desvenda uma clara divisão na doutrina pátria e alienígena, que influencia decisivamente a resposta a um dos grandes questionamentos da presente pesquisa, qual seja, a de averiguar se o ordenamento jurídico nacional permite ou não a existência de uma cláusula geral antielisiva. Assim, parte da doutrina, majoritária, a bem da verdade, em resposta à questão acima colocada, afirma que se trata de uma reserva de lei absoluta, enquanto outra parte a entende relativa.

Representativo da corrente doutrinária que defende estarem as normas tributárias sujeitas à reserva de lei absoluta, Alberto Xavier resumiu sua doutrina, defendida há mais de trinta anos, em obra publicada mais recentemente¹¹². Segundo o autor, o princípio da legalidade da tributação exige “uma lei revestida de especiais características”, uma lei qualificada, designada “como reserva absoluta de lei”, que dá ensejo a se falar em um princípio da tipicidade da tributação.

Esse princípio, por sua vez, teria como corolários: a) o princípio da seleção, que determinaria ao legislador a escolha dos fatos da vida ensejadores da obrigação tributária, descritos em tipos ou modelos, sendo vedado, portanto, a instituição de cláusulas gerais que pudessem abarcar um sem-número de situações concretas; b) o princípio do *numerus clausus* implicaria em uma tipologia taxativa, excluindo da tributação qualquer fato concreto que não se subsumisse perfeitamente ao tipo; c) o princípio do exclusivismo exprimiria que bastariam os elementos descritos no tipo para o surgimento da obrigação tributária; e, d) o princípio da determinação exigiria uma perfeita descrição na lei de todos os elementos do tipo, de modo “que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta”.¹¹³

Após citar os referidos subprincípios, indica Xavier¹¹⁴ que “tais corolários são no direito tributário rigorosamente idênticos aos formulados pela doutrina no que concerne ao direito penal”.

¹¹² XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.

¹¹³ Ibidem, p. 17-19.

¹¹⁴ Ibidem, p. 19.

Ainda segundo Xavier, enquanto na Constituição anterior o princípio da tipicidade da tributação era explicitado no artigo 97 do Código Tributário Nacional (CTN), na vigente Constituição essa explicitação ganhou ares constitucionais, na determinação contida no artigo 146, III, “a”, que determina que a lei complementar defina os elementos essenciais dos tributos, que, no entender de Xavier, seriam o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes.

Salienta Xavier o estreito relacionamento entre o princípio da tipicidade na tributação e os princípios da segurança jurídica e da repartição dos poderes, o que implica “subtrair à disponibilidade do poder executivo e judiciário qualquer técnica direta ou indireta de criação ou aumento de tributos”¹¹⁵, entendendo haver afronta ao princípio da tipicidade caso exista na lei qualquer forma de delegação, seja através de uma predeterminação ampla (cláusula geral), incompleta (normas de reenvio), indeterminada (conceitos indeterminados) ou inexistente (analogia).

Xavier entende a norma do artigo 150, I, da Constituição Federal de 1988 como uma garantia do contribuinte, pelo fato de no *caput* desse artigo haver alusão ao vocábulo “garantia” e pelo fato do parágrafo 2º do artigo 5º anunciar o caráter não exclusivo das garantias ali estabelecidas. Mas garantia contra o quê? Responde Xavier:

O objeto da garantia consagrada no princípio da legalidade da tributação são os direitos do homem consistentes no direito de propriedade e no direito de liberdade econômica, direitos esses preexistentes em relação ao Estado de Direito e à Constituição, mas cuja incorporação na Constituição lhes assegura o *status* de direitos fundamentais.¹¹⁶

Assim, a garantia da tipicidade, ao zelar pela propriedade e pela liberdade econômica do cidadão, o protegeria do “poder compressor do fenômeno tributário”, impedindo uma atuação do Estado como “Estado de polícia”, e determinando a “proibição de agressão, por parte do (mesmo) Estado”. Eis a função garantidora do princípio.

O princípio da tipicidade da tributação, à parte de se apresentar como garantia do cidadão, ainda figura como consagração da liberdade, numa função que Xavier denomina de permissiva, porquanto terá o cidadão ampla liberdade de escolha, não podendo sofrer qualquer tributação, a não ser que seus atos se enquadrem totalmente no quadro completo relatado pela lei, nos mínimos detalhes. Afirma Xavier:

¹¹⁵ XAVIER, Alberto, *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, p. 26.

¹¹⁶ *Ibidem*, p. 31.

O fenômeno é, em tudo, idêntico ao que ocorre no direito penal, pois também aos cidadãos é assegurada a certeza de que podem agir com plena liberdade, livres de penas criminais, se se moveram fora dos muros dos tipos legais do crime.¹¹⁷

A partir dos ensinamentos acima explicitados, identifica Xavier várias tentativas de agressão ao princípio da tipicidade tributária, a saber: a) a interpretação econômica ou funcional da norma tributária, através da qual dois fatos que apresentassem a mesma repercussão econômica, deveriam sofrer a mesma tributação; b) o entendimento de que os atos ou negócios jurídicos concretos deveriam ser interpretados atribuindo maior preponderância às consequências econômicas desejadas pelas partes do que aos seus efeitos jurídicos típicos; c) a orientação segundo a qual determinado fato jurídico, ainda que declarado extratípico, poderia ser considerado uma lacuna da lei fiscal, conduzindo à sua integração por via analógica.

Após criticar veementemente a doutrina da interpretação econômica do direito tributário, associando-a aos regimes autoritários que se instalaram na Europa ao longo do século XX, aponta Xavier que todas as agressões por ele relatadas têm sido perpetradas em nome dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade, ao afirmar:

A justiça dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva conduziu a atrair a simpatia de certos setores da doutrina mais sensíveis ao alcance social dos referidos princípios do que às graves restrições que eles possam (se mal entendidos) introduzir às liberdades individuais.¹¹⁸

Antônio Carrazza¹¹⁹ também tem entendimento idêntico a Xavier quanto ao funcionamento, em nosso ordenamento jurídico, do princípio da legalidade da tributação. Para o professor paulista, a Constituição impôs ao legislador a obrigação de descrever na lei todos os aspectos relevantes do tributo, de modo que o tipo tributário seja “um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica”¹²⁰, de forma a não permitir qualquer tipo de valoração por parte do aplicador da norma tributária.

Ao comparar o tipo penal ao tipo tributário, conclui Carrazza que “a tipicidade, no direito tributário, é, por assim dizer, mais rigorosa do que no próprio direito penal”, pois ao aplicador da norma penal ainda restaria “uma considerável dose de subjetivismo”, enquanto que, na seara tributária, a lei indicaria “peremptoriamente, ao seu aplicador, não só o fundamento da decisão, como o critério de decidir e as medidas que está autorizado a

¹¹⁷ XAVIER, Alberto, *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, p. 32.

¹¹⁸ Ibidem, p. 45.

¹¹⁹ CARRAZZA Roque Antônio, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 259-277.

¹²⁰ Ibidem, p. 263.

adotar”¹²¹. Entende ainda o professor paulista que o princípio da legalidade da tributação implicaria a obrigatoriedade de a própria lei estabelecer, inclusive, os prazos de recolhimento dos tributos.

Assim, temos que, para a corrente de autores, aqui representada por Alberto Xavier e Roque Antônio Carrazza, que entende a norma tributária como reserva absoluta de lei, o princípio da legalidade na tributação obrigaria o legislador a descrever na lei todos os aspectos relevantes da hipótese de incidência tributária, quais sejam, o fato na vida real que ensejaria a tributação, a base de cálculo do tributo, a alíquota e os sujeitos passivos da exação, e até mesmo aspectos ligados à administração do tributo, como os prazos de recolhimento. Assim, o tipo tributário se igualaria, na visão de Xavier, ao tipo penal e seria até mais rígido, na visão de Carrazza. Com tamanha descrição na lei de todos os aspectos relevantes do tributo, não restaria qualquer margem de interpretação ou valoração pelo aplicador da lei, no caso, a Administração tributária, devendo ela simplesmente subsumir o fato concreto à norma em abstrato, num procedimento meramente lógico. Essas características visariam a garantir que o contribuinte não visse seu patrimônio atingido pela ganância da Fazenda Pública em sempre arrecadar mais, ao mesmo tempo lhe provendo segurança jurídica para que pudesse exercer sua liberdade econômica, sem ser surpreendido pela cobrança de exações indevidas.

Hugo de Brito Machado¹²² não discrepa do entendimento exposto acima, discordando dos autores que sustentam que “criar um tributo não é definir todos os elementos da relação tributária” e entendendo que mesmo o prazo do recolhimento dos tributos é requisito essencial, devendo também constar da lei.

Ao analisar a visão que Alberto Xavier tem do princípio da legalidade da tributação, e consciente de que o pesquisador sempre terá já dentro de si valores que influenciarão sua percepção da realidade, Marco Aurélio Greco observa que, por trás da análise empreendida pelo professor português, subjaz uma visão da tributação, nem tanto como uma relação jurídica num Estado democrático, mas como uma relação de agressão do Estado aos cidadãos. Marco Aurélio Greco lembra o Estado censitário que existia no Brasil durante o império e parte da república, salientando que os legisladores da época eram somente pessoas de posse, sendo natural então que eles impusessem limites à tributação que, em última instância, iria atingi-los. Essa visão, conforme Greco, não pode mais prosperar, pois vivemos em uma sociedade democrática multiclasse, na qual a tributação é tratada como relação jurídica, não simplesmente de poder. Assim, afirma:

¹²¹ CARRAZZA Roque Antônio, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 271.

¹²² MACHADO, Hugo de Brito, *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*, p. 23-30.

Esta concepção leva a uma tipicidade que postula ser indispensável um desenho das hipóteses legais absolutamente fechado no sentido quase literal dos termos utilizados na lei, pois aquele que fez a norma não aceitou ser alcançado por nada que estivesse absoluta e nitidamente previsto na literalidade da lei, a denominada tipicidade fechada.¹²³

E se o tributo é visto como uma agressão e não como um ato necessário à manutenção de uma sociedade organizada, um ato de solidariedade, nada mais natural que barreiras sejam impostas para evitar incursões do Estado no patrimônio do cidadão. Uma das barreiras construídas é a tipicidade (fechada) tributária, igualando-a à tipicidade penal.

Bem sintomático dessa visão de tributo como agressão do Estado é o entendimento de Ives Gandra da Silva Martins¹²⁴ de que a norma tributária seria norma de rejeição social, em obra publicada ainda na década de oitenta. Saliente-se que o autor, mesmo atualmente, ainda se refere à norma tributária com esse adjetivo.

Aduz Marco Aurélio Greco que não há mais sentido em se pensar a tributação como agressão do Estado, sobretudo após o advento da Constituição Federal de 1988, que deu uma guinada para o social, se comparada com a de 1967. Salienta Marco Aurélio que, enquanto a Constituição de 1967 poderia ser descrita como uma Constituição de Estado, a de 1988 seria a Constituição da sociedade. Assim, não haveria mais espaço para uma visão do tributo como agressão, pois as regras relativas à tributação devem ser interpretadas de forma sistemática, juntamente com o artigo 3º, que determina os objetivos da república, e com o artigo 5º, que estabelece os direitos e garantias fundamentais. São estas suas palavras:

Trata-se de entender que o capítulo tributário não existe isoladamente, posto que inserido no contexto da Constituição. Portanto, seu conteúdo e alcance só poderão ser definidos e sua eficácia só será plena se a interpretação que lhe for dada estiver em sintonia com os demais capítulos da Constituição e, principalmente, se ele for a demonstração ou a materialização, neste segmento da realidade, dos conceitos, princípios, objetivos e valores que a parte geral da Constituição consagra.¹²⁵

À crítica de Marco Aurélio Greco seguiram-se as de outros autores, em busca de um melhor entendimento da legalidade da tributação, por entenderem que a doutrina clássica peca por excesso, na procura de dar uma maior segurança jurídica ao contribuinte. Não que esses autores se posicionem a favor da possibilidade de que se possa cogitar a criação ou cobrança de um tributo sem lei. Não, longe disso. Mas o entendimento é que, sob o enfoque clássico, em que o princípio da legalidade é levado ao extremo, ela perde sua função mais importante,

¹²³ GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento tributário*, p. 129.

¹²⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. São Paulo: Saraiva, 1983.

¹²⁵ GRECO, Marco Aurélio, op. cit, p. 47.

seu aspecto material de trazer a igualdade ao sistema tributário. A lei, antes de ser um meio de se chegar à justiça, à igualdade, transmuda-se em um fim em si mesmo. O valor mais importante passa a ser ela mesma.

As críticas rejeitam o radicalismo da teoria clássica, sobretudo em relação à posição dada ao intérprete da norma tributária e ao fato de a lei tributária ser equiparada à lei penal. Critica-se ainda o pensamento de Alberto Xavier em relação à impossibilidade de a norma tributária conter conceitos indeterminados ou cláusulas gerais.

Quanto à equiparação das normas penais e tributárias, salienta Marco Aurélio, não faz sentido equipararem-se as tipicidades penal e tributária, pois enquanto na primeira está em jogo o bem “liberdade de ir e vir”, na segunda está em jogo o bem “patrimônio”. E, em comparação, obviamente que a liberdade está em primeiro lugar, merecendo um tratamento mais exaustivo da lei, de forma a garantir que ela somente produza seus efeitos quando todos os requisitos nela constantes se evidenciem.

Ademais, as legitimidades das duas normas se distinguem bastante: enquanto as normas penais se legitimam pela necessidade de prevenção e punição dos membros da sociedade recalcitrantes, as normas tributárias encontram sua legitimidade na necessidade de o Estado angariar recursos financeiros para a consecução dos seus objetivos que, no caso do Estado brasileiro, se encontram elencados no artigo 3º da Constituição de 1988, nomeadamente a construção de uma sociedade justa e solidária, com a diminuição das desigualdades sociais. Assim, enquanto o direito penal priva a liberdade, o direito tributário permite a participação na liberdade.

A corrente doutrinária capitaneada por Alberto Xavier, já se explicitou, defende que não restaria qualquer margem de liberdade ao intérprete, visto que a lei já traria em si todos os seus elementos, restando apenas ao intérprete subsumir o fato à norma, independentemente de qualquer livre valoração pessoal.

Humberto Ávila¹²⁶, apesar de concordar com Alberto Xavier, Roque Carrazza e Hugo de Brito Machado que a lei tributária deva conter todos os elementos indispensáveis à caracterização do tributo, “sem delegar sua determinação para outros poderes”, além de estabelecer os critérios essenciais para a decisão a ser tomada pelos outros poderes, pondera que é inapropriado pensar-se que não reste ao aplicador da norma tributária qualquer margem de interpretação. Após citar Osterloh, para quem “as leis não são nem deveriam ser nenhuma coleção de decisões individuais pré-fabricadas” e Kaufmann, para quem mesmo a lei penal

¹²⁶ ÁVILA, Humberto Bergmann, *Sistema constitucional tributário*, p. 316-320.

não contém “proibição estrita da analogia, pois esta teria como pressuposto que o delito ainda pode ser definido conclusivamente na hipótese de incidência da lei por meio de conceitos unívocos”, o que “é impossível”, conclui Ávila que “a chamada tipicidade estrita não pode ser compreendida como predeterminação conceitual absoluta das leis tributárias”.

Nesse sentido, afirma que, apesar de a Administração não possuir “margem de apreciação no sentido de uma configuração livre do conteúdo da lei, o princípio da determinação fática¹²⁷ “não determina que a construção do significado concreto da norma jurídica, limitado pelo texto da norma, esteja bloqueado”.¹²⁸

Marciano Seabra de Godoi¹²⁹, por sua vez, apesar de concordar que a legalidade tributária tenha “uma conotação muito mais rígida e exigente do que a legalidade genérica, estabelecida no artigo 5º, II da Constituição”, pondera, contudo que não se pode ir ao ponto de afirmar que “a interpretação e aplicação do direito tributário substantivo possa realmente ocorrer por simples subsunção lógica, como se em todos os casos houvesse uma e apenas uma solução”. E arremata o autor:

Para constatar o equívoco de tal modelo normativista-conceitualista, não é necessário tomar conhecimento da vasta e variada gama de obras jurídicas, produzidas nos últimos 100 anos, que demonstraram que o sentido da norma não é um dado anterior à sua interpretação e sim um produto desta; que a interpretação da norma não é tarefa prévia (lógica ou cronologicamente) à sua aplicação aos fatos, que a aplicação da norma aos fatos e condutas é antes um espaço essencial e imbricado logicamente na interpretação da própria norma.¹³⁰

O autor, ainda na mesma obra, examina texto de Alberto Xavier, datado de 1975, em que o professor português analisa a tipicidade na tributação não somente sob o prisma lógico, mas também à vista de valores. Após identificar os principais valores que, na visão de Xavier, dariam suporte axiológico à tipicidade tributária: segurança jurídica, liberdade de empreender, propriedade privada, concorrência e livre iniciativa, conclui o autor:

Não obstante a abissal diferença ideológica e axiológica entre a Constituição brasileira de 1988 e a ordem constitucional portuguesa anterior à Constituição de 1976, há uma notável semelhança – de fundo e de forma – entre os argumentos que Alberto Xavier usou para justificar a mesma versão

¹²⁷ O princípio da determinação fática tem origem na doutrina alemã – *Grundsatz der Bestimmtheit* – e postula que todos os elementos do fato gerador abstrato sejam indicados com clareza na lei formal.

¹²⁸ ÁVILA, Humberto Bergmann, *Sistema constitucional tributário*, p. 320-322.

¹²⁹ GODOI, Marciano Seabra de. O quê e o porquê da tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coords.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 73-75.

¹³⁰ Ibidem, p. 76-77.

do princípio da tipicidade tributária em 1975 (perante a ordem portuguesa então vigente) e em 2001 (perante a ordem constitucional brasileira atual).¹³¹

Se o fechamento da norma tributária poderia encontrar alguma justificativa nas décadas de 60 a 80, em decorrência do momento histórico vivido no Brasil, mas também num contexto de perdas de garantias, fruto de alterações efetivadas em nosso ordenamento jurídico – extirpação da capacidade contributiva e do caráter pessoal dos impostos de nossa Constituição de 1946 – após a Constituição Federal de 1988, com as garantias ali asseguradas aos cidadãos, destacando-se o acesso à justiça, não mais se justifica o pensamento extremado dos que defendem uma tipicidade tributária equiparável à tipicidade penal. Afinal de contas, além de vivermos em outro contexto social, o próprio ordenamento jurídico dispõe de elementos para permitir uma correta interpretação da norma tributária. Como afirma Marcus Abraham:

Na sua aplicação, o operador do direito deverá buscar harmonia no sistema, afastando o conflito de seus mandamentos, seja pelos métodos tradicionais (critérios cronológico, hierárquico ou da especialidade), seja pelo método da ponderação de interesses.¹³²

Marco Aurélio Greco¹³³, ao analisar especificamente o princípio da legalidade, aponta que o princípio, numa primeira fase, voltou-se para a proteção do indivíduo contra a avidez arrecadatória do Estado, servindo de amparo e garantia de que somente haveria expropriação nos casos expressa e minudentemente elencados na lei. É o que denomina “legalidade libertação”. Com o constante aprimoramento da legislação, cada vez menos casos de ilegalidade são perpetrados pelo Estado. Além disso, a lei serve agora tanto de instrumento para exigir cada vez mais dos contribuintes, como de garantia de cumprimento dos deveres fiscais. Essa fase Greco denomina de “legalidade dominação”, pois a mesma lei que anteriormente libertava, agora sufoca o cidadão. Por fim, visualiza o autor uma futura fase da legalidade, em que ela se volte para a consecução dos objetivos constitucionais de construir uma sociedade justa, na qual o interesse arrecadatório passe a ser secundário, cedendo sempre que conflitar com os princípios e objetivos constitucionais. Seria o que Marco Aurélio Greco denomina de “legalidade emancipação”. Assim ele a define:

¹³¹ GODOL, Marciano Seabra de, O quê e o porquê da tipicidade tributária, p. 93.

¹³² ABRAHAM, Marcus. A segurança jurídica e os princípios da legalidade e da tipicidade aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coords.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 127.

¹³³ GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coords.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 102-110.

Em última análise é transformar a lei em instrumento de viabilização da emancipação política da sociedade civil em matéria tributária para que deixe de assumir um caráter meramente reativo de quem diz “isto é inaceitável!” (uma estratégia de bloqueio que se resume a dar um novo visual ao “velho” não) para assumir um caráter proativo de quem batalha para que a lei consagre positivamente preceitos que instrumentalizem valores fundamentais consagrados na Constituição de 88, tornando-a efetivamente “cidadã” nos resultados práticos e não apenas na sua denominação.¹³⁴

Uma última crítica que se faz à visão extremada que a corrente formalista tem da legalidade tributária é quanto à impossibilidade de a norma tributária operar através de conceitos indeterminados e cláusulas gerais, visto que, na visão daquela corrente de pensamento, estar-se-ia afrontado o referido princípio, ao fazê-lo.

Inicialmente, cabe ressaltar que a utilização do vocábulo tipo, nas expressões tipo penal, tipo tributário e tipicidade nada tem a ver com o tipo (*typus*) da doutrina alemã, de que trata Karl Larenz. Para o autor alemão, tipo (*typus*) seria uma “realidade mais ou menos fluida, sem notas necessárias ou suficientes, que aponta para uma realidade globalizante e que somente se concretiza com sucessivas aplicações valorativas”¹³⁵. Ricardo Lobo Torres¹³⁶ o define como “a ordenação dos dados concretos existentes na realidade segundo critérios de semelhança, representando a média ou a normalidade de uma determinada situação concreta”. Para Mizabel Derzi¹³⁷, “tipificar tem o sentido amplo de abstrair as particularidades individuais, para colher o que é comum ou repetitivo”. Apresenta-se, assim, como algo aberto, o que contrastaria com sua utilização nas formas acima, em que a ideia predominante é a de conceitos determinados. Mizabel Derzi aponta que o próprio Larenz abandonou a ideia de tipo fechado em sua *Metodologia*, a partir da terceira edição.

No direito luso-brasileiro, o princípio da determinação fática do direito alemão foi traduzido como princípio da tipicidade, o que gerou o equívoco, já apontado por Mizabel Derzi. O princípio da determinação fática se afastaria, em regra, do princípio da tipicidade, pois enquanto o primeiro tende a trabalhar com conceitos, o segundo apresenta-se aberto. Pode, contudo, haver aproximação entre eles quando o tipo surgir no fato gerador abstrato do tributo.

¹³⁴ GRECO, Marco Aurélio, Três papéis da legalidade tributária, p. 110.

¹³⁵ LARENZ, Karl. Metodologia de la ciencia del derecho. Tradução da última edição alemã de 1991, por Marcelino Rodríguez Molinero. Barcelona: Ariel, 1994. p. 203-221, apud GODOI, Marciano Seabra de, O quê e o porquê da tipicidade tributária, p. 74.

¹³⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2, p. 469-470.

¹³⁷ DERZI, Mizabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 47.

É que, inobstante o princípio da determinação fática determine a utilização de conceitos determinados, a diversidade da realidade fática, às vezes, não permite ao legislador fazê-lo. Autores como Engisch¹³⁸ já afirmaram que “os conceitos absolutamente determinados são muito raros no direito”, limitando-se praticamente aos conceitos numéricos – v.g. maior de 18 anos. Klaus Tipke aponta vários julgados do Tribunal Constitucional da Alemanha em que a utilização de conceitos indeterminados na norma tributária foi aceita, “quando o legislador encontra a determinação essencial sobre o imposto ou tributo, não sendo necessário que decida sobre todas as questões”.¹³⁹

Remissões a atos infralegais pela norma jurídica estão presentes, inclusive, no direito penal, ramo do direito em que a segurança jurídica está mais presente, nas normas penais em branco, nas quais é delegada a normas infralegais a complementação do sentido da norma penal. A lei de improbidade administrativa, já fora do campo do direito penal, mas implicando sérias restrições a direitos fundamentais, também utiliza uma técnica aberta, sendo o entendimento majoritário da doutrina que as enumerações ali contidas são simplesmente exemplificativas. Assim, vê-se que, além de ser na prática impossível o fechamento total da norma tributária, a técnica de abertura, com a utilização de conceitos indeterminados, tem sido bastante usada na atualidade pelo legislador, impotente diante de uma realidade permanentemente mutável, que é a sociedade atual. Como afirma José Marcos Domingues:

[...] a realidade jurídico tributária é sabidamente conexa à cambiante realidade econômica, pois a tributação ou incide sobre fatos-signos de riqueza ou é graduada em virtude dela, daí porque se entende ser a correspondente linguagem naturalmente e necessariamente aberta em função da evolução dos fatos e da ciência.¹⁴⁰

Ricardo Lodi Ribeiro¹⁴¹ também defende a compatibilidade entre o princípio da determinação fática e a utilização de tipos nas normas tributárias, “uma vez que determinabilidade não se confunde com uma determinação prévia, mas com a possibilidade de fornecer pontos de partida para o conteúdo essencial de determinado âmbito normativo”.

¹³⁸ ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1968. p. 173, apud TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coords.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 152.

¹³⁹ TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. 2 ed. Köln: O. Schmidt, 2000. v. 1. p. 138, apud TORRES, Ricardo Lobo, O princípio da tipicidade no direito tributário, p. 153.

¹⁴⁰ DOMINGUES, José Marcos. Legalidade tributária: o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coords.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 65.

¹⁴¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coords.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 206.

A utilização de conceitos indeterminados nas normas jurídicas não implica discricionariedade do aplicador da norma, apenas lhe permite adaptá-la à realidade mutável dos nossos dias, o que, no caso das normas tributárias, implica a realização dos princípios materiais da tributação. Conforme aponta Abraham:

Por serem dotados de grande abertura semântica, os conceitos indeterminados ou cláusulas gerais não conferem ao aplicador da norma uma direção imediata e exaustiva, mas lhe conferem uma série de critérios determináveis para a sua plena utilização, conforme o sistema jurídico e os valores em jogo que são ponderados ao caso concreto.¹⁴²

Esses critérios determináveis não implicam discricionariedade na atuação do intérprete, pois como salienta Eros Graus¹⁴³, “no exercício da discricionariedade o sujeito cuida da emissão de juízos de oportunidade, na eleição entre indiferentes jurídicos; na aplicação de conceitos indeterminados, o sujeito cuida de juízos de legalidade”.

Salientam ainda os autores que tratam do tema o importante papel desempenhado pelo princípio da proporcionalidade no controle da interpretação dos conceitos indeterminados, visto que destinado ao controle finalístico dos atos da Administração. É o que defende Domingues, quando afirma:

O emprego de conceitos jurídicos indeterminados é a fórmula jurídica que permite a um só tempo outorga de flexibilidade ao administrador, sob garantia de controle de proporcionalidade pelo juiz, homenageando a separação de poderes e realizando a indispensável harmonia entre eles.¹⁴⁴

Recentemente, teve o Supremo Tribunal Federal a oportunidade de se posicionar sobre um caso concreto de utilização de conceitos indeterminados da norma tributária. Trata-se de caso relativo à contribuição ao Seguro de Acidentes de Trabalho (SAT), estabelecida no artigo 22, inciso II, da Lei n. 8.212/91, com a nova redação dada pela Lei n. 9.528/97. Ocorreu que a lei limitou-se a estabelecer as três alíquotas aplicáveis, de 1%, 2% e 3%, remetendo a um ato infralegal o enquadramento de cada contribuinte, a depender do risco inerente à atividade empresarial preponderante, feito com base no Cadastro Nacional de Atividades Econômicas (CNAE).

¹⁴² ABRAHAM, Marcus, A segurança jurídica e os princípios da legalidade e da tipicidade aberta, p. 129-130.

¹⁴³ GRAU, Eros Roberto. Conceitos indeterminados. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 1., 1998, Vitória. *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: M. Limonad; Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, (IBET), 1998. p. 123.

¹⁴⁴ DOMINGUES, José Marcos, Legalidade tributária: o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta, p. 66.

Antes do julgamento por parte do Supremo, Ricardo Lobo Torres¹⁴⁵ já havia defendido a legalidade da norma, ponderando a possibilidade de a norma tributária conter tipos, a serem explicitados por ato normativo, dentro dos padrões estabelecidos na lei e seguindo o princípio da razoabilidade.

Foi arguida a inconstitucionalidade da norma tributária em questão, pois teria havido afronta ao princípio da legalidade, ao deixar a lei de estabelecer os enquadramentos dos diversos contribuintes nos diversos graus de risco. A questão foi analisada pelo Supremo Tribunal Federal, sob a relatoria do Ministro Carlos Veloso, que entendeu não ter havido afronta ao referido princípio, pois se trataria de caso de delegação legislativa imprópria para o Executivo. Ao final da votação, o dispositivo foi julgado constitucional.

Em texto posterior ao julgamento, ressalta Ricardo Torres¹⁴⁶ que, embora o relator tenha baseado sua decisão no instituto da “delegação atípica”, não se tendo recorrido à “problemática da tipificação, por certo diante da ausência de contribuições que lhe pudessem embasar a decisão”, o que efetivamente foi decidido é que a lei não está obrigada a esgotar todos os aspectos da relação tributária, podendo atuar com conceitos indeterminados ou mesmo com tipos.

Outros exemplos de utilização de conceitos indeterminados no direito, já cancelados pelo Supremo Tribunal Federal, poderiam ser citados, mesmo dentro do campo do direito penal, como o relacionado ao crime de tortura.¹⁴⁷

O debate que se evidenciou acerca da natureza da reserva legal no direito tributário brasileiro demonstrou haver uma acirrada divisão da doutrina pátria quanto à amplitude dessa reserva legal. Há concordância, contudo, que o princípio da legalidade é irrenunciável, sob pena de se desvirtuar o Estado Democrático de Direito. Por outro lado, a visão exacerbada da doutrina normativista, ao eleger a liberdade e a segurança jurídica como bens maiores a serem protegidos, parece não visualizar que vivemos em um Estado Democrático de Direito, onde o valor justiça deve imperar, sob pena de não se realizarem os objetivos maiores estabelecidos em nossa Constituição. Mas em que consiste a justiça na tributação? É o que veremos agora.

¹⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo, *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*, v. 2, p. 504.

¹⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo, O princípio da tipicidade no direito tributário, p. 171-172.

¹⁴⁷ STF – HC n. 70.389, Pleno, rel. Min. Sydney Sanches, rel. p/ acórdão Min. Celso de Melo, *RTJ* 178/1-168, *DJU*, de 10.08.2003, p. 3.

2.5 Justiça tributária

O questionamento do que seja o justo sempre permeou a consciência humana, desde os tempos primórdios, tendo sido objeto de questionamento de vários filósofos. Contudo, considera-se que o primeiro estudo analítico do tema “justiça”, numa tentativa de sistematização do conceito, foi feita por Aristóteles em sua obra *Ética e Nicômaco*. Na procura do que seria o justo, Aristóteles determinou classes lógicas, desenvolvendo, assim, os conceitos de justiça distributiva e de justiça reparadora. A primeira ficaria a cargo do Estado-administração e consistiria em distribuir o bem-estar dentro da comunidade, e a segunda seria tratada pelo Estado-juiz, ao aplicar a lei para reparar injustiças antes cometidas. Defende o grande filósofo grego que a justiça adviria da obediência das próprias normas sociais estabelecidas pelo Estado. A justiça decorreria, portanto, do cumprimento das leis pelos membros da sociedade.

Outros pensadores também se dedicaram ao tema, como é de se esperar, dentre eles Cícero, para quem a justiça é um sentimento que impõe ao homem o dever de dar a cada um o que é seu – *cuique suum* – e São Tomás de Aquino, que associou a justiça à lei divina, inculcada na mente humana por Deus. Kant e Rousseau também se dedicaram ao tema.

Mais recentemente, já na segunda metade do século XX, Chaïm Perelman¹⁴⁸ procurou sistematizar, na obra *Ética e direito*, os diversos estudos acerca da justiça, numa tentativa de encontrar um elemento comum às várias visões da justiça, desde a Grécia antiga. Sintetizou-as em seis assertivas: a cada um a mesma coisa; a cada qual segundo seus méritos; a cada qual segundo suas obras; a cada qual segundo suas necessidades; a cada qual segundo suas posições; e a cada qual segundo o que a lei lhe atribui.

Perelman chega à conclusão de que subjaz em todas as visões de justiça um conceito de justiça formal, sendo a questão variante apenas os critérios utilizados para classificar os diversos indivíduos: os méritos, as necessidades, as obras, etc. O autor entende impossível chegar-se a um conceito universal do justo, sendo apenas uma questão relativa, a depender do critério adotado. Assim, não se pode afirmar que determinada regra seja justa ou injusta, a partir de um padrão universal de justiça, pois entrarão em jogo os valores sociais e culturais

¹⁴⁸ PERELMAN, Chaïm. *Ética e direito*. Tradução de Maria Ermantina Galvão G. Pereira. São Paulo: Martins Fontes, 1996. p. 9, apud AGUIAR, Luciana Cardoso de, *O princípio da capacidade contributiva como instrumento para realização da justiça tributária*, p. 101-108.

de cada povo. Perelman associa ainda a justiça à igualdade, entendendo-a como “tratar igualmente os iguais”.

Kelsen¹⁴⁹, por sua vez, expõe na obra *O problema da justiça* sua visão da justiça. Para o autor austríaco, ser justo seria pautar-se pela regras jurídicas existentes, daí concluindo que ser justo é simplesmente obedecer às normas jurídicas. Vê-se o pouco que se evoluiu desde o pensamento aristotélico, de cerca de 3.000 anos atrás.

Atendo-se às normas de justiça do tipo racional, o mestre austríaco analisa as mais importantes – a cada um o que é seu, tratar os outros conforme gostaria de ser tratado, imperativo categórico de Kant, equivalência entre prestação e contraprestação, justo na visão comunista, preceito de amor ao próximo – para concluir pela insuficiência dessas proposições sem uma ordem jurídica que lhes dê fundamento. Como Perelman, Kelsen também entende impossível a construção de um conceito universal de justiça, que possa ser utilizado em toda e qualquer sociedade.

Mas o fato de não se poder estabelecer se uma regra é justa ou injusta não implica a impossibilidade de se submeter a regra a um teste de arbitrariedade, em função de um sistema mais amplo de valores, a partir do qual a regra possa ser racionalmente justificada. Essa noção de arbitrariedade foi internada na dogmática jurídica como razoabilidade, o que permitiu um grande desenvolvimento da análise da igualdade no direito, levando ao entendimento de que a existência de arbitrariedade na regra descaracterizaria a igualdade.

Mas a grande inovação em termos de análise da justiça veio dos americanos John Rawls¹⁵⁰ e Ronald Dworkin¹⁵¹, que desmistificaram a ideia, defendida por Kelsen e Perelman, de que seria impossível a construção de uma noção de justiça aplicável a qualquer sociedade humana. Ambos, Rawls e Dworkin, têm uma visão contratualista, nos moldes de Rousseau e Locke, para analisarem em que consistiria a justiça. No entanto, o contrato, no modelo dos autores americanos, não se limita ao momento inaugural da sociedade civil e à escolha de uma forma de governo particular, sendo seu objeto, pelo contrário, os próprios princípios que irão nortear a vida em sociedade.

Dáí, partindo de situações iniciais de igualdade, de situações hipotéticas, por caminhos diferentes, ambos chegam à conclusão de que a igualdade implicaria tratar todos como iguais,

¹⁴⁹ Kelsen, Hans. *O problema da justiça*. Tradução de João Baptista Machado. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 24-60, apud Aguiar, Luciana Cardoso de, *O princípio da capacidade contributiva como instrumento para realização da justiça tributária*, p. 103-107.

¹⁵⁰ Gargarella, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p. 1-31.

¹⁵¹ Ibidem, p. 65-72.

garantindo-lhes as liberdades básicas – políticas, de pensamento, de consciência, de reunião, de possuir propriedade privada, de não sofrer agressões físicas ou morais – e propiciando bens sociais a todos – renda, riqueza e oportunidades. Enquanto as liberdades básicas seriam irrenunciáveis e deveriam necessariamente ser garantidas a todos, os bens sociais poderiam ser repartidos de forma desigual, desde que a todos fossem reconhecidas iguais oportunidades.

Merece destaque o pensamento de Dworkin, pois indiretamente resvala na tributação. Na construção de seu modelo hipotético, baseou-se em uma situação de naufrágio, na qual os náufragos, na expectativa de não serem resgatados, iniciam a construção de uma sociedade a partir de um leilão hipotético dos recursos da ilha, em que todos tinham as mesmas condições financeiras de participar. A igualdade estaria instalada em um primeiro momento após o leilão, mas logo tenderia a desaparecer pelas habilidades pessoais de cada um e pela sorte também.

Para contrabalançar o fator sorte, imagina Dworkin um hipotético mercado de seguros, ao qual as pessoas poderiam recorrer para se prevenir contra eventuais infortúnios, como incapacidades ou deficiências. Em que pesem as dificuldades de se trazer para a realidade a hipotética situação criada por Dworkin, o sistema de seguros por ele visualizado tem sido interpretado como a necessidade, para se atingir a justiça, de redistribuição de renda na sociedade, via sistema impositivo, que deveria recolher impostos dos mais capacitados por natureza, para depois transferi-los para os mais desfavorecidos. Ou seja, dentro do modelo vislumbrado por Dworkin, haveria uma redistribuição de renda, para garantir a todos as liberdades básicas já mencionadas, ou seja, o mínimo existencial.

Como não poderia deixar de ocorrer, as discussões sobre a justiça, travadas a partir dos estudos dos autores mencionados, encontraram solo propício no ramo do direito tributário. Afinal de contas, como afirma Ricardo Lobo Torres¹⁵², “é íntimo e permanente o contacto entre o sistema tributário e o sistema de valores”, pois “o tributo nasce no espaço aberto pela liberdade, constitui seu preço e por ele se limita”.

De fato, não poderiam as normas de direito tributário estar isentas de eticidade, posto que os valores éticos devem nortear todo o direito. Numa clara defesa da ética no direito tributário, afirmam Tipke e Yamashita:

Num Estado de Direito merecedor deste nome, o direito positivado em leis fiscais deve ser ética aplicada. A moral da tributação correspondente à ética

¹⁵² TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, segurança e justiça no direito tributário. In: *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. Vitória: Consultime; OAB/ES, 1998. p. 705.

fiscal, é o pressuposto para a moral fiscal dos cidadãos. Política fiscal tem de ser política de justiça, e não mera política de interesses. A tributação seria um procedimento sem dignidade ética se impostos pudessem ser arrecadados de qualquer maneira, se o legislador pudesse ditar as leis fiscais de qualquer maneira.¹⁵³

Trazer a ética ao direito tributário implica questionar-se em que consistiria a igualdade na tributação e como implementá-la.

Inicialmente, cabe observar que a aplicação da justiça no seio do direito tributário ora é referida como “justiça fiscal”, ora como “justiça tributária”. Utilizaremos, para fins desta pesquisa, a mesma nomenclatura utilizada por Ricardo Lobo Torres¹⁵⁴, qual seja, a expressão “justiça tributária” para se referir à justiça na atividade de obter as receitas públicas e “justiça fiscal”, para se referir à justiça aplicada tanto na obtenção de receitas, como na efetivação das despesas públicas, daí a denominação da presente seção de justiça tributária.

A justiça tributária se insere em um contexto maior de justiça política, voltada à redução das desigualdades sociais através da atuação forte do Estado, por meio de políticas de redistribuição de renda. Constitui, assim, a justiça política, uma evolução do que se convencionou chamar de justiça social, superada a constatação ingênua de que o desenvolvimento econômico, por si só, traria uma diminuição das desigualdades sociais. Ricardo Lobo Torres assim se refere à justiça política:

Agora, no modelo da justiça política, o Estado diminui a regulação da economia, mas passa a promover a redistribuição de rendas pelas próprias instituições políticas (Administração, Fisco, Banco Central) e pela concretização dos princípios constitucionais ligados à justiça.¹⁵⁵

Como o conceito de justiça é altamente abstrato, o que já se observou, recorrem-se aos princípios para melhor caracterizá-la no âmbito tributário, pois, como afirmam Tipke e Yamashita¹⁵⁶, “direito justo pressupõe princípios, especialmente necessários quando direitos e obrigações, cargas e reivindicações devem ser repartidas entre membros de uma sociedade”.

Há certo consenso entre os diversos autores de que o principal princípio da justiça tributária seja a capacidade contributiva. Essa é a opinião de Tipke e Yamashita¹⁵⁷, para quem “é amplamente reconhecido que este [o direito tributário] deve ser orientado pelo princípio da capacidade contributiva”, em que pese sua inaplicabilidade direta aos tributos sinalagmáticos,

¹⁵³ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*, p. 28.

¹⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo, *Justiça distributiva: social, política e fiscal*, p. 34-37.

¹⁵⁵ Ibidem, p. 31.

¹⁵⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, op. cit., p. 19.

¹⁵⁷ Ibidem, p. 21.

aos impostos com fins extrafiscais e a sua pouca aplicabilidade a certos tipos de impostos, como os indiretos, conforme já se verificou.

Após analisar as diversas teorias já propostas para determinar a forma mais justa de proceder à retirada de patrimônio dos cidadãos via impostos, também André Pitten Velloso chega à mesma conclusão, entendendo a teoria da capacidade contributiva como “o resultado de um aperfeiçoamento das teorias do benefício e do sacrifício [...] uma formulação mais apurada de tais teorias, visto se beneficiar dos seus atrativos, sem padecer de suas intensas debilidades”¹⁵⁸. E arremata:

Atualmente, a inter-relação entre os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária é amplamente reconhecida e enfatizada, da mesma forma que o fato de a capacidade contributiva constituir o critério fundamental de diferenciação no âmbito tributário.¹⁵⁹

No âmbito tributário, o princípio da igualdade inicialmente impõe ao legislador sua observância na escolha das hipóteses de incidência tributária, obrigando-o a tributar toda e qualquer ocorrência de capacidade contributiva e interditando a imposição de tributação sobre fatos que não a revelem. Também no tocante à graduação da carga tributária, faz-se mister a observância do princípio, de modo que todo cidadão que possa pagar mais efetivamente o faça, seja através da utilização da proporcionalidade ou da progressividade, mas nunca a regressividade. Por fim, urge lembrar que a igualdade não pode se limitar às espécies tributárias isoladamente: o sistema como um todo deve ser justo.

Outra imposição do princípio da igualdade na seara tributária respeita à aplicação das leis tributárias. De nada adiantaria o legislador implementar a igualdade na edição de leis se elas fossem aplicadas indevidamente. Relevante aqui é a questão da interpretação da lei e da aplicação propriamente dita.

Quanto à interpretação, ela deve se nortear pelo princípio da igualdade e, em surgindo graus diferentes de concretização do princípio em questão a partir da interpretação, deve-se escolher a que a realiza com mais vigor, seja ela extensiva, restritiva ou literal. Ou seja, o princípio da igualdade também vincula o aplicador da lei, no processo de interpretação.

Já a aplicação igual da lei tributária implica a existência de normas materiais e procedimentais que concretizem o princípio, impedindo assim que a igualdade se limite ao momento da criação da lei justa e permitindo que se chegue à igualdade na imposição fática.

¹⁵⁸ VELLOSO, Andrei Pitten, *O princípio da isonomia tributária*, p. 157.

¹⁵⁹ Ibidem, p. 160.

A igualdade somente será atingida se a Administração tributária contar com uma estrutura administrativa adequada, que possa contrapor as necessidades de praticabilidade com a exigência de atuação ampla no combate aos ilícitos tributários. Aqui entram em cena, inclusive, os critérios de fiscalização, para escolha de que contribuintes serão efetivamente fiscalizados, visto, de fato, ser impossível abranger a totalidade dos contribuintes existentes. Nesse sentido, André Pitten Velloso critica a preponderância do critério econômico na escolha, ponderando que devam coexistir outros critérios.

Para Ricardo Lobo Torres¹⁶⁰, seriam princípios da justiça tributária a capacidade contributiva, o custo/benefício (aplicável às taxas e à contribuição de melhoria), a solidariedade (no caso de contribuições para a seguridade social) e a distribuição de renda. Quanto a esse último princípio, esclarece o autor que não se deve confundi-lo com redistribuição de renda, pois como a justiça tributária atuaria no lado das receitas públicas, tudo que poderia ser feito seria tornar o “rico menos rico”, tributando-o progressivamente.

Para Ferreiro Lapatza¹⁶¹, seriam princípios da justiça tributária a generalidade, a igualdade e a capacidade contributiva que, na visão do autor, “deve ser a fonte principal de inspiração na hora de delimitar as hipóteses de incidência tributária e de estabelecer isenções”.

Já para José Osvaldo Casás¹⁶², professor de direito tributário da Faculdade de Direito da Universidade de Buenos Aires, seriam princípios da justiça tributária a generalidade, a igualdade, a proporcionalidade do gravame sobre a capacidade de pagar (que implicaria observância da capacidade contributiva e, na visão do autor, necessariamente a progressividade) e a redistribuição de renda.

Grande polêmica existe quanto à progressividade dos impostos como forma de se atingir uma maior justiça tributária. Apesar de implicar uma contribuição ainda maior de quem detém mais, muitos autores não a entendem como necessária para o atingimento da justiça na tributação. Klaus Tipke, grande arauto da justiça tributária na Alemanha e no mundo, por exemplo, não a entende necessária. Vejamos suas palavras:

O princípio da capacidade contributiva exige uma base de cálculo adequada. Não se deduz dele que a alíquota deva ser progressiva. Contudo, a alíquota

¹⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo, *Justiça distributiva: social, política e fiscal*, p. 34-35.

¹⁶¹ FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Justicia tributaria*. *Revista de Direito Tributário*, ano 12, n. 46, p. 12-15, out./dez. 1998.

¹⁶² CASÁS, José Osvaldo. *Globalización y justicia tributaria*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 86, p. 74-86, 2002.

progressiva é compatível com o princípio da capacidade contributiva. Pelo menos sua admissibilidade resulta do princípio do Estado Social.¹⁶³

Essa parece ser a opinião também do Supremo Tribunal Federal, que rechaçou a introdução de progressividade, por lei ordinária do ente tributante, no Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU)¹⁶⁴, no Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)¹⁶⁵ e no Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), entendendo que somente poderia vigorar a progressividade para fins extrafiscais, em relação a esses impostos.

Em termos de ciência das finanças, o que se tem, com base nos estudos dos economistas utilitaristas, é que se o objetivo é um igual sacrifício de todos, pode-se descartar de antemão uma tributação per capita, pois a utilidade da última unidade monetária do rico e do pobre é bem diferente, sendo então também diferentes os sacrifícios. Por outro lado, se a progressividade tende a uma maior justiça, tal não se pode comprovar, pois as conclusões a que chegam os economistas têm como pressupostas diversas variáveis estáveis que, no mundo real, assim não se comportam.

Mas simplesmente excluí-la, pela falta de comprovação científica de que seja a progressividade a melhor técnica para se chegar à justiça tributária, é também algo impensável, até porque a progressividade desempenha um importante papel extrafiscal, em nome do Estado social e, pelo menos nesse sentido, é inquestionável técnica de justiça.

Humberto Ávila¹⁶⁶ afirma que o cerne da questão reside em definir se a progressividade consistiria simplesmente em uma técnica econômica, sem qualquer obrigatoriedade jurídica, ou se seria uma decorrência da capacidade contributiva e, então, seria de utilização obrigatória, aplicável a todos os impostos, desde que a materialidade da tributação o permitisse.

Ricardo Calciolari¹⁶⁷ alerta que a resposta que se deva dar à questão ora em exame deva ser respondida em função dos valores sociais e dos princípios a eles associados, constantes de nossa Constituição. Assim, à vista dos objetivos maiores a serem alcançados, elencados no artigo 3º de nossa Constituição, tendo em vista o princípio do Estado social,

¹⁶³ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*, p. 35.

¹⁶⁴ STF – RE n. 153.771-0/MG, Pleno, rel. Min. Moreira Alves, j. 05.07.1997, *DJ*, de 05.09.1997, p. 41.892, *RJSTF*, n. 162, t. 2, p. 741 et seq.

¹⁶⁵ STF – AgR RE n. 413.239, 2ª Turma, rel. Min. Nelson Jobin, j. 20.04.2004, *DJ*, de 21.05.2004, p. 52.

¹⁶⁶ ÁVILA, Humberto Bergmann, *Sistema constitucional tributário*, p. 390.

¹⁶⁷ CALCIOLARI, Ricardo Pires. Progressividade tributária, segurança e justiça fiscal. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 15, n. 76, p. 209-215, set./out. 2007.

conclui que não se pode prescindir da progressividade como técnica de tributação, com vistas à sua utilização no campo fiscal, como forma de se atingir uma maior justiça tributária.

Humberto Ávila¹⁶⁸, levando em conta as diversas finalidades constitucionais constantes nos artigos 1º (dignidade da pessoa humana), 5º, XXIII, (função social da propriedade), 182, 2º, (plano diretor) e outros, entende ser possível averiguar se a igualdade buscada decorreria do princípio da capacidade contributiva ou não. Assim, conclui, com base na doutrina alemã, que “do princípio da capacidade contributiva não decorre o dever de aumentar a alíquota média por causa do aumento da base de cálculo”.

Não obstante, reconhece que há uma tradição jurídica no Brasil de que “a tributação conforme a capacidade contributiva seja feita por meio de alíquotas progressivas¹⁶⁹”. Quanto à utilização extrafiscal da progressividade, reconhece que exista uma obrigação constitucional, determinando sua utilização, mas não em decorrência da capacidade contributiva, mas do princípio da solidariedade.

Andrei Pitten Velloso¹⁷⁰, por seu turno, entende que “grau moderados de progressividade apoiam-se na capacidade contributiva e, portanto, promovem tanto a igualdade geral, quanto a tributária”. Ressalta o autor, contudo que uma progressividade mais intensa, com características redistributivas, encontraria seu fundamento não na igualdade tributária, mas na igualdade de oportunidades, associada ao princípio do Estado social, podendo, inclusive, se contrapor ao princípio da capacidade contributiva.

Ousamos discordar dos que entendem não haver um estreito laço entre a igualdade e a progressividade. O estágio em que nossa sociedade se encontra não nos permite abrir mão de tão importante instrumento de justiça tributária. Assim, além da utilização da progressividade para fins extrafiscais, quando realmente se associa ao princípio do Estado social, como afirma Tipke, vemos a progressividade também como fonte de justiça em sua utilização com fins fiscais.

O próprio Humberto Ávila¹⁷¹ reconhece a existência de “normas constitucionais materiais que estabelecem que o sujeito passivo deva pagar diferentemente (mais ou menos) do que sua capacidade contributiva”; acrescentaríamos, em respeito ao princípio da igualdade, no seu aspecto de tratar os desiguais desigualmente. Assim, não há como dissociar a progressividade da igualdade.

¹⁶⁸ ÁVILA, Humberto Bergmann, op. cit., p. 392.

¹⁶⁹ ÁVILA, Humberto Bergmann, *Sistema constitucional tributário*, p. 393.

¹⁷⁰ VELLOSO, Andrei Pitten, *O princípio da isonomia tributária*, p. 174.

¹⁷¹ ÁVILA, Humberto Bergmann, op. cit., p. 393.

CAPÍTULO III – O CONTRATO COMO FORMA DE INSTRUMENTALIZAR A ELISÃO

3.1 A crise do contrato: dirigismo contratual

O contrato, como instituto jurídico, mostrou-se um elemento indispensável para o surto de desenvolvimento por que passou a humanidade nos últimos trezentos anos. Como forma de concretizar as trocas econômicas, ele se mostrou como excelente meio de atender, ao mesmo tempo, aos dois fundamentos básicos do Estado liberal dos séculos XVIII e XIX, quais sejam, a liberdade e a propriedade.

Assim, o contrato apresentava-se como expressão de liberdade, na medida que concretizava o livre agir do homem ao encetar negócios jurídicos, ao mesmo tempo possibilitando a transmissão da propriedade de bens econômicos, a fim de incrementar o comércio, e, em última instância, fomentar a expansão do capitalismo então nascente. Tudo isso trouxe ainda segurança às relações, pois, uma vez contratados, poder-se-ia ter a garantia do cumprimento da obrigação pelas partes, sob pena de cumprimento forçado.

As Constituições liberais se limitavam a estabelecer e garantir a liberdade e a propriedade dos cidadãos, nada ditando quanto à economia e ao mercado, que estavam livres para atuar na inexistência de uma Constituição econômica propriamente dita. Os códigos civis, por seu turno, regravam o estatuto do homem, normatizando os meios de concretizar a liberdade, dentre esses os negócios jurídicos, gênero do qual o contrato é uma das espécies. Referindo-se ao direito civil, afirma Paulo Lôbo¹⁷² que “nenhum ramo do direito era mais distante do direito constitucional do que ele”.

As poucas leis que tratavam dos contratos o faziam em termos supletivos, apenas com o intuito de possibilitar a interpretação do contrato, nunca de alterá-lo. Ao direito, em regra, cabia possibilitar e garantir aos indivíduos a livre contratação, na suposição de serem todos iguais e livres para contratar. Nas palavras de Cláudia Marques:

A tutela jurídica limita-se, nesta época, portanto, a possibilitar a estruturação pelos indivíduos de relações jurídicas próprias através dos contratos, desinteressando-se totalmente pela situação econômica, social dos

¹⁷² LÔBO, Paulo Luiz Netto, *Teoria geral das obrigações*, p. 1.

contraentes e pressupondo a existência de uma igualdade e liberdade no momento de contrair a obrigação.¹⁷³

Após alertar que o contrato, na sua versão do Estado liberal, não pode ser buscado no direito romano, sobretudo na sua fase clássica, Orlando Gomes¹⁷⁴ aponta que se deve procurar entendê-lo “à luz da ideologia individualista dominante à época de sua cristalização e do processo econômico de consolidação do regime capitalista de produção”.

De fato, a premente necessidade de trocas dentro do regime capitalista impulsionou a utilização do instituto, que sofreu, como não poderia deixar de ser, evoluções, na medida que o próprio capitalismo evoluía.

Em termos de correntes de pensamentos, Orlando Gomes¹⁷⁵ aponta como colaboradores para a formação do contrato, como instituto jurídico: a) os canonistas, pela relevância que atribuíram ao consenso e à fé jurada, que posteriormente permitiu erigir a vontade como fonte da obrigação; e, b) a escola do direito natural, de índole racional, na medida que seus teóricos defendiam “a concepção de que fundamento racional do nascimento das obrigações se encontrava na vontade livre das partes”.

Às correntes de pensamento acima, Cláudia Lima Marques¹⁷⁶ acrescenta ainda as teorias de ordem política, concretizadoras da Revolução Francesa, sobretudo a teoria do contrato social de Rousseau, na medida que dela se pode inferir que o próprio direito adveio de um “contrato” estabelecido pelos cidadãos, em ato de vontade; e as teorias econômicas e o liberalismo, que apregoava a necessidade de circulação de riquezas na sociedade, cabendo aos teóricos do direito a elaboração do instituto do contrato, para permitir que as trocas se dessem com segurança para as partes.

Não obstante sempre se aponte o Código Napoleônico como marco jurídico da positivação e sistematização do instituto jurídico do contrato, foi na Alemanha do século XIX que ele ganhou seus contornos mais precisos, em termos de teoria do direito, sobretudo na pena de Savigny, para quem o contrato era “a união de mais de um indivíduo para uma declaração de vontade em consenso, através da qual se define a relação jurídica entre eles”¹⁷⁷. Sob sua forte influência, desenvolveu-se a ideia de que a vontade das partes, através do

¹⁷³ MARQUES, Cláudia Lima. *Contratos no Código de Defesa do Consumidor: o novo regime das relações contratuais*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 42.

¹⁷⁴ GOMES, Orlando. *Contratos*. 24 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 6.

¹⁷⁵ Ibidem, p. 5.

¹⁷⁶ MARQUES, Cláudia Lima, op. cit., p. 45-47.

¹⁷⁷ ZWEIGERT, Konrad; KOETZ, Hein. *An introduction to comparative law*. New York: Oxford University Press, 1998. p. 6, apud, MARQUES, Cláudia Lima, *Contratos no Código de Defesa do Consumidor: o novo regime das relações contratuais*, p. 41.

consensualismo, geraria o surgimento do negócio jurídico, sendo, portanto, sua fonte, não podendo o negócio ser modificado nem mesmo pela lei, tendo em vista o dogma da vontade. É o que se denominou de doutrina da autonomia da vontade.

Em decorrência, debateram-se os juristas sobre as possíveis anomalias no consentimento, quando ocorressem divergências entre a declaração externada no contrato e a declaração desejada pela parte, e daí a elaboração de teorias que pudessem explicitar o fenômeno, dentre elas a teoria da vontade, segundo a qual deveria prevalecer a vontade desejada, íntima da parte, e a teoria da declaração, segundo a qual, em casos de divergência, deveria prevalecer a declaração externada.

A doutrina da autonomia da vontade pressupõe que os indivíduos sejam livres para contratar ou se abster de fazê-lo, escolher o parceiro contratual, a forma e o conteúdo do contrato; enfim, o indivíduo estaria livre para atuar. Como os indivíduos são livres, caso contratem, se obrigam a cumprir a avença, mesmo que ela seja iníqua ou injusta. A resolução contratual somente seria possível em casos raríssimos, até porque a atuação do Estado-juiz, como já se disse, só poderia ocorrer, basicamente, nos casos de vícios de consentimento. O tempo mostrou, contudo, que a igualdade das partes era mais ficcional do que verdadeira.

O rápido desenvolvimento da sociedade europeia ocorrido no século XIX e início do século XX implicou em rápidas mudanças sociais, com produção de bens em massa, incrementos dos transportes públicos, realidades que o contrato tradicional, aquele em que as partes, juntas, acertam os seus detalhes, não mais conseguia abranger.

Por outro lado, o desenvolvimento não veio acompanhado de melhoria dos níveis de vida da população em geral, sofrendo o Estado com as pressões populares para a efetivação de medidas que pudessem melhorar as condições de vida da população trabalhadora. Referindo-se a essa evolução do Estado, afirma Eros Grau:

Inicialmente as imperfeições do liberalismo, bem evidentes na passagem do século XIX para o século XX e nas primeiras décadas deste último, associadas à incapacidade de autoregulação dos mercados, conduziram à atribuição de novas funções ao Estado.¹⁷⁸

As Constituições do México de 1917 e de Weimar, de 1919, não obstante tenham sido taxadas de míticas, pois não asseguraram os direitos que prometiam, inauguraram as mudanças na atuação do Estado no mercado, acentuando o seu caráter interventivo, prevendo uma série de normas voltadas para a regulação da economia, que posteriormente foram

¹⁷⁸ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 19-20.

denominadas, pelo seu conjunto, de “Constituição econômica”, em contraste com as antigas Constituições liberais, que quase nada traziam a respeito da economia e do mercado. O início do século passado viu, assim, uma mudança substancial na atuação do Estado, que, consciente de que as forças do mercado não trariam melhoria dos padrões de vida da população, pôs-se a intervir na economia, combatendo os monopólios, instituindo legislações favoráveis aos hipossuficientes e praticando políticas de redistribuição de renda, conformando o que se convencionou chamar-se de Estado social, como assevera Eros Grau:

O Estado, então, já não “intervém” na ordem social exclusivamente como produtor do direito e provedor de segurança. Passa a desenvolver novas formas de atuação, para o que faz uso do direito positivo como instrumento de sua implementação de políticas públicas – atua não apenas como terceiro árbitro, mas também como terceiro ordenador.¹⁷⁹

A primeira área do direito a sofrer intervenção por parte do Estado foi o direito trabalhista, através de legislação favorável aos trabalhadores, ainda no início do século XIX na Inglaterra, daí surgindo ampla e gradativa legislação nos países europeus, sobretudo na França. Toda essa legislação pressupunha uma inferioridade econômica dos trabalhadores e reconhecia que, no mundo do ser, não havia qualquer igualdade de contratação entre o trabalhador e seu empregador.

Não tardaria e o instituto jurídico do contrato também viria a sofrer os reflexos dessa nova atuação do Estado. O individualismo, presente, como já se viu, na visão clássica do contrato, não mais se coadunava com o contexto histórico do Estado social, como bem salienta Francisco dos Santos Amaral Neto:

O individualismo dos oitocentos, resultante das concepções jusnaturalistas e iluministas que tão bem se positivaram no código de Napoleão e no BGB, nos quais a pessoa humana, com sua liberdade e autonomia, era o centro do universo jurídico e o direito civil “a garantia dos fins individuais relativos à família e aos bens”, foi-se reduzindo gradativamente a partir do começo do século [XX] e, acentuadamente com a II Guerra Mundial, mercê duma progressiva intervenção do Estado, que limita a autonomia da vontade, quando não a elimina totalmente, nas relações da microeconomia.¹⁸⁰

As técnicas interventivas na seara contratual atingem todas as faces da liberdade contratual. A liberdade de não contratar é subvertida pela existência de serviços públicos de primeira necessidade monopolizados e pela contratação de seguros obrigatórios, por exemplo. A liberdade de estabelecer as cláusulas contratuais é suprimida nos casos de contratos de

¹⁷⁹ GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 26.

¹⁸⁰ AMARAL NETO, Francisco dos Santos, *A autonomia privada como princípio fundamental da ordem jurídica: perspectivas estrutural e funcional*, p. 19.

adesão, normalmente utilizados nas contratações em massa, mas também pela inserção de cláusulas obrigatórias por lei; nos contratos associativos, também não há liberdade de se estabelecer o conteúdo do contrato.

Por vezes, o contrato somente terá validade após ser submetido à análise de algum órgão público e por este ser autorizado, como nos casos de contratos de transferência de tecnologia para o exterior, ou nos casos de criação de determinadas sociedades, que exigem autorização administrativa. Em outras situações, o preço da mercadoria ou do serviço é tabelado, estabelecido por órgão governamental, não podendo as partes alterá-lo. Há ainda imposição de contratar, como nos casos de empresas prestadoras de serviços públicos em concessão ou permissão.

As novas técnicas interventivas dão ensejo a novas realidades, que são estudadas pelos juristas e nomeadas. Assim, surgiram conceitos até então impensáveis: contrato necessário, contrato coativo, contrato normativo, contrato de adesão, contrato autorizado, contrato regulamentado; todas, espécies do fenômeno típico do Estado social denominado pela doutrina de dirigismo contratual.

Alguns se referem a esse fenômeno como “crise no contrato”, havendo, inclusive, quem mencione uma possível morte do contrato, mas devemos reconhecer que, inobstante as diversas restrições ditadas pela própria evolução da sociedade, ainda resta grande liberdade aos indivíduos, devendo-se, contudo, observar as mudanças ocorridas na sociedade e no direito. Afinal de contas, como afirma Paulo Lôbo:

O *pathos* da sociedade de hoje, comprovado em geral por uma análise mais detida das tendências dominantes da legislação e da aplicação do direito, é o da solidariedade; ou seja, da responsabilidade, não apenas dos poderes públicos, mas também da sociedade e de cada um de seus membros individuais, pela existência social de cada um dos outros membros da sociedade.¹⁸¹

Assim, talvez se deva declarar não a morte do contrato, mas daquela visão liberal do contrato, que o via como um ato de autonomia da vontade, superior a própria lei, pressupondo uma igualdade total entre as partes, sujeito a um cumprimento obrigatório, independentemente da ocorrência de injustiça na contratação.

Em termos de ordenamento jurídico nacional, a grande virada se deu tardiamente, reconheça-se, com a Constituição Federal de 1988, que instituiu entre nós um verdadeiro Estado Democrático de Direito, prevendo não só uma série de direitos e garantias aos

¹⁸¹ LÔBO, Paulo Luiz Netto, *Teoria geral das obrigações*, p. 8.

cidadãos, mas também uma série de políticas (*policies*), voltadas à procura de uma igualdade material entre os diversos membros da sociedade.

Especial atenção mereceram os consumidores na Constituição de 1988, cuja proteção foi por ela determinada, dando ensejo ao surgimento, em 1990, do Código de Defesa do Consumidor, que veio inaugurar, no nosso ordenamento jurídico, conceitos jurídicos como boa-fé objetiva e função social dos contratos, numa verdadeira revolução no direito das obrigações. Trata-se da chamada publicização do direito civil, socialização do direito civil. Na visão de Cláudia Marques¹⁸², “é uma nova concepção do contrato no Estado Social, em que a vontade perde a condição de elemento nuclear, surgindo em seu lugar elemento estranho às partes, mas básico para a sociedade como um todo: o interesse social”.

Essa nova concepção do contrato de que trata Claudia Marques, de cunho mais social e menos individualista, instalou-se definitivamente entre nós a partir da entrada em vigor do novo Código Civil de 2002, que reafirmou os novos institutos já presentes no Código de Defesa do Consumidor, dentre eles destacando-se a função social do contrato. Não é por acaso que Miguel Reale¹⁸³ via a eticidade como uma das grandes características do novo Código. Conforme afirma Paulo Lôbo:

O paradigma do individualismo e do sujeito de direito abstrato foi substituído pelo da solidariedade social e da dignidade da pessoa humana, notadamente no direito das obrigações, que impulsionou intensa transformação de conteúdo e fins.¹⁸⁴

Aponta a doutrina para a necessidade de novos parâmetros para a interpretação dos contratos, que não pode mais se cingir ao Código Civil, na velha visão dele como o “estatuto do homem”. Deve o intérprete voltar-se para a Constituição, onde estão delimitados os valores maiores de nossa sociedade. De uma separação quase absoluta da Constituição, que predominava anteriormente, passamos à constitucionalização do direito civil, pela penetração dos valores constitucionais nesse ramo do direito. Daí a constatação de que a “velha” visão individualista do contrato não mais se coaduna com o vigente ordenamento jurídico, inaugurado com a Constituição de 1988, que, ao alçar a dignidade humana como valor supremo, exige que esse mesmo sujeito seja, no direito das obrigações, tratado como tal,

¹⁸² MARQUES, Cláudia Lima, *Contratos no Código de Defesa do Consumidor: o novo regime das relações contratuais*, p. 176.

¹⁸³ REALE, Miguel. A boa-fé no Código Civil. *Revista de Direito Bancário, Mercado de Capitais e da Arbitragem*, ano 6, n. 21, p. 11-13, jul./set. 2003.

¹⁸⁴ LÔBO, Paulo Luiz Netto, *Teoria geral das obrigações*, p. 3.

numa verdadeira repersonalização da relação contratual, erigindo “a pessoa humana como centro do direito civil, passando o patrimônio ao papel de coadjuvante, nem sempre necessário”¹⁸⁵. Referindo-se a essa nova visão do contrato, assim se expressa Cláudia Marques:

No novo conceito de contrato, a equidade, a justiça (*Vertragsgerechtigkeit*) veio ocupar o centro de gravidade, em substituição ao mero jogo de forças volitivas e individualistas, que, na sociedade de consumo comprovadamente só levava ao predomínio da vontade do mais forte sobre a do mais vulnerável. É o que o novo Código Civil denomina “função social do contrato”, novo limite ao exercício da autonomia privada.¹⁸⁶

Nessa nova visão do contrato, a teoria da vontade cede lugar à teoria da confiança, que privilegia a confiança depositada pela parte na declaração exarada. É o elemento social, caracterizado pela confiança, que deverá prevalecer em caso de divergência entre a vontade desejada e a externada pela parte, em nome da segurança nas relações jurídicas e à procura de uma justiça contratual que, no entender de Claudia Marques, “encontra-se justamente na equivalência das prestações ou sacrifícios, na proteção da confiança e da boa-fé de ambas as partes”.¹⁸⁷

Essa série de restrições impostas atualmente pelo ordenamento jurídico à liberdade de contratar, impondo, em essência, que se cumpra, através do negócio realizado, uma função social, guiados os contratantes pela boa-fé, indubitavelmente há de refletir no direito tributário, tendo em vista que do contrato partirão reflexos àquela área do direito, que não se encontra isolada do ordenamento jurídico.

Na medida que os contratos são amplamente utilizados nos planejamentos tributários mais modernos, muitas vezes com alterações substanciais em seu conteúdo, como veremos a seguir, questiona-se hodiernamente a legitimidade dessa utilização, sobretudo quando implicar a realização de negócios artificiais e sem qualquer conteúdo econômico.

¹⁸⁵ LÔBO, Paulo Luiz Netto, *Teoria geral das obrigações*, p. 7.

¹⁸⁶ MARQUES, Cláudia Lima, *Contratos no Código de Defesa do Consumidor: o novo regime das relações contratuais*, p. 154.

¹⁸⁷ *Ibidem*, p. 178.

3.2 Validade e eficácia dos contratos: um contraponto entre o direito privado e o tributário

Já tivemos oportunidade de observar que o contrato é espécie do gênero negócios jurídicos, se caracterizando, em sua visão clássica, pelo acordo de vontades nele presente. Vimos ainda que seu surgimento e aperfeiçoamento deveu-se ao fato de contribuir para a efetivação de trocas econômicas essenciais para a circulação das mercadorias e expansão do capitalismo. Tratou-se, em essência, de juridicização de um fato da vida – as trocas econômicas –, a partir da criação de uma norma jurídica, fenômeno típico do direito. A partir do momento em que norma jurídica passou a existir, um fato por ela previsto, ocorrido posteriormente, antes meramente social, passou ao mundo do direito, onde recebe a qualificação de fato jurídico.

Mas os fatos jurídicos não se limitam aos negócios jurídicos. Eles se classificam em fatos jurídicos naturais ou humanos. Exemplo dos primeiros é a morte, o nascimento, ditos ordinários, ou uma tempestade, um raio, ditos extraordinários, conformando os instituto jurídico da força maior. Exemplo do segundo grupo – fatos jurídicos humanos – seriam os próprios negócios jurídicos, mas também os atos jurídicos em sentido estrito e os ditos atos fatos jurídicos. Exemplos de atos jurídicos em sentido estrito seriam o reconhecimento de um filho, o uso de uma coisa, a ocupação e a tradição. Nesses e nos negócios jurídicos estaria presente o elemento vontade humana, de forma individual naqueles, e em acordo, nestes. Por fim, nos atos fatos jurídicos, ressalta-se o ato em si, sem levar em consideração a vontade de praticá-lo, como no caso do achado de um tesouro.

Para que um fato jurídico exista, portanto, faz-se necessária a existência de uma norma jurídica anterior que o preveja, além da ocorrência do suporte fático com suficiência em seus elementos nucleares. Esses elementos dizem respeito à existência do fato jurídico, de forma que, se ocorrem com suficiência, não há de se falar em fato inexistente.

Ocorre contudo que, apesar de suficiente o suporte fático, pode algum de seus elementos se apresentar deficiente, o que pode levar à sua invalidade ou ineficácia, planos distintos do da existência, conforme doutrina Pontes de Miranda:

Para que algo valha é preciso que exista. Não tem sentido falar-se de validade ou invalidade a respeito do que não existe. A questão da existência é questão prévia. Somente depois de se afirmar que existe é possível pensar-

se em validade ou em invalidade. Nem tudo que existe é suscetível de a seu respeito discutir-se se vale ou se não vale. Não se há de afirmar nem denegar que o nascimento, ou a morte ou a avulsão ou o pagamento valha.¹⁸⁸

Assim, verifica-se que certos fatos jurídicos não passam pelo plano da validade, somente sendo cabível falar-se no referido plano em relação aos negócios jurídicos e aos atos jurídicos estrito senso, pois nesses o elemento vontade está presente. Como, das duas espécies, a única que interessa à presente pesquisa são os negócios jurídicos, a eles unicamente estaremos nos referindo, ao tratar da validade dos atos jurídicos.

O Código Civil de 2002 enumera, em seu artigo 104, como requisitos de validade dos negócios jurídicos, simplesmente ser o agente capaz, ter o negócio jurídico objeto lícito, possível, determinado ou determinável, e ser ele celebrado na forma estabelecida em lei ou não proibida. A doutrina é unânime em afirmar que esse rol não exaure os requisitos de validade. Apontam-se ainda como requisitos: a) a moralidade do objeto, conforme o artigo 122 do Código Civil de 2002; b) a compatibilidade do negócio celebrado com norma jurídica cogente – artigo 166, VI, do Código Civil de 2002; c) a inexistência de vícios que afetem a higidez da manifestação da vontade – artigo 171 do Código Civil de 2002; d) a anuência de certas pessoas, como do pai ou tutor, em negócio celebrado por filho ou pupilo relativamente incapaz, cuja falta invalida o ato; e, e) a falta de boa-fé e de probidade de qualquer das partes, bem como de equidade.

A invalidade é vista, pela doutrina majoritária, como uma sanção ao ato jurídico que apresenta alguma deficiência em seu suporte fático. Assim, o ato jurídico inválido seria espécie de ato ilícito *lato sensu*. Entendem-no assim, por exemplo, Pontes de Miranda, Orlando Gomes, Marcos Bernardes de Mello e Silvio Rodrigues.

Existindo certa deficiência em qualquer dos aspectos acima relacionados, pode-se afirmar que o negócio jurídico é, em tese, inválido. Falamos em tese, pois cada ordenamento jurídico, em função da gravidade da deficiência presente, e levando em conta a segurança jurídica decorrente do tempo, estabelece uma hierarquia entre as diversas deficiências apontadas, ora as tratando como questão de interesse público, insusceptível de convalidação, ora deixando a cargo das partes a conveniência de alegar a deficiência existente, estabelecendo um prazo para fazê-lo, ao fim do qual não mais poderá intentar a invalidade do ato em juízo.

¹⁸⁸ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. v. 4, p. 7.

Daí poder-se falar em graus de invalidade. Em algumas situações, a nulidade se apresentará como uma sanção mais grave, expandindo seus efeitos *erga omnis*, sem a possibilidade de sanção do vício existente; em outras situações, a nulidade, por se apresentar menos grave aos olhos do legislador, somente surtirá efeitos caso alegada e provada por uma das partes, podendo o vício ser convalidado pela confirmação ou pelo transcurso do tempo. Dessa distinção decorrem os conceitos de nulidade, para a primeira situação, e anulabilidade, para a segunda.

Em ambas as situações, como o fato jurídico existe, eventual pronunciamento judicial será no sentido da desconstituição do ato jurídico, que já nasceu com deficiência congênita. Assim, a sentença que decretar a invalidade de ato jurídico será sempre desconstitutiva, ou constitutiva negativa, como afirma Pontes de Miranda, sendo seus efeitos, tanto no caso de nulidade como no de anulabilidade, *ex tunc*. A esse respeito, assim se posiciona Pontes de Miranda:

Se o juiz reconhece a nulidade, desconstitui o negócio jurídico nulo: pode-se dizer que a sua sentença tem a força de extinguir, *ex tunc*, o fato jurídico, repelindo o suporte fático gravemente deficitário; não se pode dizer que tem eficácia de extinguir o negócio jurídico, *ex tunc*. Não se extingue o nada. A sentença de anulação, sim: extingue, *ex tunc*, negócio jurídico e, pois, a eficácia que se produzia.¹⁸⁹

Em regra, a invalidade atinge todo o negócio jurídico, mas pode se apresentar parcial, caso seja possível separar o aspecto inválido do negócio celebrado, sem desvirtuá-lo ou descaracterizá-lo. Isso será possível, sobretudo, nos negócios jurídicos complexos.

A nulidade há de existir no momento da conclusão do negócio jurídico, ou seja, o negócio deve já nascer com a mácula da invalidade. Daí porque a classificação de Betti, em nulidade original e superveniente, não é aplicável ao nosso ordenamento jurídico. Aqui, só se tem a nulidade original, quando do nascimento do negócio jurídico.

Interessante questão é quanto à influência da necessidade de respeito à função social do contrato, estabelecida no artigo 421 do Código Civil de 2002, sobre a teoria das nulidades. Seria inválido o negócio jurídico que não respeitasse a função social do contrato?

Analisando a disposição constante do artigo 422 do Código Civil de 2002, por exemplo, que trata da obrigatoriedade de as partes guardarem os princípios da boa-fé e da probidade, Marcos Bernardes de Mello¹⁹⁰, apesar de reconhecer que “o Código Civil foi

¹⁸⁹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti, *Tratado de direito privado*, v. 4, p. 38.

¹⁹⁰ MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano de validade*. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 89-90.

omisso quanto a explicitar a má-fé como causa de invalidade dos negócios jurídicos”, entende “não ser possível interpretá-lo [o silêncio do legislador] como uma recusa explícita do legislador à natureza de pressuposto de validade da boa-fé”. Assim, na visão do referido autor, a falta de boa-fé apresenta-se, não obstante não haver posicionamento expreso do legislador, como um dos requisitos para a validade de um ato jurídico. O mesmo raciocínio não seria aplicável ao instituto da função social do contrato?

Uma resposta a esse questionamento somente poderia ser dada com um maior aprofundamento no tema, o que se apresenta impossível na presente pesquisa. Deixamo-lo para futuras investigações científicas.

Outra consequência da existência do fato jurídico é a possibilidade dele ser eficaz, irradiando seus efeitos. Fala-se então em eficácia do fato jurídico, que não se confunde com sua validade, mas pressupõe a sua existência. Dessa forma, não há de se falar em eficácia, se o fato jurídico não existe. Da mesma forma, um fato jurídico nulo, pode-se afirmar, também não gozará de eficácia, plena, pelo menos.

Em regra, um fato jurídico válido também será eficaz, mas há exceções. O testamento, por exemplo, caso seu suporte fático seja suficiente e não apresente nenhuma deficiência, será ato existente, válido, mas ineficaz, pois somente com a morte do testador irradiará seus efeitos. Tal ocorre também com os negócios condicionais, que somente ganharão eficácia total após o implemento da condição.

Por outro lado, há a possibilidade de um ato nulo ter eficácia, como no caso de casamento nulo, em que os cônjuges estavam de boa-fé quanto à existência de impedimento dirimente absoluto para casar, ocasião em que os efeitos persistirão, até o registro da sentença que decretou a nulidade. Já nos casos de fatos sujeitos à anulabilidade, a eficácia persistirá até a sua desconstituição pelo Poder Judiciário, com efeitos *ex tunc*.

A perda da eficácia – deseficacização – dos negócios jurídicos pode decorrer por inúmeros motivos, tais como a sua resolução, anulação, revogação ou rescisão. Nesses casos, a deseficacização opera no plano da existência do negócio, extinguindo também os seus efeitos *ex tunc*. Já a prescrição, a caducidade e a preclusão acarretam a deseficacização *ad futurum*, não atingindo a existência do negócio jurídico.

O direito tributário, conforme já se afirmou, é um direito de superposição, na medida que suas normas jurídicas incidem sobre fatos sociais já juridicizados por outros ramos do direito. Quando tal ocorre, é possível que o fato jurídico de base contenha em seu suporte fático original uma deficiência que o invalide e, assim, surge a questão de verificar qual seria a consequência dessa deficiência no âmbito do direito tributário.

Neste sentido, estabelece o artigo 118 do Código Tributário Nacional:

Artigo 118 - A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Dessa forma, verifica-se que, em princípio, a ocorrência de invalidade no fato jurídico de base é irrelevante para o direito tributário. Mas urge especificar bem essa afirmação. Sabe-se que o direito é uno, dividido didaticamente só para fins de seu estudo, sendo inconcebível que haja inconsistências ou incongruências entre suas diversas normas. Nesse sentido, a melhor doutrina entende que a norma contida no dispositivo acima citado especifica que, para instrumentalizar o lançamento do crédito tributário, essencial para que a relação jurídico-tributária ganhe eficácia plena, não se faz necessária incursão da Administração tributária no direito privado, para constatar a validade ou não do fato jurídico de base, sendo esse aspecto, em princípio, irrelevante para a atividade do lançamento.

Assim, em um negócio jurídico de compra e venda *inter vivos*, o Município onde se situa o bem, para fins de lançamento do imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI), não deverá se certificar da validade do negócio jurídico de compra e venda realizado. Mesmo que o vendedor tenha sido pessoa incapaz, já interditada ou menor entre 16 e 18 anos, sem assistência, ao Município, sujeito ativo na relação jurídico tributária, isso será irrelevante, não cabendo a ele averiguar a validade do ato de venda em si. Basta-lhe constituir o lançamento tributário, em função da transmissão da propriedade pelo contrato de compra e venda.

Situação oposta é a decretação de nulidade do ato de venda em decorrência de sentença judicial, em função da incapacidade do vendedor. Definido judicialmente que o ato de venda é inválido, fica a Administração tributária obrigada a observar a decisão e, na eventualidade de já ter ocorrido o pagamento do tributo, devolvê-lo, caso o sujeito passivo assim requeira.

Esse já era o posicionamento, nos anos 60, de Alfredo Becker¹⁹¹. Partindo da lição ponteano de separação dos planos de existência, validade e eficácia, o autor gaúcho chega à conclusão de que a eventual invalidade do suporte fático original poderia ter um efeito neutro ou negativo na relação jurídico-tributária. No primeiro caso – efeito neutro – a invalidade seria um indiferente perante o direito tributário; no segundo caso – efeito negativo – não haveria o nascimento da obrigação tributária.

¹⁹¹ BECKER, Alfredo, *Teoria geral do direito tributário*, p. 478-489.

Alerta o autor que a influência da invalidade dependerá inicialmente de a mácula se encontrar em elemento integrante (núcleo ou adjetivo) da hipótese de incidência tributária ou não, pois se a invalidade não se referir a elemento integrante, não há de se falar em consequências, e o efeito seria neutro. Por outro lado, se a deficiência recair sobre elemento integrante, haveria consequências tanto nos casos de invalidade por nulidade, como por anulabilidade, com a diferença que, no segundo caso, o efeito negativo somente se faria presente após a decretação judicial da anulação.

Assim, por exemplo, se é o caso de anulabilidade e ela recai sobre elemento integrante da hipótese de incidência, mas, quando do momento do lançamento tributário ainda não houve pronunciamento judicial quanto à invalidade, a influência dessa anulabilidade será neutra, visto que o ato anulável espraia seus efeitos normalmente. Se, contudo, o lançamento for efetivado após a decretação da invalidade, aí a influência será negativa, não podendo a Administração atuar, em respeito ao pronunciamento judicial. Como consequência desse raciocínio, se o contribuinte houver pago o tributo e sobrevier a decretação da anulação do fato jurídico de base, terá direito à repetição do valor anteriormente pago, pois se trata de indébito. Da mesma forma, se o prazo de pagamento se der após a decretação judicial, fica o contribuinte desobrigado de realizar o pagamento.

Relativamente à eficácia, e utilizando os mesmos instrumentos de análise, chega o autor gaúcho à conclusão de que a influência da ineficácia do fato jurídico seria neutra nos casos em que o fato ineficaz não fosse elemento integrativo da hipótese de incidência, bem como nos casos em que, embora ineficaz, a existência por si só do fato já fosse suficiente à ocorrência do fato gerador. Por outro lado, haveria influência negativa quando a própria eficácia jurídica fosse elemento integrativo, como nos casos de transmissão de direitos reais. Nesses casos, como a própria transmissão é eficácia do fato jurídico, se ele é ineficaz, não há de se falar em transmissão. Exemplo seria o testamento, pois enquanto não houvesse o evento morte do testador, o ente federado não poderia pretender o imposto de transmissão *causa mortis*, pois o negócio é ineficaz.

Ainda em relação à eficácia do fato jurídico, é possível que determinada norma jurídica de outro ramo do direito estabeleça regras específicas a esse respeito. A norma prevista no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, objeto da presente pesquisa, é um exemplo desse fenômeno. Sua aplicação implica uma espécie de deseficacização parcial do negócio jurídico realizado, pois os seus efeitos não serão observados para fins de direito tributário, uma vez presentes as premissas elencadas na norma jurídica.

3.3 A simulação nos negócios jurídicos

3.3.1 No âmbito do direito privado

Já tivemos a oportunidade de averiguar a importância dada pelos juristas à expressão da vontade nos negócios jurídicos. Ao engendrar determinado negócio, as partes inicialmente têm em mente determinada motivação que posteriormente é exteriorizada através de uma declaração. Essa motivação interna denomina-se vontade subjetiva; já a declaração em si é a vontade objetiva. Apesar de normalmente coincidirem, pode haver discrepâncias entre as vontades subjetiva e objetiva de cada uma das partes. Essas discrepâncias podem ser voluntárias ou involuntárias. A doutrina nacional, sob a influência da francesa, entende a simulação como uma discrepância voluntária entre a vontade objetiva e a subjetiva.

Agora é o momento de analisarmos mais de perto as diversas teorias desenvolvidas pela teoria geral do direito para analisar possíveis divergências entre a vontade íntima das partes e a que é exteriorizada no negócio jurídico. A teoria da vontade real, desenvolvida por Savigny, prestigia a vontade subjetiva, em detrimento da declaração formulada. O que valeria, em eventual divergência, seria a vontade interior da parte. É criticada por trazer insegurança às relações jurídicas. Uma das partes sempre poderia alegar em juízo que sua vontade subjetiva não condissesse com a declaração exarada. Alguns dos críticos à teoria da vontade real taxam a teoria de individualista.

Já a teoria da declaração, em franca oposição à teoria da vontade real, dá prevalência à declaração externada. O que vale é o que foi declarado pelas partes, não o que estava no íntimo de cada declarante. Essa teoria, surgida também na Alemanha, é adequada à rapidez das relações econômicas da modernidade. Da mesma forma que a outra teoria, peca por privilegiar um aspecto da vontade, em detrimento do outro.

A teoria da responsabilidade surgiu para minimizar as consequências da aplicação da teoria da vontade real, diminuindo, assim, a incerteza que a aplicação daquela teoria acarretaria. Em havendo divergência entre as vontades subjetiva e objetiva, mister examinar se houve ou não culpa do declarante. Caso tenha havido, não caberia a invalidação do negócio. O declarante deverá se responsabilizar pelo seu erro, em função da boa-fé do outro contratante e dos terceiros.

Por fim, a teoria da confiança foi outra tentativa de suavizar as consequências da aplicação das primeiras teorias surgidas, mais precisamente da teoria da declaração. Contudo, não se trata de simplesmente privilegiar a declaração. Em havendo divergência entre as vontades, em regra prevalecerá a declaração emitida, pois ela gera confiança no outro contratante e em terceiros. Somente não prevalecerá a declaração se o outro contratante agiu de má-fé, confiando indevidamente na declaração emitida. Essa teoria, por se adaptar melhor ao rápido tráfico social moderno, privilegiando a confiança que advém da declaração expressa pelas partes no negócio, sem o radicalismo da teoria declaração, é a mais aceita na atualidade.

As teorias da autorresponsabilidade e da confiança foram abraçadas pelo legislador na feitura do novo Código Civil brasileiro. Ao tratar da simulação, por exemplo, estabeleceu que o negócio simulado é nulo, por faltar o elemento vontade, pois há um mero fingimento, mas estabeleceu também que, em relação a terceiros de boa-fé, tem validade, pois eles confiaram na declaração decorrente do ato simulado. Assim, a redação do atual artigo 112 do Código Civil traz a influência das duas teorias mais modernas, da confiança e da autorresponsabilidade, ao deixar claro que valerá a intenção contida na declaração, e não no íntimo das partes. Itamar Gaino assim resume a questão:

O que se procura interpretar nos negócios jurídicos, segundo o exposto, não é aquilo que o agente alega que quis, mas aquilo que se apresenta como verdadeiro ao destinatário da declaração, segundo o que este pode extrair do conteúdo objetivo desta. Pois o direito, na busca da preservação do interesse social e da segurança das relações jurídicas, consagra o princípio da autorresponsabilidade, que se impõe ao autor da declaração, e o princípio da confiança, que beneficia o destinatário e os terceiros de boa-fé.¹⁹²

A perspectiva acima, que entende a simulação como um vício de consentimento, em que a declaração interna, real, das partes não corresponderia à declaração expressada, tem origem na doutrina francesa e é amplamente utilizada pela doutrina nacional. Há, contudo, outra forma de tratar a simulação, desenvolvida pela doutrina alemã e italiana, que a associa a um defeito na causa do negócio. Para esses teóricos, a simulação se explicaria não no plano da vontade, mas no da causa do negócio.

Tais teóricos apontam que as teorias ditas volitivas se voltam à explicação dos casos de discrepância entre as vontades interna e externa de uma das partes, individualmente analisadas. Na simulação, contudo, afirmam eles, ocorre uma discrepância intencional entre as vontades subjetiva e objetiva, sob a perspectiva de ambas as partes do negócio. Na simulação, as partes têm a mesma vontade interna e a mesma vontade declarada, mas esta e

¹⁹² GAINO, Itamar. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 18.

aquela não coincidem. Portanto, não há propriamente divergência de vontades das partes, individualmente analisadas.

Ou seja, as partes apresentam uma única declaração e uma única vontade, em conjunto. O que ocorre é que a vontade de ambos não condiz com a declaração de ambos. Há uma convergência das vontades internas e convergência das vontades externas, mas estas e aquelas não coincidem. Daí porque as doutrinas italiana e germânica preferem tratar a simulação no plano da causa do negócio.

Emílio Betti é um dos autores que, criticando a análise da simulação sob o ângulo da vontade, adota a causa do negócio como elemento caracterizador da simulação, fazendo a passagem da estrutura do negócio para a sua função. Assim, entende o referido autor que a simulação ocorreria quando houvesse no negócio jurídico incompatibilidade “entre a sua causa típica e a intenção prática concretamente pretendida”¹⁹³. Propõe, como critério fundamental para tratar a simulação, a boa-fé.

Segundo Pontes de Miranda¹⁹⁴, simulação deriva do advérbio *simul*, que significa fingir ser, aparentar o que não é. Quem simula finge, dá uma aparência falsa. Ferrara¹⁹⁵ caracteriza o negócio simulado como “o que tem a aparência contrária à realidade, ou porque não existe em absoluto (simulação absoluta) ou porque é diferente da sua aparência (simulação relativa)”.

Clóvis Bevilacqua, dentro do pensamento voluntarista, assim se refere à simulação:

Diz-se que há simulação, quando o ato existe apenas aparentemente, sob a forma, em que o agente faz entrar nas relações da vida. É um ato fictício, que encobre e disfarça uma declaração real da vontade, ou que simula a existência de uma declaração que se não fez. É uma declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.¹⁹⁶

Já Emílio Betti assim define simulação, já sob o ponto de vista funcional:

Há simulação quando as partes de um negócio bilateral, combinadas entre si – ou o autor de uma declaração com destinatário determinado, de combinação com este – estabelecem um regulamento de interesses diverso daquele que pretendem observar nas suas relações, procurando atingir, através do negócio, um escopo (dissimulado) divergente de sua causa típica.¹⁹⁷

¹⁹³ BETTI, Emílio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tradução de Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: LZN, 2003. p. 278.

¹⁹⁴ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti, *Tratado de direito privado*, v. 4, p. 373.

¹⁹⁵ FERRARA, Francisco. *A simulação dos negócios jurídicos*. Tradução de A. Bossa. São Paulo: Saraiva, 1939. p. 51.

¹⁹⁶ BEVILAQUA, Clóvis. *Teoria geral do direito civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1980. p. 225.

¹⁹⁷ BETTI, Emílio, op. cit., p. 281.

Conforme já mencionado, na simulação, as partes, de comum acordo, aparentam estar realizando negócio que, na realidade, não desejam. Esse fato, e por constar literalmente o vocábulo “acordo” no artigo 1.414 do Código Civil italiano, levou a doutrina daquele país a desenvolver o conceito de “acordo simulatório”. Ele se daria antes da exteriorização do negócio e seria através dele que as partes acordariam os seus detalhes, estabelecendo as suas minudências, podendo, inclusive, assumir a forma escrita, a fim de garantir as partes.

Diz-se absoluta a simulação se existir o acordo simulatório e o negócio simulado ou aparente; relativa, se existir o acordo simulatório, o negócio simulado e o dissimulado, ou real. Nesse último caso, o acordo simulatório funcionará como elo entre os dois negócios realizados, o aparente (simulado) e o real (dissimulado).

Emílio Betti assim diferencia a simulação relativa da absoluta:

Na primeira (relativa), falta, nas partes, a correta determinação causal, isto é, a intenção e o interesse correspondentes à causa do negócio realizado e típica dele – falta em si, na sua qualidade, ou nos seus elementos concretos – mas não falta uma intenção realizável no preceito do negócio, valorizada como vinculativa entre as partes, com as oportunas modificações. Pelo contrário, na simulação absoluta, falta, nas partes, não só a correta determinação causal, mas também qualquer intenção e interesse da autonomia privada e o ato não é olhado como seriamente vinculativo, num sentido diferente do efetivamente aparente, visto a vontade ser orientada para dar vida, apenas na aparência precária, a um regulamento de interesses que é novo, relativamente ao preexistente.¹⁹⁸

Partindo da formulação acima exposta, conclui Heleno Tôrres¹⁹⁹ que na simulação absoluta simplesmente existiria um negócio sem causa, como tal, nulo; já na simulação relativa, existiriam duas normas jurídicas, com causas que se anulam no seu propósito negocial.

A doutrina se divide quanto à autonomia do acordo simulatório. Parte – Ferrara, Auricchio, Distaso e Pugliese, entre outros – entende se tratar de parte integrante do negócio simulado, e outra corrente – Messineo, Massimo Bianca e Mosset Iturraspe, dentre outros – entende se tratar de negócio autônomo, em relação ao negócio simulado.

Itamar Gaino²⁰⁰ posiciona-se conforme esse último grupo de autores. Entende que o acordo seja autônomo em relação ao negócio simulado e, quando houver, ao negócio dissimulado. Para provar seu ponto de vista, o autor paulista cita duas decisões judiciais, uma

¹⁹⁸ BETTI, Emílio, *Teoria geral do negócio jurídico*, p. 290.

¹⁹⁹ TÔRRES, Heleno Taveira, *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*, p. 309.

²⁰⁰ GAINO, Itamar, *A simulação dos negócios jurídicos*, p. 41-43.

da 4ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça de São Paulo e outra do Supremo Tribunal de Justiça de Portugal. São casos similares, em que mulher casada, já separada de fato, mas com mandato do antigo esposo, simula venda de imóvel do casal, com o fim de prejudicá-lo. O marido, tendo acionado a mulher, obteve anulação do contrato de venda, por se entender que ele era terceiro em relação ao acordo simulatório, por dele não ter participado. Eis a prova, no entender do autor, de que o Judiciário também tem o entendimento de que o acordo simulatório é autônomo em relação ao negócio simulado e ao dissimulado. Não fosse, o marido não poderia ser considerado terceiro de boa-fé e conseguir anular os contratos.

Quanto à natureza jurídica do acordo simulatório, ele à evidência não poderá ser meramente declarativo. Trata-se de contrato constitutivo, pois cria uma nova situação jurídica entre os simuladores, qual seja, levar à frente o negócio simulado. Na realidade, trata-se de contrato modificativo do negócio simulado. Esse contrato, contudo, seria norma com causa desconforme com o ordenamento jurídico, sobretudo no que tange à falta de boa-fé.

Há casos mesmos em que o acordo simulatório assume a forma escrita, denominado contradocumento ou contradecaração, podendo eventualmente ser mesmo utilizado por terceiros em juízo, como prova da simulação. Numa venda fraudulenta feita por mulher para excluir imóvel da partilha na separação, esse contradocumento poderia ser um contrato de compra e venda, devidamente quitado, dando já a posse do imóvel à mulher. Ele serviria de garantia à simuladora-vendedora. Nas palavras de Betti:

A contradecaração é uma espécie de negócio auxiliar, que se incorpora ao negócio simulado, e desempenha a função de uma interpretação autêntica, com a qual as partes determinam o significado objetivo, tanto no sentido de paralisá-lo em parte (por ex., quanto ao correspondente convencionado), quer no sentido de desviá-lo (da pessoa interposta, para o sujeito dissimulado), quer no sentido de retificá-lo.²⁰¹

Não há de se confundir o negócio dissimulado com o acordo simulatório. Este é constitutivo e anterior a qualquer um dos negócios, existindo em qualquer tipo de simulação. Aquele, além de somente ocorrer nas simulações relativas, representa o negócio efetivamente desejado.

A simulação não se confunde com: a) reserva mental, pois esta permanece no interior de um dos contratantes e é irrelevante ao direito, salvo se a outra parte dela tiver conhecimento; b) negócio indireto, em que há modificação na causa do negócio, como na simulação, mas esta não é oculta; c) fraude contra credores, pois esta se consubstancia como

²⁰¹ BETTI, Emílio, *Teoria geral do negócio jurídico*, p. 288.

negócio verdadeiro, apesar de intencionar o mesmo fim de prejudicar terceiros; d) fraude à lei, pois aqui o negócio é desejado pelas partes e objetiva contornar uma proibição legal; e) falsidade, pois esta consiste na alteração da verdade ao se praticar o ato de documentação do negócio jurídico, podendo ser ideológica ou material.

Ao motivo que guiou a realização da simulação dá-se o nome de *causa simulandi*. Ela pode ser diversa entre as partes do negócio simulado. Uma deseja livrar seu patrimônio de constrição judicial, enquanto a outra simplesmente quer colaborar, movida por amizade. Mas na seara fiscal tal não ocorre, pois a *causa simulandi* será sempre a mesma entre as partes, sempre dirigida para o prejuízo do Fisco. A *causa simulandi* muito menos se confunde com a causa do contrato. Esta será a razão prática que leva as partes a celebrar o negócio, o fim prático do negócio.

Nos casos de simulação absoluta, com a criação de negócio que, na realidade, não existe, haverá sempre a nulidade do negócio simulado, nos termos do atual artigo 167 do Código Civil, quer ela se apresente como ilícita ou maliciosa, quer como inocente, tendo em vista que o novo Código Civil já não mais inclui como requisito o prejuízo de terceiros. Exemplo de simulação absoluta inocente no direito civil seria a criação de um contrato de venda de uma Ferrari a um amigo, para que ele possa aparentar ser bem sucedido na vida. As simulações absolutas ilícitas no direito civil podem ocorrer por duas causas: a) com vistas à diminuição do patrimônio; ou b) com vistas ao aumento do passivo.

A primeira hipótese ocorre nos casos de devedores prestes a responder a ação de execução. Com o fim de proteger o patrimônio, engendram negócios simulados, tais como compra e venda, doação a familiares, ou mesmo contratos de comodato ou depósito, para esvaziarem seu patrimônio e, assim, fugirem de eventuais constrições judiciais. A segunda hipótese abrange simulações em que a finalidade é aumentar o passivo do credor, também com o fim de prejudicar os credores. Ocorre quando o simulador (devedor) celebra contrato de mútuo com garantia de hipoteca. O credor terá então preferência sobre o bem, prejudicando eventuais credores quirografários.

Na simulação relativa, temos um fenômeno mais complexo, pois além do acordo simulatório e do negócio simulado, existe o negócio dissimulado, que é o efetivamente desejado pelas partes. A legislação brasileira permite, apesar da nulidade do negócio simulado, a subsistência do negócio dissimulado, desde que cumprida a forma prevista em lei para ele. Marcos Bernardes de Mello²⁰² é do entendimento que o negócio dissimulado

²⁰² MELLO, Marcos Bernardes de, *Teoria do fato jurídico: plano de validade*, p. 132.

somente poderá ser reconhecido pelo direito caso a simulação tenha se apresentado de forma inocente.

A simulação relativa pode ser parcial ou total; no primeiro caso, há fingimento apenas sobre determinado aspecto do negócio – a data da transação, a outra parte, o preço do negócio; no segundo caso, há fingimento sobre todo o negócio, como no caso de uma compra e venda travestida de doação.

As hipóteses legais de simulação estão elencadas no artigo 167, parágrafo 1º, I, II e III, e se referem a: a) simulação por interposta pessoa, em que ocorre simulação relativa subjetiva, como no caso de venda de bem imóvel de ascendente para descendente, através de pessoa interposta, para fugir à proibição de venda direta sem o consentimento dos demais descendentes; nesse caso, contudo, se o simulador adquirente vende o bem a terceiro de boa-fé, essa venda será válida e o simulador comprador não poderá reaver o bem; b) simulação da natureza ou conteúdo do negócio, como no caso de transferência de empresa a laranja ou celebração de um contrato quando o que se intenciona é outro – compra e venda por doação; c) simulação quanto à condição ou cláusula acessória, como no caso em que, pelo contrato, é estabelecido pagamento a vista, mas o pagamento, na realidade, se dará em prestações, com o objetivo de evitar possível penhora de crédito; e, por fim, d) simulação por inserção de data anterior ou posterior ao negócio.

A simulação, pela sistemática estabelecida no artigo 167 do novo Código Civil, é causa de nulidade do negócio jurídico. Alterou-se, assim, o tratamento da matéria, que, no Código Civil de 1916, era apenas causa de anulabilidade. Ademais, o novo Código não menciona o propósito de infringir preceito de lei, o que torna desnecessária a diferenciação entre simulação para burlar a lei e fraude à lei. Agora, a distinção ficou bem nítida.

A rigor, se observarmos que na simulação absoluta não há causa do negócio jurídico, pois a causa existente é apenas aparente, não desejando as partes verdadeiramente aquele negócio jurídico, devemos reconhecer que seria o caso de ato inexistente, que nem chegaria ao plano da validade. Na prática, contudo, recorre-se ao pronunciamento judicial para declarar sua inexistência, da mesma forma que se recorre nos casos de nulidade, agora para a decretação da nulidade.

Na nova sistemática, ao contrário do que estabelecia o Código de 1916, não há de se falar em intenção de prejudicar outrem, sendo esse aspecto subjetivo agora irrelevante para a caracterização da simulação. Importam apenas os aspectos objetivos citados no artigo 167. Assim, a legislação brasileira se alinha aos ordenamentos europeus, nos quais a nulidade também é aplicável aos casos de simulação, não em função da existência de eventual prejuízo,

mas da discrepância existente entre a vontade subjetiva e a declaração. Mesmo a simulação inocente é penalizada com a sanção de nulidade, ao contrário do que estabelecia o Código Civil de 1916.

Esse diploma estabelecia que as partes não poderiam alegar a simulação, nem em ação, nem em exceção. Somente terceiros de boa-fé poderiam fazê-lo. A única forma de as partes se livrarem dos efeitos do negócio simulado seria através do destrato. O novo Código, na medida que tratou a simulação como hipótese de nulidade, ampliou a legitimidade para a ação que vise à nulidade da simulação, de sorte que, na nova sistemática, as partes também podem alegar a simulação e pleitear a nulidade do negócio.

Contudo, a rigor, pela nova sistemática, não seria necessária ação desconstitutiva para a nulidade, pois o contrato simulado é nulo e ineficaz, tanto em relação às partes, como em relação a terceiros prejudicados. O negócio simulado, portanto, não surte qualquer efeito no mundo real, não sendo passível de confirmação, pois inquinado de nulidade. Assim, no caso de uma venda simulada, os herdeiros do vendedor simulador podem contar com o bem em questão na partilha a ser realizada. Todo e qualquer contrato acessório será também ineficaz, juntamente com o principal. Na prática, contudo, sempre se recorre ao Judiciário, seja no caso de nulidade, como na simulação, seja nos casos de anulabilidade.

Já em relação à simulação relativa, estabelecem as regras contidas em nosso Código Civil que o negócio dissimulado persistirá se tiver sido observada a forma prevista em lei e, obviamente, se não faltar nenhum dos elementos essenciais a qualquer contrato – objeto lícito, partes capazes, forma prevista ou não defesa em lei, etc. Além de terceiros prejudicados, as partes também podem pedir em juízo a decretação de nulidade do ato simulado e, cumulativamente, o reconhecimento da existência do contrato dissimulado. No caso de simulação apenas parcial, somente a cláusula ou condição simulada será invalidada, permanecendo o contrato válido e eficaz no tocante aos outros aspectos. Já esclarecemos que parte da doutrina entende possível a convalidação do ato simulado apenas nos casos de simulação inocente.

Em princípio, terceiros de boa-fé não são prejudicados pelo negócio simulado e, se houver choque com o interesse das partes, o dos terceiros prevalecem. Terceiros serão, sobretudo, os prejudicados pelo contrato simulado, seus sucessores de boa-fé e seus credores.

Como exemplo de terceiros, temos o locatário que vê seu direito de preferência burlado por venda simulada por preço bem mais alto do que normalmente se pagaria. Como o locatário não pôde cobrir o preço fictício, perdeu a preferência. Nesse caso, o locatário poderá

ajuizar ação com vistas à nulidade da venda parcialmente simulada e, assim, reaver seu direito à aquisição do imóvel locado.

Tanto os credores do vendedor simulador quanto os do comprador simulador não podem ser prejudicados pela simulação, pois são terceiros de boa-fé. Os credores do alienante poderão, provada a simulação, desconsiderar o negócio e penhorar o bem objeto da venda simulada para pagamento do crédito. Por outro lado, os credores do adquirente poderão desconsiderar o vício existente e também penhorar o mesmo bem para pagamento de seu crédito.

A lei também confere máxima proteção aos sucessores de boa-fé. Prevalece o interesse deles em relação às partes, aos sucessores universais das partes, aos sucessores do simulador alienante e aos credores do simulador alienante. Essa proteção se explica pelos princípios da boa-fé e da confiança, já explicitados anteriormente. As partes, seus sucessores ou mesmo os credores do alienante não podem opor a simulação para prejudicar terceiros que tenha adquirido bem de boa-fé. Caso haja choque entre o interesse de terceiros de boa-fé, prevalecerá o interesse daquele que primeiro registrar o imóvel em seu nome, pelo princípio da anterioridade do registro.

A simulação encontra campo fértil nos contratos bilaterais ou plurilaterais, sendo muito raras ocorrências, mesmo no direito privado, nos negócios unilaterais receptícios e negócios familiares. É comum também haver, além da simulação contratual, a simulação processual, como no caso em que se simula um contrato ou uma promessa de compra e venda para que este terceiro oponha embargos de terceiros, alegando que o bem constricto lhe pertence e requerendo a desconstituição da penhora.

Nos contratos de compra e venda, a *causa simulandi* pode ser a de livrar bens patrimoniais de constrição judicial ou a de fugir à proibição de compra e venda; pode haver simulação parcial ou total, bem como simulação absoluta ou relativa. Quando ocorre para prejudicar os credores, pode ser lavrado um contradocumento para garantia do simulador vendedor. A simulação pode se dar para fugir à proibição de compra e venda no regime de separação obrigatória de bens ou para prejudicar outros herdeiros. Pode ainda haver simulação de compra e venda para saque de FGTS e a mesma simulação para camuflar contrato de mútuo, feito por agiota para garantir a dívida pelo bem do devedor. As mesmas situações aqui elencadas podem ser levadas a efeito através de promessa de compra e venda.

Ainda, no caso de agiotagem, pode ocorrer, além do contrato de compra e venda, outro contrato de locação para justificar o pagamento mensal do empréstimo. Trata-se de simulação

mais sofisticada, pois além do acordo simulatório, há dois contratos simulados (compra e venda e locação) e um dissimulado (mútuo).

Pode haver ainda simulação em contrato plurilateral, que ocorre quando houver mais de dois centros de interesse. O principal exemplo de negócio plurilateral é o contrato de sociedade. Poderá haver simulação da sociedade quando ela for criada através de interpostas pessoas, uma hipótese de simulação absoluta, pois verdadeira sociedade não se quis criar; e simulação na sociedade, quando a simulação se dá após a sua constituição, através da entrada de pessoas interpostas, por exemplo, para se evadir na execução fiscal ou dos credores. Aqui, trata-se também de simulação absoluta.

3.3.2 A simulação no direito tributário

Já se mencionou que o direito tributário é direito de superposição, na medida que ele se utiliza de institutos já juridicizados pelo direito privado, como hipóteses de incidência tributária, a procura de signos presuntivos de riqueza. Assim, o negócio inquinado de simulação acarretará reflexos tributários, toda vez que ele implicar a ocorrência de hipótese de incidência prevista abstratamente em lei.

O Código Tributário Nacional faz menção à simulação em dois de seus artigos. No artigo 149, ao elencar as hipóteses em que deverá ocorrer o lançamento direto ou de ofício, a simulação é mencionada em seu inciso VII, como uma das hipóteses de lançamento direto, juntamente com o dolo e a fraude. É mencionada ainda em seu artigo 150, parágrafo 4º, ao excepcionar a contagem dos cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, para efeito de prescrição, nos casos de lançamento por homologação, nas situações em que a simulação estiver presente.

Ademais, a própria norma do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, objeto desta pesquisa, faz menção ao vocábulo “dissimular”, o que por si somente já justificaria um estudo mais detido da simulação nesta pesquisa, inclusive para verificar se, ao utilizar esse vocábulo, o legislador teve em mente a simulação a que nos referimos.

A simulação, quando voltada para o não pagamento de tributos ou mesmo sua diminuição, terá o Fisco como prejudicado. Contudo, pode também a simulação beneficiar o Fisco, como no caso de simulação de doação por compra e venda, em que há o recolhimento de imposto sobre a transmissão de bens *inter vivos* (ITBI), de competência municipal.

Mas, nesses casos, quais seriam as repercussões na seara tributária se, posteriormente ao pagamento do ITBI, o negócio simulado fosse invalidado em eventual ação judicial? A parte teria direito à repetição do valor pago a título de ITBI? Aliomar Baleeiro²⁰³ afirmava que não. As razões são a de que o Fisco seria terceiro de boa-fé, além do fato de o fato gerador ter ocorrido de qualquer forma, independentemente da nulidade do negócio.

Já Heleno Tôrres²⁰⁴ entende que haveria, sim, direito à repetição do tributo pago, pois o que deveria prevalecer seria a verdade material (arts. 145, § 1º, da CF e 116 do CTN), além do fato de que a invalidade do negócio desvendaria que, na verdade, não houve fato gerador do tributo.

Na seção anterior, quando da análise da validade e eficácia dos fatos jurídicos no âmbito privado e sua repercussão na seara tributária, afirmamos que eventual invalidade judicial de fato jurídico que o torne inválido terá necessariamente reflexos no direito tributário. Aqui valem os mesmos argumentos lá expendidos. A abstração quanto à validade ou invalidade do negócio que deu ensejo à ocorrência do fato gerador, que consta do artigo 118, I, do Código Tributário Nacional, refere-se ao procedimento de exigência do tributo, ao ato do lançamento. Outra coisa, portanto, seria o negócio ser reconhecido como inválido pelo Poder Judiciário. Aqui, a autoridade administrativa estaria vinculada à decisão judicial e teria que reconhecer que o tributo é indevido, pois inexistente o fato gerador. Ademais, o princípio segundo o qual a parte não pode alegar a seu favor sua própria torpeza não prevalece na nova sistemática adotada pelo novo Código Civil, pois agora as partes têm legitimidade para a ação de nulidade, que vise à desconstituição do negócio simulado.

Ademais, pode-se acrescentar, é de se ponderar que o ordenamento jurídico é uno, não podendo haver licitude no direito tributário e ilicitude no direito civil, salvo regra jurídica específica. Há de existir uma unicidade de tratamento da questão, de modo a não criar antagonismos internos.

No caso de prejuízo para o Fisco, a simulação poderá ser relativa ou absoluta. Será absoluta, por exemplo, no caso de contrato fictício de prestação de serviços, simulado para aumentar as despesas operacionais e diminuir o lucro real; será relativa, no caso de diminuição do preço de venda de um imóvel, por exemplo, para permitir uma menor incidência de Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).

²⁰³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 714.

²⁰⁴ TÔRRES, Heleno Taveira, *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*, p. 381.

Heleno Tôrres²⁰⁵ classifica a simulação que traz prejuízos ao Fisco em: a) excludente ou redutiva, quando visaria à diminuição ou à redução do imposto devido; b) includente ou indutiva, quando visasse a colocar o contribuinte em uma posição favorável tributariamente – isenção, redução ou créditos fiscais; e, c) por transferência subjetiva, quando a simulação recaísse no âmbito subjetivo, com interposição de pessoas.

No âmbito fiscal, a simulação pode ocorrer em relação a quaisquer dos critérios da regra-matriz de incidência. No critério material, como exemplo, teríamos um pagamento por serviços prestados, travestido de doação, para evitar a incidência do imposto de renda; no critério espacial, como exemplo, teríamos uma venda de combustíveis, destinada a outro Estado da Federação, mas que é utilizado no próprio Estado da Federação de onde saiu, em burla à hipótese de não incidência prevista no artigo 155, parágrafo 2º, X, “b”, da Constituição Federal de 1988; no temporal, seria exemplo a antedatação, para enquadrar a operação em determinado benefício fiscal com prazo certo; no pessoal, com a clássica interposição de pessoas na sociedade; e, por fim, no critério quantitativo, teríamos como exemplo a diminuição do preço de venda para haver incidência de uma menor carga tributária.

Como instituto típico de direito privado, as hipóteses de simulação, já observamos, encontram-se elencadas no artigo 167 do atual Código Civil. Nada impede, contudo, que, para efeitos tributários, com base no artigo 110 do Código Tributário Nacional, sejam criadas hipóteses específicas de simulação, por qualquer dos entes federados, no âmbito de suas competências, desde, é claro, que estejam presentes os requisitos essenciais do instituto já estudados, pois se não estiverem, se tratará de um novo instituto, não da simulação.

Como o artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional possibilita o lançamento de ofício pela autoridade fiscal, toda vez que se encontre presente a simulação, grande discussão existia, antes do advento do novo Código Civil, no sentido de verificar se o lançamento poderia ser efetuado anteriormente, sem a decretação da existência da simulação pelo Poder Judiciário. Parte da doutrina, capitaneada por Alberto Xavier²⁰⁶, entendia que a Administração fiscal não prescindiria da ação judicial, somente podendo efetuar o lançamento após a sentença judicial reconhecendo a simulação. Tal pensamento estava amparado na redação do artigo 105 do Código Civil de 1916, cujo texto determinava que poderiam demandar a

²⁰⁵ TÔRRES, Heleno Taveira, *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*, p. 357-358.

²⁰⁶ XAVIER, Alberto, *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, p. 71.

nulidade dos atos simulados “os terceiros lesados pela simulação ou os representantes da Fazenda Pública”.

Todavia, mesmo sob a égide do Código Civil anterior, a maioria da doutrina entendia que não era necessária a existência de ação judicial para que o Fisco pudesse efetuar o lançamento. É que o lançamento fiscal opera no plano da eficácia do negócio jurídico. Assim, a simulação seria apenas ineficaz perante o Fisco, permanecendo válido o negócio simulado no âmbito do direito privado. Ademais, predomina o princípio da verdade real no direito tributário e, dessa forma, deve o negócio dissimulado ser objeto de tributação, pois foi o negócio efetivamente querido e realizado pelas partes.

Com a alteração efetuada pelo novo Código Civil, não mais tem sentido essa discussão, pois a simulação agora é tratada como hipótese de nulidade, podendo ser arguida, inclusive pelas próprias partes do negócio simulado. Se antes ainda havia quem se posicionasse favoravelmente à necessidade de a Administração fiscal requerer a anulação do ato simulado, agora a questão é pacífica. Pode o Fisco desconsiderar o ato simulado, tributando o ato dissimulado.

Dentro da delimitação estabelecida inicialmente, dividindo, grosso modo, a fuga aos impostos em evasão ou elisão, como poderíamos enquadrar a simulação? Seria ela hipótese de elisão ou de evasão?

César A. Guimarães Pereira²⁰⁷, ao analisar a questão, sob a égide do Código Civil anterior, concluiu que a simulação “somente seria ilícita, na medida em que sua prática seja submetida a penalidade por regra específica”, perfilando-se, pois, dentre aqueles que veem a simulação como elisão ineficaz, e não como evasão. Encarar a simulação como elisão implica entendê-la como prática lícita.

Na prática, contudo, o referido autor, ao analisar tanto a simulação ocorrida antes do fato gerador, como posteriormente, concluiu que em ambos os casos, pelo menos em relação aos tributos abrangidos pela Lei federal n. 4.502, em seus artigos 71 a 73, que hoje se aplicam à totalidade dos tributos federais, a simulação sempre será evasão.

Também Heleno Tôrres parece não entender a simulação como um ilícito. É o que se depreende destas passagens de sua obra:

Se buscarmos as regras do direito privado, não encontraremos qualquer sanção, em caráter geral, aplicável à simulação, até porque não existe um dever absoluto de veracidade em face de terceiros.
[...]

²⁰⁷ PEREIRA, César A. Guimarães, *Elisão tributária e função administrativa*, p. 193-194.

Não se pode dizer que a simulação esteja, desde o princípio, proibida por lei, do mesmo modo que não há como justificar algum direito à simulação.²⁰⁸

Com as alterações promovidas no novo Código Civil brasileiro, há de se refletir sobre a questão acima posta. Com a nova sistemática, a simulação passou a ser tratada como hipótese de nulidade do negócio jurídico, não de simples anulabilidade. Como tal, invalida o negócio jurídico e apresenta-se claramente como um ilícito civil, não podendo deixar de ser assim tratado também no direito tributário, até porque não existe qualquer determinação em contrário no âmbito do direito tributário.

Assim, entendemos que, com a nova sistemática estabelecida no Código Civil de 2002, a simulação, quando existente em negócio jurídico, e apresente reflexos no direito tributário, será exemplo de evasão, e não de elisão. Mesmo que assim não fosse, a própria Lei n. 4.502, ao determinar, em seu artigo 72, que “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”, equiparou a simulação à evasão, no que tange aos tributos federais. Esse, inclusive, tem sido também o caminho trilhado pela jurisprudência dos tribunais superiores, conforme se pode depreender do que consta no Recurso Especial n. 959.387²⁰⁹ e no AgR REsp n. 1.104.917.²¹⁰

²⁰⁸ TÔRRES, Heleno Taveira, *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*, p. 319 e 318, respectivamente.

²⁰⁹ “Tributário. Recurso especial. ICMS. Importação de aeronave mediante contrato de arrendamento mercantil (*leasing*). Novel jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Interpretação do artigo 155, inciso IX, parágrafo 2.º, alínea ‘a’, da Constituição Federal de 1988. Artigo 3º, VIII, da Lei Complementar n. 87/96. 1. O ICMS incide sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior, desde que atinente a operação relativa à circulação desse mesmo bem ou mercadoria, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, *ex vi* do disposto no artigo 155, parágrafo 2º, IX, ‘a’, da Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 33/2001 (exegese consagrada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal nos autos do RE n. 491.968/SP, rel. Min. Eros Grau, j. 30.05.2007, *DJ*, de 24.08.2007) [...]. 9. Entrementes, o Juízo singular assinalou que: ‘Conclui parte da doutrina que, não existindo a tríplice opção ao final do contrato, não se estará falando de um contrato de *leasing*. Desse modo, também é nítido que o contrato vastamente utilizado no financiamento de certos bens móveis no Brasil não é *leasing*, na medida em que a compra do bem está decidida desde o momento da celebração do contrato. Conforme entendimento do próprio Tribunal de Justiça, deve ser considerado praticamente impossível, pelo menos à primeira vista, que um contrato no valor do presente, ou seja, de 4.000.000,00 de dólares norte-americanos, para pagamento em 120 prestações iguais de US\$ 46.000,00, se intitule *leasing* ou arrendamento operacional e não de compra e venda financiada’. 10. Desta sorte, tendo em vista a existência de indício de que a operação de importação de aeronave ocorreu mediante simulacro de arrendamento mercantil operacional sem opção de compra (na verdade, cuidar-se-ia de compra e venda financiada), não se vislumbra o direito líquido e certo do impetrante, pressuposto da concessão da segurança pleiteada, razão pela qual deve ser restabelecido o entendimento exarado na sentença, o que não consubstancia contrariedade à Súmula n. 293/STJ ou à jurisprudência da Primeira Seção. 11. Recurso especial provido, divergindo-se do voto da e. Ministra relatora.” (STJ – REsp n. 959.387/RJ, rel. Min. Denise Arruda, rel. para o acórdão Min. Luiz Fux, j. 18.06.2009, destaque nosso).

²¹⁰ “Importação de mercadorias. FUNDAP. Importação por conta e ordem de terceiro. Operação simulada. Recurso especial. Súmulas n. 5 e n. 7/STJ. Fundamento constitucional. Não interposição de recurso

Detectada a existência de simulação, cabe ao Fisco o ônus de prová-la, ainda que apenas com base em indícios, ou mesmo através de presunções, desde que as elas se apresentem coerentes e fortes o bastante para demonstrá-la. Outro não é o entendimento do antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, órgão julgador de segunda instância no processo administrativo fiscal.²¹¹

extraordinário. Súmula n. 126/STJ. I - O Tribunal *a quo*, após apreciar os fatos e provas carreados aos autos, asseverou que a recorrente não era a verdadeira contribuinte do imposto, visto que toda a operação de importação era uma simulação, que objetivava desfrutar de benefícios fiscais e creditícios do FUNDAP, que é um fundo criado pelo Estado do Espírito Santo com o objetivo de conceder incentivos fiscais e financeiros a empresas de comércio exterior instaladas naquele Estado. II - Nesse panorama, aplicável o que determinam as Súmulas n. 5 e n. 7/STJ, visto que a análise da pretensão recursal esbarra em revolvimento fático-probatório, bem como na análise do instrumento contratual que serviu de base para o Tribunal *a quo* entender pela simulação da operação de importação. III - Outrossim, há fundamento constitucional com condão de manter o acórdão recorrido, sem o devido manejo de recurso extraordinário pela recorrente, o que atrai, portanto, o que determina a Súmula n. 126/STJ. IV - Ao contrário do que alega a recorrente, o Tribunal *a quo* asseverou que as empresas situadas em outras unidades da federação não podem importar pelo sistema FUNDAP, pois restaria desvirtuada a finalidade econômica e social que inspirou a criação do citado sistema. Tal entendimento tem base constitucional, qual seja, a interpretação do artigo 155, parágrafo 2º, IX, 'a', da Constituição Federal, dada pelo Pretório Excelso, consoante os precedentes colacionados pelo Tribunal *a quo*. V - Agravo regimental improvido." (STJ – AgR REsp n. 1104917, 1ª Turma, rel. Min. Francisco Falcão, j. 14.04.2009).

²¹¹ É o caso dos Acórdãos n. 101-95059, n. 203-13032 e n. 106-14183, nos quais se entendeu provada a simulação; e, em sentido oposto, não se aceitando a ocorrência de simulação por falta de prova, os Acórdãos n. 108-07956, n. 106-14244 e n. 104-20364: Acórdão n. 101-95059: "DECADÊNCIA – Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, e no caso de dolo, fraude, simulação ou conluio, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência se rege pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. SIMULAÇÃO – A simulação deve ser provada, cabendo à fiscalização fazê-lo, podendo, para tanto, utilizar-se de presunção simples. PRESUNÇÃO – Para que seja aceita como prova, a presunção simples deve reunir os requisitos de seriedade, concordância e precisão, sendo forçoso produzir a necessária ligação entre os indícios e o raciocínio conclusivo lógico que permita a ela chegar."; Acórdão n. 203-13032: "Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Período de apuração: 01.12.1999 a 10.12.1999. IPI. SIMULAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO. Uma vez não afastadas as robustas provas realizadas pelo Fisco, quando da fiscalização da contribuinte e de empresa terceira, é de serem aceitas as presunções e indícios resultantes do conjunto fático probatório apurado, pois que graves e precisos, a ponto de se reconhecer que se trata na hipótese a 'cisão' de operação simulada, levada a efeito com o fim de se desobrigarem os interessados de suas responsabilidades tributárias. MULTA QUALIFICADA. Sujeita-se à multa qualificada de 150% o contribuinte que, no propósito de expurgar de sua contabilidade estoques de mercadorias e dívidas inconsistentes, simula cisão pela qual os transfere para empresa inexistente de fato. Recurso negado. Acordam os membros por unanimidade de votos: I) em rejeitar as preliminares de nulidade e o pedido de diligência; e II) no mérito, em negar provimento ao recurso. Fez sustentação oral pela recorrente, o Dr. Carlos André Ribas de Mello OAB-SP 95357."; Acórdão n. 106-14183: "PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – A não comprovação da ocorrência do negócio jurídico contratado enseja o lançamento com base no artigo 61 da Lei n. 8.981/95. PRESUNÇÕES – Legais ou do homem, servem de suporte para o lançamento em matéria tributária desde que lastreadas nos quesitos de causalidade, gravidade, precisão e concordância, e na ausência de provas adicionais da ocorrência do negócio jurídico pelo Contribuinte. Dado provimento parcial ao recurso voluntário, para desqualificar a multa aplicada, por seis votos a dois."; Acórdão n. 108-07956: "IRPJ – DESISTÊNCIA DE CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL – CONTRATO DE LEASING POSTERIOR – AUSÊNCIA DE SIMULAÇÃO – Inexistente infração quando o contribuinte desiste de contrato de compra e venda de imóvel e depois firma contrato de *leasing* do mesmo imóvel a ser adquirido pela arrendadora junto à proprietária do imóvel. Para desqualificar a operação de leasing e glosar a despesa correspondente teria o Fisco de demonstrar a ocorrência de simulação na realização do negócio. Acordam os membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado."; Acórdão n. 106-14244: "IMPOSTO DE RENDA PESSOAS FÍSICAS – São rendimentos da pessoa física para fins de tributação do Imposto de Renda aqueles provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos, funções e quaisquer proventos ou vantagens percebidos tais como salários, ordenados, vantagens, gratificações,

Nos casos de simulação provada e demonstrada, tem prevalecido o entendimento de que é cabível a aplicação da multa na sua espécie agravada, no montante de 150%, nos termos do artigo 44, II, da Lei n. 9.430/91.²¹²

Assim, um mesmo planejamento tributário pode receber tratamentos distintos nos órgãos de julgamento administrativo, a depender da existência ou não de simulação nas ações dos contribuintes. Foi o que ocorreu, por exemplo, em dois casos similares de divisão de atividades empresariais, com vistas a possibilitar a opção pelo SIMPLES.

O Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições Federais (SIMPLES) foi criado pela Lei n. 9.317/96, tendo como objetivo, em cumprimento a preceito constitucional, favorecer as pequenas e médias empresas, possibilitando-as pagar os impostos

honorários, entre outras denominações. IRPF – LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA – Quando os rendimentos da pessoa física sujeitarem-se tão somente ao regime de tributação na declaração de ajuste anual e independentemente de exame prévio da autoridade administrativa, por caracterizar-se lançamento por homologação, o prazo decadencial tem início em 31 de dezembro do ano calendário, tendo o Fisco cinco anos, a partir dessa data, para realizar o lançamento de ofício. SIMULAÇÃO – Não se caracteriza simulação para fins tributários quando ficar incomprovada a acusação de conluio entre empregador, sociedade esportiva, e o empregado, técnico de futebol profissional, por meio de empresa já constituída com o fim de prestar serviços de treinamento de equipe profissional de futebol. MULTA QUALIFICADA DE OFÍCIO – Para que a multa de ofício qualificada no percentual de 150% possa ser aplicada é necessário que haja descrição e incontestada comprovação da ação ou omissão dolosa, na qual fique evidente o intuito de sonegação, fraude ou conluio, capitulando na forma dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, respectivamente. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS – Devem ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos da pessoa física, base de cálculo de lançamento de ofício. Recurso provido parcialmente.”; Acórdão n. 104-20364: “IRF – Anos(s): 1996 a 1998. FATO GERADOR – OCORRÊNCIA – COMPROVAÇÃO – O ônus da comprovação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é de autoridade lançadora. Não merece prosperar a exigência se não resta comprovada nos autos a ocorrência de operação que ensejariam a incidência tributária. SIMULAÇÃO – NECESSIDADE DA PROVA – DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS – A acusação fiscal de inequívocas da ocorrência do vício, sem o quê não poderá prevalecer a pretendida desconsideração de tais negócios. Recurso de ofício negado. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

²¹² Tem-se como exemplos de aplicação da multa agravada nos casos de simulação os Acórdãos n. 107-08247 e n. 203-13046 do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda: Acórdão n. 107-08247: “IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA – OMISSÃO DE RECEITA – INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS – SIMULAÇÃO. Comprovado pela fiscalização que a recorrente utilizou-se de terceiro para omitir receita, fato este que não foi descaracterizado em qualquer momento por aquela, é de ser mantido o lançamento de ofício. IRPJ – SIMULAÇÃO – MULTA AGRAVADA. Mantém-se a multa agravada se caracteriza a omissão de receita através de simulação. Acordam os membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os conselheiros Carlos Alberto Gonçalves Nunes e Natanael Martins.”; Acórdão n. 203-13046: “Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Período de apuração: 31.01.2002 a 31.12.2004. IPI. FALTA DE RECOLHIMENTO. A matéria não especificamente contestada na manifestação de inconformidade é reputada como não controversa, impossível de ser tratada em momento processual inapropriado. PROVAS. INDÍCIOS. Todos os meios de prova legais e moralmente legítimos são hábeis a fazer prova dos fatos que consubstanciam a imputação, notadamente as provas não diretas que se revelam copiosas e divergentes. CERCEAMENTO DE DEFESA. Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, pois a parte teve acesso a todo processo e em todos os momentos processuais, não conseguindo inverter o ônus da prova. MULTA AGRAVADA E DE OFÍCIO MAJORADA. Cabe a penalidade pecuniária agravada quando restar configurada a simulação fraudulenta, majorada em mais 50% quando manifesta a intenção de dificultar os trabalhos da fiscalização. Recurso negado. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Fez sustentação oral pela recorrente, o Dr. Fabrício Henrique de Souza OAB-SP n. 129374.”

federais com alíquota única e reduzida. Nesse sentido, a própria lei estabeleceu, em seu artigo 9º, que somente poderiam pertencer ao dito sistema as pessoas jurídicas que faturassem anualmente até R\$ 720.000,00, valor posteriormente alterado para R\$ 1.200.000,00 e para R\$ 2.400.000,00.

Pelos benefícios que o sistema oferece, nada mais natural que várias pessoas jurídicas que se encontravam acima desse limite desejassem dele participar. Nos dois casos abaixo relatados, temos justamente esse tipo de planejamento: diminuir o faturamento da pessoa jurídica, de modo a participar do sistema simplificado e ganhar economia de tributos.

No Acórdão n. 303-32460, da 3ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, analisou-se a cisão das atividades de determinada sociedade, mediante a criação de uma outra sociedade, com o fito de enquadrar-se a segunda no SIMPLES. No caso, a autuação recaiu sobre a segunda empresa criada. Das palavras do conselheiro relator, colhe-se:

A análise do material probatório trazido aos autos demonstra que a recorrente efetivamente simula a sua existência enquanto pessoa jurídica distinta, mas, no entanto, é apenas uma prestadora de serviços à empresa A. No presente feito, restou demonstrado que a recorrente possui vínculos por demais estreitos com a empresa A., por desmembramento, evidenciados pelo local de suas instalações, Rua Y – Bairro Brasília, em São Lourenço do Oeste, SC, que é o mesmo endereço da empresa A.; pelo grau de parentesco existente entre os sócios de ambas as empresas (pais e filhos – os donos da recorrente são filhos dos proprietários da empresa A. pelos pagamentos dos gastos de água, luz e telefone, por esta última, visto que a autuada não possui maquinário, nem móveis e utensílios próprios, pelo simples fato de suas atividades estarem voltadas quase que exclusivamente ao atendimento das demandas da empresa A. e, finalmente, pelo fato dos proprietários da recorrente receberem honorários desta última.²¹³

Assim, por ter-se demonstrado nos autos que a segunda empresa tinha sido criada de forma artificial, o planejamento tributário foi rechaçado, não se tendo aceitado a cisão efetuada, ante a constatação de simulação.

No Acórdão n. 103-23357, por sua vez, da 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, também foi analisada situação similar, mas dado tratamento diverso, ante a inexistência de simulação. Trata-se de sociedade voltada para a construção de embarcações, com posterior desmembramento de atividades, em que uma pessoa jurídica era responsável pela construção do casco e a outra pela montagem, acabamento e manutenção das lanchas.

²¹³ PLANEJAMENTO tributário e o propósito negocial. Coordenação de Luís Eduardo Schoueri; organização de Rodrigo de Farias. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 233.

Ao analisar o caso em questão, o conselheiro relator não se convenceu da ocorrência de qualquer ilicitude no atuar da pessoa jurídica. Aliando-se à doutrina de Luciano Amaro, ponderou o relator que não há “ilicitude na escolha de um caminho fiscalmente menos oneroso”, entendendo que:

[...] a instalação de duas empresas na mesma área geográfica e as alterações dos seus objetivos sociais, reservando-se uma a fabricação do casco e à outra os serviços de montagem da embarcação, possam ser tidos como desdobramento da atividade antes exercida por uma delas, objetivando racionalizar as operações e minorar a carga tributária.

Assim, foi aceito o planejamento tributário e o auto de infração julgado insubsistente, tendo em vista que não houve comprovação de que a empresa desqualificada “não mantinha registros contábeis e inscrições fiscais próprias, não possuía quadro próprio de empregados, não celebrava negócios, não emitia documentação, não mantinha escrituração fiscal relativa a seus negócios”.²¹⁴

Temos então que o fator a diferenciar as duas decisões citadas foi a existência de simulação provada pela fiscalização no primeiro caso, e não provada, e portanto inexistente, no segundo caso analisado e julgado.

3.4 Contratos atípicos, indiretos, fiduciários e elisão fiscal

Conforme já se mencionou, é através de contratos, utilizando-se da liberdade contratual que o ordenamento jurídico lhes garante, que os contribuintes concretizam seus planejamentos fiscais, com vistas a atingir uma redução, ou mesmo uma eliminação dos tributos devidos. Também já foi explicitado que as espécies contratuais previstas em lei, no estágio atual em que se encontra a legislação tributária, não mais permitem que esse planejamento se dê através desses contratos. É que para os contratos ditos típicos não há margem para a maleabilidade necessária à maioria dos planejamentos fiscais, pois seus contornos principais já estão especificados na legislação de regência, sobretudo suas causas e consequências.

²¹⁴ PLANEJAMENTO tributário e o propósito negocial. Coordenação de Luís Eduardo Schoueri; organização de Rodrigo de Farias, p. 395.

Pensemos em um contrato de compra e venda. Ínsita ao contrato é a transmissão da propriedade. Se o desejo é minimizar o impacto do imposto sobre a transmissão de bens imóveis, de competência municipal, qual seria o sentido de se utilizar em eventual planejamento tributário o típico contrato de compra e venda, com todas as suas características originais?

Daí porque na elisão fiscal não é comum as partes utilizarem contratos típicos. O mais comum é que elas usem a liberdade contratual de que gozam e estabeleçam a contratação sem utilizar contratos típicos, a fim de atingirem o objetivo almejado. Na medida que não se utilizam dos tipos contratuais legais, estarão os contribuintes inovando no campo dos contratos, fazendo surgir os contratos atípicos. Eles “se formam à margem dos paradigmas estabelecidos – como fruto da liberdade de obrigar-se”, “caracterizam-se pela originalidade” e se estruturam quer “pela modificação de elemento característico de contrato típico”, quer “pela eliminação de elementos secundários de um contrato típico”.²¹⁵

Quando o contrato atípico se apresenta inovador, não carregando em si traços fundamentais de outros, já legalizados, dizemo-lo puro; quando, por outro lado, ele é formado através da junção de um ou mais tipos contratuais, dizemo-lo misto. Há de se reconhecer a dificuldade de criação de um contrato atípico puro. Pedro Vaz de Vasconcelos²¹⁶ cita como exemplos alguns contratos típicos no direito anglo-saxão, quando foram inicialmente utilizados na Europa continental, tais como os contratos de *leasing*, *factoring* e *franchising*, mas mesmo aqui poder-se-ia falar somente em contratos atípicos puros legalmente, visto que socialmente não o eram, pela grande ocorrência com que eram utilizados. Alerta, contudo, o referido autor que todos esses contratos foram posteriormente introduzidos formalmente nos diversos ordenamentos europeus continentais, de forma que atualmente não mais se pode deles falar como contratos atípicos.

O mais comum são, portanto, os contratos atípicos mistos. Muitas vezes, a frequência com que são utilizados e o passar do tempo determinam a sua posterior tipificação em lei, deixando, pois, a partir desse instante, de assim serem denominados, passando a ser típicos. Orlando Gomes²¹⁷ cita como exemplo de contratos atípicos mistos: o de hospedagem, o de excursão turística, o de guarda e limpeza de veículo, o de aluguel de cofre bancário, dentre outros.

²¹⁵ GOMES, Orlando, *Contratos*, p. 102-103.

²¹⁶ VASCONCELOS, Pedro Pais. *Contratos atípicos*. Coimbra: Almedina, 1995. p. 212-213.

²¹⁷ GOMES, Orlando, op. cit., p. 108.

A doutrina esforça-se em diferenciar o contrato atípico misto da dita união de contratos. Basicamente, e de forma simplificada, a diferença residiria em que enquanto na união de contratos haveria uma pluralidade de contratos, como no caso de um contrato de compra e venda e locação em um mesmo documento, em que já ali se estabelecesse que o vendedor poderia permanecer no imóvel, mediante o pagamento de um valor mensal, no contrato atípico misto haveria apenas uma unidade contratual e uma unidade causal. Não obstante alerte de que a distinção é fluida, Pedro Pais de Vasconcelos também utiliza o critério acima para fazer a distinção:

Se o relacionamento entre os tipos for tal que ambos possam subsistir e vigorar como contratos completos separados, não obstante o vínculo que os liga, a classificação é a de união de contratos. Se o relacionamento entre os tipos não permitir a separação, o contrato é classificado como misto.²¹⁸

Dentro dos contratos mistos, há os que se originam de um contrato típico único, que é modificado através da inclusão de um pacto de adaptação, e os que se formam a partir de múltiplos tipos, originando aí a classificação entre contratos atípicos de tipo modificado e de tipo múltiplo.

Os contratos atípicos ensejam grande dificuldade de interpretação ao jurista, no que concerne à sua disciplina legal. Quatro são as teorias desenvolvidas com a finalidade de determinar a disciplina legal aplicável aos contratos atípicos: as teorias da absorção, da combinação, da analogia e da criação. A primeira teoria parte do pressuposto de que em todo contrato misto há um contrato típico de base, sendo sua disciplina a ele aplicável, as demais cláusulas devendo ser tratadas como acessórias; a segunda teoria entende que todo contrato misto é uma combinação de tipos que devem ser descobertos e suas regras aplicadas conjuntamente; a terceira teoria surge como uma reação à teoria da absorção e um desenvolvimento da teoria da combinação, na medida que supera o mero processo subsuntivo e passa a ser um exercício jurídico analógico que “exige a verificação, caso a caso, da semelhança da situação concreta em questão com a regulação típica candidata à vigência, tendo sempre em presença os interesses relevantes e os fins da lei”.²¹⁹

Por fim, a teoria da criação parte da constatação de que mesmo com a aplicação da teoria da analogia não se possa encontrar uma solução para a controvérsia, propondo que o intérprete recorra aos princípios e cláusulas gerais para encontrar a solução almejada.

²¹⁸ VASCONCELOS, Pedro Pais, *Contratos atípicos*, p. 221.

²¹⁹ Ibidem, p. 238.

As diversas teorias não devem ser vistas como excludentes entre si, cada uma se adaptando melhor à interpretação de determinado contrato. Assim, nos contratos do tipo modificado, é mais coerente a aplicação da teoria da absorção, enquanto que nos de tipo múltiplo, a teoria da combinação se mostra mais realista. As teorias da analogia e da criação também se mostram necessárias, quando as duas primeiras não forem suficientes.

Uma espécie específica de contrato misto do tipo modificado²²⁰ se dá quando as partes utilizam um contrato típico, com fim diverso do tipo. No caso, o pacto de adaptação se dá em relação ao fim do contrato. São os contratos indiretos. O contrato de aluguel de longa duração seria exemplo de um contrato indireto: trata-se de um contrato de aluguel, típico portanto, mas com fim indireto, pois não correspondente ao tipo do aluguel, mas sim de venda a prestações, com reserva de propriedade.

A disciplina jurídica dos contratos indiretos não causa maiores problemas, posto aproximar-se muito do contrato típico de base, de forma que quase sempre se aplicará, para sua interpretação, a disciplina jurídica do contrato típico. A questão que muito se debate doutrinariamente é a sua distinção dos contratos simulados e fraudulentos. De fato, Francesco Ferrara²²¹, em obra clássica sobre o assunto, entendia que os negócios indiretos são uma classe mais ampla, que se subdivide em fiduciários e fraudulentos.

Daí porque Pedro Vaz de Vasconcelos²²² afirma que “a qualificação de um contrato como indireto tem como consequência, no plano jurídico, mais o afastamento dos regimes da simulação e da fraude à lei do que a da atribuição de uma disciplina jurídica específica”.

Emílio Betti, em sua teoria geral do negócio jurídico, aparta os contratos simulados dos indiretos, em função da causa do negócio. Eis suas palavras:

A discrepância entre a causa típica do negócio escolhido e a intenção prática pretendida em concreto, pode configurar uma verdadeira *incompatibilidade*: e então teremos o fenômeno da simulação. Mas também pode ter o caráter de uma simples *incongruência* ou discordância (inadequação), entre os meios e escopos que são entre si compatíveis: e nesse caso teremos o fenômeno do negócio indireto ou do negócio fiduciário.²²³

²²⁰ A doutrina tributária, em sua maioria (TÔRRES, Heleno Taveira, *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*, p. 164; GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento tributário*, p. 281) entende que os contratos indiretos não seriam espécie do gênero contratos atípicos. Discordamos, contudo, desse posicionamento. Não vemos como alterar o fim, a causa do contrato típico, sem a inclusão de um pacto de adaptação ao contrato. Seguimos, assim, o entendimento de Pedro Pais de Vasconcelos, para quem “o contrato indirecto é um contrato de tipo modificado que se caracteriza por a modificação do tipo incidir sobre o seu fim” (*Contratos atípicos*, p. 244).

²²¹ FERRARA, Francisco. *A simulação dos negócios jurídicos*. Tradução de A. Bossa. São Paulo: Saraiva, 1939. p. 86.

²²² VASCONCELOS, Pedro Pais, *Contratos atípicos*, p. 250.

²²³ BETTI, Emílio, *Teoria geral do negócio jurídico*, p. 278, destaques no original.

Essa distinção entre os contratos simulados e indiretos ganha relevo para a presente pesquisa, pois, como já vimos, os contratos simulados são ilícitos e inaceitáveis pelo ordenamento jurídico como um todo, independentemente de o seu objetivo ser fraudar o Fisco ou outros, não podendo se falar em elisão fiscal, quando eles forem utilizados. O contrato indireto, pelo contrário, se apartando dos simulados, em princípio poderia ser utilizado livremente pelos contribuintes.

De fato, deve-se reconhecer a possibilidade de existência lícita dos contratos indiretos, ainda que ocorra a tal incongruência de que fala Betti, entre o meio (o contrato típico escolhido) e o fim (a causa do negócio, diversa da do contrato típico escolhido). O contrato indireto se diferenciaria do contrato simulado não somente pelo grau de inconsistência entre o meio e o fim, mas também pelo fato de no segundo haver a intenção de prejudicar terceiros, o que não ocorre nos contratos indiretos. Daí a afirmação de Heleno Tôrres²²⁴ de que “para que se possa aferir a ocorrência de simulação, dolo ou fraude à lei, importa apurar, em cada caso concreto, a adequação funcional do tipo à causa, da forma à substância”.

Obviamente, como alerta Marco Aurélio Greco²²⁵, o simples fato de o contrato ser efetivamente indireto, sem simulação, não o “blinda” contra eventual questionamento por parte da Administração fiscal, quando direcionado para a redução ou eliminação da tributação. Não pode o contrato, seja típico ou atípico, ter o objetivo de fraudar a lei, nem se apresentar com abuso de direito.

Ao analisar a utilização dos contratos indiretos no direito tributário, Alberto Xavier²²⁶ assim os classificou: a) negócio indireto de exclusão, quando a estrutura do negócio indireto não se encontra prevista em qualquer espécie tributária, não ocorrendo, assim, qualquer hipótese de incidência; b) negócio indireto impeditivo, quando a estrutura do negócio indireto se encontra expressamente prevista numa norma tributária isentiva; e, c) negócio indireto redutivo, quando a estrutura do negócio jurídico permite simplesmente uma economia fiscal.

Outra espécie contratual utilizada nos planejamentos tributários atuais são os negócios fiduciários. Eles remontam ao direito romano e estavam ali presentes ainda na época arcaica, tendo dado origem a vários tipos contratuais atuais, como o comodato e o depósito. Consiste o negócio fiduciário, basicamente, na transmissão de um bem ou direito a outrem, que se obriga

²²⁴ TÔRRES, Heleno Taveira, *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*, p. 164.

²²⁵ GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento tributário*, p. 279.

²²⁶ XAVIER, Alberto, *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, p. 60-61.

a utilizá-lo em determinada finalidade estabelecida entre as partes, havendo obrigação de devolução em momento ulterior, estabelecido também mutuamente.

No direito romano, havia duas espécies de negócios fiduciários, conforme o objetivo fosse a administração, o depósito, o comodato, a locação, a doação causa morte ou a doação por interposta pessoa, dentre outras – fidúcia *cum amico* – ou a garantia – fidúcia *cum creditore*. Do direito romano migrou o negócio fiduciário ao direito alemão, onde houve alteração do caráter da transmissão do bem ou direito, que deixou de ser plena, para se flexibilizar à finalidade do contrato. De fato, conforme expõe Vasconcelos, citando Gernhuber, o direito alemão distingue a *fiduziarische Treuhand*, em que há a transmissão plena da propriedade, da *ermächtigung Treuhand*, “em que o fiduciário é investido apenas na posse em nome próprio do bem fiduciado, mantendo-se a sua propriedade e o poder de disposição do fiduciante”.²²⁷

Assim como no negócio indireto, há nos negócios fiduciários incongruência entre meio e fim, no entender da doutrina majoritária. A diferença seria que, enquanto nos negócios indiretos o fim transcenderia o meio, nos negócios fiduciários ocorreria o contrário. É que, independentemente de o objetivo ser a administração do bem ou direito, em termos gerais, ou a garantia, o meio para atingi-lo – a transmissão em caráter pleno de um bem ou direito – excede manifestamente o fim do negócio, pois, se nos casos de administração muitas vezes um simples contrato de mandato poderia atingir esse objetivo, também nos casos de garantia, a instituição de uma garantia real – hipoteca, por exemplo – também atingiria o mesmo fim, e tudo sem a necessidade da transmissão da propriedade plena do bem. O excesso do meio também traria graves consequências relacionadas aos riscos a que o fiduciante estaria exposto, ao transmitir a propriedade plena do bem ao fiduciário, relacionados não somente à possibilidade de quebra da confiança depositada, mas também eventual execução de credores do fiduciário, ou mesmo riscos sucessórios, ocasionados pela sua morte.

Orlando Gomes²²⁸ aponta certa dificuldade da doutrina jurídica em assimilar a utilização dos contratos fiduciários “nos sistemas jurídicos que fazem da alienação negócio causal ou não admitem a propriedade formal”, como é o nosso caso. Em Portugal, Beza dos Santos e Manoel de Andrade defendiam a impossibilidade de utilização dos negócios jurídicos fiduciários no ordenamento jurídico português. O primeiro apontava, por exemplo, uma incompatibilidade de causa no contrato de compra e venda para garantia de crédito, pois

²²⁷ GERNHUBER, *Die fiduziarische Treuhand*. p. 355-356, apud VASCONCELOS, Pedro Pais, *Contratos atípicos*, p. 255-256.

²²⁸ GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 347.

“esse acto jurídico para que a lei supõe como causa a permuta da prestação preço pela prestação entrega da coisa vendida [...], não foi realmente determinado por esta causa”, mas sim pela de garantir um crédito.²²⁹

Contudo, como obtempera Vasconcelos:

O facto de nos contratos fiduciários o fim tido em vista pelas partes não coincidir com a função típica do tipo contratual adoptado não pode ter, como consequência jurídica, a invalidade. A conclusão a tirar da divergência não é a invalidade, mas sim a atipicidade.²³⁰

Assim, encontrariam os contratos fiduciários fundamento na liberdade contratual de que gozam os cidadãos no âmbito de sua autonomia privada. Ademais, os contratos fiduciários, pela sua utilização ao longo dos séculos, já deram ensejo à tipificação de várias espécies contratuais, tais como o comodato, o penhor e a cessão de créditos, revelando uma riqueza de conteúdo que, no futuro, certamente fará surgir novas espécies contratuais. Analisando o âmbito do direito civil, aponta Vasconcelos²³¹ a utilidade atual dos contratos fiduciários como forma de superar “o âmbito muito apertado das garantias típicas”. Salienta ainda sua utilização como sucedâneo da tutela e da curatela, e para fins sucessórios.

Conforme já se mencionou, o negócio fiduciário compõe-se de dois elementos: a) a transmissão de um bem ou direito, que b) deve ser utilizado na finalidade estabelecida entre as partes em benefício do próprio fiduciário ou de terceiro, denominado beneficiário. Assim, teríamos inicialmente um negócio translativo da propriedade de um bem ou direito, no qual a propriedade plena seria transmitida, com a finalidade de ser utilizado em determinada finalidade. Essa finalidade, estabelecida no contrato, constitui o pacto fiduciário, cerne do contrato de fidúcia. Essa a causa única do negócio, razão porque a transmissão é feita.

Por esse motivo, não assiste razão a Orlando Gomes²³², quando afirma que o “negócio fiduciário pertenceria à categoria dos negócios concorrentes heterogêneos”, composto de um negócio translativo e um obrigacional. O mestre baiano não parece ter visualizado que a transmissão do bem ocorre como um verdadeiro meio para se chegar à verdadeira e única causa do negócio, qual seja a administração do bem ou direito ou a garantia do crédito. Como afirma Vasconcelos:

²²⁹ SANTOS, José Beleza dos, *Simulação*. p. 120 et seq., apud VASCONCELOS, Pedro Pais, *Contratos atípicos*, p. 277.

²³⁰ VASCONCELOS, Pedro Pais, *Contratos atípicos*, p. 278.

²³¹ *Ibidem*, p. 294-297.

²³² GOMES, Orlando, *Introdução ao direito civil*, p. 351.

O pacto fiduciário é que funda, como *causa fiduciae*, o acto de investidura, seja ele um acto de transmissão ou uma simples retenção (fidúcia estática); o pacto fiduciário é que contém a regulação interpretada do modo como a situação jurídica deve ser exercida e do fim a alcançar. Centrada a atenção sobre o *pacto fiduciae*, o acto de investidura do fiduciário na titularidade assume um carácter claramente instrumental, de meio, que é necessário para alcançar o fim e que só como tal se utiliza e se justifica.²³³

Dessa forma, temos o negócio fiduciário como negócio atípico misto, não uma união de contratos, como pensava Orlando Gomes. Há unidade causal nos negócios fiduciários e ela pode ser visualizada no pacto fiduciário. Este representa a vontade real das partes contratantes e diferencia os negócios fiduciários da simulação, pois nesta, como já se averiguou, há divergência entre a vontade real e a declarada.

Quanto ao primeiro momento, o da transmissão do bem ou direito, apesar de opiniões em contrário²³⁴, temos que reconhecer que ela se dará em carácter pleno. Prova é que caso o fiduciário aliene o bem, em quebra da confiança depositada, o fiduciante não terá qualquer pretensão real sobre o mesmo, cabendo tão somente eventuais perdas e danos pela obrigação não cumprida.

Alberto Xavier²³⁵ cita como exemplo de negócio fiduciário o contrato de comissão, hoje tratado nos artigos 693 a 709 do Código Civil de 2002. Na realidade, hodiernamente, trata-se de contrato típico que teve sua origem em negócio fiduciário atípico, tais como os contratos estabelecidos nas Leis n. 4.728/65, que tipifica o contrato de alienação fiduciária para financiamento de bens móveis, e 9.514/97, que tipifica contrato de alienação fiduciária para bens imóveis. Aqui, em ambos os casos, por disposição legal, tem-se a transmissão da propriedade em carácter verdadeiramente resolúvel.

O direito anglo-saxão conta com interessante espécie de negócio fiduciário, o *trust*, cuja origem remonta aos tempos medievais, no instituto denominado *use*. Fato interessante é que esse último instituto ganhou seus contornos como uma verdadeira prática de elisão fiscal. Explica Vasconcelos que ele foi utilizado pelas ordens religiosas para se livrarem dos fortes vínculos e obrigações ligadas à titularidade da terra. Eis suas palavras:

As ordens religiosas, últimas depositárias da cultura românica, para se libertarem das limitações à propriedade de “mão morta”, conceberam um expediente que consistiu na transmissão para pessoas capazes de adquirir, que são investidas (*seised*) na titularidade de bens, de modo a figurarem como seus *legal tenants*, sendo a *seisin* acompanhada de um juramento (*oath*) ou de um compromisso de utilizar aqueles bens para o proveito (*to the*

²³³ VASCONCELOS, Pedro Pais, *Contratos atípicos*, p. 292.

²³⁴ GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento tributário*, p. 283.

²³⁵ XAVIER, Alberto, *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielesiva*, p. 62.

use) daquelas ordens religiosas. O *use* não passava de um juramento, de uma palavra dada, que era ignorado pela *common law*. O fiduciante era designado *cestui que use* e o fiduciário *feoffee in use*. O Lord não tinha qualquer relação juridicamente reconhecida com o *cestui que use*, que ficava isentos dos vínculos indesejáveis da *tenure*.²³⁶

Eis um exemplo de um negócio fiduciário utilizado para se evitar encargos, numa típica operação medieval de “planejamento fiscal”, plenamente eficaz para aqueles tempos, ao que parece. Ao longo dos anos, o instituto do *use* foi se aperfeiçoando sob as mãos da figura do chanceler²³⁷, até evoluir para o que hodiernamente se denomina de *trust*. O *trust* implica a transferência de bens e direitos a outrem, que deverá administrá-los em benefício de um terceiro. Pode ser instituído por ato *inter vivos* ou *causa mortis* e visar a pessoas determinadas ou determináveis, ou a fins altruístas. O primeiro se denomina *private trust*; o segundo, *charitable trust*.

O tempo cuidou de aperfeiçoar o instituto, através de uma construção jurisprudencial que se voltou a resolver os vários problemas surgidos, sobretudo relacionados com a quebra de confiança do *trustee*, podendo-se falar hoje em um contrato típico nos sistemas jurídicos de *common law*. O *trustee*, neste instituto, não goza da plena propriedade, assemelhando-se mais a um detentor *in fide*, o que aproxima a fidúcia inglesa à germânica. Os bens estão protegidos contra os credores do *trustee* e eventual alienação do bem em quebra de confiança implica em sanção criminal para ele.

Em nosso direito, o instituto do *trust* encontra sérias dificuldades de aplicação, pela tipicidade dos direitos reais, como ocorre com os negócios fiduciários em geral, conforme já visto, mas também há dificuldades práticas em relação à separação dos bens *in trust* do patrimônio do fiduciário, tanto na execução como na falência, o que dificulta a utilização do instituto em nosso ordenamento jurídico. Ademais, o nosso ordenamento jurídico não admite a propriedade meramente formal, o que impõe o pagamento dos impostos incidentes sobre a transmissão de bens tanto na constituição da fidúcia, como na devolução do bem ao seu “antigo” proprietário, inviabilizando, assim, a sua utilização em nosso ordenamento.

Permanece, contudo, a possibilidade de instituição de negócios fiduciários com base na liberdade contratual garantida em nossa Constituição. Além disso, eventual criação de *trust* por brasileiro no exterior poderá produzir efeitos no Brasil. Nesses casos, entende Marco Aurélio Greco²³⁸ que se deva inicialmente verificar as relações jurídicas estabelecidas à luz da

²³⁶ VASCONCELOS, Pedro Pais, *Contratos atípicos*, p. 267.

²³⁷ Figura existente no velho direito inglês, com formação em direito canônico e que desempenhava funções de direito, típicas do pretor romano.

²³⁸ GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento tributário*, p. 292.

legislação original do país, para então se verificar as consequências no direito brasileiro, inclusive na seara tributária.

Assim, por exemplo, se da administração dos bens ou direitos transmitidos advierem rendimentos ao cidadão brasileiro, esses, ao serem disponibilizados, comporão a base de cálculo do imposto sobre a renda, pelo princípio da universalidade da tributação.

3.5 A utilização dos contratos na elisão fiscal: um exemplo prático

Exemplo bem paradigmático da utilização de contratos em práticas elisivas deu-se entre os anos de 1997 e 1998. À época, iniciou-se um período de forte restrição de crédito ao consumidor, mediante um aumento exorbitante da alíquota de IOF, que passou a ser de 15% nos financiamentos que envolvessem pessoa física, enquanto a alíquota para operações com pessoas jurídicas era de 1,5%.

Sem alternativas, os ramos do comércio que dependiam de financiamento a médio prazo para o consumidor final engajaram-se em práticas elisivas, com o fim de não ver as vendas estagnadas pelas restrições impostas. No ramo de venda de veículos, um dos mais atingidos pela legislação restritiva, surgiu o seguinte planejamento tributário:

a) As concessionárias de veículos faziam financiamentos com agentes financeiros para capital de giro, através da emissão de Cédulas de Crédito Comercial (CCC), regulamentada pelo Decreto-Lei n. 413/19, tendo como garantia do empréstimo recebido o penhor de um veículo e o aval de uma pessoa física. Como essa operação inicial era feita entre duas pessoas jurídicas, a alíquota de IOF aplicável era a de 1,5%;

b) Simultaneamente, era feito um aditamento à cédula, tendo em vista a venda do veículo dado em penhor como garantia. Um contrato de compra e venda do veículo dado em penhor era celebrado entre o próprio avalista da cédula e a concessionária e, por meio de um aditivo à cédula, o penhor era convertido em alienação fiduciária, comprometendo-se a pessoa física a entregar uma nota promissória de sua emissão ao agente financeiro como garantia das obrigações assumidas;

c) As prestações mensais devidas em função do empréstimo de capital de giro eram pagas pela própria pessoa física à instituição financeira.

Dessa forma, as concessionárias de veículos conseguiram evitar a alíquota de 15%, que seria aplicável normalmente se o empréstimo envolvesse a pessoa física compradora e a instituição financeira de modo direto.

Independentemente de se entender essa elisão como eficaz ou não, bem como da motivação extrafiscal para o aumento da alíquota de IOF para as operações envolvendo pessoas físicas, tem-se na realização do empréstimo original com a emissão de Cédula de Crédito Comercial, garantida por penhor e aval, e no aditivo posterior, com a substituição do penhor por alienação fiduciária e obrigação da pessoa física de entregar nota promissória em garantia, um exemplo marcante da utilização dos contratos no planejamento tributário.

CAPÍTULO IV – A ELISÃO NO DIREITO COMPARADO

4.1 Razão de um estudo de direito comparado

Já se evidenciou que a elisão é um fenômeno típico do Estado fiscal contemporâneo e, como tal, está presente em todos os ordenamentos jurídicos modernos. Natural, portanto, que os diversos ordenamentos jurídicos engendrem formas de minimizar sua ocorrência. Afinal de contas, estão em jogo os recursos necessários ao financiamento do Estado que, na atualidade, encontram nos tributos a principal fonte.

Nesse sentido, examinarem-se as experiências dos países ocidentais implica conhecer muitas das discussões travadas na atualidade pela doutrina internacional, muitas vezes aplicáveis ao ordenamento jurídico nacional. Mesmo as experiências de países guiados pela *common law* são em princípio relevantes, e muitas vezes não estão tão distante de nossa realidade, como pensamos. É o que tentaremos demonstrar.

No presente capítulo, abordaremos as experiências de alguns países europeus, da Inglaterra e dos Estados Unidos, no campo da elisão. Ao tratar de cada ordenamento nacional, inicialmente discorreremos acerca da terminologia empregada em cada um desses países. Em seguida, serão identificados os meios empregados em cada país para tratar o fenômeno elisivo. Este estudo terá por finalidade melhor compreender alguns institutos normalmente presentes na discussão do tema e que são utilizados pelos diversos autores que tratam do assunto. Ao tratar do tema da elisão no ordenamento nacional, verificaremos a aplicabilidade de cada uma dessas teorias originárias dos diversos países estudados.

Conforme já alertado, não se trata de simplesmente importar institutos alienígenas para o nosso ordenamento jurídico, pois há características peculiares que o distinguem dos estrangeiros, não podendo haver a simples importação dos institutos, sem uma crítica anterior, no sentido de averiguar sua perfeita adaptação ao direito positivo brasileiro.

4.2 Elisão fiscal na Espanha

Inicialmente, cabe referir a terminologia utilizada na Espanha para retratar o fenômeno elisivo. Utiliza-se a expressão *evasión fiscal* para significar a fuga ao pagamento de impostos

com infração à lei, no mesmo sentido que se utiliza na presente pesquisa o vocábulo “evasão”. Já a expressão *elusión fiscal* é utilizada para designar as práticas lícitas, tendentes à diminuição ou mesmo ao não pagamento de tributos, diferenciando-se, portanto, da *evasión*, por sua licitude.

Utiliza-se ainda na Espanha o termo *economia de opción*, cunhado por José Larraz, que equivale ao de *elusión*. Ferreiro Lapatza, por exemplo, utiliza o termo *economia de opción* para se referir à elisão. Larraz o utilizou, tendo em vista que, em certas situações, o contribuinte estaria diante de alternativas – opções –, que redundariam no pagamento de valores diversos de tributos. Essas opções compreendem até mesmo realizar em concreto ou não a hipótese de incidência, como no caso do cidadão que deixa de adquirir um imóvel para não pagar o imposto de transmissão. Mas, normalmente, as opções à disposição refletem uma “escolha entre dois fatos que têm consequências fiscais diferentes e resultados equivalentes, com o ânimo – como motivo único e fundamental – de economizar impostos ou, se possível, de não pagar impostos”.²³⁹

A Lei Geral Tributária (LGT) de 1963 previa as figuras da fraude à lei (art. 24) e da simulação (art. 25). A doutrina dava conta da pouca utilização do instituto da “fraude à lei tributária”, previsto no artigo 24 da LGT de 1963. Talvez por essa razão tenha havido mudanças no instituto na nova lei.

A atual Lei Geral Tributária (Lei n. 58, de 2003) prevê a figura do “conflito na aplicação da norma tributária”²⁴⁰, além, é claro, de ainda prever a figura da simulação. Portanto, a Espanha vive um momento de transição, em que poucos estudos foram realizados acerca do novo instituto, que veio a substituir o instituto da fraude à lei.

A simulação continua a existir e é tratada no artigo 16 da nova Lei. Pela sua redação, “nos atos ou negócios em que exista simulação, o fato imponible gravado será aquele efetivamente realizado pelas partes”. Caberá à Administração declarar, quando do lançamento, a existência da simulação, nos termos do artigo 16.2 da LGT. Quanto aos efeitos dessa declaração, “a existência de simulação será declarada – com motivação suficiente, é claro – pela administração tributária, no correspondente lançamento, sem que tal qualificação produza outros efeitos além dos exclusivamente tributários”.²⁴¹

Assim, a sistemática do tratamento da simulação na seara fiscal na Espanha em nada difere da brasileira, visto que aqui também é ônus da Administração fiscal provar a ocorrência

²³⁹ FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Direito tributário: teoria geral do tributo*, p. 93.

²⁴⁰ Texto original: “*Conflicto en la aplicación de la norma tributaria*.” (tradução nossa).

²⁴¹ FERREIRO LAPATZA, José Juan, op. cit., p. 96-97.

da simulação; nos casos de simulação relativa, a tributação recairá sobre o ato dissimulado. Os efeitos dessa atuação do Fisco se restringirão ao aspecto tributário, não gerando efeitos na órbita cível.

A imposição de multa dependerá das circunstâncias de cada caso e não ocorrerá nos casos de “inexata ou errônea qualificação de um negócio refletido em uma declaração ou de outro modo revelado e não escondido da administração”, conforme disposição da lei tributária espanhola.

Quanto à nova figura do “conflito na aplicação da norma tributária”, está previsto no artigo 15 da atual LGT. Esse conflito advém do fato de o contribuinte entender aplicável ao fato concreto determinada norma tributária, menos onerosa, é claro, e de a Administração entender aplicável uma outra, mais onerosa. Ocorrerá “quando se evite, total ou parcialmente a ocorrência do fato jurídico tributário ou se diminua a base de cálculo do imposto mediante atos ou negócios”²⁴². A própria LGT especifica em que situações os atos ou negócios implicarão conflito.

Verifica-se da leitura do dispositivo legal que o conflito ocorrerá em relação aos atos ou negócios jurídicos em que se obtenha uma redução ou mesmo o não pagamento de tributos, desde que: a) sejam artificiosos ou impróprios; e, b) cujos efeitos jurídicos ou econômicos não se distanciem dos normalmente alcançados através da utilização de negócios usuais.²⁴³

Ferreiro Lapatza²⁴⁴ entende o vocábulo “artificioso” relacionado com a forma do negócio, forma que, no caso, “adquire uma importância absolutamente preponderante sobre o conteúdo”. Quanto ao vocábulo “impróprio”, ele o entende como “inadequado ou menos adequado que outros atos ou negócios que, em nossa organização social, são normalmente utilizados para alcançar o resultado previsto”.

Assim, entende o autor espanhol que o negócio realizado na forma da alínea “a” não é usual, não porque não seja frequente, mas porque não é utilizado para tal finalidade, e conclui que “o ato ou negócio realizado é, enfim, inútil, no sentido de que seu fim ou causa típica é irrelevante: ele só é realizado em razão da economia fiscal obtida”.²⁴⁵

²⁴² Texto original: “*Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios.*” (tradução nossa).

²⁴³ Texto original: “*a) individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o improprios para la consecución del resultado obtenido. b) de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.*”

²⁴⁴ FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Direito tributário: teoria geral do tributo*, p. 101.

²⁴⁵ Ibidem, mesma página.

Vê-se portanto que, na opinião do autor, a norma estaria voltada ao combate dos negócios indiretos em que, como já se verificou, há uma finalidade diversa no negócio, à parte da finalidade normal de quem adota o negócio jurídico típico em questão.

Depois de caracterizar a norma jurídica contida no artigo 15 da LGT como autêntica norma geral antielisão, Ferreira Lapatza²⁴⁶ conclui que, assim como acontecia com o antigo conceito de fraude à lei e ocorre com o abuso de direito no direito alemão, se trata de uma exceção à proibição de utilização da analogia, que no caso espanhol encontra-se no artigo 14 da LGT. Portanto, o artigo 15 se apresentaria como uma exceção ao artigo 14.

Estabelecido o conflito, caberá a uma comissão independente, prevista no artigo 159 da LGT, dar um parecer sobre o caso, que vincula a Administração. Caso o parecer seja favorável à Administração, se exigirá “o tributo, aplicando a norma que teria correspondido aos atos ou negócios usuais ou próprios ou eliminando as vantagens fiscais obtidas”²⁴⁷, nos termos do artigo 15.3 da LGT.

Nos casos de lançamento decorrentes da aplicação do artigo 15, os impostos seriam cobrados unicamente com juros e multa de mora, mas sem qualquer multa sancionatória, conforme determina o artigo 15.3.

A doutrina espanhola, a exemplo de Ferreiro Lapatza, tem majoritariamente interpretado o artigo 15 da nova lei como uma cláusula antielisiva, para evitar o abuso. Colabora com essa conclusão o fato de a versão do anteprojeto se referir a “abuso na aplicação da norma tributária”.²⁴⁸

Em breves palavras, esse é o panorama legal relacionado à elisão fiscal na Espanha.

4.3 Elisão fiscal na França

Na França, utiliza-se a expressão *fraude fiscale* para designar a violação expressa da legislação tributária, enquanto a expressão *évasion fiscale* é utilizada para as hipóteses em que o contribuinte, através de um planejamento prévio, promove uma diminuição ou mesmo o não pagamento de tributos, o que equivale ao conceito de elisão para o presente estudo.

²⁴⁶ FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Direito tributário: teoria geral do tributo*, p. 102.

²⁴⁷ Texto original: “El tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas.” (tradução nossa).

²⁴⁸ Texto original: “Abuso en la aplicación de la norma tributaria.” (tradução nossa).

Após constatar a inexistência da expressão *évasion* na legislação fiscal francesa, Charles Robbez Masson, com base em A. Piatier²⁴⁹, chega à conclusão de que a expressão *évasion* é de utilização bem mais recente que a expressão *fraude*, tendo sido introduzida pela doutrina francesa, no começo do século XX, “a partir da constatação de que a palavra fraude não parecia apropriada para designar o conjunto de práticas levadas a efeito por contribuintes inescrupulosos”. São ainda utilizadas, como expressões similares a *évasion*, *gestion fiscale* e *habilité fiscale*, esta equivalendo ao conceito de elisão eficaz, e *fraude legale*, criticável pela mesma razão que Sampaio Dória²⁵⁰ criticava a expressão evasão lícita.

Após longo estudo sobre o tema e, partindo do conceito de *évasion* do direito penal francês, Masson²⁵¹ chega ao seguinte conceito de *évasion fiscale*:

[...] uma ação individual, voluntária, sem violência e extralegal de um contribuinte que, através de uma técnica jurídica de sobre Adaptação alternativa, baseada na existência de um princípio de liberdade de gestão, decide se colocar indiretamente em uma situação fiscal determinada, a fim de obter um resultado econômico equivalente àquele procurado, mas, no entanto, fiscalmente mais favorável.

Na França, o Código de Processo Fiscal contém clausula geral antielisão, em seu artigo L64, que permite ao Fisco desconsiderar atos e negócios que, nos termos ali mencionados, estejam eivados de abuso de direito. Nesses casos, a Administração fazendária, nos termos do referido Código, deverá restituir ao ato praticado pelo contribuinte seu verdadeiro caráter.²⁵²

²⁴⁹ A. Piatier *L'évasion fiscale et l'assistance administrative entre Etats*. Sirev, 1938. p. 13 e 14, apud MASSON, Charles Robbez. *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1990. p. 66-67.

²⁵⁰ DÓRIA, Antonio Ribeiro Sampaio, *Elisão e evasão fiscal*, p. 27.

²⁵¹ Texto original: “[...] une action individuelle, volontaire, non violente et extra-légale d'un contribuable qui, par la mise en oeuvre d'une technique juridique de sur-adaptation alternative fondée sur l'existence du principe de liberté de gestion, choisit de se placer indirectement dans une situation fiscale déterminée, afin d'obtenir un résultat économique équivalent à celui recherché, tout en étant fiscalement plus favorable.” (MASSON, Charles Robbez, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, p. 182, tradução nossa).

²⁵² Texto original: “Art. L64 - Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité. Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification. Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public.”

Para efeitos do artigo L64, consideram-se atos realizados com abuso de direito os que se mostrem fictícios²⁵³ ou aqueles cujo único propósito seja a obtenção da vantagem fiscal pretendida.²⁵⁴

A consequência será a desconsideração dos atos²⁵⁵, havendo, portanto, inoponibilidade deles à Fazenda Pública²⁵⁶. Tanto o contribuinte como a própria Administração podem submeter o caso a um comitê de abuso de direito fiscal, que opinará sobre o caso.

Esse comitê está previsto no artigo 1.653 do Código Geral de Impostos e é composto por sete membros. Sua composição inclui um membro do Conselho de Estado, que será seu presidente, um membro do Poder Judiciário, um membro do Tribunal de Contas, um advogado, um contador, um notário e um professor universitário da área jurídica ou econômica.

Se o parecer da comissão for favorável à Administração, caberá ao contribuinte o ônus de provar a inexistência do abuso; se for desfavorável, o ônus da prova será do Fisco; de toda sorte, haverá contraditório. O parecer expedido a pedido da Administração ou do contribuinte, portanto, não vinculará a Administração tributária, que poderá prosseguir com o lançamento do imposto, desde que, a seu entender, disponha de suficientes provas do abuso. Depreende-se que a função da comissão pareça ser a de estabelecer de quem será o ônus da prova.

Conforme o artigo L64 B²⁵⁷, o procedimento especial previsto no artigo L64 para a apuração de eventual abuso de direito não poderá ser aplicado pela Administração tributária, caso o contribuinte tenha feito uma consulta por escrito quanto à operação a ser praticada e ela não tenha sido respondida pela Administração num prazo de seis meses, desde que todos os elementos tenham sido fornecidos na consulta.

No caso de haver efetivamente o lançamento do tributo devido, este, em princípio, estará sujeito a uma multa de oitenta por cento, nos termos da alínea “b” do artigo 1.729 do *Code général des impôts* francês. Essa multa poderá ser diminuída a quarenta por cento, caso existam certas situações atenuantes, previstas na mesma alínea: quando fique caracterizado que o contribuinte não tenha tido a iniciativa principal dos atos constituídos com abuso de direito ou não seja o principal beneficiário desses atos ou negócios.

²⁵³ Texto original: “un caractère fictif”.

²⁵⁴ Texto original: “ils n’ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d’éluder ou d’atténuer les charges fiscale”.

²⁵⁵ Texto original: “écarter”.

²⁵⁶ Texto original: “ne lui étant pas opposables”.

²⁵⁷ Texto original: “Art. L64 B - La procédure définie à l'article L. 64 n'est pas applicable lorsqu'un contribuable, préalablement à la conclusion d'un ou plusieurs actes, a consulté par écrit l'administration centrale en lui fournissant tous éléments utiles pour apprécier la portée véritable de cette opération et que l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à compter de la demande.”

Por meio da Lei n. 2007-211, de 19 de fevereiro de 2007, foi introduzido o artigo L64 C²⁵⁸ ao Código de Processo Fiscal, para tratar especificamente dos casos em que bens sujeitos ao imposto sobre doações²⁵⁹ são transferidos em contrato de fidúcia de que tratam os artigos 2.011 a 2.030 do Código Civil francês.

Na realidade, o que ocorreu foi a introdução de regras legais no direito francês a respeito do contrato civil de fidúcia (já tratado, em suas linhas gerais, nesta pesquisa, quando da análise dos negócios fiduciários, no capítulo anterior), com a introdução dos artigos 2.011 a 2.030 do Código Civil francês. Assim, o legislador também criou regra específica para a tributação dessas operações, quando implicar em liberalidade ao beneficiário e transmissão de bens.

A simulação também é combatida na França e está prevista no artigo L55²⁶⁰ do Código de Processo Fiscal, juntamente com os casos de insuficiência, omissão e inexatidão. Nesses casos, o procedimento é diverso do previsto no artigo L64, sendo denominado procedimento de retificação com contraditório.

Após a emissão de uma proposição de retificação pela Administração, o contribuinte dispõe de um prazo de 30 dias, prorrogáveis por mais 30, a pedido, para resposta. Após a resposta do contribuinte, caso a Administração não a acate, deverá motivar sua recusa. A pedido da Administração ou do contribuinte, o caso poderá ser levado a uma comissão nacional ou departamental, a depender dos critérios de competência, adotados pelo próprio Código.

Nos casos de simulação, a multa prevista é a da alínea “c” do artigo 1.729, de oitenta por cento, sem qualquer possibilidade de redução. A mesma multa é aplicada aos casos de fraude fiscal. Assim, vê-se que apesar de a multa ser em princípio a mesma, tanto para os casos de abuso de direito, como para os de simulação e fraude, na prática isso não ocorre, pois

²⁵⁸ Texto original: “Art. L64 C - Sans préjudice de la sanction de nullité prévue à l'article 2013 du Code civil, les contrats de fiducie consentis dans une intention libérale au sens de l'article 792 bis du Code général des impôts et qui conduisent à une minoration des droits au titre de tous impôts et taxes dus par l'une quelconque des personnes parties au contrat ou en tenant des droits ne peuvent être opposés à l'administration qui est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse.”

²⁵⁹ Texto original: “droits de mutation à titre gratuit”.

²⁶⁰ Texto original: “Art. L55 - Sous réserve des dispositions de l'article L. 56, lorsque l'administration des impôts constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques dues en vertu du Code général des impôts ou de l'article L. 2333-55-2 du Code général des collectivités territoriales, les rectifications correspondantes sont effectuées suivant la procédure de rectification contradictoire définie aux articles L. 57 à L. 61 A. Cette procédure s'applique également lorsque l'administration effectue la reconstitution du montant déclaré du bénéfice industriel ou commercial, du bénéfice non commercial, du bénéfice agricole ou du chiffre d'affaires déterminé selon un mode réel d'imposition.”

às vezes a multa aplicada nos casos de abuso de direito é de quarenta por cento, conforme já visto.

A Administração fiscal francesa ainda utiliza para o tratamento da elisão fiscal do que a doutrina denomina de “ato anormal de gestão”. O artigo 39.1 do Código Geral de Impostos estabelece, em relação ao imposto de renda, a permissão de dedutibilidade de todas as despesas incorridas pela pessoa jurídica, para fins de apuração do lucro líquido. O entendimento doutrinário e jurisprudencial é de que são dedutíveis todas as despesas relacionadas e explicadas a partir da exploração da atividade, sendo algumas taxativamente proibidas, como as relacionadas no artigo 39-4 do mesmo Código.

Em se detectando um ato anormal de gestão, a despesa a ele relativa não poderia ser utilizada para fins de apuração do lucro líquido, dando ensejo à atuação do Fisco francês, no sentido de glosá-la, e assim cobrar o imposto que deixou de ser pago, em função de sua dedução. João Dácio Rolim, após esclarecer que o ato anormal de gestão não se confunde com o ato ilícito ou com o abuso de direito, aponta para uma preferência da Administração fiscal francesa para a atuação através do ato anormal de gestão “por não estar regulado formal e rigidamente na lei como o abuso de direito, no tocante ao ônus da prova, ao procedimento, enquanto as questões de atos anormais de gestão são predominantemente questões de fato”.²⁶¹

O referido instituto também é previsto pela legislação do imposto de renda no Brasil, no parágrafo 2º do artigo 299 do Decreto n. 3.000/99²⁶² (Regulamento do Imposto de Renda) e largamente utilizado na prática fiscal.²⁶³

²⁶¹ ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 197.

²⁶² “Artigo 299 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n. 4.506, de 1964, art. 47). § 1º - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n. 4.506, de 1964, art. 47, § 1º). § 2º - As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n. 4.506, de 1964, art. 47, § 2º). § 3º - O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.”

²⁶³ É o que se verifica nos Acórdãos n. 101-94986 e n. 103-22866, nos quais prevaleceu o entendimento de que as despesas eram desnecessárias, e no Acórdão n. 107-08034, no qual prevaleceu entendimento diverso. Acórdão n. 101-94986: “DESPESAS COM REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES. Restando caracterizado o caráter de liberdade dos pagamentos aos sócios, decorrentes de operações formalizadas apenas ‘no papel’ e que transformaram lucros distribuídos em remuneração de debêntures, consideram-se indedutíveis as despesas contabilizadas. DECORRÊNCIA. A decisão relativa ao lançamento principal (IRPJ) aplica-se, por decorrência, à exigência de CSSL. Por maioria de votos (6 a 2), foi dado provimento parcial ao recurso, para reduzir do IRPJ o IRRF sobre os pagamentos a título de remuneração das debêntures, nos termos do relatório e voto analisado. Vencidos dois conselheiros, que deram provimento integral.”; Acórdão n. 103-22866: “Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ). Ano-calendário: 1996. Ementa: IRPJ. CSSL. GASTOS COM VEÍCULOS. BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. INDEDUTIBILIDADE. Nos termos do artigo 13, III, da Lei n. 9.249, de 1995, são indedutíveis, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSSL, as despesas com depreciação, seguros, impostos e taxas com veículos, quando não provada a conexão entre os valores que lhes são correspondentes e a produção ou a comercialização de bens ou serviços. Isto porque, no dispositivo aludido, instituiu-se tal requisito objetivo à caracterização da necessidade desses gastos para a manutenção da fonte produtora, argumento que se reforça quando não houver a identificação dos

4.4 Elisão fiscal em Portugal

A doutrina portuguesa também utiliza a mesma terminologia usada na França, qual seja, “evasão” para designar a elisão e “fraude” para designar o que a doutrina nacional entende por evasão. Em suma, a evasão seria a fuga aos impostos realizada de forma lícita e a fraude implicaria a desobediência a alguma regra tributária.

Em Portugal, sempre vigorou o princípio da liberdade das escolhas fiscais, segundo o qual os contribuintes seriam livres para planejar seus atos e negócios, buscando a menor carga fiscal possível. Casalta Nabais se refere a essa liberdade como livre disponibilidade econômica dos indivíduos e afirma que a ela:

[...] implica o reconhecimento da livre conformação fiscal dos indivíduos, traduzida na liberdade destes de planificarem a sua vida económica sem consideração das necessidades financeiras da respectiva comunidade estadual e para actuarem de molde a obter o melhor planeamento fiscal da sua vida, designadamente vertendo a sua acção económica em actos jurídicos ou actos não jurídicos de acordo com sua autonomia privada e guiando-se mesmo por critérios de evitação de impostos ou de aforro fiscal, conquanto que, por uma tal via, se não viole a lei do imposto, nem se abuse da configuração jurídica dos factos tributários, provocando evasão fiscal ou fuga aos impostos, através de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade económica.²⁶⁴

respectivos beneficiários, pela conclusão lógica de que, desse modo, é impossível a comprovação de sua vinculação com a produção ou comercialização de bens ou serviços. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de juros de mora, na exigência de débitos tributários não pagos no vencimento legal, diante da existência de lei ordinária que determina a sua adoção. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. ARGUIÇÃO. Se o Constituinte concedeu legitimação ao Chefe Supremo do Executivo Federal para a propositura de Ação Declaratória de Inconstitucionalidade, não há amparo à tese de que as instâncias administrativas poderiam determinar o descumprimento de atos com força de lei, sob pena de esvaziar o conteúdo do artigo 103, I, da Constituição da República. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BONÉ SERVIÇOS E INSPEÇÕES LTDA. Acordam os membros da, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.”; Acórdão n. 107-08034: “IRPJ – DESPESAS DESNECESSÁRIAS – DEDUTIBILIDADE. Para as despesas financeiras serem consideradas dedutíveis, na apuração do lucro operacional, devem ser necessárias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (art. 242 combinado com o art. 318 do RIR/94). IRPJ – PREJUÍZO NA VENDA DE AÇÕES. O prejuízo apurado encontra-se dentro do limite previsto no artigo 336 do RIR/94. Não está provado nos autos de que a operação efetivamente não ocorreu ou que os preços de mercado não foram os de mercado. IRPJ – MÚTUO ENTRE EMPRESAS LIGADAS – Se o fisco não prova que o empréstimo fora simulado, são dedutíveis as despesas financeiras de contratos de mútuos celebrados entre empresas ligadas. PIS/REPIQUE – TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Aplica-se à exigência reflexa, o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da exigência principal, em razão de sua íntima relação de causa e efeito.”

²⁶⁴ NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*, p. 205.

Paulo Ayres Barreto²⁶⁵ nos dá conta da generalização das práticas elisivas em Portugal, o que levou, em 1999, à introdução, no Código de Processo Tributário (art. 32º-A) e na lei geral tributária (art. 38º, n. 2) de cláusula antielisiva, assim redigida:

2 - São ineficazes os actos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de actos ou negócios jurídicos de resultado equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos.

Pela norma acima citada, os atos ou negócios que tenham como único ou principal objetivo a redução do pagamento de impostos seriam considerados ineficazes perante a Administração tributária. Esse dispositivo gerou muitas críticas na doutrina portuguesa, pois, no entender de vários autores, ele representaria um excesso, ao dar amplos poderes à Administração.

Em 2000, contudo, o referido dispositivo sofreu alterações para, na visão da doutrina majoritária, qualificar melhor os atos e negócios jurídicos. A lei que alterou a redação do dispositivo – Lei n. 30-G/2000, de 29 de dezembro – promoveu uma ampla reforma em toda a legislação fiscal portuguesa, com o objetivo de combater a evasão e a fraude fiscais, trazendo, inclusive, reformulações quanto ao sigilo bancário. O artigo 38º, n. 2 ficou assim redigido:

Artigo 38º - [...]

[...]

2 - São ineficazes no âmbito tributário os actos e negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso de formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à abstenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.

Com a nova redação, não basta o objetivo, pois agora os atos e negócios foram qualificados, sendo necessário que tenham sido levados a efeito por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso de formas jurídicas. Quanto ao objetivo em si, houve um alargamento das situações previstas como ineficazes, pois se o dispositivo original exigia que o objetivo fosse único ou principal, agora basta que seja essencial.

²⁶⁵ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. Tese (Livre-docência) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. p. 143.

4.5 Elisão fiscal na Itália

A doutrina italiana utiliza a expressão *evasione* para se referir ao ato do contribuinte que tem como consequência o não pagamento de impostos e que vai de encontro ao ordenamento jurídico tributário, com ofensa direta a alguma de suas normas. Quanto à economia lícita de impostos, ela diferencia a economia de imposto (*risparmio d'imposta*) da elisão (*elusione*). A *elusione* estaria, portanto, a meio caminho entre a economia de impostos (*risparmio d'imposta*), totalmente lícita, e a evasão, totalmente ilícita.

Há grande dificuldade da doutrina italiana em diferenciar a *elusione* do *risparmio d'imposta*, que seria totalmente aceitável, visto estar o contribuinte, aí, atuando dentro da liberdade que lhe garante a própria Constituição italiana, sem ferir, inclusive, o princípio da capacidade contributiva previsto em seu artigo 53. A *elusione*, contudo, não se confunde com a simulação, pois nesta as partes, em comum acordo, escondem, camuflam a operação efetivamente realizada, enquanto tal não ocorre na *elusione*.

Helena Tôrres, com base na doutrina italiana, utiliza a mesma terminologia mencionada. Após referir que elusão vem do verbo “eludir”, que significaria “evitar”, “esquivar-se com destreza”, “furtar-se com habilidade ou astúcia”, assim define elusão:

(...) fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de “causa” (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária.²⁶⁶

Apesar de existir certo consenso quanto à necessidade de combate à *elusione*, visto que ela ofenderia os artigos 2º e 53 da Constituição italiana, que tratam do dever de solidariedade e do princípio da capacidade contributiva, respectivamente, o combate sempre foi feito com cláusulas específicas, muitas vezes através da criação de presunções. Há autores que entendem que a *elusione* estaria sempre acompanhada de negócios indiretos; outros a associam à fraude à lei. A doutrina italiana entende majoritariamente que a *elusione* é um conceito jurídico positivo. Assim, os contornos do que seja a *elusione* somente poderão ser aferidos a partir do direito posto.

²⁶⁶ TÔRRES, Helena Taveira, *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*, p. 188-189.

César A. Guimarães Pereira²⁶⁷ dá conta da longa discussão legislativa que ocorreu na Itália, antes do surgimento de uma norma legal antielusão. Segundo seu relato, que se baseou em obras de Francesco Moschetti, Sílvia Ceppolina e Pasquale Pistone, as discussões se iniciaram ainda no ano de 1986, levaram ao surgimento de norma antielusão aplicável especificamente aos casos de fusão, transformação, concentração, incorporação e redução de capital de sociedades, no ano de 1990, e depois redundaram no surgimento de norma geral, no ano de 1997.

A legislação surgida em 1990, através da Lei n. 408, em seu artigo 10, determinava a ineficácia, para efeitos tributários, de vantagens advindas das operações já citadas, se realizadas “sem válidas razões econômicas e com o escopo exclusivo de obter fraudulentamente uma economia de impostos”²⁶⁸. À época, a doutrina interpretou a norma como uma cláusula setorial antielusão, pois aplicável apenas às situações ali elencadas.

Em 1997, reformou-se a redação do artigo 37-bis²⁶⁹ do regulamento do imposto de renda – D.p.r. n. 600/73 –, para incluir cláusula antielusiva de grande abrangência, por força da qual atos fatos e negócios desprovidos de válidas razões econômicas, com o intuito de contornar obrigações tributárias ou obter reduções de impostos, são inoponíveis à Administração tributária. Eis sua redação:

Artigo 37 bis (disposição antielusão)

1 - São inoponíveis à administração financeira os atos, fatos ou negócios, ainda que ligados entre si, privados de válidas razões econômicas e direcionados a contornar obrigações ou proibições, estabelecidas no ordenamento tributário e a obter redução de impostos ou reembolso indevido, que na situação oposta não seriam devidos.

2 - A administração financeira desconhece as vantagens tributárias obtidas mediante atos, fatos ou negócios, referidos no item 1, efetuando o lançamento do tributo com base no dispositivo eludido, no valor líquido dos tributos devidos, em razão de o comportamento ser inoponível à administração financeira.

Não vemos como tratar o dispositivo em questão como uma norma voltada para o combate à evasão, como afirma Heleno Tôrres²⁷⁰. Não bastasse o próprio título do artigo, a

²⁶⁷ PEREIRA, César A. Guimarães, *Elisão tributária e função administrativa*, p. 107.

²⁶⁸ Texto original: “*Senza valide ragioni economiche ed allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio di imposta.*” (tradução nossa).

²⁶⁹ Texto original: “*Art. 37-bis - (Disposizioni antielusive) 1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. 2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione.*” (tradução nossa).

²⁷⁰ TÔRRES, Heleno Taveira, *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*, p. 258-259.

redação é claramente voltada ao combate à elusão, utilizando inclusive expressões comuns a outras cláusulas gerais, presentes em outros ordenamentos jurídicos já analisados.

4.6 Elisão fiscal na Alemanha

Foi na Alemanha que despontou a chamada interpretação econômica do direito tributário, ainda no começo do século passado, que teve em Enno Becker seu grande defensor. O Código Tributário alemão de 1919 continha disposição expressa a esse respeito. Tratava-se de seu parágrafo 4º, norma de interpretação da legislação tributária que determinava a equiparação de qualquer fato ou ato realizado pelo contribuinte que tivesse a mesma consequência econômica de um fato ou ato que se constituísse em hipótese de incidência.

Tal regra foi repetida no Código de 1931 e pela Lei de Adaptação Tributária de 1934, do regime nazista. Contudo, com o advento do novo Código Tributário alemão de 1977, a regra de interpretação da legislação tributária pela realidade econômica foi suprimida. Não obstante, ainda é forte a presença, na jurisprudência alemã, da interpretação da lei tributária pela realidade econômica do fato praticado, talvez em função de sua longa posituação naquele ordenamento jurídico.

Quanto ao combate à elusão, o Código de 1919 já trazia regra geral antielisiva em seu parágrafo 5º, relativamente ao abuso de formas e formulações de direito privado, voltado, sobretudo, para o combate à utilização de negócios jurídicos indiretos. Essa regra foi repetida ao longo das várias alterações do Código Tributário alemão e foi plasmada no parágrafo 42 do Código de 1977, com a seguinte redação original:

§ 42 - A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.²⁷¹

Interessante notar que a redação acima não limita o abuso de formas ao campo do direito privado, o que inclui também formas de direito público, eventualmente utilizadas para se atingir a elusão.

²⁷¹ ALEMANHA. *Código Tributário alemão*. Rio de Janeiro, São Paulo: Forense; IBDT, 1978.

César Guimarães²⁷², com base na doutrina de Pasquale Pistone, Kruse e Albert Hensel, afirma que o parágrafo 42 do Código Tributário alemão é entendido como constitucional pela doutrina. Nesse sentido, a interpretação que a melhor doutrina dá ao dispositivo é no sentido de que ele cria uma ficção jurídica. Apesar de o ato ou fato praticado ter sido um, pelo fato de ter-se utilizado uma forma inusual e artificiosa, o fato a ser tributado é o normalmente aplicável quando se deseja atingir aquele determinado fim. Tributa-se então, por ficção, o fato normalmente aplicável, e não o ocorrido. Assim, o parágrafo 42 seria norma de direito material e teria o condão de modificar a hipótese de incidência do imposto eludido, criando uma ficção de ocorrência do fato jurídico tributário.

Ao contrário da doutrina espanhola que, como foi visto, entende a regra antielisiva de sua legislação como uma exceção à utilização da analogia no direito tributário, a doutrina alemã não entende que a aplicação do parágrafo 42 consista em analogia, o que é vedado por aquele ordenamento jurídico. Para a doutrina majoritária, trata-se de uma ficção jurídica.

O combate à elisão abusiva através do instituto do abuso de formas jurídicas é criticado pela doutrina nacional, para a qual sua utilização não seria possível no Brasil, por implicar na utilização da analogia. Contudo, países europeus que também proíbem a analogia a utilizam, sem maiores objeções, por parte da doutrina, que ora entende seu uso como uma exceção à proibição da analogia – Espanha – ora a entende como uma ficção jurídica. Também países que não utilizam a analogia para a interpretação das regras de tributação, como a Inglaterra e os Estados Unidos, usam o conceito de abuso de formas, também sem grande rejeição da doutrina.

Hensel, citado por César Guimarães²⁷³, ao analisar o Código alemão de 1931, entendia como requisitos para a aplicação do conceito legal de abuso de formas:

- a) que tenha havido a adoção de forma jurídica não correspondente ao resultado desejado;
- b) que se tenha obtido um resultado econômico substancialmente similar àquele resultante da forma jurídica normalmente prevista e esperada pela legislação tributária;
- c) que as vantagens jurídicas da forma jurídica efetivamente ocorrida sejam irrelevantes, comparativamente à prevista na legislação tributária;
- d) que tenha havido a intenção de eludir o tributo.

A atual redação do parágrafo 42 do Código Tributário alemão refere-se ao abuso de formas jurídicas, ao estabelecer:

²⁷² PEREIRA, César A. Guimarães, *Elisão tributária e função administrativa*, p. 97-103.

²⁷³ *Ibidem*, p. 99.

§ 42 - Abuso de direito e possibilidades de configuração

(1) Não é permitido contornar a legislação tributária através do abuso de opções legais de planejamento tributário. Quando qualquer dispositivo da legislação tributária, destinado a prevenir a elisão for aplicável, as consequências legais serão as ali definidas. Quando não for esse o caso, o imposto devido será, nos casos de abusos definidos no número 2 abaixo, aquele que seria normalmente devido, caso tivessem sido utilizados os meios legais apropriados para os negócios jurídicos em questão.

(2) Considerar-se-á abusivo o negócio jurídico realizado através de meios legais inapropriados que, em comparação com os meios apropriados, determine vantagens fiscais ao contribuinte ou a terceiros pessoas, não previstas pela legislação. Esta regra não será aplicável quando o contribuinte provar que existiram razões não tributárias para a seleção da forma jurídica, que se mostrem relevantes, quando analisadas sob a perspectiva global do negócio realizado.²⁷⁴

A simulação também é combatida no direito tributário alemão. A seção 41, em seu número 2, dispõe que os negócios simulados (fictícios) serão irrelevantes (inoponíveis) para o direito tributário. Dispõe ainda que, nos casos de simulação relativa, quando existir um negócio dissimulado, ele deverá ser tributado, e não o negócio simulado. Eis o dispositivo:

§ 41 - Negócios jurídicos inválidos ou ineficazes

(1) O fato de um negócio jurídico ser ou tornar-se inválido é irrelevante para fins tributários na medida que e desde que os sujeitos envolvidos, no entanto, permitam que os seus efeitos econômicos ocorram ou permaneçam. Esta regra não será aplicável se a lei tributária determinar o oposto.

(2) Negócios fictícios são irrelevantes para fins tributários. Quando um negócio fictício esconde outro negócio, o negócio dissimulado deverá ser o efetivamente tributado.²⁷⁵

²⁷⁴ Texto original: “§ 42 - Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten (1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht. (2) Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind”. Texto em inglês: “Section 42: Abuse of tax planning schemes (1) It shall not be possible to circumvent tax legislation by abusing legal options for tax planning schemes. Where the element of an individual tax laws provision to prevent circumventions of tax has been fulfilled, the legal consequences shall be determined pursuant to that provision. Where this is not the case, the tax claim shall in the event of an abuse within the meaning of subsection (2) below arise in the same manner as it arises through the use of legal options appropriate to the economic transactions concerned. (2) An abuse shall be deemed to exist where an inappropriate legal option is selected which, in comparison with an appropriate option, leads to tax advantages unintended by law for the taxpayer or a third party. This shall not apply where the taxpayer provides evidence of nontax reasons for the selected option which are relevant when viewed from an overall perspective.” (Disponível em: <<http://www.gesetze-im-internet.de>>. Acesso em: 24 abr. 2010. Tradução nossa do texto em inglês).

²⁷⁵ Texto original: “§ 41 - Unwirksame Rechtsgeschäfte (1) Ist ein Rechtsgeschäft unwirksam oder wird es unwirksam, so ist dies für die Besteuerung unerheblich, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen. Dies gilt nicht, soweit sich aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt. (2) Scheingeschäfte und Scheinhandlungen sind für die Besteuerung unerheblich. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte

Distinguindo o parágrafo 41 do 42 do ABO alemão, Cyrille David²⁷⁶ afirma que o 42 “pressupõe uma operação efetiva e válida, que foi verdadeiramente desejada e realizada. O parágrafo 41 é aplicável a uma operação puramente aparente, fictícia ou simulada”.

4.7 Elisão fiscal nos Estados Unidos

Nos Estados Unidos, utiliza-se a expressão *tax evasion* para expressar a evasão fiscal, no sentido que atribuímos ao termo para efeito desta pesquisa, ou seja, falta de cumprimento do dever tributário por ofensa direta ao ordenamento jurídico tributário; e *tax avoidance* para designar a elisão fiscal, levada a efeito por meios lícitos.

Ambos, os Estados Unidos e a Inglaterra, têm seus ordenamentos jurídicos fincados no sistema denominado *common law*, baseado em precedentes jurisprudenciais, diferentemente do sistema de *civil law* até aqui estudado, típico dos países da Europa continental e da América Latina.

Nos Estados Unidos, os tribunais desenvolveram basicamente cinco doutrinas judiciais para o tratamento do que lá se denomina de proteções abusivas contra o imposto (*abusive tax shelters* – ATS), que corresponderia à *elusione* dos italianos ou à elisão ineficaz de César Guimarães, no sentido de não serem aceitas pelo ordenamento jurídico²⁷⁷. São elas: *sham transaction*, *economic substance*, *business purpose*, *substance over form* e *step transactions*. Os tribunais, por vezes utilizam várias dessas doutrinas, de forma que é difícil estabelecer uma distinção perfeita em muitas das situações reais.

Essas doutrinas foram gradualmente construídas pelos tribunais, numa tentativa de interpretar a legislação tributária federal e dos diversos Estados americanos, e têm como fundamento a noção de devido processo legal desenvolvida desde o início do século XIX pela Suprema Corte americana. Nos países que adotam o sistema de *common law*, e nos Estados Unidos em particular, a interpretação das leis inicia-se pelo método literal (*plain meaning*),

Rechtsgeschäft für die Besteuerung maßgebend”. Texto em inglês: “Section 41 - Invalid legal transactions (1) Where a legal transaction is or becomes invalid this shall be immaterial for taxation to the extent that and as long as the persons involved nevertheless allow the economic outcome of this legal transaction to occur and to remain. This shall not apply where the tax laws provide otherwise. (2) Fictitious transactions and actions shall be immaterial for taxation. Where a fictitious transaction conceals another legal transaction, the concealed legal transaction shall be decisive for taxation.” Disponível em: <<http://www.gesetze-im-internet.de>>. Acesso em: 24 abr. 2010. Tradução nossa do texto em inglês).

²⁷⁶ DAVID, Cyrille. L’abus de droit en Allemagne, en France, en Italie, aux Pays-bas et au Royaume-uni. *Rivista di Diritti Finanziario e Scienza delle Finanze*, ano 52, n. 2, p. 233, 1993.

²⁷⁷ JUDICIAL doctrines used to combat ATS. Disponível em: <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/ii.b_-_judicial_doctrines_ii.pdf>. Acesso em: 24 mar. 2010.

pois ali é corrente o entendimento de que as leis devem ser interpretadas pelos seus termos, não além deles, razão por que não se admite a interpretação analógica. Tudo o que não estiver na lei deverá ser buscado na *common law*. Essa é a técnica básica (*golden rule*) de interpretação, com que trabalha a Suprema Corte dos Estados Unidos. Em busca desses termos, a Suprema Corte recorre, no mais das vezes, a uma interpretação histórica da lei, procurando nos debates parlamentares o seu verdadeiro sentido. Esse processo interpretativo é guiado pelo princípio da razoabilidade, mas, como afirma João Dácio Rolim:

A ideia de proporção ou adequação também está subjacente a esta técnica: sempre que o sentido literal não for razoável, isto é, não for adequado ao fim proposto ou ao objetivo do legislador, sendo este mesmo válido (constitucionalmente) ou razoável de acordo com as cláusulas constitucionais, então a *golden rule* (técnica literal) considerada a mais importante na *common law* na interpretação das leis é superada por outros métodos ou regras de interpretação, tal como a intenção do legislador, sempre em busca da razoabilidade.²⁷⁸

Quanto à primeira das citadas doutrinas – *sham transactions* –, o vocábulo *sham* significa fingimento, falsidade. Assim, essa doutrina é utilizada pelos tribunais para negar benefícios fiscais ou práticas elisivas decorrentes de operações simplesmente inexistentes. Por conseguinte, em toda ocasião em que existir simplesmente uma operação fictícia, os tribunais se utilizarão dessa doutrina em sua decisão para negar os benefícios pretendidos. Há ainda uma variante dessa doutrina, denominada *sham in substance*, em que efetivamente a operação ocorre, mas apenas em sua forma, não na sua substância. Como exemplo, temos o contribuinte que entra em uma operação para gerar deliberadamente um prejuízo.

Na realidade, essa doutrina não seria voltada para a elisão, mas sim para a evasão, pois se os fatos não ocorreram, seria o caso de simulação. Daí não se poder enquadrá-la propriamente como uma forma de combate à elisão. A hipótese é de simulação absoluta, em que ambas as partes fingem determinado negócio ou ato, mas nada é realizado na prática, ou de simulação relativa (*sham in substance*), e, como já se ressaltou, a simulação é espécie do gênero evasão.

A doutrina da *economic substance*, por sua vez, prega que um negócio jurídico deve ter uma substância econômica, à parte da simples procura de vantagens fiscais. Assim, se a corte retirar o benefício fiscal atingido e nada restar de conteúdo econômico no negócio jurídico, aplicará essa doutrina para negar as consequências fiscais benéficas do negócio.

²⁷⁸ ROLIM, João Dácio, *Normas antielisivas tributárias*, p. 90.

O Tribunal de Impostos, em um caso julgado, assim se expressou sobre a doutrina em questão:

A lei requer que as transações efetuadas tenham substância econômica à parte e distinta do benefício econômico conseguido unicamente pela redução no imposto devido. A doutrina da substância econômica torna-se aplicável, e o tribunal assim afirma, todas as vezes em que o contribuinte afirma gozar de benefícios fiscais, não abrangidos pela lei, através de transações que não apresentem qualquer outra razão econômica, além da economia de tributos.²⁷⁹

A origem da doutrina normalmente é associada à decisão do Segundo Circuito, posteriormente confirmada pela Suprema Corte em 1935, no julgamento do caso *Gregory v. Helvering*. Por se apresentar como o *leading case*, dedicaremos alguma atenção ao caso concreto, para melhor apreendermos o conceito citado. Atreveremo-nos, inclusive, a comentar a associação entre a doutrina e o caso em tela.

Quase todos os anos, o Congresso americano aprova uma lei do imposto de renda, estabelecendo os fatos geradores, as alíquotas do imposto, as hipóteses de isenção para o ano seguinte (*Revenue Acts*). A senhora Gregory, ao fazer seu imposto de renda, em 1929, declarou, como sujeita à isenção de imposto de renda, operação por ela realizada no ano de 1928, que entendia ter sido de reorganização societária.

De fato, havia à época legislação isencional específica sobre reorganização societária, estabelecendo isenção de eventuais lucros nas operações lá referidas. Essa isenção baseava-se no próprio conceito de eficiência. Se o contribuinte estava buscando uma maior eficiência de seus negócios, não seria apropriado que o Estado anulasse esse ganho de eficiência com tributação sobre o ganho eventualmente obtido.

Contudo, o Sr. Helvering, agente da receita federal americana (IRS), não entendeu a mesma transação como reorganização societária, mas sim como uma farsa, executada com o único fim de não pagar qualquer imposto sobre a transação. Nos termos da doutrina sob estudo, deduz-se que a Suprema Corte verificaria se houve, no negócio levado a efeito, uma substância econômica, além do objetivo de não pagar impostos.

Contudo, o que a Suprema Corte de fato decidiu, a partir de trechos selecionados abaixo, foi se a operação se tratou de uma reorganização societária ou simplesmente uma

²⁷⁹ Texto original: “The tax law requires that the intended transactions have economic substance separate and distinct from economic benefit achieved solely by tax reduction. The doctrine of economic substance becomes applicable, and a judicial remedy is warranted, where a taxpayer seeks to claim tax benefits, unintended by Congress, by means of transactions that serve no economic purpose other than tax savings.” (ACM Partnership v. Commissioner, 73 T.C.M. 2189, 2215, aff’d in part and rev’d in part 157 F.3d 231 (3d Cir. 1998). (JUDICIAL doctrines used to combat ATS, p. 3. Disponível em: <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/ii.b_-_judicial_doctrines_ii.pdf>. Acesso em: 08 set. 2010, tradução nossa).

farsa, ou seja, a questão submetida à Suprema Corte foi quanto à qualificação dos fatos ocorridos. O fato ocorrido foi realmente uma reorganização societária? Ou não? E então os impostos seriam devidos? Foi essa questão que a Suprema Corte respondeu.

Em sua decisão, a Suprema Corte, apesar de reconhecer que “o direito de o contribuinte diminuir o montante de tributos que seria originalmente devido, ou mesmo evitá-los, através dos meios que a lei permite, não pode lhe ser negado”²⁸⁰, ponderou: “Mas a questão a ser determinada é se, de fato, excluída a economia fiscal obtida, o que foi feito foi aquilo que a norma efetivamente intencionava fosse feito.”²⁸¹

E concluiu:

Os fatos falam por si mesmos e são suscetíveis a apenas uma interpretação. A transação realizada, apesar de ter sido conduzida dentro do que determinava o estatuto, foi, de fato, uma desonesta forma de transmissão de propriedade, mascarada como uma reorganização empresarial e nada mais. A transação claramente está fora do espírito da lei. Sustentar o contrário seria exaltar o artificialismo em detrimento da realidade e retirar da lei em questão todo o seu sério propósito.²⁸²

Vê-se que, apesar desse caso ser associado à doutrina denominada *economic substance*, a decisão não se referiu à existência ou não de uma substância econômica, mas sim ao fato de “todo o negócio realizado, apesar de ter sido conduzido nos termos da lei, foi, de fato, uma desonesta forma de transmissão de propriedade, mascarada como uma reorganização empresarial e nada mais”. Pelos termos utilizados pela Suprema Corte, percebe-se que a decisão parece ter sido baseada mais na doutrina da *substance over form* do que mesmo na doutrina da *economic substance*: a operação realizada, o negócio, seguiu a letra da lei, mas não seu espírito; seguiu sua forma, mas não sua substância. “A transação claramente está fora do espírito da lei.”²⁸³

²⁸⁰ Texto original: “The legal right of a taxpayer to decrease the amount of what otherwise would be his [or her] taxes, or altogether avoid them, by means which the law permits, cannot be doubted.” (JUDICIAL doctrines used to combat ATS, p. 3. Disponível em: <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/ii.b_-_judicial_doctrines_ii.pdf>. Acesso em: 08 set. 2010. (tradução nossa).

²⁸¹ Texto original: “But the question for determination is whether what was done, apart from the tax motive, was the thing which the statute intended.” (Gregory v. Helvering, 298 US 465, 79 L. ed. 596 (1935), apud PEREIRA, César A. Guimarães, *Elisão tributária e função administrativa*, p. 125, tradução nossa).

²⁸² Texto original: “The facts speak for themselves and are susceptible of but one interpretation. The whole undertaking, though conducted according to the terms of [the statute], was in fact an elaborate and devious form of conveyance masquerading as a corporate reorganization, and nothing else. The transaction upon its face lies outside the plain intent of the statute. To hold otherwise would be to exalt artifice above reality and to deprive the statutory provision in question of all serious purpose.” (Gregory v. Helvering, 298 US 465, 79 L. ed. 596 (1935), apud PEREIRA, César A. Guimarães, *Elisão tributária e função administrativa*, p. 125, tradução nossa).

²⁸³ Texto original: “The transaction upon its face lies outside the plain intent of the statute.” ((Gregory v. Helvering, 298 US 465, 79 L. ed. 596 (1935), apud PEREIRA, César A. Guimarães, *Elisão tributária e função administrativa*, p. 125, tradução nossa).

Essa opinião é também a de João Dácio Rolim²⁸⁴ que, ao analisar o mesmo caso Gregory v. Helvering, o descreve como o marco do surgimento tanto da doutrina da substância sobre a forma (*substance over form*), como da doutrina da intenção negocial (*business purpose*).

A doutrina da *economic substance* é utilizada mesmo quando o contribuinte tenha se sujeitado a riscos pela realização do negócio e mesmo que, da operação, possam advir ganhos. O que os tribunais fazem é ponderar os ganhos fiscais com o eventual ganho econômico obtido. Se do resultado dessa ponderação houver clara insignificância do ganho econômico obtido, comparativamente ao ganho fiscal, a doutrina será aplicada.

Percebe-se que, na realidade, se trata de uma questão de interpretação jurídica, pura e simples, aliada à qualificação dos fatos. O que a Suprema Corte fez foi interpretar a regra isencional, procurando seu espírito, além de analisar o que de fato ocorreu: se a situação prevista na lei, ou simplesmente uma montagem, para parecer a situação prevista.

Nesse ponto, a doutrina da *economic substance* pode ser aplicada integralmente em nosso ordenamento, pois se trata, de um lado, de mera técnica de qualificação dos fatos ocorridos à luz de uma legislação específica (*Revenue Act*) e, do outro, de pura requalificação de um fato ocorrido. De se questionar porque a doutrina nacional majoritariamente entende incabíveis a aplicação, ao nosso ordenamento, de conceitos advindos da doutrina americana. Nesse sentido também o posicionamento de Ricardo Lobo Torres²⁸⁵, ao afirmar que “a distinção entre sistema fechado de direito e *common law* em matéria tributária não se sustenta, eis que nos países anglo-saxônicos as normas tributárias são escritas, a sua problemática se desloca para o campo da *statutory interpretation*”.

Paulo Ayres Barreto²⁸⁶ dá conta que talvez se tenha iniciado uma virada no modo de pensar da Corte Suprema americana, no que tange à busca do propósito da legislação, ou à tentativa de prever como teria agido o legislador. É o que se depreende do caso Gitlitz v. Commissioner, julgado em 2001 pela Suprema Corte, no qual saiu vitorioso o contribuinte, sob o entendimento de que tinha seguido a literalidade da lei.

A doutrina da *business purpose* é normalmente utilizada em conjunto com a *economic substance*. Normalmente, os tribunais rejeitarão a economia de tributos, desde que não se detecte um propósito negocial na transação efetuada, além da pura economia de tributos e, adicionalmente, a transação não apresente substância econômica.

²⁸⁴ ROLIM, João Dácio, *Normas antielisivas tributárias*, p. 157-158 e 161.

²⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 235.

²⁸⁶ BARRETO, Paulo Ayres, *Elisão tributária: limites normativos*, p. 147-148.

Ela é utilizada tanto em situações envolvendo indivíduos como corporações, e não se limita aos casos em que a própria lei obriga a sua existência. Consiste em uma pesquisa objetiva para verificar se o contribuinte procurou atingir alguma outra finalidade, além da economia de tributos.

Essa doutrina é explicitamente manejada nos julgamentos administrativos de primeiro e segundo graus proferidos pelas Delegacias de Julgamento e pelo antigo Conselho de Contribuintes, atualmente Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).²⁸⁷

A doutrina da *substance over form* tem como pressuposto que a economia fiscal decorrente de uma transação, de um negócio, é mais bem compreendida pela sua substância do que por seus aspectos formais. A doutrina implica afirmar que se é atingido um mesmo resultado por dois caminhos diversos, disso não decorre tributação diversa para as duas transações. A Suprema Corte americana, por exemplo, já afirmou que “um dado resultado, ao fim de um caminho desviante, não se torna um resultado diferente do atingido através de um caminho reto”.²⁸⁸

²⁸⁷ É o que se verifica, por exemplo, nos Acórdãos n. 104-20749 da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes e n. 16-26179, da 4ª Turma da DRJ/SP1. Acórdão n. 104-20749: “IRPF – exercício de 2001 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTE NO EXTERIOR – SIMULAÇÃO – Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador de Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (art. 44, inciso II, da Lei n. 9.430, de 1996). OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA – O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA – A liberdade de auto-organização não endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício do planejamento tributário. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – Incabível a aplicação da multa isolada (art. 44, § 1º, inc. III, da Lei n. 9.430, de 1996), quando em concomitância com a multa de ofício (inc. II do mesmo dispositivo legal), ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo. Recurso parcialmente provido.”; Acórdão n. 16-26179: “Assunto: Processo Administrativo Fiscal. Ano-calendário: 2005. NULIDADES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. A impugnação demonstra perfeita compreensão das infrações imputadas. Preliminar indeferida. CAPITULAÇÃO LEGAL. A eventual falha na capitulação legal não causa nulidade se a descrição do fato não impediu a ampla defesa. Preliminar indeferida. DESCRIÇÃO DO FATO. A descrição de operações societárias de planejamento tributário são, via de regra, de complexa compreensão. Preliminar indeferida. PRESUNÇÃO. A utilização de presunção não é tema de preliminar. Preliminar indeferida. SIMULAÇÃO. A acusação de simulação não é tema de preliminar. Preliminar indeferida. PEDIDO DE DILIGÊNCIA. A diligência é desnecessária. Preliminar indeferida. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. Ano-calendário: 2005. VENDA DE AÇÕES EM TESOURARIA. GANHO DE CAPITAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. A falta de propósito negocial demonstra que as operações societárias visavam apenas a alienação de ações sem pagamento de imposto sobre o ganho de capital, de forma que a simulação está configurada e o lançamento deve ser mantido. OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. Não comprovada a origem do conta-corrente de passivo, é de manter-se o lançamento. AUTO REFLEXO. CSLL. PIS. COFINS. O decidido no mérito do IRPJ repercute no auto reflexo. Impugnação Improcedente. Crédito tributário mantido. Vistos, discutidos e relatados os autos, acordam os membros da Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar PROCEDENTES os lançamentos, nos termos do voto.”

²⁸⁸ Texto original: “A given result at the end of a straight path is not made a different result because reached by following a devious path.” (Minnesota Tea Co. v. Helvering, 302 U.S. 609, 613 (1938) apud JUDICIAL doctrines used to combat ATS, p. 6. Disponível em: <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/ii.b_-_judicial_dochtrines_ii.pdf>. Acesso em: 08 set. 2010, tradução nossa).

A doutrina da *substance over form*, vista da forma acima exposta, pode desembocar na tão criticada doutrina da interpretação econômica da lei tributária, na medida que duas situações, em princípio distintas, seriam tributadas igualmente, com base no resultado econômico final similar de ambas. Aqui, realmente, haveria em princípio dificuldade de aplicação da teoria ao nosso ordenamento jurídico.

Por outro lado, a mesma doutrina também lembra o combate à elisão abusiva levada a efeito através dos negócios indiretos, através de um “caminho diferente do usual”, ou seja, através de um negócio artificioso, impróprio, diriam os espanhóis. Nesse sentido, seria plenamente aceitável em nosso ordenamento jurídico.

A doutrina da *step transactions*, na realidade, é uma variação das doutrinas da *substance over form* e da *business purpose*, como esclarece João Dácio Rolim:

A doutrina (da substância sobre a forma) passou a ser aplicada, então, sempre que houvesse a presunção de uma transação sem intenção negocial, estando presente o objetivo de elidir o imposto única ou preponderantemente, inclusive analisando-se a sequência de dois ou mais atos praticados pelo contribuinte, dando origem mais “sistemizada” à regra da *step transaction* (transação por etapas).²⁸⁹

A doutrina em questão tratará diferentes etapas, em princípio distintas, como uma única transação. Para sua aplicação, normalmente os tribunais aplicam três testes: a) o teste do resultado final (*end result*) observará se as várias etapas foram seguidas com o objetivo de se chegar ao resultado final efetivamente atingido; b) o teste da interdependência (*mutual interdependence*) verificará se as etapas seguintes não teriam sentido sem a existência da etapa anterior; e, c) o teste do compromisso vinculativo (*binding commitment*) legal verificará se à época da primeira etapa já havia um compromisso vinculativo legal de completar as etapas seguintes.

Na medida que o contribuinte possa provar que alguma das etapas seguintes se deu em função de eventos exteriores e fora de seu controle, ou que possa demonstrar um lapso de tempo razoável entre uma etapa e outra, a doutrina não será aplicada ao caso.

Nos julgamentos administrativos fiscais, proferidos em primeiro e segundo graus, também se pode visualizar claramente a identificação dessa doutrina, quando o julgador vislumbra uma série de etapas, isoladamente lícitas, mas abusivas em seu conjunto.²⁹⁰

²⁸⁹ ROLIM, João Dácio, *Normas antielisivas tributárias*, p. 162.

²⁹⁰ É o que se depreende dos Acórdãos n. 13-15.585 da 3ª Turma e n. 13-28.969 da 7ª Turma, ambos da DRJ/RJO II. Acórdão n. 13-15585: “Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF. Ano-calendário: 2000. DECADÊNCIA. IRPF. OCORRÊNCIA DE DOLO FRAUDE OU SIMULAÇÃO. Aplica-se aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, nos casos de dolo, fraude ou simulação, a regra

4.8 Elisão fiscal na Inglaterra

A terminologia utilizada na Inglaterra é similar à dos Estados Unidos: *tax evasion* e *tax avoidance*. Da mesma forma que os Estados Unidos, existe ampla legislação tributária escrita, acontecendo as mesmas distorções que normalmente ocorrem nos ordenamentos ocidentais guiados pela *civil law*.

Analisando a lei orçamentária britânica do ano de 2006, relativamente à elisão fiscal, o Instituto de Estudos Fiscais (IFS)²⁹¹, ao discorrer sobre as medidas tomadas pela administração tributária inglesa (HMRC) para seu combate, salienta que a elisão tem tido bastante atenção nos últimos anos, tendo havido uma tentativa de alargar o entendimento do que seria um procedimento elisivo inaceitável.

decadencial prevista no artigo 173 do CTN. MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (art. 44, inc. II, da Lei n. 9.430, de 1996). SIMULAÇÃO. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio. SIMULAÇÃO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA. A liberdade de auto-organização não endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício do planejamento tributário. Lançamento Procedente. Vistos, relatados e discutidos os autos do processo n. 18471.001586/2006-42, acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro II, por unanimidade de votos, julgar PROCEDENTE o lançamento em tela, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Participaram desta sessão, além da presidente e do relator, os julgadores Luiz Ernesto Moraes Silva, Maria Celina Soares da Silva e Renata Lins Canito.”; Acórdão n. 13-28969: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF. Ano-calendário: 2006. OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES. Sujeita-se à incidência do Imposto de Renda o ganho de capital correspondente à diferença entre o valor de alienação das ações pelo acionista pessoa física e o respectivo custo de aquisição, que não pode ser majorado sem o amparo legal. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VALIDADE. Só é considerado válido o planejamento tributário, conjunto de medidas e atos adotados pelo contribuinte na organização de sua vida econômico-fiscal, se este anteceder o fato gerador e pautar-se pela legalidade, com o afastamento de qualquer forma de simulação em relação aos atos e negócios praticados. INCORPORAÇÕES INVERSAS. DUPLICIDADE DE CAPITALIZAÇÃO DE LUCROS E RESERVAS. A capitalização de lucros e reservas oriundos de ganhos por equivalência patrimonial na sociedade investidora, seguida de incorporação inversa e nova capitalização, com duplicidade no incremento do custo de aquisição das ações a serem alienadas, constitui majoração irregular e infração fiscal. SIMULAÇÃO. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. O fato de cada uma das transações dentro do grupo societário, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio. MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (art. 44, inc. II, da Lei n. 9.430, de 1996). Impugnação improcedente. Lançamento tributário mantido. Acordam os membros da turma de julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.”

²⁹¹ BOND, Steve; GAMMIE, Malcolm; WHITING, John, Tax Avoidance, in CHOTE, Robert et al. (Eds.), *The IFS Green Budget 2006*.

O estudo afirma que a complexidade da legislação encoraja a elisão pelo fato de deixar margem para interpretações sobre a intenção da lei escrita, vale dizer, em linguagem de *civil law*, sobre o espírito da lei.

Em termos de doutrinas utilizadas, basicamente são as mesmas empregadas nos Estados Unidos, sendo que a palavra final cabe a Câmara dos Lordes. A esse respeito, João Dácio Rolim²⁹² dá conta do atraso com que a doutrina da intenção negocial aportou em solo inglês, somente no ano de 1984, no julgamento pela Câmara dos Lordes do caso *Furniss v. Dawson*.

Os casos submetidos ao seu controle judicial são analisados à vista da intenção prevista na legislação específica, e assim são interpretadas as normas tributárias. Não há propriamente uma doutrina judicial geral anti-*elisão*. O estudo antes citado dá conta de dois casos de elisão recentemente analisados, em que parece ter prevalecido o critério de comparação entre as operações usuais da sociedade e as operações elisivas realizadas. Uma das sociedades, em que as operações elisivas se enquadravam nas suas operações usuais, obteve ganho, enquanto outra, que não conseguiu demonstrar essa similitude, foi derrotada.

A administração tributária inglesa tem envidado esforços no sentido de diminuir a elisão abusiva naquele país. Uma das medidas mais efetivas foi a instituição de regras obrigando os planejadores tributários (empresas especializadas em consultoria fiscal) a reportar às autoridades fiscais todos os planejamentos tributários oferecidos aos clientes, que se enquadrassem em determinados critérios. Trata-se da *Tax avoidance disclosure rules*. Após apenas cinco anos de sua instituição, a Administração britânica informa²⁹³ ter-se contraposto a operações elisivas que totalizaram mais de onze bilhões de libras esterlinas.

Iniciada em 2004, a declaração ao Fisco de procedimentos elisivos é obrigatória para as firmas profissionais e instituições financeiras que vendam planejamentos tributários. Abrangendo inicialmente apenas o imposto de renda, foram, aos poucos, sendo incluídos outros tributos. Assim, foram incluídos os planejamentos envolvendo o *value added tax*, o *land tax* e, em 2006, a contribuição previdenciária (NIC).

No relatório à lei orçamentária de 2009, estava prevista a divulgação das principais condutas elisivas existentes na Inglaterra, com o objetivo de alertar os contribuintes de que

²⁹² ROLIM, João Dácio, *Normas antielisivas tributárias*, p. 176.

²⁹³ BUDGET 2009: building Britain's future economic and fiscal strategy report and financial statement and budget report. London: The Stationery Office (TSO), 2009. Disponível em: <www.hm-treasury.gov.uk/d/bud09_completereport_2520.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2010.

seriam combatidas todas as vezes que um agente do fisco britânico deparasse com alguma delas.

A Administração tributária também investiu em campanhas educativas, direcionadas sobretudo para as grandes empresas britânicas, alertando-as para os riscos envolvidos nas práticas elisivas, inclusive no tocante à reputação da sociedade empresarial.

4.9 Panorama geral no direito comparado

Pode-se constatar que, de fato, a elisão fiscal é um fenômeno típico do Estado fiscal, encontrando-se presente em todos os ordenamentos jurídicos da atualidade. O combate à elisão abusiva tem sido uma constante preocupação das Administrações fiscais contemporâneas, à vista dos constantes e crescentes déficits públicos, cada Estado adotando uma linha de ação própria.

Contudo, parece ter-se chegado a uma constatação geral de que medidas pontuais não mais se prestam ao fim de combater a elisão. A adoção de cláusulas antielisivas específicas não se mostrou suficiente para diminuir a perda de arrecadação, pois sempre novas fórmulas eram encontradas pelos contribuintes.

Dessa forma, o que se constatou foi a adoção generalizada de cláusulas gerais antielisivas, até em países que, tradicionalmente, sempre atuaram através de cláusulas específicas, como a Itália e Portugal. A Espanha reformou sua legislação, abandonando o velho conceito de fraude à lei, de difícil aplicação prática, para o novo conceito de “conflito na aplicação da norma tributária”. Mesmo países de tradição de *common law*, como o Canadá e a Austrália, têm adotado cláusulas gerais antielisão.

Todos os cinco países analisados, de tradição de *civil law*, adotam cláusulas antielisivas, sendo que quatro a adotaram ao longo dos últimos anos. Os critérios legais utilizados para a caracterização da elisão se apresentam mais ou menos similares e todas as cláusulas, sem exceção, incluem como requisito para sua aplicação a falta de razões econômicas, além da própria economia de tributos. Esse requisito também é fartamente utilizado na Inglaterra e nos Estados Unidos pelos tribunais, ao analisarem as operações litigiosas.

Além da falta de razão econômica para o negócio, que é um requisito geral, presente em todos os ordenamentos jurídicos, verifica-se também com frequência a exigência do

requisito de artificialidade do negócio realizado. Assim, na Espanha, exige-se que os negócios ou atos sejam artificiosos ou impróprios; na França, exige-se que os negócios sejam fictícios ou realizados em função da letra da lei, não de seu espírito; e em Portugal, exige-se, como na Espanha, que os negócios sejam artificiosos ou fraudulentos, além de conterem abuso de formas jurídicas.

A simulação também é largamente combatida pelos diversos ordenamentos jurídicos analisados, inclusive nos países de tradição anglo-saxônica, havendo regras específicas na Espanha, França e Alemanha. Nos Estados Unidos e na Inglaterra, a simulação é combatida através da doutrina da *sham transactions* utilizada pelos tribunais, quando os negócios são fictícios.

Caracterizado o litígio entre a Administração fiscal e o contribuinte quanto à aceitação ou não do negócio efetivado, o caso será submetido aos tribunais. Nos países de cultura anglo-saxônica, averiguou-se, várias doutrinas foram desenvolvidas, com o fim de melhor decidir esses casos. Em síntese, essas doutrinas procuram verificar se as operações foram conduzidas com outras finalidades, além da mera economia de tributos. Caso os tribunais não detectem essa causa extratributária, o negócio não será considerado para fins tributários. No fundo, trata-se do critério de existência de razões econômicas para o negócio realizado, também presente em todas as cláusulas antielisivas já estudadas.

Bem delimitado o tema do presente estudo, a elisão fiscal, que contrapõe a autonomia privada ao dever fundamental de pagar impostos, analisados os princípios constitucionais tributários em choque, sobretudo o da legalidade e da segurança jurídica *versus* o da igualdade e da capacidade contributiva, encontramos-nos em condições de definir se é possível a existência de uma norma geral antielisão em nosso ordenamento, analisando com profundidade a norma contida no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. É o que se fará no quinto capítulo, a seguir.

CAPÍTULO V – A POSITIVAÇÃO DA NORMA GERAL ANTIELISIVA E O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

5.1 Discussão sobre a constitucionalidade de uma norma geral antielisão no ordenamento jurídico nacional

Já se evidenciou que o fenômeno elisivo e seu tratamento normativo enseja grandes e acirrados debates na doutrina pátria acerca da possibilidade ou não, em nosso ordenamento jurídico, de existência de uma cláusula geral contendo norma geral antielisão. Subjacente a esse debate, fica evidenciada a existência de distintas correntes de pensamento jurídico filosófico.

Em obra voltada especificamente à filosofia do direito tributário, Renato Becho, com base na divisão proposta por Mauro Barberis, expõe e caracteriza as grandes vertentes da filosofia do direito, quais sejam, o direito natural, o positivismo jurídico, o realismo jurídico e o neoconstitucionalismo ou pós-positivismo. Nos debates sobre a elisão tributária, evidenciam-se características marcantes das correntes positivista e pós-positivista, como se averiguará. Por essa razão, não discorreremos sobre o direito natural, bem como sobre o realismo jurídico.

Deitando raízes doutrinárias no Leviatã de Hobbes, o positivismo jurídico contrapõe-se frontalmente ao direito natural, na medida que entende o justo como sendo as leis postas pelo monarca e, num período histórico posterior, pelo parlamento. Firmou-se historicamente com a Revolução Francesa de 1789. Para o positivismo jurídico, a única fonte do direito é a lei, emanada do parlamento, e somente há de se falar em justo ou injusto em função do cumprimento ou não da lei posta. Caracterizando a fonte de direito para o positivismo jurídico, assevera Renato Becho:

Os usos e costumes, é dizer, as práticas reiteradas da comunidade social, não são mais considerados fontes do direito, exceto se a lei as reconhecer como tal. Entretanto, se a lei reconhece uma conduta social como válida, é a lei e não a comunidade que estabelece a conduta como jurídica. O direito deixa de

ser construção social para ser construção estatal e, especificamente, legislativa.²⁹⁴

Em termos de ciência do direito, contudo, o autor que mais se associou a essa corrente de pensamento jurídico foi o austríaco Hans Kelsen, com sua *teoria pura do direito*. Kelsen afasta do direito quaisquer considerações de ordem sociológica, política ou ideológica para se ater às normas jurídicas que, em seu conjunto, formam o direito. A partir da visualização de uma norma hipotética fundamental, Kelsen vislumbra uma pirâmide normativa, tendo essa norma fundamental no seu ápice, e todas as outras normas hierarquicamente situadas, cada uma encontrando seu fundamento de validade naquela que lhe é superior.

O professor português Menezes Cordeiro aponta quatro objeções ao positivismo jurídico, que o torna incompatível com o grau de desenvolvimento social a que se chegou nestes tempos de globalização. Eis as palavras do autor português:

Em primeiro lugar, um positivismo cabal não admite – não pode admitir – a presença de lacunas. E quando, levado pela evidência, acabe por aceitá-las, não apresenta para elas qualquer solução material: a integração da lacuna – operação que, por excelência, exige o contributo máximo da ciência do direito – realizar-se-á, pois, à margem do pensamento jurídico. Um tanto na mesma linha, verifica-se, depois, que *o positivismo não tem meios para lidar com conceitos indeterminados, com normas em branco e, em geral, com proposições carecidas de preenchimento com valorações*; estas realidades, cada vez mais difundidas e utilizadas nos diversos setores do ordenamento, carecem, na verdade, de um tratamento que, por vezes, tem muito em comum com a integração de lacunas. E tal como nesta, também naquelas o *jus positum* pode não oferecer soluções operativas: o positivismo cairá, então, no arbítrio do julgador. Muito importante na crítica ao positivismo é a sua inoperacionalidade em situações de contradições de princípios. A possibilidade de tais contradições, há muito presentes em Engisch, por exemplo, encontra-se equacionada na presente obra, por Canaris, numa esquematização que não oferece dúvidas ou dificuldades. Ora, a postura metodológica juspositiva não pode, perante o fenómeno, senão negá-lo, ignorá-lo ou remeter a sua solução para os acasos das decisões subjetivas.²⁹⁵

O caráter avalorativo do positivismo jurídico permitiu sua manipulação pelos regimes totalitários instalados na Europa ao longo do século XX, que se utilizaram do direito para a perpetração de atrocidades jamais vistas. A Constituição de Weimar, que tanto inovou na ordem jurídica quando do seu surgimento, pelas inovações trazidas, sobretudo no campo social, foi utilizada por Hitler para governar a Alemanha e levar a cabo a exterminação de milhões de seres humanos.

²⁹⁴ BECHO, Renato Lopes, *Filosofia do direito tributário*, p. 180.

²⁹⁵ CORDEIRO, António Menezes. Prefácio. In: CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1989. p. XX-XXIII. (Ressaltes nossos).

Tal fato, associado ao enfraquecimento dos parlamentos nacionais, trouxe questionamentos quanto ao positivismo exarcebado, dando surgimento a uma nova corrente jusfilosófica denominada neoconstitucionalismo ou pós-positivismo. Aqui se procura resgatar os valores, perdidos no positivismo jurídico, que se limitava a questionar sobre a validade do direito, esquecendo-se de sua valorabilidade. O homem é alçado ao centro das atenções jurídicas, daí alguns autores também se referirem a essa corrente do pensamento como direitos humanos.

No pós-positivismo, a lei deixa de ser a fonte única do direito, passando a coexistir juntamente com os costumes, os usos e a jurisprudência. Ademais, reconhece-se que a própria lei deve conter um valor, a contribuir para a contínua emancipação do homem. Não se trata, contudo, de abandonar a técnica, os instrumentais desenvolvidos pelo positivismo, para a compreensão do direito, mas, antes, utilizá-los, tendo como norte o homem e seu crescimento. Como afirma Renato Becho:

Acolhendo os avanços do conhecimento jurídico do positivismo, a doutrina atual vai além – mesmo que retorne ao passado – e exige que a técnica seja posta a serviço do homem. Assim, a técnica tem, também, que ser aplicada sobre a axiologia e defende-se a finalidade, não apenas a utilidade do direito. A finalidade será sempre o respeito, a garantia e a proteção do homem, de todos os homens, e não do Estado.²⁹⁶

Assim, o pós-positivismo, sem desmerecer os avanços alcançados pelo positivismo, apresenta-se como uma evolução dele, reconhecendo sua técnica, mas lhe adicionado conteúdo material e ampliando as possíveis fontes de direito, para incluir também a sociedade, representada pelos organismos paraestatais, como as organizações não governamentais, grupos sociais minoritários e organismos internacionais de atenção aos valores humanos. O Estado deixa de ser a única fonte do direito, para compartilhar com o povo, com a sociedade.

A Constituição, aqui, passa a ser visualizada como um documento jurídico de força normativa, não apenas como uma mera carta política recheada de normas programáticas, desprovidas de normatividade e apenas cheia de boas intenções. Eis porque alguns teóricos também denominam esta corrente jusfilosófica de neoconstitucionalismo.

O reconhecimento de normatividade em todas as disposições constitucionais obrigou a doutrina a desenvolver técnicas para a compreensão das normas. A velha técnica da subsunção, tão cara aos positivistas, não se mostrava adequada ao tratamento das normas

²⁹⁶ BECHO, Renato Lopes, *Filosofia do direito tributário*, p. 238.

constitucionais, vistos que elas se apresentam com menor densidade normativa, uma vez compostas de conceitos indeterminados, além de haver entre elas constantes choques de valores. Ressurge a argumentação, como método hermenêutico para a superação dos obstáculos apontados, cuja principal técnica é a ponderação de bens jurídicos.

Sob essa técnica, e tendo como norte princípios como a proporcionalidade e a razoabilidade, chega-se a soluções para as contradições de princípios. Nesse contexto, a própria interpretação das normas constitucionais e do direito como um todo muda, pois chega-se à conclusão da impossibilidade de o intérprete obter uma única resposta ao ato de interpretar o direito, além de essa resposta poder variar no tempo, em consequência das mudanças ocorridas na própria sociedade.

Vistas as principais características das correntes jusfilosóficas denominadas de positivista e pós-positivista, poder-se-ia questionar a relevância dessa breve exposição para o tema da elisão fiscal. Ora, nenhum tema em direito tributário põe tanto em evidência as diferenças entre as duas correntes que a elisão tributária, sobretudo quando o instrumento para tratá-la, em sua forma abusiva, é a utilização de uma cláusula geral.

Já tivemos a oportunidade de averiguar que parte da doutrina rechaça veementemente a utilização de conceitos indeterminados em direito tributário, sob o argumento de que o princípio da estrita legalidade impediria essa utilização, posto que ficaria a cargo do intérprete a sua formatação, dando margem à discricionariedade. Alberto Xavier bem representa esse pensamento.

Segundo o professor português, “o princípio da tipicidade fechada exige a utilização de conceitos determinados, entendendo-se por estes aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos”, tendo sido a pretensão do constituinte “subtrair à disponibilidade do Poder Executivo e Judiciário qualquer técnica direta ou indireta de criação ou aumento de tributos.”²⁹⁷ Mas, como já se viu, a modernidade, com as rápidas mudanças sociais, muito pelo contrário, exige a utilização pelo direito de cláusulas gerais, o que se evidencia claramente no âmbito de direito civil, mas mesmo no direito tributário, conforme se demonstrou com o exemplo dado anteriormente a respeito da contribuição ao Seguro de Acidentes do Trabalho (SAT) referendada pela jurisprudência.

Assim, com base nesse discurso formalista, parte da doutrina rejeita a possibilidade de existência, no ordenamento jurídico nacional, de uma cláusula geral antielisão. Comungam com a ideia de incompatibilidade de uma norma geral antielisiva ao nosso ordenamento

²⁹⁷ XAVIER, Alberto, *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, p. 19 e 26.

jurídico Hugo de Brito Machado²⁹⁸, Ives Gandra da Silva Martins²⁹⁹ e Sacha Calmon Navarro Correia³⁰⁰, dentre outros nomes de menor envergadura.

Conforme já relatado, esses autores veem a tributação como agressão ao patrimônio do cidadão, daí a necessidade de erigir a legalidade como escudo do contribuinte contra as iminentes investidas do Fisco. Ives Gandra chega a classificar as normas tributárias como normas de rejeição social. Nos textos dos autores citados, ao tratarem de uma possível atuação estatal através de uma norma geral antielisiva em nosso ordenamento jurídico, é comum esses autores utilizarem vocábulos como “poder compressor”, “agressões”, “avidez arrecadatória”, “atitude tirânica do fisco” “usurpação do poder”, “golpe de estado” “Estado onipotente e opressor”.

Segundo Marco Aurélio Greco³⁰¹, aqueles que rejeitam a possibilidade de existência de uma norma geral antielisão o afirmam baseado no fato de que uma norma de tal jaez:

- a) agride a legalidade estrita, garantida no artigo 150, I da CF/88;
- b) viola a tipicidade fechada, que é colorário da legalidade estrita, e, por conseguinte, configura uma segunda violação ao artigo 150, I da CF/88; e
- c) instaura a tributação por analogia e introduz a interpretação econômica no direito tributário brasileiro, que também seriam vedadas pelo artigo 150, I da CF/88, com o que agrediria, também, o princípio da certeza e da segurança das relações jurídicas.

Vê-se que o obstáculo intransponível alegado é indubitavelmente o princípio da legalidade que, para os autores de índole formalista, é alçado ao *status* de princípio supremo da tributação no Brasil, superior a qualquer outro princípio. Tal pensamento é questionável, conforme já se evidenciou no capítulo relativo aos princípios constitucionais, tanto pelo fato de nenhum princípio se mostrar absoluto, como pelo fato de ser questionável esse atributo “estrito”, ao menos no feitio que lhe impõe a citada doutrina, associando-o ao princípio da tipicidade na esfera penal, igualando assim bens jurídicos como a liberdade e a propriedade, que, como já se viu, se diferenciam em valor.

²⁹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade: análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 114.

²⁹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão é incompatível com o sistema constitucional brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 123.

³⁰⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 284.

³⁰¹ GRECO, Marco Aurélio. Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 185.

De qualquer forma, deve-se reconhecer que o princípio da legalidade não teria como promover um fechamento total do sistema, sendo “incapaz de dar nascimento a uma ordem tributária plena e completa”, fazendo-se necessário o aporte de outros princípios, sobretudo de cunho material, como a igualdade na tributação, a capacidade contributiva e a solidariedade, para dar o necessário fechamento ao sistema, levando-o a atingir a almejada justiça tributária.

Por outro lado, o fato de as cláusulas gerais conterem, sim, termos de conceito indeterminado não implica deixar à discrição do intérprete sua interpretação, pois aqui não se trata de discricionariedade, mas de juízos de legalidade, conforme aponta o professor Eros Grau. Assim, a instituição de uma norma geral antielisão não acarreta o uso da analogia, nem favorece a interpretação econômica do fato tributário. Permite apenas que, dada a ocorrência de abuso de direito por parte do contribuinte, certa situação por ele construída seja desconsiderada para fins tributários, incidindo a norma tributária sobre o fato real.

No atual estágio em que a ciência do direito se encontra, reconhecida a existência de valores impregnados na norma jurídica, como afirma Ricardo Lobo Torres³⁰², “se tornou indefensável a posição no sentido de que a elisão, praticada com base na interpretação dos conceitos de direito privado e sem simulação, é sempre lícita”. Essa constatação corrobora a necessidade de existirem formas de controle da elisão abusiva, e uma das mais eficazes é através de cláusulas gerais antielisão, que foram adotadas por quase todos os países europeus, e mesmo por países regidos pelo sistema de *common law*, como o Canadá e a Austrália.

E, como afirma Ricardo Lobo Torres³⁰³, em nenhum desses países saiu a doutrina a alegar a inconstitucionalidade de tal dispositivo, pelo menos de uma forma tão categórica quanto se viu em nosso país, e em nenhum desses países qualquer tribunal constitucional decretou a inconstitucionalidade dessas cláusulas.

Assim, pelas razões expedidas ao longo da presente pesquisa, resumidamente detalhadas nos parágrafos anteriores, não vemos como defender uma incompatibilidade entre uma norma geral antielisão e o princípio da legalidade, em nosso ordenamento jurídico. Antes seria o caso de tentar-se conciliar os princípios em choque – legalidade e igualdade, representada pela capacidade contributiva –, em tese antagônicos, através das modernas técnicas jurídicas aportadas pelo pós-positivismo, sobretudo pela argumentação jurídica, calcada na ponderação dos princípios colidentes. Afinal de contas, como afirma Ricardo Lobo Torres:

³⁰² TORRES, Ricardo Lobo, *Normas de Interpretação e integração do direito tributário*, p. 128.

³⁰³ *Ibidem*, p. 245.

Não se trata de defender posições apriorísticas favoráveis ou contrárias à elisão, mas de procurar, por intermédio da metodologia jurídica, fixar os limites legítimos do planejamento fiscal e da elisão lícita, que coincidem com a própria possibilidade expressiva da letra da lei, de tal modo que as normas antielisivas apenas se tornassem necessárias nos casos de abuso de direito.³⁰⁴

Portanto, longe de se apresentar como inconstitucional, uma norma geral antielisão em nosso ordenamento jurídico se mostraria conforme com os princípios maiores da igualdade e da justiça, contribuindo para um aperfeiçoamento do nosso sistema tributário e diminuindo-lhe as imperfeições, não implicando, se bem controlado o seu uso, em amesquinçamento do princípio da legalidade, essencial em um Estado Democrático de Direito.

Na realidade, a introdução de uma norma geral antielisão se apresentaria coerente ao grande movimento jurídico de aperfeiçoamento das relações entre os diversos membros da sociedade, e entre estes e o Estado que os representa, relações a serem pautadas pela boa-fé e pela eticidade, apresentando-se apenas como mais uma restrição, imposta pelo ordenamento jurídico, à autonomia privada.

5.2 Artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional: norma geral antielisão?

Tendo-se chegado à constatação de que uma norma geral antielisiva seria compatível com o ordenamento jurídico nacional, é chegada a hora de averiguar se a norma positivada no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional é, de fato, uma norma geral antielisiva. Que a intenção do Poder Executivo era, de fato, a criação da dita norma, não há a menor sombra de dúvidas, pelo que se depreende da exposição de motivos que acompanhou o Projeto de Lei Complementar n. 77 de 1999, cujo excerto abaixo transcrevemos:

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

³⁰⁴ TORRES, Ricardo Lobo, *Normas de Interpretação e integração do direito tributário*, p. 128.

Nas discussões ocorridas nas comissões do Congresso Nacional também se pode evidenciar a clara intenção de positivar uma norma antielisão. O texto foi aprovado praticamente na forma em que foi enviado ao Congresso Nacional, com uma única alteração, relativa à inclusão da qualificadora “ordinária” à lei que iria instituir os procedimentos para a aplicação da norma em questão.³⁰⁵

Se bem que seja verdade que a norma jurídica, ao ganhar validade, desprende-se do legislador, devendo, a partir daí, ser interpretada simplesmente por seu conteúdo, abstraindo-se das intenções do legislador, o fato dela ter sido tratada na fase legislativa como direcionada ao combate à elisão abusiva é sintomático e importante para a sua análise.

O surgimento do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional no ordenamento jurídico nacional, introduzido pela Lei Complementar n. 104, já se afirmou, acarretou acesos debates na doutrina nacional, no sentido de analisar a possibilidade de existência de uma norma antielisão em nosso ordenamento jurídico, de identificar seu conteúdo, hipóteses de incidência e eficácia.

Mesmo os autores que entendiam inconstitucional qualquer norma geral antielisão se puseram a analisar o parágrafo único do artigo 116, tentando dar ao dispositivo uma interpretação “conforme à Constituição”, a fim de preservá-lo de uma inconstitucionalidade material supostamente existente. Como o dispositivo continha em sua redação o vocábulo “dissimular”, que tem o sentido técnico jurídico de “simulação relativa”, prevaleceu o entendimento, entre esses autores, de que o dispositivo se voltaria para o combate da simulação, na sua espécie relativa.

Mas, por outro lado, questionavam outros autores porque o legislador se daria ao trabalho de criar um dispositivo antissimulação, quando ela já era eficientemente combatida através do inciso VII do artigo 149 do Código Tributário Nacional. Mesmo que, em resposta, aqueles mesmos autores afirmassem que o artigo 149 continuaria a ser utilizado nos casos de simulação absoluta, e o novo nos casos de simulação relativa, tal resposta não era convincente, pois o artigo 149 sempre pôde ser utilizado em ambas as circunstâncias.

Insurgindo-se contra essa interpretação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, Ricardo Lobo³⁰⁶ lembra que “a desconsideração da autoridade administrativa refere-se a um ato ou negócio jurídico *verdadeiramente acontecido*, sem

³⁰⁵ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como limitador do poder da administração. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 85-89.

³⁰⁶ TORRES, Ricardo Lobo, *Normas de Interpretação e integração do direito tributário*, p. 256.

qualquer simulação, absoluta ou relativa, porque, como já vimos, na elisão o fato gerador concreto é verdadeiro”.

Parece absurda a ideia de que o Congresso Nacional tenha se reunido para dispor sobre combate à simulação, quando já havia dispositivo no próprio Código Tributário Nacional a esse respeito. Ademais, os procedimentos administrativos para a efetivação do lançamento tributário, em decorrência do artigo 149 do Código Tributário Nacional, são altamente favoráveis ao Fisco, não fazendo sentido que o legislador previsse procedimentos bem mais complexos para tratar a mesma simulação.

O fato de já haver norma tributária aplicável aos casos de simulação no próprio Código Tributário Nacional, aliado ao de constar expressamente na exposição de motivos que a norma em questão visava ao combate à elisão na sua forma abusiva, bem como as discussões parlamentares, nos leva à conclusão de que a norma constante do parágrafo único do artigo 116 trata-se, de fato, de norma geral antielisão.

5.3 Interpretando o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional

A verdade é que no afã de entender o sentido do novo dispositivo, e sem uma maior reflexão sobre ele, interpretações absurdas foram num primeiro momento ventiladas, como a de que o dispositivo estaria voltado ao combate à evasão, regulando o artigo 149 do Código Tributário Nacional e, como haveria necessidade de regulamentação, o Fisco estaria impedido de combatê-la através do lançamento tributário, até que a lei ordinária fosse editada³⁰⁷. Passado o momento inicial, surgiram interpretações mais ponderadas do dispositivo, mesmo entre aqueles que defendiam se tratar de norma voltada ao controle da simulação, afastando os radicalismos do primeiro momento.

Ao analisarmos as diversas normas gerais antielisão nos ordenamentos estrangeiros estudados, verificamos que em todas elas está configurado o critério material a ser utilizado para a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos – artificiosos ou impróprios, com os mesmos efeitos econômicos dos usuais, na Espanha; em abuso de direito, quer fictícios quer levados a cabo com o único propósito de diminuir ou anular os tributos a pagar, na França;

³⁰⁷ TROIANELLI, Gabriel Lacerda, O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como limitador do poder da administração, p. 85-102.

artifícios ou fraudulentos e com abuso de formas jurídicas, em Portugal; sem válidas razões econômicas, na Itália; com meios legais inapropriados, na Alemanha.

Ao verificarmos o enunciado do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional – 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 ordinária³⁰⁸ – à procura desse critério material, presente em todas as cláusulas antielisão de direito comparado estudadas, simplesmente não o encontramos.

Tal fato levou Ricardo Torres³⁰⁹ a afirmar que “utilizar a lei, ordinária ou complementar, para regulamentar a norma antielisiva constante de outra lei complementar, era inusitado e traria ainda mais confusão à temática da elisão”. De fato, a forma como o texto do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional foi redigido contrasta com todas as outras cláusulas gerais de direito comparado já estudadas.

No caso brasileiro, há o agravante de essa estrutura desenhada (lei complementar + lei ordinária) implicar em deixar a cargo de cada ente da federação discorrer sobre esses critérios materiais, provocando não somente o aumento do nosso “carnaval tributário”, pelo fato de cada ente poder escolher seus próprios critérios, mas também por provocar a possibilidade de eventual choque de competência. Assim, o desenho jurídico da norma antielisão provou ser dos mais desastrosos. Não podemos deixar de reconhecer que, realmente, a redação dada ao dispositivo ora sob análise pecou por não ter incluído, já na lei complementar, os critérios materiais que ensejariam a aplicação do dispositivo.

Tentando interpretar a norma em questão, Ricardo Lobo Torres³¹⁰ identifica sua inspiração no modelo de combate à elisão abusiva existente na França. Para defender seu ponto de vista, cita o artigo 1.741 do Código Geral de Impostos, que estabelece sanções aos que “voluntariamente dissimulem uma parte dos rendimentos sujeitos ao imposto”, bem como o artigo 64 do Código de Processo Fiscal, por nós já referido, que prevê a desconsideração de atos ou negócios que “dissimulem o verdadeiro conteúdo de um contrato ou convenção”.

Sob o nosso ponto de vista, entendemos que não se trata bem de “inspiração”, pois para afirmarmos tal, deveria ter sido escolhido o critério material francês, o que não ocorreu,

³⁰⁸ BRASIL. Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: abr. 2010.

³⁰⁹ TORRES, Ricardo Lobo. A chamada “interpretação econômica do direito tributário”, a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 242.

³¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo, *Normas de Interpretação e integração do direito tributário*, p. 237.

pois o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional nem mesmo elege critério desse naipe. Acreditamos, contudo, que a referência à legislação francesa tenha cabimento, no tocante ao significado do vocábulo “dissimular”, que é utilizado ali com o sentido corrente e usual de “esconder”. O legislador brasileiro teria, assim, utilizado o verbo “dissimular” no mesmo sentido da legislação francesa, no sentido ordinário de esconder, ocultar.

Assim, concluiu o professor carioca que “a ‘dissimulação’ nada tem que ver com a simulação, que elisão não é; dissimular é encobrir, ocultar, disfarçar, atenuar os efeitos de algum fato, e não se confunde com simular, que tem o sentido de fingir ou fazer parecer real”.³¹¹

Parece assistir razão ao professor carioca, sobretudo quanto à interpretação que se deva dar ao vocábulo “dissimular”. Ele há de ser entendido, de fato, no seu sentido usual e não no técnico jurídico, sob o risco de chegarmos à interpretação absurda de que o dispositivo foi introduzido redundante e desnecessariamente em nosso ordenamento jurídico.

5.3.1 Abrangência da norma

Mas, em que situações concretas seria aplicável o dispositivo em questão?

Como se viu, na redação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional não foram especificados os critérios materiais necessários para a aplicação do dispositivo. Tal fato dificulta a descoberta das hipóteses em que essa norma seria aplicável.

Ao analisar a legislação de quatro países europeus – França, Alemanha, Inglaterra e Itália –, no que tange ao tratamento da elisão fiscal, Cyrille David³¹², em obra datada de 1993, chega à conclusão de que nesses países somente a elisão abusiva seria combatida, uma vez verificado o uso abusivo do direito pelo contribuinte. Assim, entende que o combate à elisão nesses países se daria tratando-a ora sob a forma de abuso de direito/simulação, ora sob a forma de abuso de direito/fraude de intenção.

A primeira forma de tratamento – a simulação –, constatou David, apresenta-se de maneira absolutamente geral em todos os países estudados e com as mesmas características já

³¹¹ TORRES, Ricardo Lobo, *Normas de Interpretação e integração do direito tributário*, p. 243.

³¹² DAVID, Cyrille, *L’abus de droit en Allemagne, en France, en Italie, aux Pays-bas et au Royaume-uni*, passim.

demonstradas nesta pesquisa: ora atos ou negócios simplesmente inexistentes, ora negócios não desejados, que encobririam negócios dissimulados, estes verdadeiramente queridos.

Já a segunda forma de tratamento da elisão – fraude de intenção – se referiria ora à falta de intenção negocial, ora à falta de substância sobre a forma e se daria quando presentes três condições, segundo apurou David, a partir do estudo das legislações dos países citados: a) existência de uma montagem ou estrutura (anormal, artificial ou inadequada); b) motivo fiscal ou intenção exclusiva (ou preponderante) de redução do ônus do tributo; e, c) contrariedade ao espírito da lei.

Ainda que o estudo tenha se realizado no ano de 1993, quando ainda nem existia na Itália, por exemplo, norma contra a elisão abusiva, somente lá introduzida em 1999, conforme se verificou, entendemos que a classificação ainda resta válida, até porque, se pôde constatar, todas as normas de combate à elisão abusiva, aqui estudadas, surgidas posteriormente – Portugal e Itália – se enquadrariam nos requisitos elencados por Cyrille David.

Já se viu que a norma do Código Tributário Nacional sob análise não visa ao combate da simulação, pois, conforme já se asseverou, já havia norma específica no Código Tributário Nacional voltada para esse fim. Assim, se seguirmos a classificação de David, teríamos unicamente a possibilidade de o dispositivo em questão se voltar para o abuso de direito na modalidade fraude de intenção. Seria o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional voltado ao combate do abuso de direito na modalidade fraude de intenção?

Na Medida Provisória n. 66/2002, através da qual se tentou sem sucesso a regulamentação requerida pelo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, constavam, no artigo 14, os critérios materiais para a aplicação do dispositivo legal. Eis sua redação:

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

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

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

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

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

Assim, vê-se que, de fato, se a referida regulamentação tivesse sido efetivamente aprovada pelo Congresso Nacional tornando-se lei, teria sido instituída uma norma de combate à elisão sob a forma de abuso de direito/fraude de intenção, tal como especificada por David. A norma seria assim aplicável toda vez que, presente mais de uma opção de se realizar um determinado negócio ou ato jurídico, as partes optassem pela mais onerosa ou pela mais complexa delas (falta de propósito negocial), ou ainda realizassem negócio indireto, quando tivessem a opção de atingir o mesmo efeito econômico de forma direta (abuso de forma).

Assim, teríamos a positivação do conceito anglo saxão de *business purpose*, já estudado quando da análise do tratamento da elisão pelo direito americano, e do abuso de formas, instituto típico do direito alemão e ali existente desde o início do século passado.

O fato é que, em não tendo sido aprovados os artigos em questão, resta prejudicada a análise da abrangência da norma prevista no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, pois não se tem a visualização clara dos critérios materiais que nortearão a aplicação do dispositivo.

Pode-se, contudo, a título meramente especulativo, deitar algumas linhas sobre o instituto do abuso de direito, aqui entendido em seu sentido lato, o que também inclui o instituto da fraude à lei, a fim de analisar inicialmente se tais institutos seriam aplicáveis no direito tributário, especificamente ao fenômeno elisivo, e, em sendo positiva a resposta, de que forma e em que circunstâncias.

Ocorre abuso de direito, em sentido estrito, quando o agente deixa de considerar a finalidade social de seu direito subjetivo e o exorbita ao exercê-lo, causando prejuízos a outrem. Após mencionar que o tema do abuso de direito se insere no campo da teoria geral do direito, sendo portanto aplicável a todos os campos do direito, Sílvio Venosa³¹³ alerta que a sua noção se insere no conflito entre o interesse individual e o interesse coletivo. O instituto jurídico do abuso de direito pressupõe que nenhum direito é absoluto, e que sempre se deve exercê-lo em função do seu destino econômico e social.

Como foi visto, gozam os contribuintes de direito de se auto-organizarem, não estando, de forma alguma, obrigados a escolher a hipótese que implique uma maior carga tributária, caso se lhes apresentem duas alternativas possíveis e lícitas. Grande controvérsia existe entre os estudiosos do direito tributário, no sentido da aplicação do instituto jurídico do

³¹³ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009. v. 1, p. 533-534.

abuso de direito às relações tributárias. Alguns tributaristas questionam se se poderia falar em abuso desse direito de auto-organização pelo contribuinte.

Alberto Xavier³¹⁴, por exemplo, se opõe veementemente à aplicação da teoria do abuso de direito no direito tributário em geral, e especificamente quanto ao direito de os contribuintes se auto-organizarem. Inicialmente, afirma que o instituto não seria aplicável às relações entre particulares e o Estado, sendo típica e exclusiva do direito privado, no qual existiriam relações paritárias. Ressalta que as relações tributárias se dariam entre liberdades e competência, e não entre direitos subjetivos. Argumenta ainda que a análise prática da ocorrência de abuso de direito traria um ingrediente subjetivo por parte do intérprete, o que não se coadunaria com o princípio da tipicidade cerrada existente no direito tributário. Assim, seria introduzido subjetivismo incompatível com os ditames constitucionais.

Em contraposição a Alberto Xavier, temos o pensamento diametralmente oposto de Marco Aurélio Greco³¹⁵. Salienta o professor paulista que o instituto do abuso de direito, apesar de normalmente associado ao direito civil, deita raízes na teoria geral do direito, sendo aplicável a qualquer área jurídica, o que, aliás, se verifica atualmente, tendo atingido, sob a denominação de abuso de poder, campos do direito administrativo, ramo de direito público, como o direito tributário.

Assim, para o autor, o direito de auto-organização dos particulares, sendo um direito, não poderia se apresentar de forma absoluta, não podendo ser gozado abusivamente, sujeitando-se, em caso de abuso, às consequências legais advindas. Essas consequências incluem a anulabilidade do ato ou negócio abusivo, até a neutralização dos efeitos do abuso, tornando-se o ato ou negócio inoponível à parte ou a terceiros que sofreram o dano. Essa última é normalmente a consequência no direito tributário, quando o contribuinte abusa de direitos subjetivos públicos, tais como créditos escriturais (no ICMS e IPI), direitos de opção (lucro real, presumido, SIMPLES) ou ainda isenções ou hipóteses de não incidência tributária, ocasiões em que se procede ao lançamento tributário com base no artigo 149 do Código Tributário Nacional, simplesmente não se reconhecendo o crédito, a opção ou a isenção alegada.

Já na fraude à lei, também instituto inicialmente presente no direito privado, mas de nenhuma forma a ele restrito, o agente, não desejando a incidência de uma norma imperativa, planeja sua ação de forma a que outra norma, a ele mais favorável, incida no caso concreto. Haveria uma norma não desejada, contornada, e outra utilizada pelo particular.

³¹⁴ XAVIER, Alberto, *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, p. 101-109.

³¹⁵ GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento tributário*, p. 195-208 e 222-238.

Marco Aurélio Greco considera as figuras do abuso de direito e da fraude à lei como regras de calibração do sistema jurídico, na nomenclatura utilizada por Tércio Sampaio Ferraz Júnior, pertencendo ambas à teoria geral do direito, cujo objetivo seria “neutralizar hipóteses que se opõem ou negam a imperatividade do sistema”, aplicáveis inclusive no direito tributário, independentemente de previsão legal expressa em textos legais. Na suas palavras:

O abuso e a fraude à lei são figuras instrumentais para controlar condutas que normalmente escapariam de um crivo mais rigoroso se olhássemos apenas sob a ótica da legalidade pura. O ordenamento jurídico não se resume à legalidade; ele contempla também mecanismos em última análise de neutralização da esperteza.³¹⁶

Entende Marco Aurélio Greco que o direito de auto-organizar-se dos contribuintes, através de atos ou negócios jurídicos, somente seria exercido de forma normal, amparável pelo ordenamento jurídico, se existir uma razão, uma causa extratributária que o justifique, inserindo o planejamento dentro de um contexto econômico maior, dentro de objetivos empresariais ou pessoais. Nas palavras do autor:

[...] o exercício da liberdade deve decorrer de circunstâncias ou eventos ligados à conveniência pessoal, a interesses de ordem familiar, a questões de natureza econômica ou ligadas ao desenvolvimento da empresa, ao seu aprimoramento ou à melhoria de sua eficiência, etc.³¹⁷

Como afirma Marco Aurélio³¹⁸, “sempre que o exercício da auto-organização se apoiar em causas reais e não unicamente fiscais, a atividade do contribuinte será irrepreensível e contra ela o fisco nada poderá objetar”. Por outro lado, se os atos ou negócios jurídicos tiverem a única ou precípua finalidade de economizar tributos, estaria o contribuinte abusando do direito de auto-organizar-se, não sendo aceitável seu planejamento tributário.

Chega Marco Aurélio Greco a essa conclusão a partir de uma interpretação sistemática da nossa Constituição, tendo em vista os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da solidariedade e do Estado Democrático de Direito.

No pensamento de Marco Aurélio Greco, as figuras do abuso de direito e da fraude à lei, uma vez presentes em planejamentos tributários, determinariam a inoponibilidade deles para fins tributários, independentemente da aplicação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, por se constituírem em institutos de teoria geral do direito e, portanto, aplicáveis independentemente de previsão legal expressa.

³¹⁶ GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento tributário*, p. 222.

³¹⁷ Ibidem, p. 203.

³¹⁸ Ibidem, mesma página.

Muito se discutia, antes do advento do novo Código Civil, se os atos abusivos, independentemente de serem oponíveis ou não às partes prejudicadas, poderiam ser taxados de ilícitos. Apesar de entender que as figuras do abuso de direito e da fraude à lei são aplicáveis independentemente de previsão expressa em texto legal, afirma o autor que essa discussão, contudo, restou superada, pelo menos em relação ao abuso de direito em sentido estrito, com a redação do artigo 187 do novo Código Civil que, taxativamente, expressou a ilicitude do abuso de direito.

Salienta Marco Aurélio Greco³¹⁹ que, a partir da vigência do novo Código Civil, sendo o abuso de direito um ilícito jurídico, todo e qualquer planejamento tributário que assim se apresentar não poderia ser entendido como elisão fiscal, visto ser pressuposto da elisão a licitude dos atos praticados.

Ricardo Lobo Tôrres também comunga da opinião de Marco Aurélio Greco de que, em havendo fraude à lei ou uso abusivo do direito de auto-organizar-se, os atos ou negócios jurídicos não poderiam ser tratados como casos de elisão, mas sim de evasão. Alerta o autor que o fato de as normas antiabuso do Código Tributário Nacional – parágrafo único do art. 116 – e do Código Civil – art. 187 –, dentre outras, terem entrado em vigor no mesmo período, demonstra um movimento do direito, como um todo, na direção da exigência de mais eticidade nas relações, sejam elas de direito privado ou público. Assim ele se expressa:

Por muito mais que mera coincidência, a publicação das duas leis marcam um momento de renovação do direito brasileiro, com a superação de posições positivistas formalistas e com a procura do mais íntimo relacionamento com a ética, sem falar na busca de inserção no mundo globalizado.³²⁰

Ressalta o professor carioca, para amparar seu pensamento, a unidade do direito, não condizente com a interpretação isolada da ilicitude, restrita apenas ao campo do direito privado. Segundo o autor³²¹, “não há fratura nem colisão entre o direito civil e o direito tributário”. Aponta ainda o crescente tratamento doutrinário do abuso de direito como gênero, compreendendo várias figuras que representam o desencontro entre forma e substância.

Outro autor que comunga do mesmo pensamento dos dois autores anteriormente citados é Douglas Yamashita. Para ele, os institutos do abuso de direito e da fraude à lei, além, é claro, da simulação, quando presentes nos planejamentos tributários, os contaminariam, os tornando espécie do gênero evasão. Assim afirma:

³¹⁹ GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento tributário*, p. 202.

³²⁰ TORRES, Ricardo Lobo, *Normas de Interpretação e integração do direito tributário*, p. 269.

³²¹ *Ibidem*, p. 273.

Como toda conduta ilícita para o direito privado será igualmente ilícita para o direito tributário, salvo expressa disposição de lei tributária em contrário, e como o direito privado considera ilícitos a simulação (art. 167), o abuso de direito (art. 50 e 187) ou a fraude à lei (art. 166, VI), logo, toda conduta ilícita por simulação, abuso de direito ou fraude à lei será igualmente ilícita para o direito tributário.³²²

O autor rebate um a um os argumentos dos que são contra a aplicação dos institutos em questão no direito tributário: à suposta necessidade de dano, afirma que nem mesmo o artigo 187 o exige; ao fato de o dever tributário se apresentar como uma prestação, não um direito, argumenta não somente com a existência de direitos privados contra o Estado, mas também de direitos subjetivos públicos, concedidos aos contribuintes, e, por fim, pela possibilidade de direitos permitidos pelo direito privado com reflexos no âmbito tributário.

Em termos de fraude à lei, salienta que são passíveis de fraude não somente as normas proibitivas, mas também as impositivas, inclusive as que se apresentam como imperativos condicionados, como são as tributárias, dando um exemplo do próprio direito privado: a venda de ascendente a descendente sem anuência dos outros descendentes.

Exemplo muito citado de fraude à lei no âmbito tributário relaciona-se a casos de pagamento de prêmios de seguro por contribuintes na década de 50, deduzindo esse prêmio do imposto a pagar e, logo após a entrega da declaração, requerendo o cancelamento do seguro e recuperando o valor já pago. À época, os tribunais entenderam ter havido fraude à lei tributária, conforme demonstram os julgamentos dos processos RE n. 40.518/BA, de 1961³²³, RMS n. 3.419/DF³²⁴, de 1956, e RMS n. 16.105/GB³²⁵, de 1966.

Ao tratar dos institutos do abuso de direito e da fraude à lei, Heleno Tôrres³²⁶ explicita que, ao lado do sistema de ilícitos típicos, que visa a sancionar o descumprimento de normas

³²² YAMASHITA, Douglas. Incorporação às avessas: revisitando limites legais e jurisprudenciais ao planejamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 131, p. 8, ago. 2006.

³²³ “Imposto de renda. Seguro de vida feito pelo contribuinte para furtar-se ao pagamento do tributo. Fraude à lei. Além da primeira categoria de fraude à lei, consistente em violar regras imperativas por meio de engenhosas combinações cuja legalidade se apoia em outros textos, existe uma segunda categoria 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 à lei é imanente a todo o ordenamento jurídico, que não pode ver, com indiferença, serem ilididas, pela malícia dos homens, as suas imposições e as suas proibições. Executivo fiscal, julgado precedente.” (STF – Embargos ao RE n. 40.518/BA, Pleno, rel. Min. Cândido Motta Filho, rel. para o acórdão Min. Luiz Gallotti, j. 19.05.1961).

³²⁴ “Fraude à lei. Desprovemento de recurso de mandado de segurança.” (STF – RMS n. 3.419/DF, Pleno, rel. Min. Orosimbo Nonato, j. 06.07.1956, *RTJ*, v. 1-01, p. 201).

³²⁵ “Imposto de renda. Seguro com que se visa a sonegação do imposto. Fraude à lei. A fraude à lei muitas vezes consiste, como assinalam os mestres, em abrigar-se alguém na literalidade de um texto para fazê-lo produzir efeitos contrários ao seu espírito. Segurança negada.” (STF – RMS n. 16.105/GB, Terceira Turma, rel. Min. Luis Gallotti, j. 03.03.1966, *DJ*, de 17.08.1966).

³²⁶ TÔRRES, Heleno Taveira, *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*, p. 333-336.

obrigatórias ou proibitivas, existe também um sistema de ilícitos atípicos, expresso em cláusulas gerais e aplicáveis nos casos de condutas permitidas, mas realizadas em prejuízo de alguém e contra o ordenamento jurídico como um todo. Cita como exemplo desses últimos os institutos do abuso de direito, da fraude à lei e do desvio de poder, entre outros.

Rejeita contudo, o professor pernambucano, o instituto do abuso de direito no campo tributário, pois o associa intimamente às relações privadas. Alude a uma suposta falta de “justificativa constitucional” para tal, mas ao elencar as razões específicas, que fundamentariam seu pensamento, não visualizamos qualquer aspecto constitucional. São elas: a) na relação tributária, quem teria direito subjetivo seria o Fisco, não o contribuinte; b) mesmo que se entendesse haver direito subjetivo do contribuinte, “seu excesso nada pode afetar o fisco, salvo quando viole disposição expressa de lei”; e, c) e quando o abuso estiver presente em relações privadas que tenham reflexo na seara tributária, também o instituto não é aplicável, por falta de disposição expressa em lei.

À primeira razão elencada por Heleno Tôrres, podemos objetar com a existência de direitos subjetivos públicos, já mencionados na presente pesquisa. Aliás, nos parece que o próprio autor reconhece implicitamente a existência de direitos subjetivos dos contribuintes, pois a eles dedica as duas outras razões que justificariam a impossibilidade de utilização do abuso de direito no campo tributário. Quanto a essas duas outras razões, entendemos que também não assiste razão ao autor, mas somente nos oporemos a elas um pouco mais a seguir.

Heleno Tôrres aceita a possibilidade de haver utilização abusiva da autonomia privada, com a intenção de “superar os limites de norma de ordem pública.” E, apesar de entender inaplicável ao direito tributário o conceito de abuso de direito, entende aplicável o de fraude à lei nesses casos:

O uso da autonomia privada, onde não lhe caiba exercício, em campo regrado previamente por normas cogentes, pode justificar o agir em *faus legis*, enquanto meio de violação indireta da norma superada, pela constituição de norma individual e concreta que se conforma com norma de cobertura permissiva do agir contrário à lei imperativa.³²⁷

Para que o ato concreto de autonomia privada pudesse ser entendido como fraude à lei, além dos requisitos clássicos do instituto, entende Heleno Tôrres ser necessário que o negócio em causa ou a série de negócios, sejam eles típicos ou atípicos, se apresentem “desprovidos

³²⁷ TÔRRES, Heleno Taveira, *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*, p. 341.

do seu efeito típico causal”³²⁸. Assim, “a fraude à lei que importa ao direito tributário é o afastamento de regime mais gravoso ou tributável por descumprimento indireto de regra imperativa de direito privado, na composição do próprio ato ou negócio jurídico”.³²⁹

Ao se questionar se o direito tributário poderia fazer uso da regra geral antifraude do Código Civil brasileiro, estabelecida no artigo 166, VI, Heleno Tôrres ora menciona a possibilidade de alegação em eventual processo judicial, ora aponta a utilização do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, para fins de desconsideração dos atos em fraude à lei. Contudo, seu raciocínio todo pressupõe a utilização desse conceito civil no direito tributário.

Portanto, Heleno Tôrres defende, como uma das possíveis abrangências do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, as hipóteses de fraude à lei, dentro dos requisitos por ele elencados. Colhemos ainda de sua obra mais extensa sobre elisão fiscal que ele entende ainda aplicável o parágrafo único do artigo 116 aos casos de simulação e aos negócios sem qualquer causa.

Resumindo o pensamento do professor pernambucano, temos que também ele concorda que a autonomia privada, o poder de se auto-organizar, pode sofrer distorções, devendo o ordenamento jurídico combater o seu uso abusivo, quando implicar um contorno de lei cogente que, caso não ocorresse, impor a o surgimento da relação jurídico tributária. Entende, contudo, que o combate ao uso abusivo desse direito se dê através do instituto da fraude à lei, e não do abuso de direito, como pensa Marco Aurélio Greco.

Na esteira de Marco Aurélio Greco, Douglas Yamashita e Ricardo Lobo Torres, consideramos que os institutos do abuso de direito e da fraude à lei sejam plenamente aplicáveis às relações de direito tributário, inclusive nos casos em que se possa visualizá-los nos atos ou negócios levados a efeito pelos contribuintes com o único ou exclusivo objetivo de diminuir ou anularem o pagamento de tributos.

Como já se salientou, trata-se de institutos de teoria geral do direito, aplicáveis, portanto, a todo fenômeno jurídico. Afinal de contas, o direito é uno, apresentando-se como sistema coerente, ou pelo menos tendente a uma coerência, e, em não havendo ressalvas no direito tributário quanto à utilização desses institutos, não há como negar-lhes a aplicação. Por outro lado, deve-se considerar que a autonomia privada se apresenta como um direito subjetivo do cidadão, passível de ser abusado em seu uso.

³²⁸ TÔRRES, Heleno Taveira, *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elisão tributária*, p. 342.

³²⁹ *Ibidem*, p. 351.

A questão do abuso de direito na seara tributária talvez possa ser melhor visualizada com exemplos práticos de planejamentos tributários que, submetidos ao crivo da Administração fiscal, receberam tratamentos diversos pelos órgãos de julgamento administrativo, não em função da diversidade das turmas julgadoras, mas pelas características fáticas que envolveram cada caso.

Nesse sentido, são paradigmáticos os exemplos de planejamento tributário para aproveitamento de prejuízos fiscais, operações que se convencionou chamar de “incorporação às avessas”.

A razão de ser desse tipo de planejamento tributário é que a legislação tributária proíbe a compensação de prejuízos da sucedida, por parte da pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão, nos termos do artigo 514 do Decreto n. 3000/99 (Regulamento do Imposto de Renda).

Na realidade, essa vedação já existia nos artigos 382 e 384 do Regulamento do Imposto de Renda de 1980 (Dec. n. 85.450, de 04.12.1980), fato que ensejou a emissão do Parecer CST n. 10/81 que, em seu item 5.3, estabelecia que a regra do referido artigo “não obsta a que a empresa sucessora continue a gozar do direito a compensar seus próprios prejuízos anteriores à data da absorção”.

A partir daí ganhou forma essa espécie de planejamento tributário, que consiste basicamente em inverter a ordem normal das coisas, fazendo com que uma sociedade empresária deficitária incorpore uma lucrativa, de modo que a sociedade com prejuízos fosse a sucessora e aí pudesse compensar seus próprios prejuízos, pois a proibição voltava-se contra a compensação de prejuízos da sucedida, que, no caso, era a empresa superavitária.

No Acórdão CSRF/01 n. 02.107, do Conselho Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, julgado em 2 de dezembro de 1996, analisou-se um caso específico de incorporação às avessas. Na realidade, trata-se de quatro incorporações às avessas em sequência, realizadas pela mesma sociedade, com aproveitamento de prejuízos seguidamente. O recurso insurgiu-se contra decisão da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, consubstanciada no Acórdão n. 101-81.831, assim ementada:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS – Os prejuízos compensáveis, de acordo com a legislação fiscal são os sofridos pela própria pessoa jurídica, sendo defesa a compensação de prejuízos da empresa incorporada com os lucros da incorporante. Comprovado, com base nos elementos constantes dos autos, que a declaração de vontade expressa nos atos de incorporação era enganosa para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, a autoridade fiscal não está jungida aos efeitos jurídicos que os atos produziram, mas à verdadeira repercussão econômica dos fatos subjacentes.

Até então, havia jurisprudência administrativa relativamente pacífica favorável aos casos de incorporação às avessas, inclusive na própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, com base no Parecer CST antes citado. Tanto que para admissão do recurso que deu ensejo ao acórdão sob análise, o recorrente indicou como acórdãos paradigmas decisões favoráveis à incorporação às avessas. Já de início, salienta o relator que as questões decididas nos dois acórdãos citados como paradigmas foram questões de fato, sem se poder generalizar as conclusões ali chegadas.

No caso sob julgamento, conforme já relatado, a recorrente sofreu sucessivas incorporações, sempre antecedidas de cisões seletivas, nos anos de 1983 a 1986, de modo a permitir-lhe, em todos esses anos, a compensação de prejuízos fiscais próprios, visto que sempre era a sociedade sucessora nas incorporações. Em seu relatório, o relator cita trechos do Termo de Constatação Fiscal, redigido pela fiscalização, no qual são relatadas todas as incorporações realizadas. Apesar de relativamente longo, vale a transcrição do trecho citado, para que se possa visualizar como ocorreram as incorporações:

Em 01.08.1983, a R.B.I. Ltda. (empresa que acumula prejuízos fiscais) sofre uma cisão parcial, onde é criada a R.B.I.C.P. Ltda. e que por sinal leva tudo que é de bom, deixando à R.B.I. Ltda (controladora da R.H. Ltda. e da R.C. Ltda.) apenas os prejuízos.

Em 21.09.1983, a R.B.I. Ltda., empresa com poucos recursos (e com prejuízos fiscais) incorpora a R.C. Ltda. (que era controlada e altamente rentável).

Em 22.09.1983 (no outro dia) a R.B.I. Ltda., por estranha coincidência volta a ser chamada de R. C. Ltda., com a mesma sede e atividade econômica anterior, como se nada houvesse ocorrido e como de fato não ocorreu (esta a primeira incorporação).

Em 21.12.1984, (quase um ano após) a H.I. Inc. e a H.S.A.S Inc. transferem as quotas de sua propriedade da H.I. Ltda. para a R. Inc.

Em 21.12.1984 (no mesmo dia) a H.I. Ltda passa a chamar-se, no papel, de R.S. Ltda.

Em 24.12.1984 a R.B.I. Ltda., empresa que não existia de direito, pois os documentos somente foram protocolados na Junta Comercial sob o n. 68.320 em 27.12.1984, mas que de fato sempre existiu, só que com um nome um pouco diferente, antes a empresa se chamava R.B. I. Ltda., a mesma incorporadora da R.C. Ltda., vende a totalidade das quotas da R.C. Ltda., da qual ela, a R.B.I. Ltda. (a empresa que não existia) intitulava-se dona, para a R.S. Ltda. por uma quantia de Cr\$ 11.340.679.983,00 concedendo um prazo a perder de vista para a liquidação, ou seja, jan/86, liquidado pela própria empresa vendida a R.C. Ltda. (empresa rentável).

Em 28.12.1984 (quatro dias após) a R.S.Ltda. – ex-H.I. Ltda., empresa em regime de pré-falência com um patrimônio líquido negativo – passivo a descoberto, com as suas atividades industriais desativadas, porém com um belo de um prejuízo fiscal a compensar, por mais estranho que pareça, “incorpora” a R.C. Ltda., empresa em crescimento com um excelente parque industrial e altamente rentável.

Em 29.12.1984 (no outro dia) a R.S. Ltda., por estranha coincidência, volta a ser chamada de R.C. Ltda. com a mesma sede e atividade econômica anterior como se nada houvesse ocorrido e como de fato não ocorreu, a não ser no papel (esta a segunda incorporação).

Em 26.11.1985, (quase um ano após), a K. B. Inc. e a G. Inc, únicos quotistas da sociedade por quotas de responsabilidade limitada P.A.K. (empresa que em 31.10.1985 – alguns dias antes – sofrera uma cisão parcial, ficando só com o prejuízo fiscal) transferem as suas quotas para à R.B.I. Ltda.

Em 26.11.1985, (no mesmo dia) a P.A.K. Ltda. (a empresa do prejuízo fiscal) passa a ser chamada, no papel de R.R.G. Ltda.

Em 26.11.1985 (no mesmo dia) a R.C. Ltda., a futura incorporada, procede a liquidação referente a aquisição da P.A.K. Ltda., mediante a emissão do cheque n. A – 0103929, no valor de Cr\$ 800.000,00 (valor que por coincidência corresponde ao patrimônio líquido) e outro cheque de n. A – 0103930, no valor de Cr\$ 6.339.618.687,00, emitidos contra o banco B.S.S.A. – Agência 005 – Porto Alegre – RS, contra 2003.274-5.

Em 27.11.1985, (no outro dia), a R.R.G. Ltda. – ex-P.A.K., empresa que vinha acumulando prejuízos em suas atividades industriais, no ramo de fabricação de produtos alimentícios de origem vegetal, completamente desativada, por mais estranho que pareça, “incorpora” a R.C., empresa que apresenta um crescimento extraordinário no ramo de fabricação de correntes, com excelente parque industrial instalado e altamente rentável.

Em 27/11/1985, (no mesmo dia) a R.R.G. Ltda – ex-P.A.K.” incorporadora” da empresa R.C. Ltda., por estranha coincidência, volta a ser chamada de R.C. Ltda., com a mesma sede e atividade econômica anterior, como se nada houvesse ocorrido e como de fato não ocorreu, a não ser no papel (esta a terceira incorporação).

Em 27.12.1985, a empresa U.M.E. S/A sofre uma cisão parcial e transfere tudo que tinha de bom para a nova sociedade, ficando na empresa cindida somente prejuízo.

Em 29.08.1986, a R.B.I. Ltda. adquire a U.M.E. S/A pela importância de Cr\$ 9.312.799,00, mediante a emissão dos cheques n. 202.142, no valor de Cr\$ 4.656.399,50 e do cheque n. 202.140 no valor de Cr\$ 4.656.399,50 contra o Banco M. S/A – Agência n. 0189 – São Leopoldo, cheques pertencentes a R.C. Ltda., conta n. 00218033-4, a futura incorporada, operação que causa espanto, por ser a empresa adquirida (U.M.E.) uma empresa só no papel, pois foi totalmente descaracterizada na cisão parcial, ocorrida em 27.12.1985, com um patrimônio líquido de Cr\$ 1.000,00 (mil cruzados), valor ridículo, e, demais já não possuía mais nada, estava totalmente desativada e todo o seu ativo, exceto Cr\$ 1.000,00 (mil cruzados), fora transferido para a nova sociedade por ocasião da cisão parcial, o que a empresa possuía era um atraente e majestoso prejuízo fiscal acumulado, a espera de futuras compensações de lucro real, no valor da época de Cr\$ 189.314.538,00, o que leva crer que a R.B.I. Ltda. adquiriu de fato foi prejuízo fiscal, pois era a única coisa que tinha significado econômico para uma empresa altamente rentável como é o caso da futura “incorporada” R.C. Ltda.

Em 06.10.1986, a U.M.E. S/A altera a razão social para U.M.E. Ltda.

Em 15.10.1986 (nove dias após), a U.M.E. Ltda., empresa tradicional no ramo imobiliário, com um patrimônio líquido de Cr\$ 1.000,00, totalmente desativada, com sucessivos prejuízos, por mais espanto que possa causar, “incorpora” a R.C. Ltda., empresa com um patrimônio líquido de Cr\$ 83.523.789,42, sólida, com um excelente crescimento no ramo de fabricação de correntes, com um parque industrial invejável e altamente rentável.

Em 20.10.1986, (cinco dias depois), por uma estranha coincidência, a U.M.E. Ltda. volta a ter a mesma razão social da incorporada, ou seja, R.C. Ltda., com a mesma sede e atividade econômica anterior, como se nada houvesse ocorrido e como de fato não ocorreu, a não ser no papel. (esta, a quarta incorporação).

Mesmo abstraindo-se o fato de o relatório ter sido elaborado pela fiscalização, apresentando-se, assim, parcial, os fatos falam por si. Por quatro anos seguidos, a recorrente sofreu incorporação, permitindo assim que houvesse compensação dos prejuízos da sucessora, sociedade sem qualquer atividade operacional e cujo único ativo consistia em um montante enorme de prejuízos fiscais a compensar. Anteriormente às incorporações, sempre existia uma cisão seletiva, em que a parte operacional de determinada sociedade, seus ativos de um modo geral, eram retirados da sociedade, restando unicamente os prejuízos fiscais a compensar.

Ao analisar o recurso, chegou o relator à conclusão de que não tinha havido as incorporações de fato, pois a recorrente nunca tinha se extinguido, conforme determinava o parágrafo 3º do artigo 277 da Lei n. 6.404/76, no que foi seguido pela maioria de seu pares, em decisão assim ementada:

IRPJ – “INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS – MATÉRIA DE PROVA – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados. Se a documentação acostada aos autos comprova de forma inequívoca que a declaração de vontade expressa nos autos de incorporação era enganosa para produzir efeito diverso do ostentivamente indicado, a autoridade fiscal não está jungida aos efeitos jurídicos que os atos produziram, mas à verdadeira repercussão econômica dos fatos subjacentes. Negado provimento ao recurso.

Não obstante o planejamento tenha sido julgado como ineficaz perante a Administração tributária, com base na suposta existência de simulação – a declaração de vontade era enganosa – talvez pelo pouco arsenal teórico de que se dispunha à época, com tão poucos estudos sobre o tema elisão – o julgado deu-se em 1996 –, entendemos que não tenha havido propriamente simulação, visto que as incorporações foram efetivamente queridas pelas partes. Entendemos que se trata de caso de abuso do direito de auto-organização, num claro exemplo da aplicabilidade do instituto no direito tributário.

Refletindo sobre tudo o que já se falou sobre o Estado Democrático de Direito moderno, constituído de Constituições diretivas, recheadas de normas programáticas a serem efetivamente cumpridas, de forma a criar e fomentar uma sociedade justa e solidária, constata-se claramente que o comportamento do contribuinte em questão não se coaduna com

os princípios materiais de uma justa tributação. Muito pelo contrário, suas ações egoístas, a par de se contraporem aos princípios constitucionais vigentes, distorcem a concorrência, pois a economia fiscal atingida pelo contribuinte com as seguidas incorporações sofridas redundaria em uma maior competitividade no seu mercado de atuação, em detrimento de seus concorrentes.

Essa visão, de que não há simulação nos casos que envolvam incorporação às avessas entre empresas operativas, com vistas a uma maior eficiência empresarial, tem, de certa forma, se consolidado na jurisprudência do então Conselho de Contribuintes, conforme se verifica nos Acórdãos n. 105-15822 e n. 107-07596, julgados em 2006 e 2004, respectivamente.³³⁰

5.3.2 Eficácia da norma

Quanto à eficácia do dispositivo, parece haver certo consenso de que o dispositivo será ineficaz enquanto não editada a lei ordinária lá mencionada. Essa lei ordinária, contudo, deverá ser editada por todos os entes tributantes – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – para a regulação dos procedimentos de desconconsideração dos atos ou negócios jurídicos que se enquadrem no dispositivo em questão, pois, no tocante à regulamentação, conforme apontado por Ricardo Torres, e já mencionado, como a norma do parágrafo único do artigo 116 não traz o critério material que acarretará a desconconsideração dos atos ou negócios praticados com abuso, os critérios materiais estabelecidos em eventual legislação federal não poderão ser utilizados pelos outros entes da Federação, pois a lei ordinária federal não será aplicável aos outros entes, que terão que editar seus próprios critérios materiais e procedimentos, em lei específica.

³³⁰ Acórdão n. 105-15822: “INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS – GLOSA DE PREJUÍZOS – IMPROCEDÊNCIA – A denominada ‘incorporação às avessas’ não é proibida pelo ordenamento jurídico. Realizada por empresas operativas e com objetivo social semelhante, não pode ser tipificada como operação simulada, mormente quando teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entre ambas praticadas.”; Acórdão n. 107-07596: “IRPJ – INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS – GLOSA DE PREJUÍZOS – IMPROCEDÊNCIA – A denominada ‘incorporação às avessas’, não proibida pelo ordenamento, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entre ambas praticadas.”

O professor carioca, contudo, no tocante à eficácia do parágrafo único do artigo 116, parece ser, ao que pesquisamos, a única voz doutrinária a defender a possibilidade de utilização imediata da norma, entendendo-a como de eficácia contida, “se o ente público possuir regras genéricas de processo tributário administrativo”.³³¹

Contudo, devemos reconhecer que assiste razão à doutrina majoritária. O procedimento de desconconsideração dos atos ou negócios realizados abusivamente é uma nova realidade, que surgiu a partir da entrada em vigor da norma legal em estudo, nada havendo de similar, em termos de procedimentos administrativos. O Decreto n. 70.235/73, que rege o processo tributário administrativo federal, dirige-se à fase litigiosa do lançamento, após a impugnação do sujeito passivo. O procedimento de desconconsideração instituído pela norma em questão pressupõe que ele ocorra anteriormente ao lançamento ou, pelo menos, concomitantemente.

Ademais, na fase anterior ao lançamento tributário, no curso do procedimento de fiscalização, predomina o modelo inquisitório, não havendo direito do contribuinte ao contraditório, e o procedimento de desconconsideração não pode ser pensado sem esse ingrediente de justiça, até mesmo pelas graves consequências advindas da desconconsideração.

Assim, concluímos que as normas procedimentais atualmente em vigor não se adequariam a essa nova realidade, fazendo-se efetivamente necessária a edição de procedimentos específicos, através de lei ordinária, sem os quais a norma do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional restaria ineficaz.

5.3.3 Operacionalidade da norma

5.3.3.1 Aplicabilidade da norma no tempo

Quanto à aplicabilidade, já averiguamos a necessidade de edição de lei ordinária, a que faz alusão a própria norma, para que ela tenha eficácia, à qual caberia estabelecer os procedimentos a serem seguidos na aplicação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. Discussão que surgiu à época da edição da referida norma foi quanto à

³³¹ TORRES, Ricardo Lobo, *Normas de Interpretação e integração do direito tributário*, p. 261.

sua aplicabilidade temporal, uma vez editada a lei ordinária. Poderia a norma do Código Tributário Nacional ser aplicada, então, inclusive a atos ou negócios praticados anteriormente à edição da Lei Complementar n. 105?

À época, sob o entendimento de que a norma do Código Tributário Nacional seria de cunho procedimental, na medida que “o dispositivo não estaria regulando atos ou negócios jurídicos,” mas sim “competência administrativa que poderia vir a ser exercida em relação a eles,” Marco Aurélio Greco³³², por exemplo, entendia que, uma vez surgida a lei ordinária, a norma do Código Tributário Nacional seria aplicável inclusive a fatos anteriores à sua edição. Outros autores, por óbvio, entendendo que a norma do Código Tributário Nacional era de cunho material, a entendiam aplicável apenas aos fatos posteriores à sua edição.

Hoje essa discussão não tem mais sentido, na medida que o instituto da decadência, impossibilitando o lançamento após cinco anos do surgimento do fato gerador, impede que haja qualquer lançamento anterior ao ano de 2001, quando a norma do Código Tributário Nacional foi positivada em nosso ordenamento jurídico.

5.3.3.2 Aspectos procedimentais

Quanto a quem teria a competência para a desconsideração dos atos ou negócios abusivos, a doutrina que aceita a constitucionalidade da norma aponta para a conveniência de a lei delegar a competência para a aplicação do artigo 116 do código de procedimentos fiscais a um órgão colegiado imparcial, nos mesmos moldes que é estabelecido pelo direito francês.

Esse é, por exemplo, o entendimento de Marco Aurélio Greco. Aponta o professor paulista, para justificar seu pensamento, o choque de valores constitucionais que a elisão encerra, além das diferentes visões do contribuinte, buscando “encontrar os caminhos legais que lhe sejam tributariamente menos onerosos”, e do Fisco, buscando “assegurar a maior eficácia e aplicabilidade das previsões tributárias a todos aqueles que se encontrem na situação prevista em lei”. Assim, resume seu pensamento o autor:

Portanto, se tanto objetiva como funcionalmente não pode caber nem ao contribuinte nem ao fisco a emissão do juízo que pode conduzir à desconsideração, forçoso é concluir que esta decisão deve ficar entregue a

³³² GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento tributário*, p. 481-488.

uma “autoridade administrativa” que se apresente como terceiro em relação a ambos.³³³

A Medida Provisória n. 66/2002, contudo, ao prever o procedimento de desconsideração, o atribuiu, em seu artigo 15, à mesma autoridade que tenha determinado a instauração do procedimento de fiscalização, que, no caso, é o delegado da Receita Federal do Brasil do domicílio do contribuinte. A atual proposta de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, constante do Projeto de Lei n. 536/2007, atualmente em tramitação, também a prevê da mesma forma.

O procedimento previsto em ambos dispositivos baseia-se em procedimentos já existentes e utilizados no dia a dia do Fisco, aplicáveis aos casos de exclusão do SIMPLES ou utilização indevida pelo contribuinte de isenções, quando, após a formulação de representação ao delegado da Receita Federal do Brasil, ele decide quanto à exclusão do contribuinte do SIMPLES ou à revogação da isenção.

Contudo, deve-se reconhecer que os procedimentos em questão apresentam-se em grau bem mais reduzido de complexidade, baseando-se em critérios bem mais objetivos que os envolvidos no procedimento de desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados abusivamente, sendo aceitáveis as ponderações de Marco Aurélio Greco de que os casos de desconsideração sejam entregues a um colegiado, em princípio neutro. Resta averiguar a viabilidade de funcionamento de tal colegiado, sendo ainda duvidosa a sua imparcialidade, sobretudo se seus membros forem indicados por “entidades representantes dos contribuintes (Federações, Confederações)”, como propõe Marco Aurélio Greco.³³⁴

Assim, entendemos que talvez a melhor forma de tratar o tema seja verdadeiramente atribuir a desconsideração a uma autoridade administrativa una, como prevê a regulamentação, dando-se, obviamente, a possibilidade de o contribuinte se contrapor, garantindo-lhe a ampla defesa e o contraditório, de modo a poder infirmar as alegações do Fisco. De toda sorte, após o lançamento se abrirão tanto o processo tributário administrativo, como eventual processo judicial, no qual o contribuinte poderá, mais uma vez, se contrapor, cumulativamente à desconsideração e ao lançamento dela decorrente.

³³³ GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento tributário*, p. 489.

³³⁴ *Ibidem*, p. 493.

5.3.3.3 Imposição de multa punitiva

Uma última questão importante a ser debatida é a da aplicação de sanção aos casos de desconsideração de atos ou negócios jurídicos abusivos. A regulamentação, através da Medida Provisória n. 66/2002, previa a possibilidade de o contribuinte, tendo sido cientificado do despacho da autoridade administrativa que, de forma fundamentada, concluiu pela desconsideração do ato ou negócio, pagar o imposto eventualmente devido sem incidência de multa de ofício – que varia entre 75 e 150% –, mas apenas multa moratória – de 0,33% ao dia, limitada a 20%, e juros de mora.

Não deixa de ser coerente essa disposição quanto à não aplicação de qualquer penalidade nos casos de desconsideração de atos ou negócios abusivos. De fato, se a elisão não comporta meios ilícitos, e se o contribuinte nada escondeu da Administração tributária, não há porque aplicar-se ao tributo eventualmente devido multa punitiva.

5.4 Elisão fiscal abusiva e a justiça tributária

Já se viu que a justiça tributária se faz na medida que todos os membros da sociedade – princípio da generalidade – que possuam capacidade para contribuir – princípio da capacidade contributiva – efetivamente contribuam, desde que essa contribuição não lhe retire os recursos básicos, necessários ao seu sustento e de sua família – mínimo existencial – e sem que essa contribuição se apresente excessivamente pesada, a ponto de acarretar a destruição do seu patrimônio – proibição do confisco.

Nesse quadro, resta cristalino o relacionamento entre elisão fiscal abusiva e justiça tributária. Ora, na elisão fiscal abusiva deixa o contribuinte de contribuir para os gastos coletivos da sociedade, pela construção de atos ou negócios jurídicos com abuso de direito, aqui entendido em seu sentido lato, que incluiria o próprio abuso de direito em sentido estrito, além da fraude à lei e do negócio jurídico indireto.

Assim, a elisão abusiva se apresentaria como clara ruptura da justiça tributária, pois equivalentes capacidades contributivas estariam contribuindo de forma desigual para a consecução dos objetivos estatais de construção de uma sociedade mais justa. A

solidariedade, necessária entre os indivíduos, mas também entre estes e o Estado, estaria sendo relegada a segundo plano e, em seu lugar, estaria prevalecendo o individualismo e o egoísmo dos que praticam a elisão abusiva.

Dessa forma, a introdução do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar n. 105 apresenta-se como forma de aprimoramento do sistema tributário, na medida que introduziu em nosso ordenamento jurídico norma geral antielisão. Nesse sentido, viu-se que tem sido comum a introdução de normas gerais antielisão nos diversos ordenamentos estudados, inclusive em países de tradição de *common law*, em face da constatação de que medidas pontuais antielisão não eram suficientes para combatê-la, na sua modalidade abusiva.

A ocorrência generalizada de elisão abusiva, a par de se apresentar como um agravante do déficit orçamentário, também acarreta desigualdade entre os diversos agentes econômicos, pois é sabido que o custo tributário é deveras representativo na composição dos custos industriais e comerciais. Assim, o contribuinte que pratica a elisão abusiva adquire, na omissão legislativa ou na inação da Administração tributária, uma vantagem comparativa desequilibradora, em relação ao seu concorrente, que não a praticou.

Destarte, a elisão abusiva, a persistir, cria um tipo de “*apartheid* fiscal”, no qual, de um lado, estão os espertos, que “souberam” se planejar e tiveram como prêmio uma menor imposição tributária, e, do outro, uma imensa massa de “tolos” que, por não terem se planejado “corretamente”, terão que arcar com os custos do Estado sozinhos.

No tocante a esse desequilíbrio entre contribuintes com iguais capacidades contributivas, já se disse que a elisão abusiva “nada traria de mal ao mundo se todos os contribuintes estivessem em condições de fugir e fugir em condições de igualdade”³³⁵, mas mesmo em tal situação, poderíamos questionar: e como ficariam as finanças públicas? Com tantos objetivos sociais e de desenvolvimento a cumprir, objetivos que, no caso brasileiro, se agravam em importância pela pobreza crônica que ainda atinge milhões de brasileiros, seria justo que os cidadãos que podem, simplesmente deixassem de contribuir para os gastos públicos?

Assim, uma cláusula geral antielisão, mais do que uma necessidade, apresenta-se como essencial para se atingir uma maior justiça tributária. Na prática, contudo, pouco se caminhou nesse sentido, com a positivação da norma insculpida no parágrafo único do artigo

³³⁵ NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2009. p. 488.

116, pelas deficiências na redação do dispositivo, que deixou de elencar as hipóteses materiais que poderiam dar ensejo à aplicação do dispositivo legal.

Não obstante, verificou-se que os institutos do abuso de direito e da fraude à lei, ambos positivados em nosso ordenamento jurídico, são também reconhecíveis no âmbito tributário e, todas as vezes que se apresentarem nos atos ou negócios jurídicos levados a efeito pelos contribuintes, com repercussões na seara tributária, os maculam, negando-lhes o sistema jurídico eficácia no direito tributário.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na medida que a tributação recai sobre o patrimônio do indivíduo, diminuindo-lhe a riqueza, nada mais natural que haja resistência dos membros da sociedade ao pagamento de impostos. A presente pesquisa teve como objeto uma das espécies de resistência aos impostos: a elisão fiscal. Ela, viu-se, não se confunde com a simples abstenção ou substituição, não estando também incluídas em seu conteúdo as opções fiscais ou ainda as ações desejadas pelo Estado para atingir fins extrafiscais.

Trata-se a elisão de um fenômeno de resistência individual, levado a cabo através de atos lícitos, normalmente ocorridos antes do surgimento do fato gerador da obrigação tributária, concretizados através de atos ou negócios jurídicos, com o objetivo de diminuir a incidência do tributo, ou mesmo evitar sua ocorrência.

Se as formas de resistência podiam se justificar no seio dos Estados patrimonialistas, em que os recursos angariados eram utilizados para o enriquecimento pessoal do soberano, questionou-se, nesta pesquisa, se, nos dias atuais, em sociedades regidas por Constituições promulgadas democraticamente, com objetivos sociais claros e amplos a serem perseguidos, ainda seriam justificáveis formas de resistência em geral, e especialmente a elisão fiscal.

Os recursos necessários para atingir esses objetivos sociais que, ao final, redundam na construção de uma sociedade mais justa e solidária, advêm basicamente de receitas geradas pela arrecadação de impostos, e a elisão, implicando uma menor contribuição do contribuinte que detém capacidade para contribuir, redundaria numa diminuição das receitas estatais e na impossibilidade de atingir-se esse objetivo maior.

Dessa forma, sempre que as Administrações tributárias modernas detectam algum déficit na legislação que possa dar ensejo a práticas elisivas dos contribuintes, procede-se a alterações legislativas, com o objetivo de evitar novas práticas elisivas, conformando assim as ditas cláusulas específicas antielisão. Elas, contudo, mostraram-se insuficientes, daí surgindo as cláusulas gerais antielisão, aplicáveis a um sem-número de casos e instrumentalizadas através de termos de conceito indeterminado.

O surgimento de uma cláusula desse tipo no Brasil, com a inclusão do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar n. 104, no ano de 2001, gerou grande rejeição na doutrina nacional, que entendia ser incompatível uma norma desse jaez no nosso ordenamento jurídico, em contraste com outros países que também adotaram uma cláusula desse tipo.

Essa rejeição generalizada instigou a realização da presente pesquisa, cujo objetivo principal foi então averiguar se verdadeiramente assistia razão à doutrina majoritária, ao afirmar que o nosso ordenamento jurídico não permitiria a edição de uma cláusula geral antielisão.

A elisão ampara-se no direito que assiste a todo cidadão de livremente planejar sua vida fiscal ou negocial, no que se convencionou chamar de autonomia privada, direito constitucional garantido expressamente nos artigos 3º, inciso I, e 5º, inciso II. Por outro lado, infere-se da Constituição a existência de um dever fundamental de pagar impostos, na medida que é vedado ao Estado uma atuação empresarial, e diante os objetivos sociais a serem atingidos.

O direito que assiste ao cidadão de se planejar, inclusive pagando menos imposto, é incontestável. Assim, o que se discute são os limites da autonomia privada, ou até que ponto pode o contribuinte atuar livremente, sem afetar a consecução dos objetivos maiores a serem atingidos pelo Estado.

Viu-se que o objeto da presente pesquisa, seu significado, é tratado por diversos significantes: evasão lícita e elusão, além de elisão. Para fins desta pesquisa, optou-se pelo vocábulo “elisão” para descrever o fenômeno elisivo, adjetivando-o toda vez que se estiver referindo à elisão não aceitável pelo ordenamento jurídico. Assim, ao longo da pesquisa, utilizou-se a expressão “evasão” para se referir ao ato do contribuinte de diminuir ou eliminar o pagamento de impostos, por meio de atos ilícitos, em afrontamento direto ao ordenamento jurídico, e “elisão” para a consecução do mesmo objetivo por meios lícitos.

A elisão fiscal dificilmente ocorre em relação a obrigações acessórias, quase sempre se restringindo às obrigações principais de pagar impostos e contribuições sociais, desvinculadas de uma atuação estatal específica. Dentro do quadro de impostos constitucionalmente desenhado, a elisão encontra campo fértil no imposto sobre a renda, mas também ocorre em relação aos tributos patrimoniais e às contribuições sociais sem contrapartida estatal.

Como o fenômeno elisivo enseja valores constitucionais em princípio colidentes, foram caracterizados os principais princípios constitucionais relacionados ao fenômeno. Iniciou-se pela explicitação da noção de que o ordenamento jurídico apresenta-se como um sistema coerente, na medida que não admite normas contraditórias, devendo-se eliminar uma delas ou ambas, a fim de evitar tratamentos antagônicos; e completável, na ocorrência de lacunas, com regras existentes no próprio ordenamento jurídico. Quanto a esse último aspecto, explicitou-se a contribuição de Norberto Bobbio, no sentido de constatar a existência

de norma geral exclusiva e inclusiva em todo ordenamento jurídico, capaz de colmatar qualquer lacuna existente.

Os princípios jurídicos, antes simples axiomas, passaram a ser entendidos a partir de sua presença nas diversas Constituições ocidentais, como portadores de normatividade jurídica, juntamente com as regras. Estas, contudo, se diferenciariam dos princípios por não apresentarem a dimensão do peso, que permitiria o funcionamento da técnica da ponderação entre princípios. Através da utilização dessa técnica, princípios colidentes poderiam ser contrapostos, com o objetivo de constatar qual deles teria prevalência no caso concreto, acarretando uma retração do princípio afastado provisoriamente.

O princípio da igualdade, que inicialmente se limitava a um mero tratamento igualitário perante a lei – igualdade formal –, evoluiu para determinar que todos sejam tratados igualmente na lei – igualdade material –, a partir da constatação de que a primeira visão taxaria como realizadoras do princípio leis injustas, desde que aplicadas corretamente, com igualdade. Hodiernamente, o princípio da igualdade é tratado como a pedra angular dos sistemas jurídicos modernos por constitucionalistas como Paulo Bonavides e Canotilho.

Na tributação, impõe o princípio da igualdade, que todos contribuam para as despesas públicas independentemente de sua classe social, *status* ou profissão, devendo a generalidade dos cidadãos ser atingida. A elisão, assim, pode se apresentar como uma ruptura da igualdade na tributação, na medida que a generalidade é quebrada com a sua prática.

O princípio da capacidade contributiva se apresenta como um complemento do princípio da igualdade, sua materialização na seara tributária, pois determina, dentro da generalidade afirmada pela igualdade, que contribuam apenas os cidadãos que possam fazê-lo, ou, em termos mais precisos, que possuam capacidade para contribuir. O princípio então teria o condão de excluir da tributação a parcela da renda essencial à dignidade humana, ressaltando, assim, o mínimo existencial da tributação.

O princípio, presente no artigo 145, parágrafo 1º, da nossa Constituição, é aplicável a todas as espécies tributárias que com ele sejam compatíveis, o que, em tese, excluiria apenas os tributos vinculados a uma atuação estatal – as taxas e a contribuição de melhoria. Todavia, deve-se reconhecer a pouca aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva em relação aos impostos ditos indiretos, nos quais a justiça tributária estaria presente através de outros princípios, como o da seletividade e o da não cumulatividade. O princípio da capacidade contributiva encontraria assim grande aplicabilidade nos impostos pessoais, como o imposto de renda, e nos impostos patrimoniais, aqui sob o prisma objetivo, não subjetivo, sendo aplicável no seu âmbito subjetivo tanto às pessoas físicas, quanto às jurídicas.

O princípio da capacidade contributiva, a par de determinar que somente haja tributação quando efetivamente exista capacidade para tal, numa faceta protetiva do princípio, tem sido visualizado atualmente sob outro prisma: impõe-se a tributação toda vez que existir capacidade contributiva, sendo inconstitucional a não tributação de iguais capacidades contributivas, por ofensa ao princípio da igualdade.

O princípio da solidariedade apresenta-se na tributação em decorrência do fato de que os tributos recolhidos serão utilizados para a construção da sociedade justa e solidária, de que trata o artigo 3º da nossa Constituição. Assim, contribuir para as despesas públicas consistiria em um ato de solidariedade dos membros da sociedade. Foi inicialmente salientada sua presença no direito tributário por Marco Aurélio Greco, para quem ele informaria a capacidade contributiva.

O princípio da legalidade, por sua vez, determina que todos estão submetidos ao império da lei, inclusive o Estado. Está genericamente estabelecido no artigo 5º, inciso II e, especificamente em relação às relações tributárias, no artigo 150, I, da nossa atual Constituição. Quando se quer referir à obrigatoriedade de certas matérias serem tratadas especificamente por meio de lei formal, fala-se em reserva de lei. Grande polêmica existe em relação à espécie de reserva de lei na área tributária: se absoluta, devendo a lei tudo especificar; ou relativa, quando alguns aspectos da obrigação tributária poderiam ser definidos por atos infralegais.

A corrente doutrinária de índole mais formalista, capitaneada por Alberto Xavier, entende ser a reserva de lei absoluta, o que implicaria que a lei tributária deveria especificar exaustivamente todos os aspectos da obrigação tributária, alguns autores entendendo que até mesmo os prazos de recolhimento dos tributos estariam sujeitos a essa reserva. Tal se justificaria por se apresentar o artigo 150, I, da nossa Constituição como uma garantia individual do contribuinte, cujo objeto seria a proteção da propriedade privada e da liberdade econômica.

Dessa visão decorreriam as seguintes conclusões: a) a tipicidade tributária seria equiparável à penal, ou, para alguns, em certos aspectos ainda mais rígida; b) o aplicador da lei não teria qualquer margem de interpretação, devendo apenas limitar-se a subsumir a norma tributária aos fatos ocorridos, numa simples operação lógico-formal; c) restaria vedada a utilização de termos de conceito indeterminado nas normas tributárias, pois tais conceitos se mostrariam imprecisos, na medida que permitiriam ao aplicador certa margem para a interpretação da norma.

Contrapondo-se a essa visão da lei tributária, temos a opinião de Marco Aurélio Greco, para quem a reserva de lei tributária seria relativa. O autor associa o pensamento da corrente formalista a uma visão do tributo como agressão ao contribuinte, visão que entende superada, a partir do desenvolvimento social já atingido pelas sociedades ocidentais, e principalmente pelos ditames constitucionais de construção de uma sociedade justa e solidária.

Quanto à equiparação da tipicidade tributária à penal, entende Marco Aurélio Greco que tal não se justifica pelos diferentes valores em jogo – de um lado, a liberdade de ir e vir; do outro, a propriedade – bem como pela legitimidade das duas normas: punir os indivíduos recalcitrantes, no caso das normas penais; e contribuir para a construção de uma sociedade melhor, menos desigual, no caso das normas tributárias.

A impossibilidade de uma aplicação meramente lógica da norma tributária também é criticada pela corrente que entende a lei tributária sujeita à reserva relativa de lei. Apontam esses autores para a impossibilidade de a lei vir a ser um conjunto de decisões pré-fabricadas, lembrando que é impossível uma predeterminação conceitual absoluta. Ademais, os modernos arsenais hermenêuticos permitiriam, através da ponderação de interesses, chegar-se à melhor interpretação da norma tributária.

Quanto à alegada impossibilidade de a norma tributária operar com termos de conceito indeterminado, após lembrarem os autores que pouquíssimos conceitos são efetivamente determinados, apontam para a tendência atual à abertura, com a utilização de tipos mais adaptáveis à realidade atual cambiante, inclusive em direito penal, no qual ocorre uma crescente utilização de normas penais em branco. Ademais, como lembra Eros Grau, a utilização de termos de conceito indeterminado não implica juízos de discricionariedade, mas sim de legalidade. Por fim, tem-se o exemplo da legislação da contribuição ao Seguro de Acidentes de Trabalho, que delegou a ato infralegal o enquadramento de cada contribuinte nas alíquotas previstas em lei, e que foi referendada pelo Supremo Tribunal Federal como constitucional.

A justiça, apesar de objeto de reflexão há milhares de anos, pouco se tem afastado do cumprimento das leis. Assim a entendiam Aristóteles e, dois mil anos após, Kelsen. A partir da leitura da obra de Perelman, que analisou as várias visões da justiça desde a Grécia antiga, parecia impossível a construção de um conceito universal de justiça, mas esse entendimento foi quebrado pelos americanos John Rawls e Ronald Dworkin que, a partir de modelos contratualistas, desenvolveram uma ideia de justiça como sendo tratar todos como iguais, garantindo-lhes as liberdades básicas e dando iguais oportunidades quanto aos bens sociais.

Na tributação, a justiça se concretiza através da capacidade contributiva, implicando não somente que toda expressão de capacidade contributiva seja efetivamente tributada, mas também que iguais exemplos de capacidade contributiva sejam também igualmente tributados. Além da capacidade contributiva, também são apontados como princípios de justiça tributária a solidariedade e a progressividade.

Quanto a essa última, grande controvérsia existe, pois alguns não a entendem essencial para se atingir uma maior justiça na tributação, dentre eles Klaus Tipke. Esse parece também ser o entendimento do Supremo Tribunal Federal, na medida que foram julgados inconstitucionais dispositivos de leis ordinárias de Estados e Municípios que instituíram a progressividade fiscal no IPVA e no IPTU, respectivamente. Contudo, na medida que a progressividade implica uma maior contribuição percentual de quem apresenta maior capacidade contributiva, não vemos como dissociar o referido princípio da justiça tributária.

A elisão normalmente é concretizada através de contratos escritos em que as partes, através de cláusulas ali inseridas, instrumentalizam o planejamento anteriormente efetuado. Instituto típico do direito privado, o contrato surgiu da necessidade de trocas econômicas, típicas do capitalismo. Foi, ao mesmo tempo, instrumento das trocas econômicas e concretização da liberdade do indivíduo empreender. No início, ficavam as partes livres para estipularem a avença, pouquíssimas regras existindo quanto às disposições a serem ali incluídas. Pressupondo a igualdade entre as partes contratantes e o livre consentimento, o contrato somente poderia ser descumprido uma vez provada a existência de vícios no consentimento.

Essa igualdade das partes, o tempo provou, mostrou-se fictícia, havendo em certas contratações evidente desequilíbrio, como nas relações de trabalho e consumo. Assim, iniciou-se um movimento legislativo de restrições contratuais, no pressuposto de que as partes contratantes não tinham o mesmo poder de barganha. No Brasil, essa legislação restritiva iniciou-se ainda no começo do século passado, em relação às relações de trabalho, e em 1990, em relação às relações de consumo, com a introdução de conceitos como boa-fé. Também implicou sérias alterações no instituto do contrato, a crescente intervenção do Estado na economia, em decorrência das políticas econômicas do Estado social.

A grande virada, contudo, deu-se com o advento do novo Código Civil, que trouxe de vez a eticidade às relações contratuais em geral, com a introdução de conceitos como o de boa-fé e função social do contrato. Tantas mudanças levaram alguns autores a anunciar a morte do contrato, mas, na realidade, o que morreu foi a visão liberal e individualista do

contrato, para dar lugar a um contrato mais social, permeado por conceitos éticos, no qual prevalece a boa-fé das partes contratantes.

Os fatos da vida, na medida que se apresentem importantes para o direito, são previstos em normas jurídicas e se tornam fatos jurídicos a partir do momento de sua existência fática, pela incidência da norma jurídica. Contudo, apesar de existirem, podem conter deficiências que acarretem a sua invalidade, que é vista pela maioria da doutrina como uma sanção do ordenamento. A invalidade refere-se ao elemento vontade e somente poderá estar presentes nos negócios jurídicos ou nos atos jurídicos estrito senso. As hipóteses de invalidade encontram-se no Código Civil de 2002, basicamente, em seus artigos 104, 122, 166, VI, e 171 e acarretam, desde que submetidos à apreciação judicial, a desconstituição do negócio jurídico, com efeitos retroativos.

Outra característica dos fatos jurídicos é se apresentarem eficazes, irradiando seus efeitos. Normalmente um fato válido também será eficaz, apesar de algumas exceções específicas. A deseficacização ocorre quando um negócio eficaz perde essa característica. A norma do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional seria um exemplo de deseficacização parcial do negócio jurídico praticado, pois implica sua não oponibilidade ao Fisco apenas.

Apesar de haver regra específica no Código Tributário Nacional determinando que, para efeito de lançamento tributário, é irrelevante a validade ou não do negócio praticado, tal dispositivo não pode ser interpretado de forma incoerente com o ordenamento jurídico. Assim, deve ser entendido como sendo desnecessária à Administração tributária a investigação de eventual invalidade do negócio praticado, que será olhado simplesmente pelo prisma tributário. Ao contrário, se a invalidade for decretada pelo Poder Judiciário, vinculará a Administração tributária, importando, se for o caso, na repetição do imposto já pago em função do negócio praticado. Assim já entendia Alfredo Augusto Becker, ainda nos anos 60.

Com vistas a determinar o sentido do verbo “dissimular” presente no texto do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, examinou-se o instituto jurídico da simulação. Típica do direito privado, mas com repercussões no direito tributário, a simulação é entendida pela doutrina nacional como uma discrepância voluntária entre a vontade interna das partes e a externa, visando normalmente, mas não necessariamente, a prejudicar, em comum acordo, terceiros de boa-fé. Analisadas as várias teorias desenvolvidas para explicar e solucionar eventuais discrepâncias entre a vontade interna e externa das partes —da vontade real, da declaração, da autorresponsabilidade e da confiança—, verificou-se que o nosso Código Civil de 2002 abraçou as duas últimas, privilegiando a confiança que terceiros

de boa-fé depositaram no negócio realizado. Já a doutrina italiana e alemã entendem a simulação como uma incompatibilidade entre a causa típica do negócio realizado e a intenção pretendida pelas partes.

A simulação pode se apresentar na forma absoluta, quando nenhum negócio é efetivamente desejado pelas partes, tratando-se de mero fingimento – aqui além de faltar determinação causal, inexistente qualquer ato de autonomia privada –, ou relativa, quando se aparenta estar realizando determinado negócio, mas, na prática, intenciona-se realizar outro – e, nesse caso, haveria falta de determinação causal, mas existiria uma intenção negocial entre as partes. Na simulação absoluta, portanto, somente teríamos o negócio simulado ou aparente, enquanto que na simulação relativa, teríamos o negócio simulado e o dissimulado (real). Pode ainda a simulação se apresentar como total ou parcial, esta última quando a simulação ocorre apenas em relação a parte do negócio realizado.

A simulação, seja ela absoluta ou relativa, pressupõe a existência de um acordo simulatório entre as partes, antes da realização do negócio simulado. Esse acordo apresenta-se autônomo em relação ao acordo simulado e pode inclusive ser formalizado por escrito, para a proteção de uma das partes, quando é denominado pela doutrina de contradecaração.

Dá-se o nome de *causa simulandi* ao motivo que levou as partes a realizar o negócio simulado. Esse motivo poderá ser desde a intenção de prejudicar outrem, até a simples amizade. De qualquer forma, o novo Código Civil não exige mais o prejuízo de terceiros para que o negócio jurídico simulado seja invalidado. Em seu artigo 167 limita-se a elencar as hipóteses de simulação, determinando a sanção de nulidade, diferentemente do Código Civil anterior, que a tinha apenas como causa de anulabilidade. Assim, mesmo as partes podem alegar a simulação em seu favor. Nos casos de simulação relativa, permite-se que o negócio dissimulado permaneça válido e eficaz se as formalidades para ele exigidas tiverem sido observadas. Terceiros de boa-fé – credores, sucessores – não são prejudicados pela nulidade do negócio simulado, em respeito à confiança que nele depositaram.

O Código Tributário Nacional faz menção à simulação em seu artigo 149, VII, como hipótese de lançamento de ofício, e no artigo 150, parágrafo 4º, como exceção à contagem do prazo prescricional, a partir da ocorrência do fato gerador. No âmbito fiscal, a simulação pode ocorrer em relação a qualquer dos critérios da regra-matriz de incidência, quais sejam o material, o espacial, o temporal e o pessoal. A simulação, quando voltada para a esfera fiscal, pode redundar em prejuízo ou benefício para o fisco. Quando a simulação ocorre em seu prejuízo, o artigo 149, VII, sempre permitiu a desconsideração do negócio simulado e a tributação do negócio dissimulado, mesmo na vigência do Código Civil de 1916. Já a

simulação que traz benefício ao Fisco somente permitirá a repetição de eventual imposto pago, em decorrência do negócio simulado, após pronunciamento do Poder Judiciário a respeito da inexistência do negócio simulado.

Questão ainda enfrentada foi a de verificar se a simulação, com as características apresentadas, seria exemplo de elisão ou evasão fiscal. Ou, em outras palavras, se o ato simulado seria um ato ilícito ou lícito, ainda que submetido à sanção de nulidade. Após apresentar as opiniões de César Guimarães e Heleno Tôrres, concluiu-se pelo entendimento de que a simulação é espécie do gênero ilícito, sobretudo na sua modalidade nocente, que impõe prejuízos a terceiros, pois essa é a modalidade presente no direito tributário.

Não há sentido em utilizar um contrato típico para se concretizar a elisão fiscal, pois seus contornos estão determinados em lei de forma pormenorizada, o que retira do instituto a maleabilidade necessária aos planejamentos tributários. Assim, são utilizados os contratos atípicos, indiretos e fiduciários, na maioria dos casos de elisão fiscal. A primeira espécie – contratos atípicos – poderia se apresentar na forma pura, sem nenhuma preponderância de qualquer tipo contratual, o que é bem raro, ou mista, quando existente características de um ou mais contratos típicos.

O contrato atípico misto se diferenciaria da união de contratos pela unidade contratual e causal, de modo que, ao se retirarem determinadas características de certo contrato típico, existente no contrato atípico misto, o contrato deixaria de ter vida própria. Caso contrário, tratar-se-ia de união de contratos. Os contratos atípicos mistos se subdividiriam em de tipo modificado, quando predominasse apenas um contrato típico, e de tipo múltiplo, quando nele se verificasse a existência de dois ou mais contratos típicos.

A grande problemática dos contratos atípicos é determinar a sua disciplina jurídica. Para tal, foram desenvolvidas quatro teorias – da absorção, da combinação, da analogia e da criação – que, antes de serem excludentes, apresentam-se como complementares, cada uma se adaptando melhor a certa situação.

Os contratos indiretos surgem com a alteração do fim, da causa contratual de um contrato típico. Aqui, sua disciplina jurídica não causa maiores problemas, pois normalmente aplica-se a do contrato típico de base. O principal problema relacionado aos contratos indiretos reside na sua diferenciação dos contratos simulados. Betti a entende em função do grau de discrepância entre a causa do negócio e a intenção prática das partes. Se se trata de uma incompatibilidade, teremos hipótese de simulação; se é o caso de mera incongruência, teremos o negócio indireto ou fiduciário. Assim, os contratos indiretos e fiduciários se apresentariam como lícitos e, portanto, passíveis de utilização em práticas elisivas,

contrariamente aos simulados. Contudo, o simples fato de ser um contrato indireto não blindava, por si só, o planejamento tributário contra eventual alegação de abusividade.

Os contratos fiduciários, por sua vez, caracterizam-se pela entrega de um bem ou direito a outra parte contratante, que deve utilizar o bem na finalidade descrita no contrato, devolvendo-o após determinado prazo, ou sob determinada condição. Remontam ao direito romano, onde eram utilizados como forma de administração – *cum amico* – ou garantia – *cum creditore*. Daí migraram ao direito germânico e inglês, com certas alterações. A incongruência nos negócios fiduciários está no meio utilizado – transmissão plena de um bem – relativamente ao fim – administração do bem, por exemplo. Alguns autores apontam para a impossibilidade de negócios fiduciários nos ordenamentos em que não se admite a propriedade formal, mas o que existirá, na realidade, é atipicidade do contrato, não impossibilidade de existência.

Orlando Gomes visualizava o negócio fiduciário como uma união de contratos, mas o que existe na realidade é um contrato atípico misto, sendo a transmissão da propriedade não um negócio em si, mas apenas um negócio acessório para se atingir o verdadeiro fim do negócio fiduciário, que é pacto fiduciário, consistente na administração do bem ou direito ou na garantia.

Os negócios fiduciários ganharam grande desenvolvimento na Inglaterra, sendo sua principal espécie o *trust*. O tempo cuidou de dar ao instituto as garantias necessárias ao fiduciante, através de decisões judiciais, havendo, hodiernamente, inclusive sanção penal para eventual quebra de confiança do fiduciário. O *trust* pode ser instituído por ato entre vivos ou por *causa mortis* e visar a beneficiários específicos ou a fins altruístas.

Apesar das dificuldades práticas de utilização do *trust* em nosso ordenamento jurídico, devido à tipicidade dos direitos reais e à falta de garantia do fiduciante, nada obsta sua utilização. Por outro lado, eventual criação de *trust* no exterior que acarrete consequências a pessoas aqui residentes implicará em tributação, caso se enquadre em qualquer hipótese de incidência tributária.

Como o fenômeno elisivo é universal e sua forma abusiva é combatida por praticamente todos os ordenamentos jurídicos mais desenvolvidos, achou-se por bem fazer um apanhado das legislações existentes em diversos países da Europa continental, na Inglaterra e nos Estados Unidos, para verificar a aplicabilidade dos institutos ali existentes em nosso ordenamento jurídico.

Na Espanha, utiliza-se a expressão *elusión* ou ainda *economia de opción* para se referir à elisão. Há cláusula geral antielisão no artigo 15 da Lei Geral Tributária, determinando a

desconsideração dos negócios jurídicos artificiosos ou impróprios, cujos efeitos jurídicos sejam similares aos negócios normalmente utilizados. A simulação, por sua vez, é combatida pelo artigo 16, com as mesmas características já estudadas.

Na França, utiliza-se o termo *évasion fiscale* para se referir à elisão. Há também cláusula geral antielisão no artigo L64 do Código de Processo Fiscal francês, aplicável aos atos ou negócios que se mostrem fictícios ou cujo único propósito seja a obtenção de vantagem fiscal. A simulação, por sua vez, é tratada pelo artigo L55 do mesmo Código, porém com procedimento diverso. Em ambos os casos é aplicada multa punitiva de oitenta por cento, havendo possibilidade de redução para quarenta por cento, nos casos de elisão expressamente mencionados na legislação.

Em Portugal, o termo utilizado para se referir à elisão é evasão. Sempre vigorou o princípio da liberdade de escolhas fiscais, mas devido à generalização das práticas elisivas abusivas, foi introduzida uma cláusula geral antielisiva em 1999, posteriormente alterada em 2000. Segundo essa legislação, são ineficazes os atos ou negócios artificiosos ou fraudulentos e com abuso de formas jurídicas dirigidos à economia de impostos.

Na Itália, a doutrina se refere à elisão pelo termo *risparmio d'imposta*, reservando a expressão *elusione* para a elisão abusiva. Esta normalmente é associada aos negócios indiretos ou à fraude à lei. Em 1997, após intenso debate, introduziu-se norma geral antielisiva na legislação italiana, segundo a qual os atos ou negócios jurídicos desprovidos de válidas razões econômicas, com o intuito de contornar obrigações tributárias ou obter reduções de impostos, são inoponíveis à Administração financeira italiana.

A Alemanha, berço da interpretação econômica do fato gerador, também dispõe de cláusula geral antielisão, atualmente plasmada no parágrafo 42 do Código Tributário alemão, considerando-se abusivo o planejamento tributário que se utiliza de negócios jurídicos realizados através de meios inapropriados e implique redução ou eliminação de impostos, desde que o contribuinte não possa apresentar razões extratributárias para a utilização dessa forma jurídica. A simulação também é combatida na Alemanha, por meio do parágrafo 41.2, da mesma maneira que a nossa legislação o faz.

Nos Estados Unidos, a elisão abusiva recebe tratamento judicial através de doutrinas desenvolvidas a partir de julgamentos já realizados. Há legislação tributária escrita, tal como nos países de tradição romanística, razão por que se entendeu possível a aplicação de algumas dessas doutrinas em nosso ordenamento jurídico. Tal é o caso da doutrina denominada *economic substance*, que exige a existência de uma razão econômica para a realização do negócio jurídico que acarretou economia de tributos. Muito similar à doutrina anterior é a da

business purpose, que exige a existência de um propósito negocial, além da economia de tributos. A doutrina da *substance over form*, na medida que procura a substância do negócio, em detrimento de sua forma, pode implicar interpretação econômica do fato gerador, o que dificulta sua aplicabilidade em nosso ordenamento jurídico. A doutrina da *step transactions* é um desdobramento das doutrinas da *substance over form* e da *business purpose*, quando houver uma série de transações encadeadas. Por fim, a doutrina da *sham transactions*, na realidade, é voltada para o tratamento da simulação, não sendo técnica antielisiva.

A Inglaterra basicamente utiliza as mesmas doutrinas para o tratamento judicial da elisão abusiva. A Administração tributária inglesa tem envidado esforços para diminuir a elisão abusiva. Uma das medidas adotadas foi a obrigatoriedade de todas as empresas de consultoria tributária informarem todas as operações de planejamento tributário vendidas a seus clientes, o que permite à Administração tributária se contrapor aos novos planejamentos, antes de sua generalização.

O estudo da legislação relativa à elisão nos diversos países demonstrou a generalização do combate às práticas de planejamento tributário que se mostram abusivas, através de cláusulas gerais, nos países de tradição romanística, ou através de doutrinas judiciais, nos países de *commom law*. Uma característica geral, presente em todos os ordenamentos analisados, para se entender a elisão como abusiva, é a falta de razões econômicas para a realização do negócio jurídico. Quanto ao negócio jurídico em si, a esmagadora maioria dos ordenamentos exige, para a caracterização da elisão abusiva, que ele se apresente artificial.

Vislumbrou-se, ao longo da pesquisa, uma clara divisão na doutrina nacional quanto à possibilidade de existência em nosso ordenamento jurídico de uma norma geral antielisão. Autores de índole mais positivista erigem o princípio da legalidade, por eles entendido como uma tipicidade cerrada, comparável à tipicidade penal, como obstáculo à sua positivação. Já outros autores, de índole pós-positivista, levando em conta os valores como igualdade e justiça, concretizáveis através das normas gerais antielisão, entendem compatível com o ordenamento nacional uma tal norma.

O princípio da legalidade, essencial, é verdade, para a garantia da segurança jurídica, não se apresenta de forma absoluta e não pode servir de obstáculo para a realização de valores constitucionais como a justiça e a igualdade. Equiparar-se a tipicidade tributária à penal implica equiparar a liberdade à propriedade, valores de pesos distintos. Cláusulas gerais, contendo conceitos indeterminados, estão cada vez mais presentes no direito, em todos os seus ramos, pois decorrentes da mutável sociedade em que vivemos.

Assim, antes que entender impossível a positivação de uma norma geral antielisão pelo princípio da legalidade tributária, seria o caso de ponderação desse princípio com outros presentes no fenômeno e já estudados na presente pesquisa, para se chegar à melhor forma de concretizar os ditames maiores de justiça presentes em nosso ordenamento constitucional.

Dessa forma, defende-se a possibilidade de existir em nosso ordenamento jurídico tributário norma contendo conceitos indeterminados, voltada ao combate à elisão em sua modalidade abusiva, tal como ocorre nos vários ordenamentos estrangeiros estudados.

Restaria averiguar se a norma constante no texto do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional seria efetivamente uma norma geral voltada ao combate à elisão abusiva. Nesse sentido, já se apontou que os autores de índole mais formalista entendem a norma como voltada ao combate da simulação. Mas se já havia norma específica antissimulação no Código Tributário Nacional (art. 149, VII), essa interpretação levaria ao absurdo de se pensar que o Congresso Nacional teria se reunido para instituir algo que já existia e funcionava adequadamente. Esse fato, aliado ao de a exposição de motivos mencionar claramente que o dispositivo trataria da elisão abusiva, leva à constatação de que, efetivamente, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional visa ao tratamento da elisão abusiva, devendo-se entender o verbo dissimular no seu sentido corriqueiro de “esconder”, da mesma forma que o utiliza o legislador francês.

Mas, ao procurar-se o critério material que deveria nortear o aplicador da norma em questão, vemos que o dispositivo, em contraste com todas as normas gerais antielisão de direito comparado estudadas, não elencou as hipóteses em que ele será aplicado, limitando-se a determinar a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos que dissimulem a ocorrência do fato gerador, sem caracterizar esses negócios ou atos. Assim, caberá a cada ente tributante especificar em lei ordinária seus próprios critérios, o que aumentará a complexidade de nossa legislação tributária.

Tomando-se por base a classificação das normas de combate à elisão abusiva apontadas por Cyrille David, em abuso de direito/simulação e abuso de direito/fraude de intenção, a norma geral antielisão do artigo 116 do Código Tributário Nacional somente poderia ser do tipo fraude de intenção, referindo-se ora à falta de intenção negocial, ora à falta de substância sobre a forma. O exame da Medida Provisória n. 66/2002, por meio da qual se tentou introduzir os critérios materiais necessários à eficácia do dispositivo, confirma se tratar de norma voltada aos atos ou negócios praticados sem propósito negocial ou com abuso de formas jurídicas. Contudo, sem a positivação dos critérios materiais, resta difícil averiguar a abrangência da norma em questão.

De toda sorte, como os institutos do abuso de direito e da fraude à lei se apresentam no âmbito da teoria geral do direito, não seriam aplicáveis no direito tributário? Aqui, mais uma vez há uma forte divisão, pois os autores formalistas negam a aplicabilidade desses institutos no direito tributário, enquanto que autores de linha de pensamento diversa, como Marco Aurélio Greco, Douglas Yamashita e Ricardo Lobo Torres, e, de certa forma Heleno Tôrres, pensam diferentemente.

Diante das razões apontadas pelos últimos autores, não se pode negar a possibilidade de atos ou negócios jurídicos realizados em abuso de direito ou em fraude à lei sofrerem reflexos no âmbito tributário. E, como tanto o abuso de direito, como a fraude à lei se apresentam como ilícitos jurídicos, qualquer planejamento tributário que os contenha necessariamente não poderá ser entendido como elisão, mas sim como espécie de evasão.

Parece haver um consenso doutrinário no sentido de que a norma jurídica do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional seja norma de eficácia limitada, dependendo, para ganhar eficácia, da edição da lei ordinária a que faz alusão. Sem dúvida, os procedimentos de desconconsideração exigem normas especiais, que as atuais regras do processo administrativo não contemplam. A única voz dissonante parece ser a de Ricardo Torres, para quem a norma seria da espécie contida.

Uma vez surgida a lei ordinária, a desconconsideração poderia ocorrer em relação a fatos anteriores à edição da Lei Complementar n. 105, se o entendimento for o de que a norma traz apenas normas procedimentais. Se, por outro lado, se entender que ela traz regras materiais, aí a norma somente seria aplicável a fatos posteriores à sua edição. Tal discussão, contudo, resta sem sentido, pois já se passaram mais de cinco anos da entrada em vigor da norma do parágrafo único do artigo 116, e fatos anteriores a ela não mais podem ser atingidos, haja vista o instituto da decadência.

Discute-se também se o ato de desconconsideração deveria ser efetivado por uma autoridade unipessoal ou órgão colegiado. Marco Aurélio Greco, por exemplo, entende que deva ser um órgão colegiado neutro, não uma autoridade. A Medida Provisória n. 66/2002 previa que fosse o delegado da Receita Federal do Brasil do domicílio do contribuinte. Apesar de apresentar realmente vantagens, a ideia de um órgão colegiado, na prática, mostra-se impraticável e de difícil implantação, além de restarem dúvidas quanto à sua neutralidade.

Discute-se ainda se deveria haver imposição de multas punitivas, em sequência ao ato de desconconsideração. A Medida Provisória n. 66/2002 previa a aplicação apenas de multa de mora, caso o contribuinte concordasse com o recolhimento do valor devido no prazo de 30

dias após a desconsideração. Assim, a legislação brasileira seguiria o que dispõe a legislação de alguns dos países estudados.

A elisão abusiva claramente afronta a igualdade na tributação, na medida que o contribuinte que detém capacidade contributiva deixa de contribuir para as despesas públicas, implicando uma maior contribuição daqueles que não foram tão espertos. Cria-se um tipo de *apartheid* fiscal, que aumenta a injustiça tributária já tão reinante. Para agravar ainda mais a situação, a elisão abusiva cria desequilíbrios concorrenciais, na medida que os custos fiscais são diminuídos sensivelmente por aqueles que abusam do direito de se auto-organizarem. Assim, a introdução de uma norma geral antielisão em nosso ordenamento jurídico, ainda que apresente as deficiências apontadas, não deixa de possibilitar, a partir de sua utilização, um aumento na justiça tributária.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. A segurança jurídica e os princípios da legalidade e da tipicidade aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coords.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 112-134.

AGUIAR, Luciana Cardoso de. *O princípio da capacidade contributiva como instrumento para realização da justiça tributária*. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Programa de Pós-Graduação em Direito, Florianópolis, SC, 2005.

ALEMANHA. *Código Tributário alemão*. Rio de Janeiro; São Paulo: Forense; IBDT, 1978.

AMARAL NETO, Francisco dos Santos. A autonomia privada como princípio fundamental da ordem jurídica: perspectivas estrutural e funcional. *Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial*, ano 12, n. 46, p. 7-25, set./dez. 1988.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. 2008. 288 p. Tese (Livredocência) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BETTI, Emílio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tradução de Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: LZN, 2003.

BEVILAQUA, Clóvis. *Teoria geral do direito civil*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1980.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília: UnB, 1999.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BOND, Steve; GAMMIE, Malcolm; WHITING, John. Tax Avoidance. In: CHOTE, Robert et al. (Eds.). *The IFS Green Budget 2006*. London: The Institute for Fiscal Studies (IFS), 2006. Cap. 10, p. 172-179. Disponível em: <<http://www.ifs.org.uk/budgets/gb2006/06chap10.pdf>>. Acesso em: 24 mar. 2010.

BRASIL. Código Tributário Nacional, Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 10 abr. 2010.

BUDGET 2009: building Britain's future economic and fiscal strategy report and financial statement and budget report. London: The Stationery Office (TSO), 2009. Disponível em: <www.hm-treasury.gov.uk/d/bud09_completetereport_2520.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2010.

BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. Progressividade tributária, segurança e justiça fiscal. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 15, n. 76, p. 198-225, set./out. 2007.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000.

CARRAZZA Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. Sobre os princípios constitucionais tributários. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 15, n. 55, p. 143-155, jan./mar. 1991.

CASÁS, José Osvaldo. Globalización y justicia tributaria. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, v. 86, p. 74-86, 2002.

COCHEZ, Pierre; CARASCO, Aude. L'évasion fiscale coûte très cher aux États = A elisão fiscal traz grandes prejuízos aos Estados. *La Croix*, 27 fev. 2008. Disponível em: <www.La-croix.com/article/imprimer.jsp?docId=2330266&rubId=1096&imprimer>. Acesso em: 14 dez. 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). *O planejamento tributário e a lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002.

CORDEIRO, António Menezes. Prefácio. In: CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito. Tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1989.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DAVID, Cyrille. L'abus de droit en Allemagne, en France, en Italie, aux Pays-bas et au Royaume-uni. *Rivista di Diritti Finanziario e Scienza delle Finanze*, ano 52, n. 2, p. 220-256, 1993.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

DOMINGUES, José Marcos. Legalidade tributária: o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coords.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 55-70.

DÓRIA, Antonio Ribeiro Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Lael, 1971.

LES ENTREPRISES du CAC40 paient moins d'impôts sur les bénéfices que les PME = EMPRESAS membros do índice CAC40, pagam menos impostos sobre o lucro que as pequenas e médias empresas. *Le Monde*, de 14 dez. 2009. Disponível em: <www.lemonde.fr/web/imprimer_element/0,40-0@2-3234,50-1280148,0.html>. Acesso em: 14 dez. 2009).

FERRARA, Francisco. *A simulação dos negócios jurídicos*. Tradução de A. Bossa. São Paulo: Saraiva, 1939.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. São Paulo: Manole, 2007.

_____. Justícia tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, ano 12, n. 46, p. 7-16, out./dez. 1988.

FERRAZ, Roberto (Org.). *Princípios e limites da tributação: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

GAINO, Itamar. *A simulação dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2008.

GARCÍA NOVOA, César. El principio de no discriminación en materia tributaria. In: TÔRRES, Heleno Taveira. (Coord.) *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 339-370.

GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

GODOI, Marciano Seabra de. O quê e o porquê da tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coords.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 71-100.

GOMES, Orlando. *Contratos*. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. *Introdução ao direito civil*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

GRAU, Eros Roberto. Conceitos indeterminados. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 1., 1998, Vitória. *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. São Paulo: M. Limonad; Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, (IBET), 1998. p. 119-124.

_____. *O direito posto e o direito pressuposto*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. Inclui aqui. Citado na nota 171.

GRECO, Marco Aurélio. Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 181-204.

_____. *Planejamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

_____. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coords.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 101-110.

GRECO, Marco Aurelio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

JUDICIAL doctrines used to combat ATS. Disponível em: <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/ii.b_-_judicial_doctrines_ii.pdf>. Acesso em: fev. 2009.

LEITE, Geílson Salomão; MEDEIROS, Fábio Andrade. Os princípios constitucionais e a atividade tributária do Estado. In: LEITE, George Salomão. (Org.). *Dos princípios constitucionais: considerações em torno das normas principiológicas da Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 367-408.

LÔBO Paulo Luiz Netto. Contrato e mudança social. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 84, v. 722, p. 40-45, dez. 1995.

_____. *Teoria geral das obrigações*. São Paulo: Saraiva, 2005.

LUCE, Edward; GUERRERA, Francesco. EUA fecham brechas para evitar a evasão fiscal. *Valor Econômico/Financial Times*, 05 maio 2009. Disponível em: <http://www.abbc.org.br/m5_imprime.asp?cod_noticia=5436>. Acesso: 23 mar. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. A norma antielisão e o princípio da legalidade: análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MARQUES, Cláudia Lima. *Contratos no Código de Defesa do Consumidor: o novo regime das relações contratuais*. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão é incompatível com o sistema constitucional brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 117-128.

_____. *Teoria da imposição tributária*. São Paulo: Saraiva, 1983.

MASSON, Charles Robbez. *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1990.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano de validade*. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

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

MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1998. v. 4.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009.

_____. *Direito fiscal*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2009.

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

PLANEJAMENTO tributário e o propósito negocial. Coordenação de Luís Eduardo Schoueri; organização de Rodrigo de Farias. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

PONT MESTRES, Magín. *El problema de la resistencia fiscal: sus causas a la luz de la psicología: su solución a través del derecho financiero y de la educación fiscal*. Barcelona: Bosch, 1972.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. v. 4.

PRATA, Ana. *A tutela constitucional da autonomia privada*. Coimbra: Almedina, 1982.

REALE, Miguel. A boa-fé no Código Civil. *Revista de Direito Bancário, Mercado de Capitais e da Arbitragem*, ano 6, n. 21, p. 11-13, jul./set. 2003.

RECEITA investiga aumento de R\$ 3,7 bi em compensações. *Valor Econômico*, de 13 maio 2009. Disponível em: <www.audifactor.com.br/noticia.php?idnoticia=569>. Acesso em: 23 mar. 2010.

RECEITA investiga fraude em 15 fusões. *O Estado de S. Paulo*, de 22 mar. 2010. Disponível em: <http://www.estadao.com.br/estadaodehoje/20100322/not_imp527474,0.php>. Acesso em: 23 mar. 2010.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coords.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 185-218.

ROLIM, João Dácio. *Normas antielisivas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. 2. ed. Rio de Janeiro: Financeira, 1954.

STRATTON, Allegra; BROOKS, Richard; DAVIES, Nick. Brown backs international action on tax avoiders [= Brown apoia ações internacionais de combate à elisão fiscal]. *The Guardian*, de 05 fev. 2009. Disponível em: <www.guardian.co.uk/business/2009/feb/05/tax-avoidance-gordon-brown>. Acesso em: 16 fev. 2009.

TABOADA, Carlos Palao. El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 285-303.

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

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

TORRES, Ricardo Lobo. A chamada “interpretação econômica do direito tributário”, a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 233-244.

_____. Justiça distributiva: social, política e fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 5, n. 70, p. 27-39, out./dez. 1995.

_____. Liberdade, segurança e justiça no direito tributário. In: *Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. Vitória: Consultime; OAB/ES, 1998. p. 679-705.

_____. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 177, p. 29-49, jul./set. 1989.

_____. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. O princípio da tipicidade no direito tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coords.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 135-184.

_____. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional como limitador do poder da administração. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 85-102.

VASCONCELOS, Pedro Pais. *Contratos atípicos*. Coimbra: Almedina, 1995.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009. v. 1.

YAMASHITA, Douglas. Incorporação às avessas: revisitando limites legais e jurisprudenciais ao planejamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 131, p. 7-19, ago. 2006.

XAVIER, Alberto. Liberdade fiscal, simulação e fraude no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 4, n. 11/12, p. 284-313, jan./jun. 1980.

_____. *Tipicidade da tributação, simulação e norma anti-elisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.