

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

JACQUES MACHADO PORTELA

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E NORMA ANTIELISIVA

Florianópolis(SC), agosto de 2005.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A NORMA ANTIELISIVA

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração de Direito, Estado e Sociedade.

Autor: Jacques Machado Portela

Orientador: Professor Doutor Ubaldo Cesar Balthazar

Florianópolis(SC), agosto de 2005.

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
PROGRAMA DE MESTRADO**

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E NORMA ANTIELISIVA

Jacques Machado Portela

Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar
Professor Orientador

Prof^ª. Dr^ª. Olga Maria Boschi Aguiar de Oliveira
Coordenadora CPGD/CCJ/UFSC

Florianópolis(SC), agosto de 2005.

Louvo a Deus, pela proteção divina em todos os momentos de minha vida.
Agradeço aos meus pais, Adalto e Odete Portela, pelos ensinamentos fundamentais para a formação de minha personalidade; à minha noiva, Sara Mamede, pelo amor e pela dedicação; ao meu inestimável amigo, Djei Djei, pelo companheirismo incondicional.
Muito obrigado aos Professores, em especial ao meu Orientador, Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar, pelo idealismo e pelo altruísmo em difundir seus conhecimentos para alunos de várias partes do país.

RESUMO

A presente dissertação objetiva desenvolver um estudo sobre a relação entre os princípios constitucionais que regem a atividade econômica, a tributação e norma antielisiva. No primeiro capítulo, aborda-se a origem dos sistemas de intervenção do Estado na sociedade, enfocando o Liberalismo, o Intervencionismo, o Neoliberalismo, seus respectivos idealizadores e reflexos socioeconômicos. Trata-se também dos princípios constitucionais que regem a atividade econômica e a tributação, focando seus aspectos com os institutos da elisão fiscal e da norma antielisiva. No segundo capítulo, estuda-se os posicionamentos doutrinários relacionados aos institutos de direito que tratam de elisão fiscal e de norma antielisiva, como conceitos, diferenças formais e materiais da prática da evasão fiscal, fundamentos jurídicos e interpretações de autores estudiosos do tema. No terceiro capítulo, explana-se sobre a introdução e o desenvolvimento da norma antielisiva no sistema tributário brasileiro e a forma de sua adoção por outros países com sistemática jurídica também baseada na *civil law*, bem como pelos adeptos da *commom law*. Analisa-se se o fito da norma antielisiva retrata um deliberado e ilegal ato da Administração, no afã arrecadatário, em restringir o planejamento tributário legitimamente praticado pelos Administrados, ou refere-se realmente à preocupação em se aplicar os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva como asseguradores do Estado Democrático de Direito. No quarto capítulo, será feita uma explanação superficial, sem pretensões de se enveredar pelo direito comparado, do panorama internacional sobre as formas como são tratadas a elisão fiscal e normas antielisivas em diversos países, uns com sistemas legais baseados na *civil law*, outros na *common law*. No quinto capítulo, são feitas considerações gerais sobre a norma antielisiva, tomando como base o ordenamento jurídico brasileiro, enfocando assuntos como a terminologia do termo, as formas de controle da elisão e a relação entre fins e meios existentes nas normas constitucionais brasileiras. Trata-se também do combate à elisão pela ótica da ilicitude do fim almejado e pelo ponto de vista da ilicitude dos meios, da interpretação econômica no direito tributário, finalizando com uma breve análise sobre a introdução do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional.

ABSTRACT

The present thesis deals with the study of the relation between the principles constitutional that conduct the economic activity, the taxation and the tax avoidance, tax evasion and tax shelters. In the first chapter, it is approached the origin of the systems of intervention of the State in the society, focusing Liberalism, Interventionism, the Neoliberalism, its respective idealizers and the social and economics consequences. The second chapter is about the principles constitutional that conduct the economic activity and the taxation, focusing the aspects of them with the taxation and the tax avoidance, tax evasion and tax shelters. After that, one studies some doctrinaires positions related to the rights that deal with tax avoidance, tax shelters, as concepts, formal and material differences of the practical one of the fiscal evasion, legal beddings and interpretations of studios authors of the subject. Then, one explains the introduction and the development of the norms against tax avoidance in the Brazilian tributary system and the form of its adoption for other countries with legal systematics also based in the civilian law, as well as for the adepts of common law. It is analyzed if the norms against tax avoidance and tax shelters represent an illegal act of the Administration, in the revenue eagerness, restricting the planning tributary legitimately practised, or is really mentioned to the concern in if applying the principles constitutional of the equality and the tax-paying ability as a guarantee of the Democratic State of Right. In the fourth chapter, a superficial explanation will be made, without pretensions to make a study about comparative jurisprudence, of how the others countries treat the tax avoidance and tax shelters, ones with legal systems based in the civilian law, others in common law. In the fifth chapter, general considerations are made, taking as base the Brazilian legal system, focusing subjects as the terminology of the term, the existing forms of control and the relation between ends and ways in the Brazilian constitutional rules, the combat to the tax shelters under the optics of the illegality of the purpose aimed and for the point of view of the illegality of the means, the economic interpretation in the tributary law, finishing with an analysis on the introduction of the paragraph to the article 116 of the Internal revenue code.

SUMÁRIO

Introdução	01
1. Princípios Constitucionais que Regem a Atividade Econômica e a Tributação com Reflexos na Norma Antielisiva	10
1.1. Histórico do Desenvolvimento da Intervenção do Estado na Atividade Econômica e Social do Cidadão.....	11
1.2. Princípio da Legalidade e da Segurança Jurídica.....	26
1.3. Princípio da Tipicidade Cerrada.....	34
1.4. Princípio da Isonomia	36
1.5. Princípio da Garantia à Propriedade Privada.....	40
1.6. Princípio da Livre Iniciativa - Liberdade Econômica.....	44
1.7. Princípio da Proibição de Efeito Confiscatório.....	47
1.8. Princípio da Capacidade Contributiva.....	48
1.9. Princípio da Competência e Federalismo	52
2. Teorias e Conceitos Doutrinários de Institutos de Direito Enquadrados na Sistemática Tributária da Norma Antielisiva	54
2.1. Evasão Fiscal x Elisão Fiscal.....	54
2.2. Planejamento Tributário x Elisão Fiscal	60
2.3. Simulação	61
2.4. Teoria do Abuso de Direito	66
2.5. Teoria do Abuso de Forma	69
2.6. Teoria do Propósito Negocial	72
3. Panorama da Experiência Internacional de Normas Antielisivas	74
3.1. Contexto geral	74
3.2. Norma Antielisiva na Alemanha	77
3.3. Norma Antielisiva na Itália	79
3.4. Norma Antielisiva em Portugal	81
3.5. Norma Antielisiva na Argentina	82
3.6. Norma Antielisiva na França	83
3.7. Norma Antielisiva na Espanha	85
3.8. Norma Antielisiva em países com sistema Common Law	88

3.9. Norma Antielisiva nos Estados Unidos	88
3.10. Norma Antielisiva na Inglaterra	89
4. Considerações Gerais Sobre a Norma Antielisiva	92
4.1. Terminologia do termo	92
4.2. Formas de controle da elisão e a relação entre fins e meios existentes nas normas constitucionais	93
4.3. O combate à elisão pela ótica da ilicitude do fim almejado	94
4.4. A interpretação econômica no direito tributário	96
4.4.1. A Interpretação econômica dos conceitos e institutos de direito privado no código tributário nacional	102
4.5. Controle da Elisão pela ilicitude dos meios	103
4.5.1. Intencionalidade e Propósito Negocial	104
4.5.2. Norma estrutural e norma funcional	105
4.5.3. Negócio Jurídico Indireto e a elisão fiscal	106
4.5.4. Fraude à Lei e a elisão fiscal	108
4.5.5. Análise sobre a introdução do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional	112
Considerações Finais	119
Referências Bibliográficas	124

INTRODUÇÃO

Desde que, o homem, como ser social, abdicou de seu direito primitivo de autogestão e de autotutela e permitiu que um poder constituído passasse a administrar a sociedade e os bens públicos, houve a necessidade de que todos compartilhassem, voluntária ou compulsoriamente, para as despesas de manutenção desse mecanismo administrativo. Antes mesmo do advento da figura do Estado, como administração pública da forma como modernamente se conhece, os povos conquistados ou dominados, como escravos, súditos ou vassallos, eram obrigados a suportar a manutenção da estrutura organizacional instituída pelos seus dominadores, como os reis, chefes das tribos, senhorios ou senhores feudais.

Historicamente, seja por questão pessoal, política, social ou econômica, o homem quase sempre contestou e buscou se isentar, total ou parcialmente, do pagamento de tributos. Assim, a dicotomia entre o poder-dever da Administração Pública em cobrar e arrecadar tributos para se manter, e a obrigação, vontade e possibilidade do Administrado em pagá-los, subsiste desde a formação dos primeiros grupos sociais e políticos.

Dentro de um conceito universal de Estado de Direito, provedor de segurança e justiça, bem como garantidor de liberdade e de propriedade, incluem-se valores intimamente associados à condição humana de sociabilidade, como viver em comunhão social sob a égide de instituições organizadas e aceitas pela maioria. Conforme demonstrado por Canotilho¹,

¹ CANOTILHO, J.J. Gomes, *Direito Constitucional*, Coimbra: Almedina, 1991, p. 361.

essa organização se fundamenta na Juridicidade, na Constitucionalidade e nos Direitos Fundamentais.

Nessa obra, Canotilho ensina que a Juridicidade representa a logística inerente ao Direito, às suas instituições, como os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, à interdependência e à harmonia entre eles, suas estruturas de operatividade e de funcionabilidade no exercício dos poderes. Sobre a Constitucionalidade, afirma que por meio dela se estabelecem limites expressos ao exercício desses poderes, enquanto que, os Direitos Fundamentais fornecem caráter humano e antropológico ao complexo sistema de juridicidade constitucional.

Ao considerar como um dos principais elementos constituintes do Estado de Direito a Juridicidade e a Constitucionalidade, no estudo do Direito Tributário, há que se analisar também o supedâneo econômico desse Estado de Direito, o qual encontra na tributação a principal expressão do *contrato social* de Jean Jacques Rousseau. O cidadão, ao submeter-se à tributação, experimenta não só a expressão do exercício da cidadania, como também a limitação ao livre gozo da liberdade e da propriedade.

Para ser suportado, o ônus tributário deve ser imposto por meio de regras que expressem segurança jurídica material, formal e processual. A segurança material se dá quando há a previsibilidade das regras de tributação, alcançada por meio da observância formal e material da *reserva absoluta de lei*, do princípio da *estrita legalidade* que se desdobra na *tipicidade* em matéria tributária (CF/88, artigo 150).² O *modus operandi* administrativo revelado pelo procedimento de fiscalização e de lançamento expressa a regra da segurança formal da tributação. E, por fim, tem-se na segurança processual a revelação da qualidade do *procedural due process of law* que regula e limita a atuação dos julgadores

² XAVIER, Alberto, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, 1995, p.99.

administrativos e judiciais na demanda fiscal, consoante previsão constitucional espedada precipuamente nos ditames legais do artigo 5º e seus diversos incisos.

Segundo Valdés Costa³, em matéria tributária, constata-se a *tríplice função do Estado*:

- 1) o Estado cria a norma ensejadora da obrigação da qual será titular ativo (legisla);
- 2) o Estado aplica por meio da autotutela as normas tributárias (fiscaliza e lança);
- 3) o Estado resolve com foro de definitividade os eventuais conflitos advindos da lei ou de sua aplicação (julga).

No Brasil, onde a relação fisco-contribuinte ainda é de extrema má-qualidade, marcada pela insegurança e pela injustiça, apesar da Administração Pública não assegurar aos contribuintes sequer os direitos fundamentais previstos na Constituição, como educação, saúde, segurança, trabalho, lazer e moradia, a carga tributária está entre as mais altas do mundo e compatível com as cobradas em países desenvolvidos, onde há a devida contraprestação por meio de serviços públicos adequados.

Essa flagrante distorção entre o que a Administração excessivamente cobra e arrecada de tributos, direta ou indiretamente, e o que ela precariamente devolve por meio de serviços aos Administrados, sempre gerou e ainda cria um inconsciente coletivo de injustiça em relação ao pagamento desses tributos. Além dessa caótica situação, a necessidade de se maximizar a segurança jurídica em matéria tributária, com rigoroso controle sobre a atuação fazendária se justifica pelo fato desta ainda impor terror ao contribuinte por meio de descontrolada produção legislativa tributária legal e infralegal da Fazenda Pública Federal, Estadual e Municipal. No afã deliberado de arrecadação e na busca incessante de sucessivos recordes de arrecadação, o Estado assola o contribuinte com todo o seu arsenal fiscalizatório,

³ COSTA, Valdés, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires: Depalma, 1992.

com inspeções nas instalações e nos documentos das empresas, cruzamentos de informações eletrônicas, quebra de sigilo bancário e fiscal, imposição de garantia patrimonial como requisito para validade de defesa administrativa e outras medidas.

Ademais, ainda se verifica a velada pressão exercida pelo poder público sobre os julgadores administrativos, que na prática não têm total liberdade, por ainda experimentarem o ranço do regime de exceção imposto pela ditadura militar no qual a grande maioria dos órgãos administrativos julgadores eram diretamente subordinados a um representante da alta cúpula do governo. Ademais, na esfera judicial, essa pressão também é sentida, quando estão em jogo altos interesses fiscais do Estado, embora mais brandamente que no âmbito administrativo. O Poder Judiciário, sobretudo os Tribunais Superiores, que absurdamente ainda têm seus Ministros escolhidos em caráter vitalício pelo Presidente da República, sofre também essa forte injunção política ao julgar matérias tributárias de forte repercussão para as contas públicas.

Como agravante desse sentimento de injustiça, à medida que se verifica o aumento arrecadatório, há as freqüentes e notórias situações de fraudes e de malversações envolvendo setores de todos os níveis da Administração Pública, com desvios e desperdícios milionários de verbas públicas, bem como abusivas mordomias e excessivos benefícios a servidores públicos à custa do erário. Essa percepção vem se desenvolvendo graças à transparência e à liberdade de expressão possibilitada pela redemocratização do país, responsável pela potencialização da noção de cidadania na sociedade.

Nos últimos dez anos, com o subterfúgio de se incrementar as ações sociais para as populações carentes, mas sem combater eficazmente as fraudes, os desperdícios, abusivos benefícios e as malversações com as verbas públicas, e nem aperfeiçoar o sistema tributário para torná-lo mais justo, equilibrado e suportável por todos, o Estado, sobretudo o Poder Executivo, vem “legislando” desmedidamente no sentido de majorar a já excessiva carga

tributária, a qual atualmente tem arrecadação equivalente à aproximadamente 38% do Produto Interno Bruto (PIB) do país, segundo diariamente divulgado pelos meios de comunicação por estudiosos da matéria, dentre eles o professor Ives Gandra da Silva Martins, e por institutos de estudos econômicos como a Fundação Getúlio Vargas.

Há anos, vários segmentos da sociedade, dentre eles principalmente o empresarial, o acadêmico, o político e técnicos do governo federal, discutem sobre a reforma no sistema tributário brasileiro, sem, entretanto, chegarem à sua efetivação. Todos sabem que o atual sistema funciona caoticamente, mas não se consegue chegar a um consenso sobre a reforma.

A legislação tributária é freqüentemente confusa em seus textos, gerando discussões judiciais onerosas e intermináveis, comprometendo inclusive a eficiência do Poder Judiciário pelo excesso de trabalho envolvendo ações entre Contribuintes e o Estado. A legislação tributária é instável no prazo de vigência das normas, pois o Poder Executivo “legisla” incessantemente em matéria tributária, por meio de medidas provisórias, decretos, portarias, atos e instruções normativas, sobrepondo-se inclusive ao Poder Legislativo em produção legislativa nessa matéria.

Nesse afã arrecadatório desmedido, modifica-se diariamente as normas tributárias e fiscais, impossibilitando seu acompanhamento e seu cumprimento seguro por parte dos contribuintes, por melhor que sejam suas assessorias jurídicas e contábeis.

O Sistema Tributário Brasileiro não promove justiça fiscal, pois para aumentar a receita tributária, busca-se o caminho mais fácil e fugaz da oneração cada vez maior, direta ou indiretamente, da incidência sobre a reduzida parcela de contribuintes que já pagam tributos, verticalizando cada vez mais a exação, sem se esforçar verdadeiramente para aperfeiçoar a sistemática de arrecadação e de fiscalização para combater a corrupção e a informalidade, e assim, aumentar a base contributiva para que ao invés de haver poucos pagando muito, haja muitos pagando pouco.

A justiça fiscal se alcança com o equilíbrio da carga tributária em relação à contraprestação dos serviços públicos e com a intensificação de meios para incrementar a base contributiva, em que todos fossem obrigados e pudessem suportar os tributos exigidos e necessários à manutenção do Estado. Sem impactar apenas a pequena parcela de contribuintes que com muita dificuldade conseguem pagar, no caso das empresas que trabalham na formalidade, ou que não têm outra opção, no caso dos trabalhadores assalariados sujeitos às retenções na fonte pagadora.

Por outro lado, na ponta dos gastos dos tributos arrecadados, a justiça fiscal também passa pela forma mais eficiente e efetiva dos gastos e investimentos públicos, pois a questão não passa precipuamente pelo incremento constante da arrecadação, mas sim pelo melhor planejamento dos gastos e dos investimentos públicos. Não adianta aumentar a arrecadação tributária se isso não for acompanhado de um devido controle e planejamento na aplicação das verbas públicas.

A ausência de justiça fiscal também se expressa na forma predominante de tributação igual para contribuintes de diferentes condições financeiras. Assim, cria-se a situação esdrúxula na qual, proporcionalmente, as classes assalariadas pobre e a média pagam mais tributos que a rica, seja diretamente, na retenção na fonte pelo salário, seja indiretamente, quando compram bens e serviços de primeira necessidade.

Outra falha do Sistema Tributário refere-se à nociva e obsoleta prática de tributação exagerada da produção, em vez de tributar o consumo, como se procede nos países desenvolvidos. Ao onerar excessivamente a atividade produtiva, desestimula-se o investimento em produção, que é o melhor meio de se gerar riqueza estável e consolidada, criar empregos e conseqüentemente distribuir renda. Desse modo, essa elevada carga tributária sobre a atividade produtiva resulta numa tendência acentuada de investimentos nas atividades financeiras especulativas e voláteis, que somente concentram mais riquezas nas

mãos dos detentores do capital financeiro e geram pouquíssimos e específicos postos de trabalhos.

No caso de pessoa física, o contribuinte, afetado por todas essas discrepâncias do Sistema Tributário Brasileiro, não encontra motivos razoáveis para cumprir regularmente suas obrigações tributárias. Portanto, quando possível, sempre objetiva se isentar total ou parcialmente da tributação, seja por meios não vedados por lei, seja de forma ilegal, como, por exemplo, pela omissão de receitas tributáveis e/ou pelas fictícias despesas dedutíveis.

No que se refere à pessoa jurídica, válido frisar que essa repulsa à tributação também se explica pela necessidade de sobrevivência num mercado cheio de obstáculos, dentre eles: concorrência desleal imprimida por empresas que atuam na informalidade em diversos segmentos negociais, e que, por isso, podem ter preços menores, pois não têm o ônus da tributação no preço final de seus produtos e bens; forte concorrência exercida por empresas estrangeiras, no mercado nacional e internacional, como efeito da globalização, sobretudo, por aquelas situadas em países onde a carga tributária e as condições econômicas são mais favoráveis.

Dentro desse contexto complexo e injusto do Sistema Tributário Brasileiro, a evasão fiscal torna-se cada vez mais expressiva, a ponto de Ozires Lopes Filho⁴, ex-Secretário da Receita Federal, em entrevista concedida a um jornal televisivo, declarar que para cada R\$ 1,00 arrecadado pela Fazenda Nacional, R\$ 1,00 era sonogado. Ressalvando-se a generalidade dessa declaração, isso representa um nível aproximado de mais ou menos 50 % de evasão fiscal existente no país. Algo impensável em um país que se diz civilizado e ainda em desenvolvimento econômico, em pleno século XXI.

O Planejamento Tributário é a prática legítima adotada pelos contribuintes que objetivam a isenção, a redução ou o retardamento do ônus tributário sobre suas contas.

⁴ Ozires Lopes Filho, ex-Secretário da Receita Federal do Governo de Fernando Henrique Cardoso.

Denominado tecnicamente de Elisão Fiscal, trata-se de procedimento pelo qual o contribuinte planeja seus negócios objetivando economizar o custo fiscal, como meio de economia lícita de tributo.

Mesmo sendo a Elisão Fiscal considerada como procedimento legítimo e comumente utilizada pelos contribuintes em países desenvolvidos, com instituições democráticas consolidadas e com sistemas tributários organizados e eficientes, esse instituto ainda é visto com extrema repulsa pelo Governo Federal, o qual, ainda contaminado por resquícios autoritários da época do regime militar e no crescente afã arrecadatório, apresentou ao Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar nº 77, de 1999, tendo por objetivo alterar dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 – Código Tributário Nacional – projeto que se transformou na Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.

Dentre as modificações introduzidas ao Código Tributário Nacional, pela Lei complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, a que atualmente suscita mais dúvidas e discussões quanto à constitucionalidade é a referente à introdução de um parágrafo único ao artigo 116 desse *codex*. Denominado pelos estudiosos como uma Norma Antielisiva, esse parágrafo único representa a autotutela do fisco para aplicar a interpretação econômica dos negócios jurídicos, na área tributária, como forma de inibir a Elisão Fiscal. Objeto de estudo deste trabalho, a norma antielisiva ainda é matéria bastante discutida e questionada no meio jurídico.

Dependendo do ponto de vista do intérprete desse instituto, os conceitos se divergem e suscitam numerosos debates. Considerado pela doutrina majoritária como um instrumento criado pelo Executivo com o intuito de fortalecer mais ainda sua estrutura fiscalizadora e arrecadatária, a Lei complementar nº 104 trata dos limites da liberdade negocial e de auto-organização do contribuinte na busca da menor carga tributária possível.

Ao analisar a constitucionalidade da Norma Antielisiva, cabe ressaltar que as garantias constitucionais tributárias não tratam apenas de garantias dos contribuintes, mas da segurança da própria relação jurídico-tributária, a assegurar a juridicidade da relação tributária, a sua higidez constitucional, a manutenção do Estado de direito e da própria sociedade.

Dentro desse contexto, válido também abordar neste trabalho o tema da interpretação econômica em matéria tributária, bem como as idéias de solidariedade em face da amortização dos efeitos da legalidade e da tipicidade defendidas por Klaus Tipke, autor alemão que se notabilizou pelas teses contrárias às técnicas elisivas fiscais e que serviram de fundamento para a criação de várias normas antielisivas por governos autoritários.

Assim, em razão da relevância e da atualidade das discussões sobre o tema, abordar-se-á nesta dissertação a relação entre os Princípios Constitucionais e Norma Antielisiva, enfocando questões controvertidas como causadoras de insegurança jurídica e inibidoras de investimentos, de produção e distribuição de riqueza no país.

Objetiva-se, por meio deste trabalho, identificar os princípios e as garantias fundamentais na Constituição Federal que regem a atividade econômica e a tributação, relacionando-os uns com os outros. Definir-se-á, também, o verdadeiro significado e o alcance da norma antielisiva, comparando-a, relacionando-a e a diferenciando dos diversos conceitos relacionados com a matéria.

Ademais, proceder-se-á a uma análise crítica a respeito da norma antielisiva em face dos princípios e das garantias constitucionais, retirando conclusões sobre sua compatibilidade com os preceitos insertos na Carta Magna e apresentando entendimentos de diversos estudiosos do tema. Sem intencionar esgotar o assunto, o estudo realizar-se-á por meio de uma abordagem dedutiva, com procedimentos comparativos e interpretativos, baseando-se em pesquisas bibliográfica em livros, revistas e artigos pertinentes.

1. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE REGEM A ATIVIDADE ECONÔMICA E A TRIBUTAÇÃO COM REFLEXOS NA NORMA ANTIELISIVA

O tributo é um fantástico instrumento de poder, de domínio, de controle da sociedade. Serve, fundamentalmente, aos governantes (burocratas e políticos), tendo, às vezes, um efeito colateral – mas não absolutamente necessário – que é permitir ao Estado prestar serviços públicos. Por esta razão é que o povo nunca é consultado quando se impõem aumentos da carga tributária.⁵

Para se ter uma correta visão a respeito da Norma Antielisiva no sistema jurídico pátrio faz-se necessária uma revisão histórica a respeito do papel do Estado no sistema econômico. A atividade econômica dos particulares sofre a influência constante e quase onipresente do Estado, quer de forma direta, uma vez que ele é o maior produtor e o maior consumidor de bens e serviços, quer indiretamente, pela sua atuação por meio de instrumentos de políticas econômica, monetária e tributária.

Não se nega, nos dias atuais, o grande peso que tem o Estado nas economias modernas. Porém, a intensidade desse peso não é obtida de forma aleatória, ao sabor das crises e das contingências dos sistemas econômicos nacionais e do sistema mundial. Ele está ligado a uma construção político-doutrinária forjada ao longo dos séculos, desde que Adam

⁵ MARTINS, Ives Grandra da Silva. Tributos e benesses do poder. **Síntese Jornal**, São Paulo, SP, ano 9, n.97, p.1, março. 2005.

Smith e John Locke lançaram suas obras, no Século XVIII, acerca do Liberalismo econômico e político.

Seria lícito permitir ao Estado que intervenha na atividade dos particulares? Ou se deve defender a total liberdade do proceder dos particulares, reservando-se ao Estado apenas aquelas atividades que não possam ser assumidas pelos particulares em decorrência de sua baixa lucratividade ou do interesse envolvido, como a administração da justiça, a defesa da pátria e a manutenção de alguns serviços públicos essenciais?

Não é o objetivo deste trabalho responder a esses questionamentos, pois a decisão representa uma opção política de única e livre decisão dos Estados soberanos. Deseja-se, neste momento, contextualizar a Norma Antielisiva dentro da doutrina moderna de intervenção do Estado na atividade econômica dos particulares, para posteriormente localizar sua correta posição dentro do sistema constitucional brasileiro.

1.1. Histórico do Desenvolvimento econômico e político das teorias do Liberalismo, do Intervencionismo e Neoliberalismo.

Pode-se situar o nascimento do Liberalismo nos escritos surgidos a partir do Século XVIII, na Europa Continental. O Liberalismo não foi uma doutrina nascida de movimentos populares, muito menos se originou de lutas políticas pelo poder. Trata-se de uma doutrina surgida da reflexão e do estudo de algumas poucas mentes privilegiadas, que souberam refletir o anseio existente em uma classe, então emergente, e que almejava por ocupar maior espaço no cenário político e social da época: a Burguesia.

O progressivo acúmulo de riquezas por essa classe deu origem a um tipo de poder até então desconhecido na história da civilização ocidental: o Poder Econômico.

Progressivamente, esse poder ganhou importância tamanha que vários Estados chegaram a depender da burguesia para impulsionar suas atividades econômicas.

O poderio político, quase incontestável, das grandes casas reais absolutistas, contrastava claramente com o poderio econômico da classe burguesa emergente. Ademais, tornava-se cada vez mais evidente que a realeza absolutista era parasitária e dispendiosa.

Todo o sistema político vigente constituía-se em um entrave ao pleno desenvolvimento do potencial econômico latente. Contudo, esse fato só se tornou evidente por meio dos escritos filosóficos e econômicos de pensadores como Adam Smith e John Locke, primeiros teóricos do Liberalismo.

A teoria liberal vestiu-se de dois mantos que, embora distintos, assentavam-se sobre o mesmo substrato teórico: o econômico e o político. Não cabe aqui o estudo de todos os aspectos do Liberalismo, mas apenas o que interessa ao estudo a respeito da intervenção do Estado no domínio das atividades privadas.

Adam Smith, como primeiro doutrinador do Liberalismo econômico, empunhava a bandeira do *laissez-faire*, ou seja, defendia que a economia funcionaria perfeitamente sem a intervenção do Estado nos negócios dos particulares, alcançando um nível naturalmente ótimo de bem estar.

Conforme ensinam Oser e Blanchfield:

Smith foi o grande defensor do *laissez-faire* – a não intervenção governamental nos negócios. De acordo com ele, os governos são dispendiosos, corruptos, ineficientes e concedem privilégios especiais em detrimento da sociedade como um todo. Os indivíduos, se livres para perseguirem seus próprios interesses, servirão à sociedade, mesmo que esta não seja sua intenção. Smith aplicava a doutrina da livre-empresa aos negócios nacionais e internacionais e devotou um quarto da *Wealth of Nations* a um ataque devastador ao mercantilismo.⁶

⁶ OSER, Jacob, BLANCHFIELD, William C. *História do Pensamento Econômico*. São Paulo: Atlas, 1989. p.73.

Era a chamada *Mão Invisível* do mercado. Ou seja, Adam Smith acreditava que os particulares, livres da influência do Estado nas suas atividades econômicas, buscariam a satisfação de seus próprios interesses por meio do exercício de atividades econômicas que o mercado, igualmente livre da intervenção estatal, mostraria serem mais lucrativas.

É como se, segundo esse autor, a *Mão Invisível* do mercado guiasse as atividades dos particulares de forma harmoniosa e eficiente na busca da alocação ótima dos recursos econômicos e da maximização da satisfação dos agentes econômicos.

Adam Smith não antevia a atuação conjunta de indivíduos ou empresas, formando o que se conhece atualmente como grupos econômicos, de forma a influenciar, com seu poderio, nas decisões dos agentes tomadas individualmente, alterando a alocação dos recursos econômicos e fazendo a *mão invisível* trabalhar a seu favor.

Igualmente, era inconcebível a interferência de qualquer agente com força superior aos agentes econômicos individuais, e que fosse capaz de, isoladamente, influenciar o funcionamento do livre mercado, fazendo a balança do sistema econômico pender para seu lado ou para qualquer outro lado.

Esse é o caso do Estado. Os governantes, ao promoverem intervenções no domínio econômico, estariam causando um desequilíbrio no sistema. Isso se daria no caso em que a intervenção servisse de instrumento na busca de um maior bem estar social, bem como no caso em que o governante estivesse buscando unicamente sua satisfação pessoal. Dessa forma, era desnecessário, e até indesejável, que o Estado interviesse na atividade econômica, pois estaria contrariando o natural funcionamento do livre mercado.

Seja qual for o tipo de indústria doméstica que seu capital pode empregar, e cujo produto tende a ser de maior valor, todo indivíduo pode, evidentemente, em sua posição local, julgar muito melhor do que qualquer estadista ou legislador poderia fazer por ele. O estadista que tentasse orientar os indivíduos sobre a maneira de empregar seu capital arcaria não só com uma responsabilidade mais que desnecessária, mas também assumiria uma autoridade que poderia seguramente ser concedida não a uma única pessoa, nem a nenhum senado, nem a qualquer conselho, e que seria

tão perigosa nas mãos de um homem louco e suficientemente presunçoso para imaginar-se capaz de exercê-la.⁷

Adam Smith sintetizou as funções do Estado de tal forma a reduzir ao mínimo necessário a interferência nas atividades dos particulares. Suas funções limitavam-se, tradicionalmente, à execução de atividades ligadas à segurança, interna e externa, à solução de conflitos intersubjetivos e à manutenção de serviços públicos essenciais não empreendidos pela iniciativa privada.

Se Smith confiava no *laissez-faire* para promover a concorrência e o bem-estar geral, qual deveria ser, em sua opinião, o papel do Estado? Considerava três importantes funções para o governo: primeiramente, proteger a sociedade de ataques externos. Em segundo lugar, estabelecer a administração da justiça dentro do país. Em terceiro lugar, construir e manter obras e instituições públicas que os empresários não pudessem empreender lucrativamente. Em pontos isolados de seu livro, Smith aprovava uma série de intervenções governamentais, que se enquadravam nas três categorias anteriores ou ampliava o escopo das medidas governamentais aceitáveis.⁸

Em matéria tributária, Smith era favorável à implementação de tarifas alfandegárias de natureza protecionista. Embora tais medidas possam, à primeira vista, contrariar os desígnios do Liberalismo econômico defendidos pelo autor, tais tarifas protecionistas cumpriam um papel na defesa do próprio sistema.

Propunha a imposição de direitos aduaneiros para a proteção da indústria interna, essencial à defesa do país. Isso se daria pela equalização do encargo tributário incidente sobre uma indústria em particular, baseando-se na imposição de tarifas sobre importação de bens produzidos por aquela específica indústria.

Apresentou quatro regras norteadoras da tributação, entendida esta como uma forma de financiamento à atividade governamental, acima descrita.

⁷ ADAM SMITH *apud* OSER & BLANCHFIELD, Op. Cit. p.73-74.

⁸ OSER & BLANCHFIELD, Op. Cit., p. 73.

(...) Suas quatro máximas famosas para bons impostos são as seguintes: 1. Os impostos devem ser proporcionais à receita recebida sob proteção do Estado, que era um afastamento drástico dos impostos regressivos vigentes na época. 2. Os impostos devem ser previsíveis e uniformes em relação à época do pagamento, à forma do pagamento e ao montante a ser pago. 3. Os impostos devem ser cobrados na época e de maneira mais conveniente ao contribuinte. 4. Os impostos devem ser cobrados a um custo mínimo para o governo.⁹

Veja-se, pois, que a doutrina econômica liberal, inaugurada por Smith com sua obra “*O Tratado Sobre a Origem da Riqueza das Nações: uma investigação sobre sua natureza e suas causas*”, em 1776, representou marco teórico fundamental na doutrina a respeito da intervenção do Estado na atividade dos particulares, notadamente no domínio econômico. Sua teoria a respeito da não-intervenção do Estado na economia serviu de fundamento para toda uma posterior construção teórica, tanto de natureza econômica, quanto política e jurídica, que se estende até os nossos dias.

A lição de Mantteucci a respeito do Liberalismo econômico é esclarecedora:

Historicamente, os pensadores liberais defenderam, contra o Estado, duas liberdades naturais. Na época do capitalismo nascente, lutaram a favor da liberdade econômica: o Estado não deveria se intrometer no livre jogo de mercado que, sob determinados aspectos, era visto como um Estado natural, ou melhor, como uma sociedade civil, fundamentada em contratos entre particulares. Aceitava-se o Estado somente na figura de guardião, deixando total liberdade (*laissez faire, laissez passer*) na composição dos conflitos entre empregados e empregadores, ao poder contratual das partes; nos conflitos entre as diferentes empresas (no âmbito nacional assim como supranacional), ao poder de superação da concorrência que sempre recompensava o melhor....¹⁰

Vários princípios jurídicos que regem a atividade econômica, muitos deles insertos em textos constitucionais das mais diversas nações, inclusive a brasileira, encontram seus nascedouros nos escritos de Smith. A compreensão da norma antielisiva, enquanto instrumento à disposição do Estado como forma de intervenção na atividade dos particulares,

⁹ OSER & BLANCHFIELD. Op. Cit. p. 77.

¹⁰ MANTTEUCCI, Nicola. Liberalismo. In: BOBBIO, Norberto; MANTTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de Política*. 5. ed. Brasília: Editora da Universidade de Brasília, 1993. Vol. 2. p. 693

notadamente na atividade econômica, deve passar necessariamente, diga-se mais uma vez, pela análise da formação histórico-doutrinária dos princípios que regem a atividade econômica, em especial os concernentes aos tributos incidentes sobre essas atividades.

Quanto ao enfoque político do Liberalismo, John Locke foi um dos principais fundadores do Liberalismo nesse campo. A publicação de sua obra “*Segundo Tratado do Governo Civil*”, em 1690, trouxe ao pensamento político ocidental idéias a respeito da formação do Estado e da Sociedade Civil, que representaram os primeiros golpes realmente sérios contra o Absolutismo.

Anteriormente a Locke, Thomas Hobbes, em sua obra “*O Leviatã*”, havia feito contundente defesa à legitimidade do poder absolutista das monarquias européias. Ele descreveu uma situação denominada Estado da Natureza, anterior à existência da Sociedade Civil Organizada. Segundo ele, a natureza humana é ruim e ambiciosa. Os homens têm um desejo constante de poder, pois isso seria indispensável para se alcançar a felicidade.¹¹

Dessa forma, a ausência de um poder constituído que impusesse a ordem mediante a edição de leis e a administração da justiça, evitando o conflito e a guerra pelo poder, levaria o ser humano à extinção. Era preciso abandonar esse Estado da Natureza, pois, senão, o homem seria destruído.

O medo constante da morte e a racionalidade humana possibilitaram a formação do Estado Administrativo e o conseqüente abandono do Estado da Natureza, no qual predominavam as chamadas Leis Naturais. Houve, segundo Hobbes, um acordo geral entre os indivíduos, uma espécie de contrato, mediante cada qual concordava em abandonar seus direitos naturais, de forma absoluta, definitiva e irrevogável, em prol de uma entidade superior a todos, que poderia ser uma pessoa ou um grupo de pessoas, cuja vontade substituiria a de

¹¹ OSER & BLANCHFIELD, Op. Cit.p. 85.

todos os outros. Esse artifício seria o responsável pela formação da sociedade política organizada: o Estado.

Toda essa construção teórica tinha como finalidade a defesa do regime absolutista. O monarca seria a pessoa na qual estariam concentrados todos os direitos anteriormente renunciados pelos indivíduos quando da formação do Contrato Social. Devido a isso, haveria a coincidência entre o interesse pessoal do monarca e o interesse de toda a sociedade.

Uma lei de autoria do soberano nunca seria injusta, apenas poderia ser desnecessária. Tem-se uma espécie de positivismo jurídico, na qual a lei não poderia ser questionada utilizando-se critérios de justiça. Se a lei provém de um poder legitimamente constituído, e se um governo absoluto é perfeitamente legítimo dentro da teoria de Hobbes, ela só poderia ser questionada quanto ao seu processo de elaboração, mas não quanto ao seu conteúdo. É a máxima defendida por Luís XIV, o Rei Sol: o Estado Sou Eu (L'Etat C'est Moi). Ou seja, a vontade do soberano, expressa através da lei e das determinações reais, representava a vontade do Estado.

Aspecto importante para o presente estudo localiza-se na legitimação da propriedade. Dentro dessa concepção de Hobbes, não existia o direito de propriedade privada no Estado da Natureza. Dessa forma, não existiria, igualmente no âmbito do Contrato Social.

Conforme a lição de Chevalier:

Aplicação se faz de tudo isso ao direito de propriedade. Bodin exigia do soberano, sob pena de pilhagem, o respeito a esse direito. Hobbes, lógico, vê na propriedade apenas uma concessão do soberano. Pois antes de existir poder comum, soberania, ninguém podia gozar, em segurança, de uma possessão qualquer, tendo cada um igual direito natural sobre todas as coisas. A distribuição estável dos bens, que se denomina propriedade, só pode ter sido feita pelo soberano. Suprimi a lei civil (escreve Cícero, citado por Hobbes) e ninguém saberá “o que é seu, o que é de outrem”. Sediciosa doutrina a que atribui a um homem direito absoluto sobre seus bens, um direito absoluto suscetível de excluir o direito do soberano. Pois ela coloca o soberano na impossibilidade, eventualmente, de desempenhar a sua função protetora no interior e no exterior.¹²

¹² CHEVALIER, Jean-Jacques. **As Grandes Obras Políticas**. Rio de Janeiro: Agir, 1993. p. 76.

Destarte, tudo o que o cidadão produzisse ou detivesse não era seu, mas do Estado, ou melhor, do soberano. A imposição de tributos aos súditos não constituiria, portanto, invasão indevida do Estado na propriedade alheia. O soberano estaria apenas pegando o que é seu por direito. Se resolvesse deixar uma parte para a sobrevivência do cidadão, estaria agindo por pura liberalidade. Não haveria limites à tributação, pois se constituiria em pura relação de poder.

A doutrina de Locke surgiu como contraponto ao pensamento de Hobbes, pois era contrária à doutrina absolutista. Desejava demolir a doutrina do Direito Divino, uma das bases dogmáticas sobre a qual se assentava a legitimidade do poder político dos soberanos absolutistas. Locke, como Hobbes, parte do chamado Estado da Natureza. Porém, diferentemente deste pensador, aquele nega que a natureza do ser humano seja egoísta e ambiciosa, bem como repudia a concepção de que, no Estado da Natureza, os seres humanos estejam em constante conflito na busca pela aquisição de poder.

Os homens, no Estado da Natureza, nasceram livres na mesma proporção em que nasceram racionais. Viveriam eles, portanto, de forma livre e independente, governados unicamente pela razão. Não haveria poder superior aos de cada indivíduo que promovesse o governo e a organização social. Cada qual cuidaria de seus próprios interesses, de forma independente, mas sem estarem em constante conflito, como visualizava Hobbes.

O único vínculo existente entre os homens teria como origem última a racionalidade de cada um. Essa racionalidade seria a responsável pelo objetivo comum de preservação da paz e da harmonia, bem como obrigaria cada um a evitar ferir ou a guerrear com os outros.

Não era, portanto, pela imposição de uma força superior que os homens viveriam em harmonia, e nem pela feitura de um pacto comunal que os indivíduos se obrigariam a respeitar o direito alheio, mas apenas pela força de sua razão.

Segundo Locke, os homens viviam bem no Estado da Natureza. Contudo, havia certos inconvenientes que os levaram a abdicarem dos benefícios do Estado da Natureza. Os homens viviam de forma a serem juízes de suas próprias ações. Considerações de cunho eminentemente pessoal os guiavam. Ao agirem dessa forma, os homens colocam em movimento seus sentimentos e valores pessoais, exteriorizando sua individualidade. Mas isso não alcançaria proporção tal que resultasse no estado de guerra antevisto por Hobbes.

Justamente para prevenir inconvenientes que poderiam ser causados por sentimentos e valores pessoais conflituosos, os homens optaram pelo abandono do Estado de Natureza, passando a organizar a Sociedade Civil e o Estado.

O abandono da convivência no Estado da Natureza não seria feito de forma absoluta, definitiva e irrevogável, como pregava Hobbes. Se a criação da sociedade política organizada visava à solução de conflitos interpessoais ocorridos, a outorga de direitos naturais ao Estado só seria legítima até o ponto necessário para conferir efetividade a esse escopo.

Assim, a legitimação da criação e dos poderes do Estado se assenta em uma base democrática. Como somente a vontade livre dos homens foi capaz de criar a sociedade política, e os poderes legítimos do Estado só são os que foram livremente consentidos e outorgados pelos indivíduos, só serão legítimos os governos de origem democrática. O consentimento, e não a conquista, é a origem do poder político legítimo.

A Democracia Moderna e o Liberalismo devem muito a essa fundamentação de Locke, pois situa a origem de todo o poder político no cidadão, que outorga, livremente, poderes ao soberano para os exercer em nome e em benefício deles, e não em nome e em benefício próprio. O Estado deve garantir o exercício do direito de liberdade e deve agir até o limite em que essa liberdade não seja ameaçada pelo próprio Estado.

Aspecto de fundamental importância para o presente estudo diz respeito ao pensamento de Locke quanto ao direito de propriedade, que o considerava um direito natural.

Ele estaria situado em posição anterior à própria sociedade civil. Para ele, a origem e o fundamento desse direito seria a relação estabelecida entre o homem e a coisa por meio do trabalho humano. Dessa forma, não seria a mera apropriação da coisa na natureza que daria a legítima propriedade a alguém, mas somente o processo de transformação da coisa, através do trabalho, seria capaz de conferir tal legitimidade.

A implicação necessária do papel do Estado como garantidor do direito à propriedade privada é que ele deve não só dirimir os conflitos entre os particulares, mas deve ele mesmo limitar sua atuação de tal forma a não interferir na propriedade dos particulares.

Dentro desse contexto, a tributação, vista sob a ótica de intervenção do Estado na propriedade e nos negócios dos particulares, deve ser limitada. Essa limitação é a mesma imposta ao Estado no que diz respeito ao direito de liberdade. Ou seja, não se pode conceber, dentro do espírito do pensamento de Locke, uma forma de tributação tão intensa que represente perigo ao direito de propriedade. A análise dos sistemas tributários ocidentais, o que inclui necessariamente a norma antielisiva, passa necessariamente pelo seu cotejamento com essas considerações de origem político-filosóficas.

O advento da Revolução Industrial, na Inglaterra do Século XVIII, mostrou um nível de acumulação de capital pela burguesia nunca antes presenciado na história da civilização ocidental.

Apesar da árvore do capitalismo industrial dar bons e fartos frutos, estes resultados não foram distribuídos igualmente, pois apenas a burguesia colheu esses frutos. À classe operária foi negada a participação nos benefícios da produção industrial.

Observem-se os comentários de Burns, a respeito das condições da classe trabalhadora durante a Revolução Industrial:

Para quase todos os trabalhadores, a vida nas cidades industriais era, na melhor das hipóteses, desconfortável; na pior, insuportavelmente sórdida. Os trabalhadores e suas famílias viviam em habitações que não atendiam às necessidades de seus habitantes. (...) A água vinha muitas vezes de uma

torneira do lado de fora, partilhada por várias casas e perto de um sanitário exterior. A superlotação era rotineira. Famílias de até oito pessoas viviam em dois ou, no máximo, três cômodos. (...) Os mercados que as serviam vendiam produtos baratos, muitas vezes velhos ou quase estragados, ou perigosamente adulterados (por exemplo, era comum adicionar formaldeído ao leite) a fim de evitar maior deterioração.¹³

O importante disso tudo é atestar, mais uma vez, que o suposto bem comum decorrente da livre iniciativa dos indivíduos não foi alcançado, conforme ensinamentos da doutrina liberalista. A situação da classe operária na Inglaterra provocou reações doutrinárias e sociais. O Manifesto Comunista (1848), capitaneado por Karl Marx e Friedrich Engels, conclamava o proletariado a tomar armas e a lutar por mudanças em suas condições de trabalho e de vida.

Sobre esses fatos, comenta Huberman, citando o Manifesto Comunista:

Nessas crises, uma grande parte, não só dos produtos existentes, mas também das forças produtivas anteriormente criadas, é periodicamente destruída. Nessas crises, irrompe uma epidemia que, nas épocas anteriores, teria parecido absurda: a epidemia da superprodução. A sociedade verifica, de súbito, que regrediu a um estado de barbárie monetária. É como se uma fome, uma guerra universal de devastação, tivesse interrompido o fornecimento de todos os meios de subsistência; a indústria e o comércio parecem destruídos – e por quê? Porque há civilizações demais, meios de subsistência demais, indústria demais, comércio demais.¹⁴

Ora, todos esses fatos históricos mostraram a crise do chamado Estado Democrático Liberal, culminando na gênese de um novo modelo de Estado: o Estado do Bem-Estar-Social (*Welfare State*).

Esse novo modelo de Estado tinha como principal característica o fim da sua atitude inerte, passando a intervir e a agir diretamente sobre os sistemas econômico e social. Essa atitude ativa do Estado contrariava diretamente o manual do Liberalismo, que, conforme visto anteriormente, tinha atuação limitada.

¹³ BURNS, Edward Macnall. *História da Civilização Ocidental: do homem das cavernas às naves espaciais*. 31. ed. São Paulo: Globo, 1993. Vol. 2. p. 539.

¹⁴ HUBERMAN, Leo. *História da Riqueza do Homem*. 21. ed. Rio de Janeiro: Editora Guanabara, 1936. p. 257.

No campo econômico, a crise do Estado liberal teve seu ponto culminante com a Quebra da Bolsa de New York, em 1929. Os avisos marxistas sobre a necessidade de se derrubar o Capitalismo, regime econômico expropriante da classe trabalhadora, por meio de uma revolução proletária, e a sua substituição por um regime comunista, bem como o alerta sobre a crise do modelo de produção capitalista, nunca foram tão contundentes.

Fez-se necessária uma resposta da sociedade burguesa que fosse, ao mesmo tempo, um mecanismo de combate à crise capitalista, bem como uma arma contra os ataques marxistas ao sistema capitalista liberal, pois era necessária uma concepção teórica que não só salvasse o capitalismo de suas próprias contradições, mas que consolidasse sua posição como sistema econômico mais eficiente. Essa resposta veio do trabalho de John Maynard Keynes, economista inglês.

O receituário keynesiano consistia num processo de intervenção do Estado na economia. Deveria regular setores da economia que se mostrassem ineficientes, combatendo práticas que impedissem o funcionamento adequado do mercado, como os monopólios, os oligopólios e os cartéis, promovendo, dessa forma, a maximização na alocação de recursos.

No que diz respeito ao aspecto social, o *welfare state* caracterizou-se pela implementação de políticas assistencialistas, visando, sobretudo, a equalização das condições desiguais e a melhoria do nível de vida das populações marginalizadas. Esse deveria ser o novo papel social do Estado: implementar as ações necessárias à redução das desigualdades sociais geradas pela instabilidade do sistema econômico e pela atuação ineficiente da *Mão Invisível*.

Então, a burocracia administrativa estatal sofreu grande incremento, com a criação de órgãos públicos destinados a implementar, na prática, as políticas sociais assistencialistas. Em consequência, o volume de recursos necessários para o Estado moderno fazer frente aos novos gastos sociais aumentou significativamente. A carga fiscal sobre a população e o déficit

público sofreram uma elevação sem precedentes na história. Aliás, isso fazia parte do receituário keynesiano para se vencer a crise econômica.

Regonini descreve bem o cenário da época:

Mas é preciso chegar à Inglaterra dos anos 40 para encontrar a afirmação explícita do princípio fundamental do *Welfare state*: *independentemente de sua renda, todos os cidadãos, como tais, têm direito a ser protegidos* – com pagamento de dinheiro ou com serviços – contra situações de dependência de longa duração (velhice, invalidez...) ou de curto (doença, desemprego, maternidade...). O *slogan* dos trabalhistas ingleses em 1945, “Participação justa de todos”, resume eficazmente o conceito de universalismo da contribuição que é fundamento do *Welfare state*. Desde o fim da Segunda Guerra Mundial, todos os Estados industrializados tomaram medidas que estendem a rede dos serviços sociais, instituem uma carga fiscal progressiva e intervêm na sustentação do emprego ou da renda dos desempregados.¹⁵

O Estado do Bem-Estar tornou-se gigante, com um enorme corpo burocrático, uma infra-estrutura imensa e um custo de manutenção de igual proporção. O Estado ocidental moderno não foi capaz de coordenar tamanha máquina administrativa, muito menos as suas intervenções econômicas no mercado. Como consequência dessa crise, surgiram as primeiras críticas ao modelo, providas, principalmente, da Escola Neoliberal.

O Neoliberalismo surgiu após a II Guerra Mundial na Europa e na América do Norte, onde imperava o Capitalismo em sua versão intervencionista, eminentemente keynesiana, corporificada no Estado do Bem-Estar Social. Ele surgiu como uma reação política e teórica a essa concepção de Estado. Nasceu com os trabalhos de Friedrich August von Hayek (1899-1992), economista austríaco, naturalizado inglês, que combatia qualquer limitação do mercado pelo Estado.

Anderson identifica a origem do Neoliberalismo:

Seu texto de origem é O Caminho da Servidão, de Friedrich Hayek, escrito já em 1944. Trata-se de um ataque apaixonado contra qualquer limitação dos mecanismos de mercado por parte do Estado, denunciadas como uma ameaça letal à liberdade, não somente econômica, mas também política. O alvo imediato de Hayek, naquele momento, era o Partido Trabalhista inglês,

¹⁵ REGONINI, Gloria. Estado do Bem-Estar. In: BOBBIO, Norberto; MANTTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de Política*. 5. ed. Brasília: Editora da Universidade de Brasília, 1993. Vol. 1. p. 417.

às vésperas da eleição geral de 1945 na Inglaterra, que este partido efetivamente venceria. A mensagem de Hayek é drástica: "Apesar de suas boas intenções, a social-democracia moderada inglesa conduz ao mesmo desastre que o nazismo alemão – uma servidão moderna".¹⁶

Tinha, como principal objetivo, o combate ao keynesianismo, ao solidarismo, ao assistencialismo e ao igualitarismo reinantes nas sociedades capitalistas ocidentais do pós-guerra, numa total negação dos fundamentos do Estado do Bem-Estar Social e da Teoria Keynesiana.

A mensagem neoliberal não teve comprovação empírica durante longos 20 anos das décadas de 50 e de 60, pois esse foi o período de apogeu da sociedade capitalista propugnada pelo modelo do Estado intervencionista, quando ocorreram as maiores taxas de crescimento das economias capitalistas ocidentais. Porém, essas taxas de crescimento e de prosperidade, como se viu, foram resultado de uma política fiscal deficitária, com o aumento das dívidas interna e externa dos Estados Ocidentais.

Logo após, as economias mundiais entrariam em crise, ocorrida na economia capitalista mundial a partir de 1973, e que se caracterizou por combinar, simultaneamente, recessão, inflação alta e baixas taxas de crescimento.

A panacéia para esses males, segundo o receituário neoliberal, seria: quebra do movimento sindical, busca pela estabilidade monetária, redução dos gastos sociais e do intervencionismo do Estado e reforma fiscal. Verificou-se, então, um certo êxito em deter a marcha inflacionária; em derrotar o movimento sindical e a pressão salarial, pela elevação da taxa de desemprego; em aumentar a lucratividade das empresas pela redução das pressões tributárias sobre o capital financeiro.

Entretanto, as razões do fracasso na retomada do crescimento estão contidas nas próprias condições geradas pelas reformas neoliberais, pois a busca pela estabilidade

¹⁶ ANDERSON, Perry. Balanço do Neoliberalismo. In: SADER, Emir; GENTILI, Pablo (Org.). *Pós-Neoliberalismo: as políticas sociais e o Estado democrático*. 5. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000. p. 9.

monetária, a desregulamentação dos mercados financeiros e a elevação das taxas de juros criaram condições para o incremento da acumulação do capital financeiro meramente especulativo. Ademais, como o peso do Estado do Bem-Estar Social não sofreu grande redução, os gastos sociais com desempregados e aposentados aumentaram drasticamente, paralelamente à redução da receita dos Estados, pois estes não contribuem para geração de riqueza.

De tudo até agora visto, válido frisar que o papel do Estado como agente intervencionista nas atividades dos particulares tem variado no tempo e no espaço. A aplicação da doutrina liberal, do intervencionismo estatal e do neoliberalismo não têm sido implementados de forma igual em todos dos Estados Nacionais, variando de acordo com o tempo e a conjuntura política de cada nação. A tributação, qual um barco que oscila ao sabor das ondas, acompanha os altos e baixos do papel representado pelo Estado na sociedade ocidental.

A validade da norma antielisiva deve ser pesada tendo em vista a formação histórica, política, filosófica e econômica de cada Estado em que é implementada. Contudo, existem princípios, dentro da tradição doutrinária ocidental, que foram forjados ao longo da história da civilização ocidental, e que servem de baliza ou limite para guiar a atividade estatal, bem como representam garantia ao cidadão contribuinte de que a esfera de seus negócios particulares não será indevidamente invadida pelo intervencionismo estatal.

Não pode o Estado moderno, na ânsia de arrecadar mais recursos financeiros, passar por cima dos princípios constitucionais historicamente erigidos. Igualmente não importa se esses recursos destinam-se a financiar gastos sociais ou se, simplesmente, servem para financiar o déficit público da economia neoliberal. Os princípios constitucionais não são meras normas programáticas, representam o alicerce sobre o qual se sustenta toda a vida da

nação. Qualquer ataque a esses princípios deve, portanto, ser considerado inconstitucional e prontamente expurgado do sistema jurídico.

1.2. Legalidade e Segurança Jurídica

O Princípio da Legalidade constitui-se numa coluna fundamental do Estado de Direito. Foi ele consagrado pelos revolucionários franceses de 1789. Sua gênese, contudo, pode ser encontrada na Carta Magna, imposta ao Rei João Sem-Terra, em 1215, na Inglaterra. Os nobres ingleses, ao imporem a Carta Magna, visavam garantir o livre exercício das liberdades públicas e a preservação de seus interesses particulares em face do abuso do poder monárquico.

Dentro de um contexto liberal, portanto, o Princípio da Legalidade representava um contraponto ao poder das monarquias absolutistas. O poder dos monarcas era exacerbado a ponto de Luiz XIV, na França, incorporar em si mesmo a figura do próprio Estado. Dessa forma, as determinações reais, ou seja, as leis editadas pelos monarcas absolutistas, mesmo incorporando seus desejos e ambições pessoais, representavam a vontade do próprio Estado. Não havia vontade individual, muito menos vontade social. Somente havia a vontade real.

Essa concepção, como foi visto anteriormente, derivava da Teoria da Origem Divina do Poder Real. Se o poder do monarca derivava do próprio Deus, como questionar suas leis, que representavam a vontade divina? Como defender os indivíduos das injustiças perpetradas pelos reis, se suas palavras incorporavam a justiça divina? Como se defender dos castigos reais, se eles eram a expressão do próprio castigo divino? Como se privar de pagar pesados impostos à coroa, se todas as coisas pertenciam ao monarca por dádiva divina, inclusive o fruto do trabalho dos homens?

A revolução burguesa de 1789, na França, realizou, na prática, o que Locke havia escrito anteriormente. O poder do Estado não provinha de Deus, e sim dos indivíduos, quando da formação do Contrato Social. Esse poder devia ser exercido em prol dos indivíduos, e não em benefício do próprio monarca. Era, portanto, permitido a destituição do governante todas as vezes que ele ferisse esse ideal democrático.¹⁷

A vontade do soberano foi substituída pela vontade da lei. A lei deveria ser elaborada pelo Poder Legislativo, conforme o modelo de Montesquieu, que representava a vontade dos indivíduos. Ela deveria ser observada por todos, inclusive pelo próprio Estado. Nada poderia ser exigido dos cidadãos que não estivesse expresso em lei, e nada poderia lhes ser proibido, se a lei assim não o determinasse. Essa é a essência do Estado Democrático de Direito.

O Princípio da Legalidade permaneceu incólume com a ascensão do Estado Intervencionista. Ele, na verdade, é instrumento que serviu bem ao Estado Liberalista e ao Estado Intervencionista, pois a lei sempre é capaz de refletir as concepções políticas de sua época e lugar.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 consagra o Princípio da Legalidade. Primeiramente, ao definir a República Federativa como um Estado Democrático de Direito, em seu artigo 1º. O Brasil, portanto, é uma nação onde a vontade popular predomina em todos os seus aspectos, e a lei, igualmente democrática, rege a sociedade brasileira.

O Princípio da Legalidade ainda está no rol dos direitos fundamentais, com previsão no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988. Ele determina que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”. Dessa forma, é uma das cláusulas pétreas, não podendo ser revogado nem por emenda constitucional, conforme determinação do artigo 60, § 4º, inciso IV, da CF/88.

¹⁷ OSER & BLANCHFIELD, Op. Cit.p. 85

O Princípio da Legalidade, igualmente, rege o Direito Tributário pátrio. Esse princípio é destinado fundamentalmente a resguardar o cidadão contribuinte dos abusos das autoridades tributárias, impedindo que se retorne ao passado absolutista, quando o regente expropriava seus súditos por meio de pesada tributação, de acordo com a sua vontade, superior a todas as outras. Essa atitude do Estado não se coaduna com os fundamentos do Estado Democrático de Direito, de cunho liberalista.¹⁸

Dessa forma, somente a lei pode criar ou aumentar tributos. Essa é uma garantia de que não haverá tributação injusta, pois a lei provém da vontade popular, o que reflete o caráter democrático do sistema tributário.

Sobre esse aspecto democrático da tributação, escreveu Hugo de Brito Machado:

Sendo a lei manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos parlamentos, entende-se que o ser *instituído em lei* significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas. Mas não é só isso. Mesmo não sendo a lei, em certos casos, uma expressão desse consentimento popular, presta-se o princípio da legalidade para garantir a *segurança* nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária.¹⁹

¹⁸ Sobre a matéria, o sistema jurídico nacional apresenta diversos dispositivos assaz esclarecedores, em diversos níveis, como: **CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**: Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes; (...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; (...) Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: "(...) Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; **CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**: Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 34.

O Princípio da Legalidade é basilar para a atividade da Administração Pública. Seu desrespeito inquina qualquer ato administrativo de nulidade absoluta. Di Pietro escreveu a respeito desse Princípio em sua aplicação ao Estado:

Este princípio, juntamente como o do controle da Administração Pública pelo Poder Judiciário, nasceu com o Estado de Direito e constitui uma das garantias de respeito aos direitos individuais. Isto porque a lei, ao mesmo tempo em que o define, estabelece também os limites da atuação administrativa que tenha por objeto a restrição ao exercício de tais direitos em benefício da coletividade. É aqui que melhor se enquadra aquela idéia de que, na relação administrativa, a vontade da Administração Pública é a que decorre da lei. Segundo o Princípio da Legalidade, a Administração Pública só pode fazer o que a lei permite; no âmbito das relações entre particulares, o princípio aplicável é o da autonomia da vontade, que lhes permite fazer tudo o que a lei não proíbe.²⁰

No Direito Tributário, ele adquire características ainda mais restritas, pois passa a imperar o Princípio da Estrita Legalidade. Esse Princípio determina que a imposição tributária deve estar expressamente descrita na lei, em todos os seus aspectos. Em essência, é o que diz o artigo 97, do Código Tributário Nacional, antes transcrito.²¹

Eduardo Marciel Ferreira Jardim descreve de forma lapidar o Princípio da Estrita Legalidade:

Na seara da tributação, ao demais, onde viceja a chamada estrita legalidade, não basta a função legislativa dispor sobre a tributação, pois incumbe-lhe versar com explicitude sobre o comportamento sujeito à tributação, bem como sobre o local e o momento em que aquela conduta ensejará o nascimento do vínculo obrigacional, cabendo-lhe, outrossim, dizer quais são os sujeitos da relação jurídica, sobre determinar a matéria tributável, a alíquota respectiva e, finalmente, declarar onde e quando deve ser efetuado o pagamento do tributo²².

Conforme a lição de Hugo de Brito Machado, indica-se que a lei, ao criar um tributo, deve definir claramente a hipótese de incidência tributária, devendo abranger todos os seus aspectos: o temporal, referente ao momento da ocorrência do fato gerador; o espacial, referente ao local de ocorrência do fato gerador; o subjetivo, referente à definição dos sujeitos

²⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 67-68.

²¹ Ver nota de rodapé 25.

²² JARDIM, Eduardo Marciel Ferreira. *Dicionário Jurídico Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 1995. p. 49.

passivos da imposição tributária; o quantitativo, referente à forma de se chegar ao montante devido do tributo; e o material, atinente à específica descrição do fato sujeito à tributação.²³

Assim, a lei tributária deve definir perfeitamente todos os aspectos do fato gerador tributário. Não pode existir margem para indefinições ou dúvidas. O fato deve se subsumir de forma perfeita e completa à definição legal constante da norma tributária. Se tal não ocorrer, estaremos diante de uma hipótese de não-incidência tributária. É o mesmo pressuposto que rege o direito penal. Como não há crime sem que haja lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal, igualmente não há tributo sem lei anterior que o defina. O próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 108, §1º, proíbe a utilização da analogia que gere imposições tributárias.²⁴

Essa regra visa não só preservar o cidadão contribuinte contra a invasão indevida do Estado em seu patrimônio, como também cumpre a finalidade de trazer segurança jurídica nas relações particulares. Já que o tributo só pode ser instituído e aumentado por lei democraticamente elaborada, eles se tornam conhecidos de todos. Ademais, a estabilidade das relações jurídicas expressa na lei torna mais previsível a atitude dos agentes econômicos, inclusive do Estado, possibilitando o planejamento e a celebração de contratos a longo prazo.

Desse modo, é defeso ao Estado invadir a esfera dos negócios particulares através da tributação lacunosa. Todos os elementos da tributação devem estar perfeitamente explicitados na norma tributária. Norma tributária lacunosa é ilegal e inconstitucional, devendo ser repelida do sistema jurídico.

O ordenamento jurídico brasileiro busca a preservação da garantia da segurança jurídica por meio de numerosas regras constitucionais e infraconstitucionais. A segurança jurídica permite a estabilidade e a previsibilidade das conseqüências jurídicas aos atos e condutas realizadas pelos cidadãos. Ela também garante a implementação da causalidade

²³ MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

²⁴ Art.108, §1º. do CTN “O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”.

normativa para fatos presentes e futuros, bem como o respeito à previsão de causalidade para os fatos já consumados.

Assim, em sua formulação, a segurança jurídica possui um sentido prospectivo, que garante a possibilidade de planejamento dos atos a serem praticados pelos cidadãos, e outro retrospectivo, que permite ao indivíduo planejar seus atos jurídicos com a certeza de que eles implicarão nos efeitos previstos por uma determinada e específica norma legal. Nesse sentido, a segurança jurídica relaciona-se à previsibilidade oriunda dos efeitos prescritos pelo ordenamento para os atos ou negócios jurídicos praticados pelo cidadão, e isso, é condição primordial para a liberdade civil.

Como principal fator que possibilita o cidadão contribuinte a conhecer, previamente, os efeitos jurídicos de seus atos ou negócios jurídicos, a Legalidade desponta como a principal regra constitucional implementadora do valor segurança jurídica. Conforme acima dito, trata-se de uma conquista da sociedade moderna, que segundo Geraldo Ataliba, “o direito positivo ganha na legalidade seu maior grau de objetividade, adquirindo com isso a mutabilidade essencial para acompanhar uma sociedade cada vez mais dinâmica”.²⁵

Legalidade e liberdade estão intimamente relacionadas, pois onde não houver elementos capazes de permitir antecipar os efeitos jurídicos dos atos dos cidadãos, não há lugar para a liberdade e, conseqüentemente, possibilidade de planejamento de ação. Assim, legalidade é elemento absolutamente imprescindível em direito tributário. Conforme anteriormente explanado, esse caráter indispensável vem expressamente disposto no artigo 150, I da Constituição, que prescreve a impossibilidade de cobrança de tributo sem lei formal, consagrando um limite ao poder de tributar do Estado (*nullum tributum sine lege*).

Para Alberto Xavier, o Princípio da Legalidade da tributação não se limita à exigência de uma lei formal como fundamento da tributação, mas também exige uma lei

²⁵ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2.ed.São Paulo: Malheiros, 1998.p.122.

revestida de especiais características, como a tipicidade ou a qualificação, como “reserva absoluta de lei”²⁶ A reserva absoluta da lei prescreve que o legislador retira do aplicador da norma qualquer margem à discricionariedade, às valorações pessoais. Isso significa dizer que a “lei deve conter em si mesmo todos os elementos da decisão no caso concreto, de tal modo que não apenas o fim, como também o conteúdo daquela decisão sejam por ela diretamente fornecidos”.²⁷

Nessa esteira, Rui Barbosa Nogueira ensina que no direito tributário, por força da *lex stricta*, há a predominância da interpretação estrita e negativa à utilização do método hermenêutico extensivo e da analogia. Sobre esse assunto, escreveu o seguinte:

“Em nosso sistema, não pode ser aplicado método interpretativo de construção, integração, analogia ou extensão de que resulte a criação ou modificação de tributo, pois se a lei não previu, ele não pode surgir ou tornar-se maior ou menor por outra via. O tributo só existe se criado por lei e na medida por ela criada”.²⁸

Ainda a respeito dessa questão da legalidade “qualificada”, Marco Aurélio Greco apresenta um pensamento ainda incipiente e minoritário na doutrina brasileira. Ele defende que a idéia de legalidade vem mudando nos últimos anos, desde o advento da Revolução Francesa, na qual a lei passou a ser proveniente da vontade do povo, e não mais do rei, até os últimos dias, sobretudo após a Segunda Guerra Mundial.

Greco ensina que após a Revolução Francesa, caracterizada por um período de combate ao autoritarismo arbitrário e sem limite do poder público, a lei passou a ser considerada como um instrumento de controle da ação do poder estatal. Estabeleceu-se que o poder público somente faria ou deixaria de fazer qualquer ato ou procedimento administrativo segundo previsão legal, resultando numa espécie de regulação limitativa dos meios adotados

²⁶ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. 2.ed. São Paulo: Dialética, 1978.p.88

²⁷ Xavier, Alberto, Op. Cit. p.89

²⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa, *Da Interpretação e da aplicação das leis tributárias*, p.24.

pela administração pública. Institui-se, assim, a legalidade estritamente de meios, na qual a interpretação da lei não vislumbrava ou considerava os fins alcançados com a sua aplicação.

No entanto, ainda segundo Greco, após a Segunda Guerra Mundial, iniciou-se um período marcado pelo ideal de liberdade, de democracia e de justiça social. Portanto, justaposta a essa legalidade de meios, desenvolveu-se uma legalidade de fins ou de objetivos e resultados, onde caberia ao intérprete da lei, cada vez mais, analisar e interpretar, no momento da aplicação da lei, o ordenamento jurídico como um todo de meios e fins. Essa idéia defende que não basta que os meios adotados sejam legais, se os fins obtidos pela aplicação desses meios representem desarmonia e desintegração às outras normas ou princípios do ordenamento jurídico, como a isonomia, a capacidade contributiva e os direitos fundamentais do cidadão.²⁹

Para Sacha Calmon Navarro Coelho, a legalidade se manifesta no sentido de que “somente a lei pode coibir mediante normas específicas antielisivas o planejamento tributário estadeado na utilização abusiva de atos ou negócios jurídicos com o fito de economizar impostos com divergência entre a *intentio facti* e a *intentio juris*.”³⁰

Para Tercio Sampaio Ferraz Jr, a normatividade é uma condição da liberdade, pois “sem a ordem, a liberdade é indefinível”.³¹ Com base nesses ensinamentos, entende-se que ausente a legalidade normatizada, suprime-se a noção jurídica de liberdade e de segurança jurídica, pois a conduta humana passará a ser regulada primordialmente pela causalidade natural. Isto é válido, se aplicando, inclusive, à dominação pelo poder da força ou econômico.

²⁹ GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento Tributário*, 1.ed: São Paulo. Dialética. 2004. p.127.

³⁰ COELHO, Sacha Camon Navarro. *Os Limites Atuais do Planejamento Tributário. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. 2.ed: São Paulo. Dialética. 2002. p. 281.

³¹ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1994.

1.3. Tipicidade Cerrada

Construída a partir do enunciado do artigo 150, I, da Constituição Federal de 1988, a Tipicidade Cerrada prescreve a obrigatoriedade de se delinear minuciosamente as características do fato postas no antecedente de algumas normas gerais e abstratas, no sentido de dar o máximo de certeza quanto à sua aplicabilidade e alcance.

Essa regra impõe ao legislador, como condição para elaboração válida de tributo, a obrigação de descrever de forma detalhada os elementos que compõem a regra-matriz da incidência tributária. Assim, ao se criar uma norma de incidência tributária, há que se definir todos os elementos que compõem sua hipótese de incidência e, conseqüentemente, o fato gerador do tributo (pessoal, material, territorial, temporal e quantitativo), de modo que possa o contribuinte ser tributado em bases previamente estabelecidas em lei, sem margem de discricionariedade, evitando-se dessa forma a arbitrariedade do intérprete ou do aplicador da norma tributária.

Para Luciano Amaro, “o nascimento da obrigação tributária não depende da vontade da autoridade fiscal, nem do desejo do administrador que tivesse a veleidade de ditar o que deve ser tributado, ou em que medida ou circunstâncias o tributo deve ser recolhido. Isto leva a uma outra expressão da legalidade dos tributos, que é o Princípio da Tipicidade tributária, dirigido ao legislador e ao aplicador da lei. Deve o legislador, ao formular a lei, definir, de modo taxativo (*numerus clausus*) e completo, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de quantificação (medida) do tributo”³²

Alberto Xavier preleciona que a Tipicidade é fundamentada nos seguintes princípios: 1) da seleção, que veda a adoção de conceitos genéricos em direito tributário; 2) do

³² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva. 2002, p.113.

numeros clausus, que estabelece taxativamente os tipos legais; 3) do exclusivismo, que estabelece a suficiência e a necessidade do tipo para desencadear a obrigação tributária; 4) da determinação, que exige precisão de modo a não haver espaço à discricionariedade no ato de aplicação do tipo.³³

Ainda sobre o tema, Alberto Xavier imprimiu outros estudos, nos quais assevera que a tipificação é uma das conseqüências vitais do Princípio da Legalidade da tributação³⁴:

Os tipos tributários, nos seus contornos essenciais, não podem, assim, ser criados pelo costume ou por regulamentos, mas apenas por lei”(...) “Se o tipo tributário exprime, assim, uma especificação do conceito imposto, cada tipo, por si, deve conter todos os elementos que caracterizam aquele mesmo conceito. Encarando a realidade de um ponto de vista normativístico, que o mesmo é dizer, partindo da norma para a vida, dir-se-á que o objeto da tipificação são os ‘elementos essenciais’ do tributo enumerados no artigo 97 do Código Tributário Nacional.” (...) “A questão atrás colocada exige, decerto, resposta inequivocadamente afirmativa. Os tipos legais de tributos contêm em si os elementos indispensáveis ou necessários à tributação e, já vimos a regra do *numerus clausus*. Os tipos legais de imposto encerram em si os elementos suficientes à tributação: é, vê-lo-emos em detalhe, o princípio do exclusivismo. Por via deste princípio, os tipos legais de tributo contêm uma descrição completa dos elementos necessários à tributação. E, se é verdade que só os fatos previstos na lei desencadeiam efeitos tributários, em não menor verdade se afirmará que bastam esses mesmos fatos ocorrerem para que o referido efeito tributário se desencadeie, com exclusão de quaisquer outros(e daí a designação do princípio do exclusivismo). Quer dizer: cada tipo tributário contém uma valorização definitiva das situações jurídicas que são seu objeto, para certos fins.

Portanto, em nome da segurança jurídica, para permitir que o contribuinte, com segurança, planeje seus negócios jurídicos, é importante concluir que os efeitos tributários, desencadeados pelas práticas desses negócios, serão únicos, conforme descrição de seus elementos constitutivos pela lei, ficando, assim, vedado ao intérprete atribuir-lhes outros efeitos, pois estranhos ao tipo legal.

³³ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. 2.ed.São Paulo: Dialética.2001. p.18-19.

³⁴ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1978. p.71, 72 e 89.

1.4. Princípio da Isonomia

A Isonomia é princípio que adquiriu diferentes faces dentro do contexto do Estado Liberal e do Estado Intervencionista. Dependendo do contexto político de uma nação, o conceito de igualdade adotado assume um aspecto meramente formal, por um lado, e predominantemente material, por outro lado.

A Isonomia formal constitui-se na conhecida igualdade perante a lei. Esse conceito de igualdade foi cunhado dentro da concepção liberal de Estado. A igualdade perante a lei foi forjada dentro de uma sociedade dividida em classe, burguesia e proletariado, e significa que a lei trata as pessoas de forma igual e impessoal, não importando suas condições sociais.

A concepção de que todos nascem com iguais direitos, levou a uma visão de igualdade jurídica em termos negativos, ou seja, o homem ser visto pela lei despojado de todas as condições individuais e sociais. Essa concepção liberal de isonomia foi a responsável pela criação de várias injustiças sociais, haja vista que impedia a interpretação e a aplicação da lei no sentido de se conferir, por meio de compensações, equilíbrio de direitos entre partes litigantes com condições individuais e sociais distintas.

Os seres humanos podem ser iguais perante a lei, mas suas condições materiais de acesso à justiça não são as mesmas. Em um sistema econômico capitalista, onde o poder econômico permite acesso às várias facilidades, o acesso a uma ordem jurídica justa torna-se uma utopia aos que não dispõem de recursos econômicos.

Afonso da Silva discorre sobre a igualdade formal:

A justiça formal consiste em “um princípio de ação, segundo o qual os seres de uma mesma categoria essencial devem ser tratados da mesma forma”. Aí a justiça se identifica com a igualdade formal. *A justiça concreta* ou *justiça material* seria, para Perelman, a especificação da justiça formal, indicando a característica constitutiva da categoria essencial, chegando-se às formas: a cada um segundo sua necessidade; a cada um segundo seus méritos; a cada

um a mesma coisa. Porque existem desigualdades, é que se aspira à igualdade real ou material que busque realizar a igualização das condições desiguais, do que se extrai que a lei geral, abstrata e impessoal, que incide em todos igualmente, levando em conta apenas a igualdade dos indivíduos e não a igualdade dos grupos, acaba por gerar mais desigualdades e propiciar a injustiça,(...)³⁵

Modernamente, o que se busca é um conceito de igualdade de oportunidades. Isso significa não mais tentar nivelar as condições econômicas e sociais através de políticas meramente assistencialistas, mas buscar a aplicação de políticas públicas que propiciem um conjunto mínimo de condições econômicas tendentes a libertar o ser humano de sua condição de dependência em relação ao Estado e ao capital.

Trata-se da operacionalização da antiga lição que nos manda ensinar alguém a pescar, em vez de lhe dar o peixe já pescado. É, portanto, uma forma moderna de democracia econômica, onde todos possam ter acesso à igualdade de oportunidades. No presente estudo, interessa, sobretudo, o Princípio da Isonomia Tributária inserto no sistema jurídico pátrio. Esse princípio trata-se de uma determinação constitucional destinada ao legislador tributário, como forma de garantir ao cidadão contribuinte um tratamento tributário justo.

O cidadão contribuinte tem direito de pagar, proporcionalmente, o mesmo tributo que outro cidadão que se encontre em situação equivalente. Esse é um critério elementar de justiça fiscal. Contudo, não basta só isso. Se o escopo do Princípio da Isonomia cumpre uma função de igualização de oportunidade, dentro do conceito de democracia econômica, o conceito de isonomia tributária deve estar acompanhado, necessariamente, de um conceito de justiça distributiva. O sistema tributário deve ser regido por uma finalidade de redistribuição mais justa do excedente econômico global de uma nação.

Os Princípios Constitucionais constituem um todo harmônico. Dessa forma, nenhum dos princípios deve alcançar um grau de importância tão elevado que implique no

³⁵ DA SILVA, Op. Cit. p. 216-217.

sacrifício dos outros princípios. Não se pode anular o Princípio da Legalidade tendo como único escopo a obtenção da justiça distributiva. O legislador tributário deve ter o devido cuidado de, ao elaborar uma norma tributária, sopesar todos os princípios garantidores dos direitos do cidadão contra a tributação injusta. O mesmo vale ao aplicador da norma tributária.

Para Rui Barbosa,³⁶ “a regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam”. Segundo Montesquieu, “na democracia as distinções nascem do princípio da igualdade.”³⁷ Verificam-se aí afirmações que revelam o paradoxo da igualdade, na qual o termo igualdade somente passa a ter sentido quando confrontado ao conceito de desigualdade.

Assim, no direito, somente há o sentido de igualdade porque há o de desigualdade, e isso se revela no fato de que qualquer dado pode ser posto em comparação sob a forma *igual x desigual*, pois há uma relação de complementaridade de sentidos entre os termos. Sem essa complementaridade, os sentidos dos dois termos se esvaziam, ficam sem conteúdo. Nesse sentido paradoxal, o Princípio da Igualdade, como forma de distinguir o que é igual e o desigual, torna-se requisito fundamental da positivação do direito.

O Princípio da Igualdade proíbe a arbitrariedade do legislador e do aplicador do direito de distinguir entre pessoas, situações, fatos e conseqüências, no trato das regras jurídicas. Portanto, o princípio não veda todo e qualquer tratamento desigual, mas apenas o proveniente do arbítrio, pois permitido, então, que o aplicador do direito prescreva tratamento desigual, contanto que de forma expressamente fundamentado. Assim, o sentido desse princípio resume-se à proibição do tratamento desigual quando arbitrariamente instituído, mas, por oposição lógica, exige a desigualdade, quando justificável, para se imprimir a igualdade às relações e às situações desiguais.

³⁶ BARBOSA, Rui. *Oração dos moços*. Rio de Janeiro: Edição Nacional, 1949.

³⁷ MONTESQUIEU, Charles de Secondat. *O espírito das leis*. Tradução de Pedro Vieira Mota. São Paulo: Saraiva, 1987. p.116.

Celso Antônio Bandeira de Mello³⁸ prescreve quatro etapas indispensáveis à análise do Princípio da Igualdade: 1) critério discriminatório, para se definir as desigualdades de forma específica e clara; 2) a justificativa racional para imprimir tratamento desigual onde não há igualdade; 3) o específico tratamento jurídico em função da desigualdade apontada, para se estabelecer a igualdade; 4) analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é, *in concreto*, afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional.

Há que se destacar que, assim como o Princípio da Capacidade Contributiva, há doutrinadores, como Marco Greco, que defendem que o Princípio da Igualdade também é fundamento para vedação às práticas de planejamento tributário ou elisão fiscal, pois tais práticas representam uma desigualdade entre contribuintes em situações equivalentes, o que fere o Princípio da Isonomia. Greco defende esta idéia com o argumento de que esses expedientes, praticados por contribuintes economicamente ou intelectualmente favorecidos, desequilibram a distribuição da carga tributária entre as pessoas em situações equivalentes, e que por isso, ferem a Isonomia.

Esse raciocínio leva à idéia de que os contribuintes mais preparados podem organizar melhor suas atividades objetivando suportar uma menor carga fiscal, em detrimento daqueles que, por não terem as mesmas condições acima mencionadas, arcam com uma carga fiscal maior, por não terem oportunidade de planejar seus atos ou negócios jurídicos.

Entretanto, ao contrário desse entendimento, defendido ainda de forma muito minoritária entre os doutrinadores, o princípio constitucional da igualdade é uma garantia ao contribuinte, e não uma norma permissiva para que o intérprete da lei faça justiça social e econômica com as “próprias mãos” por meio de cobrança de tributos. Conforme já dito neste

³⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979. v.1. p.21-22.

trabalho, as situações de desigualdades devem ser reparadas pelo legislador, por meio de leis específicas, e não pelo aplicador ou intérprete da lei.

1.5. Garantia à Propriedade Privada

A idéia de propriedade sempre esteve atrelada ao fato de que o homem precisa se apropriar dos meios materiais necessários à sua subsistência. A sociedade primitiva, que tinha como base a coleta de alimentos, não conhecia divisões sociais, pois aqueles meios materiais eram encontrados em abundância na natureza. Não existiam conflitos pela propriedade de tal ordem a gerar um estado de guerra, como Hobbes imaginava. Não havia a idéia de superioridade de determinados indivíduos em relação aos demais componentes no grupo social, conseqüentemente, inexistia opressão e nem dominação. A idéia de propriedade privada como um direito inerente ao homem e que pudesse ser violado era desnecessária, pois inexistia, em teoria, sua violação.

Conforme ensina Afonso da Silva:

Efetivamente, na sociedade primitiva, gentílica, os bens pertenciam, em conjunto, a todos os gentílicos, e, então, se verificava uma comunhão democrática de interesses. Não existia poder algum dominante, porque o poder era interno à sociedade mesma. Não ocorria subordinação nem opressão social ou política.³⁹

Somente com o surgimento da propriedade privada apareceu uma das primeiras formas de divisão social: proprietários e não-proprietários. A apropriação privada de recursos naturais, principalmente a terra, fez nascer uma das primeiras formas de dominação, qual seja, a de ordem econômica. Os proprietários de terra passaram a exercer uma dominação sobre

³⁹ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros.2000. p.154.

todos os que dependessem dos frutos de sua propriedade, e, deve-se ressaltar, a exploração agrícola da terra era considerada a principal fonte de riqueza econômica.

A propriedade privada, como se viu acima, é um dos direitos basilares do Estado Democrático Liberal (Locke). Dentro dessa visão liberal, a propriedade seria direito absoluto, natural e imprescritível. Deveria ser protegida contra qualquer ação que violasse o livre exercício de seus atributos: usar, gozar e dispor. O papel do Estado estaria limitado à preservação desse direito do cidadão da democracia liberal, por meio da solução de conflitos intersubjetivos e a garantia contra a sua violação.

Era inconcebível a interferência do Estado na propriedade privada. Em síntese, “...não se admitia interferisse o Estado na ‘ordem natural’ da economia, ainda que lhe incumbisse a defesa da propriedade”⁴⁰. Dessa forma, o Estado Democrático Liberal, defendido por Locke, deveria sempre assegurar a supremacia do direito de propriedade e nunca poderia agir, comissiva ou omissivamente, em prejuízo desse direito.

Sobre a propriedade, dentro da concepção de direito individual e de garantia constitucional, em tempo, escreveu Eros Roberto Grau:

Aí, enquanto instrumento a garantir a subsistência individual e familiar – a dignidade da pessoa humana, pois – a propriedade consiste em um *direito individual* e, iniludivelmente, cumpre *função individual*. Como tal é garantida pela generalidade das Constituições de nosso tempo, capitalistas e, como vimos, socialistas. A essa propriedade não imputável função social; apenas os abusos cometidos no seu exercício encontram limitação, adequada, nas disposições que implementam o chamado *poder de polícia* estatal.⁴¹

O direito à propriedade está consagrado na Constituição de 1988 nos artigos 5º, inciso XXII, bem como é um dos princípios que regem a atividade econômica (art. 170, inciso II). Ele ocupa lugar entre os direitos fundamentais do cidadão e não pode ser indevidamente

⁴⁰ GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica da Constituição de 1988*. 6. ed. Revista e Atualizada. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 14.

⁴¹ GRAU, Eros. Op.Cit. p.266.

violado por quem quer que seja, inclusive, o Estado. Somente nos casos previstos na própria Constituição pode-se conceber invasão ao direito à propriedade privada.

O advento do Estado do Bem-Estar Social trouxe nova dimensão quanto ao papel do Estado em relação à propriedade privada. Vislumbrou a necessidade de se reduzir as mazelas sociais que o Liberalismo Clássico trouxe aos cidadãos de várias nacionalidades, principalmente aqueles que possuíam como único meio de subsistência a sua força de trabalho.

Ao Estado, dessa forma, coube papel de intervenção no domínio econômico das relações privadas para reduzir as desigualdades sociais, mediante adoção de políticas assistencialistas. Igualmente, assumiu o encargo de coordenador do sistema econômico, mediante a utilização de planejamento global, cuja origem se encontra no sistema soviético de economia planificada, bem como realizando, ele mesmo, atividades produtivas, originando as chamadas empresas estatais.

Dentro desse contexto, a política tributária ganhou posição estratégica dentro das medidas intervencionistas. As desigualdades sociais e regionais podem ser reduzidas por meio de medidas tributárias adequadas, como a concessão de incentivos fiscais regionalizados e os impostos progressivos, alterando a distribuição de renda entre classes sociais e regiões do país.

Observe-se as determinações constantes dos artigos 145, § 1º, e 151, inciso I, da Constituição Federal de 1988, ao prever, respectivamente, a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte e a concessão de incentivos fiscais regionalizados como forma de diminuir a desigualdade.

Modernamente, a propriedade privada não pode ser mais considerada como um direito absoluto, insuscetível de intervenção, pois ela assumiu um caráter social. A concepção moderna considera a propriedade segundo sua função social, e não mais como uma simples

relação jurídica, de alcunha liberal, entre o proprietário e as demais pessoas obrigadas a respeitar tal direito, inclusive o Estado. A própria Constituição já consagra o princípio da função social da propriedade no art. 5º, inciso XXIII, bem como o eleva a princípio de ordem econômica constitucional, no art. 170, inciso III.

Afonso da Silva resume essa nova ótica a respeito da propriedade privada:

Esse conjunto de normas constitucionais sobre a propriedade denota que ela não pode mais ser considerada como um direito individual nem como instituição do Direito Privado. Por isso, deveria ser prevista apenas como instituição da ordem econômica, como instituição de relações econômicas, como as Constituições da Itália (art. 42) e de Portugal (art. 62). É verdade que o art. 170 inscreve a *propriedade privada* e a *sua função social* como *princípios de ordem econômica* (incs. II e III). Isso tem importância, porque, então, embora prevista entre os direitos individuais, ele não mais poderá ser considerada puro direito individual, relativizando-se seu conceito e significado, especialmente porque os princípios da ordem econômica são preordenados à vista da realização de seu fim: *assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social*.⁴²

A política tributária é, igualmente, importante instrumento a serviço do Estado como forma de garantir o devido cumprimento da função social da propriedade. Tanto a propriedade urbana, quanto a rural, sofrem imposições tributárias mais pesadas em caso de descumprimento da função social da propriedade. É o caso do Imposto Territorial Rural Progressivo (art. 153, § 4º, inciso I, CF/88) e Imposto Predial e Territorial Urbano progressivo no tempo (art. 182, § 4º, inciso II, CF/88).

Do que foi exposto acima, não é defeso ao Estado, no sistema constitucional brasileiro, intervir na propriedade privada. Isso se deve à nova dimensão social da propriedade na concepção mais recente do direito constitucional. Porém, essa invasão da esfera pública na esfera privada não pode ser feita aleatoriamente. A própria Constituição Federal estabelece limitações ao Estado em sua interferência na propriedade privada. A Constituição pátria tem suas raízes assentadas sobre o terreno do Liberalismo. Ademais, o sistema econômico

⁴² SILVA, Afonso da. Op.Cit. p.273.

capitalista é movido pela lucratividade da utilização dessa propriedade privada. A atuação do Estado não pode, portanto, colocar em risco esse direito à propriedade privada.

1.6. Livre Iniciativa - Liberdade Econômica

Recordando as teorias de Smith e de Locke, um dos direitos fundamentais sobre o qual se assenta o Liberalismo é o direito à liberdade. Essa liberdade está assentada na máxima do *laissez-faire*, que, em suma, pregava que cada qual cuidasse de sua própria vida, buscando seus próprios interesses. Porém, não se tratava de um caos social, como dizia Hobbes. Os liberais defendiam a idéia de que haveria uma ordem natural das coisas, uma *Mão Invisível*, fazendo com que a atuação de cada indivíduo levasse à prosperidade e à harmonia.⁴³

O exercício do direito de liberdade seria ilimitado, não encontrando obstáculos, senão os dos direitos naturais de outro semelhante. Ou seja, não poderia haver imposição ao livre exercício dos direitos naturais, mas esse exercício não poderia pôr em risco os direitos naturais de outro indivíduo qualquer. Ao Estado caberia a tarefa de garantir o exercício desse direito de liberdade, mediante o exercício de sua função legislativa.

A chamada livre iniciativa, conforme foi exposto acima, consubstancia-se na liberdade de exercer qualquer negócio não proibido pela lei, pela moral e pelos bons costumes, e tem sua fundamentação teórica no Liberalismo Clássico. Ou seja, é defeso o exercício de atividades que venham a se constituir em ofensa aos direitos alheios. Qualquer indivíduo pode exercer qualquer atividade comercial, dentro da concepção liberal, desde que essa atividade não ofenda os direitos naturais dos outros indivíduos.

⁴³ OSER, Jacob, BLANCHFIEL. Op. Cit. p.73.

A livre iniciativa tem como corolário fundamental a chamada liberdade de contratar. Essa liberdade se assenta no princípio da autonomia da vontade, que se desdobra em dois outros princípios:

1) Princípio da liberdade de contratar ou não contratar – Ninguém é obrigado a se ligar contratualmente a outrem, só o fazendo se assim lhe convier. Dessa forma, um contratante tem liberdade para escolher o outro contraente;

2) Princípio da liberdade de contratar aquilo que bem entender – As partes têm a liberdade de fixar o conteúdo do contrato, escolhendo qualquer das modalidades contratuais reguladas por lei, podendo introduzir alterações ou cláusulas que melhor coadunem com seus interesses e com as peculiaridades do negócio avençado. O conteúdo do contrato pertence à livre negociação entre as partes contratantes. Evidentemente, como já dito anteriormente, essa liberdade de contratar sofre restrições, sendo limitada, dentro do regime liberal pelo limite representado pelos direitos naturais dos outros cidadãos, individualmente considerados.

O requisito fundamental na formação dos contratos é a livre manifestação da vontade. Ela é tão crucial, que, se a vontade estiver viciada, o contrato será nulo. Em consequência, sendo a vontade livremente manifestada, e uma vez assumida a obrigação, esse ajuste se torna obrigatório, com garantia dada pela lei. Isso porque, uma vez ultimado, o contrato liga as partes, estabelecendo um vínculo obrigacional. Assim, ninguém é obrigado a contratar, mas se o fizer, terá que cumprir o ajuste celebrado.

Essa concepção de liberdade foi limitada com o advento do *Welfare State*. A nova concepção de liberdade adquirida foi limitada não mais apenas pelos direitos individuais clássicos, mas sofreu novas limitações constituídas pelos novíssimos direitos sociais. Modernamente, o Estado limita o exercício da livre iniciativa sempre que o bem comum e a manutenção da ordem econômica assim o pedirem. Tome-se, como exemplo, o combate ao poder econômico representado pelas práticas monopolistas e oligopolistas de mercado.

José Afonso da Silva, ao tecer comentários a respeito da ordem econômica na Constituição Federal constante de seu art. 170, discorre sobre essa nova concepção de liberdade econômica:

Ora, a evolução das relações de produção e a necessidade de propiciar melhores condições de vida aos trabalhadores, bem como o mau uso da liberdade e a falácia da “harmonia natural dos interesses” do Estado liberal, fizeram surgir mecanismos de condicionamento da iniciativa privada, em busca da realização de justiça social, de sorte que o texto supratranscrito do art. 170, parágrafo único, sujeito aos ditames da lei, há de ser entendido no contexto de uma Constituição preocupada com a justiça social e com o bem-estar coletivo.

Assim, a *liberdade de iniciativa econômica privada*, num contexto de uma Constituição preocupada com a realização da justiça social (...) é legítima, enquanto exercida no interesse da justiça social. Será ilegítima, quando exercida com o objetivo de puro lucro e realização pessoal do empresário. Daí por que a iniciativa econômica pública, embora sujeita a tantos outros condicionamentos constitucionais, se torna legítima, por mais ampla que seja, quando destinada a assegurar a todos existência digna, conforma os ditames da justiça social.⁴⁴

Dessa forma, a atuação do Estado no domínio econômico, dentro do regime da Constituição pátria, há de ser caracterizada pelo adequado equilíbrio entre a busca de justiça social, por um lado, e o respeito à liberdade econômica, por outro. Cabe ao Estado a equalização das desigualdades sociais e regionais, mas sem tolher a liberdade dos particulares de organizar suas atividades privadas da maneira que melhor lhes aprouver.

A Constituição, em seus artigos 1º, IV, e 170, estabelece que o Princípio da Livre Iniciativa é um dos fundamentos constitucionais do Estado brasileiro. Visa a garantir o desempenho livre de atividades lícitas, segundo os limites legais a que tal atividade está sujeita. Portanto, o sistema tributário não só deve contemplar normas que busquem os ideais de justiça tributária, mas também observar os limites garantidores da liberdade econômica.

Em direito tributário, doutrinadores, majoritariamente, entendem que a norma antielisiva e a interpretação econômica do direito tributário representam uma afronta ao

⁴⁴ SILVA, José Afonso da. Op. Cit. p.768.

princípio da livre iniciativa. Em discordância a esse entendimento, um grupo minoritário defende que o Princípio da Livre Iniciativa objetiva apenas a garantia da execução livre das atividades empresariais lícitas e que a isso a norma antielisiva não se opõe, pois somente desqualifica, para fins tributários, operações implementadas pelo contribuinte consideradas como tributáveis.

Quanto à divergência acima apontada, o presente trabalho filia-se à corrente majoritária, pois também entende que se a norma antielisiva trabalha com conceitos abertos e abstratos, não promovendo segurança jurídica ao contribuinte na execução de seus negócios, essa norma é sim inibidora da livre iniciativa, pois onde não há regras normativas claras, não há estímulo ao empreendedorismo.

1.7. Proibição de Tributo de Efeito Confiscatório

Essa proibição está inserida no artigo 150, inciso IV, da nossa Carta Magna. Ela é uma garantia ao cidadão contribuinte contra a invasão indevida do Estado na sua propriedade privada, mediante a instituição de tributos por demais onerosos.

A instituição de uma carga tributária onerosa pode dilapidar de tal forma a propriedade dos particulares que seria procedida uma transferência progressiva do patrimônio do cidadão para o Estado. Observe-se que se está falando da carga tributária global, não apenas de um tributo isoladamente considerado. Pode ser que cada tributo isolado possa representar pequena parcela do patrimônio do particular. Contudo, pode ser que a soma de todos os tributos incidentes sobre o patrimônio e a renda do particular assumam caráter confiscatório.

Pode ser, ainda, que o Estado, em sua ânsia arrecadatária, utilize-se de subterfúgios para impor um tributo não previsto em lei. Essa medida pode ser considerada, igualmente, como tendo efeito confiscatório, pois pode representar um grande acréscimo na carga tributária. Até o presente ponto, foi feita revisão dos principais princípios que regem a atividade econômica e a tributação no sistema constitucional pátrio, tendo sempre como pano de fundo o seu caráter ideológico, ou seja, a sua concepção dentro do modelo liberal ou do intervencionista.

1.8. Capacidade Contributiva

Consagrado no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal⁴⁵, e considerado como corolário do acima comentado Princípio da Igualdade, o Princípio da Capacidade Contributiva assume, dentro do subsistema constitucional tributário, uma dupla função: de um lado, exige a manifestação de riqueza para que seja instituído tributo e, de outro, obriga o legislador a tomar essa manifestação como parâmetro à tributação.

O princípio constitucional da capacidade contributiva garante ao contribuinte ser tributado segundo a grandeza do fato descrito em lei, passível de gerar a constituição da obrigação tributária que lhe é imputável. Assim, assegura-se ao contribuinte o direito de apenas ser tributado segundo dimensão adequada do evento jurídico ou econômico que ele realizar, previamente descrito na hipótese legal de incidência do tributo. O tributo deve ser proporcional ao fato econômico imputável ao contribuinte.⁴⁶

⁴⁵ Art. 145, §1º “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

⁴⁶ SILLOS, Lívio Augusto de. *Planejamento tributário. Aspectos teóricos e práticos*. 1ª ed. São Paulo: Livraria e Editora Universitária de Direito. 2005. p.28.

A interpretação dada por alguns tributaristas é de que a capacidade contributiva é formal e objetivamente manifestada pela simples realização de fatos presuntivos de riqueza, os quais, uma vez postos no antecedente de norma tributária e confirmados pela base de cálculo, serão suficientes para desencadear a relação jurídica tributária entre fisco e contribuinte. Portanto, entende-se, majoritariamente, que a capacidade contributiva não é um critério econômico, mas sim jurídico. Não depende da capacidade financeira do contribuinte, mas sim do critério jurídico aplicável ao ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte.

Guilherme Cezaroti leciona que a prática da elisão fiscal não ofende o Princípio da Capacidade Contributiva, pois a caracterização de capacidade contributiva depende necessariamente da ocorrência do fato gerador de um tributo. Trata-se de um atributo que a lei confere a uma pessoa em consequência da caracterização do fato gerador, e não uma característica intrínseca a uma pessoa. Cita como exemplo o caso de um proprietário de um veículo velho e batido, o qual expressa capacidade contributiva para fins de pagamento de IPVA, mas não apresenta a mesma capacidade financeira que outros contribuintes abastados que também estão sujeitos ao IPVA.⁴⁷

A ligação jurídica entre a capacidade contributiva material, de caráter econômico e subjetivo, e a capacidade contributiva formal e objetiva, se dá no seguinte sentido: o princípio exige que o legislador estabeleça formalmente os fatos que revelam riqueza tributável, isto é, há que se demarcar minuciosamente o campo de incidência tributária. Então, uma vez erigido esse pressuposto funcional da tributação em nível normativo pela delimitação da hipótese tributária, o enfoque se torna estritamente jurídico e a mera subsunção da ação do contribuinte ao antecedente normativo, configurando-se o *fato jurídico*, será razão suficiente para desencadear a relação jurídica tributária prevista para a incidência.

⁴⁷ CEZAROTI, Guilherme. *O Conselho de Contribuintes e o Planejamento Tributário*, in PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord). *Direito Penal Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 189.

Nessa esteira, Luigi Vittorio Berliri, um dos principais autores estrangeiros que mais criticaram a adoção da capacidade contributiva como forma de interpretação econômica em direito tributário, enfatizou a idéia de que o simples fato de a justificação do imposto ser a capacidade contributiva não autorizaria a taxação com base na analogia. E exemplificava da seguinte forma: “um imposto sobre cães não deve ser cobrado de quem possua um gato, só porque o possuidor do gato demonstre igual capacidade contributiva em relação ao dono do cão.”⁴⁸

Divergindo dos posicionamentos acima esposados, Marco Aurélio Greco vem defendendo posicionamento incipiente e quase exclusivo no sentido de imprimir critério econômico à capacidade contributiva. Nesse sentido, preleciona que mesmo que os atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte sejam lícitos e válidos, não há predomínio da liberdade para a prática desses atos, haja vista a solidariedade social inerente à capacidade contributiva.⁴⁹

Para Greco, como o Brasil é um Estado Democrático de Direito, e não apenas um Estado de Direito, o direito deve ser interpretado predominantemente dentro de uma ótica ou de um ideal social. Assim, a liberdade de prática de atos ou negócios jurídicos que representem riqueza deve necessariamente se submeter à obrigação social do contribuinte em suprir o Estado para que este possa desenvolver serviços benéficos à sociedade. Esse seria, segundo esse autor, uma forma de democratizar a renda por meio de tributos.

Com a devida vênia ao Professor Greco, conclui-se que se o Princípio da Capacidade Contributiva fosse visto sob o ponto de vista material, subjetivo, inviabilizaria a elisão tributária, pois qualquer prática de ato ou negócio jurídico que representasse riqueza, ainda que não especificados nos antecedentes da regra de incidência, desencadearia uma relação jurídica tributária.

⁴⁸ BERLINI, Luigi Vittoria. *L'imposta di ricchezza mobili*, p.326, apud CANTO, Gilberto de Ulhôa, Elisão e evasão fiscal, in MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Elisão e evasão fiscal*, p.21.

⁴⁹ GRECO, Marco Aurélio, Op. Cit. p.281.

Ademais, o seu entendimento tem um viés de hipervalorização da capacidade contributiva, o que leva ao risco de se permitir interpretações extensivas e o emprego da analogia em matéria tributária, lastreado em critérios econômicos, dilatando-se, então, o poder normativo dos aplicadores da lei. O ideal social igualitário esbarra na complexidade dos atos e negócios jurídicos do mundo contemporâneo, bem como na incapacidade administrativa do Estado em administrar a arrecadação de tributos. A busca dessa igualdade passa pela política legislativa e não por uma solução propriamente de interpretação no direito tributário.

Então, mesmo que o fisco identifique capacidade contributiva no contribuinte, não se deve efetuar de pronto o lançamento tributário. Esse sinal de capacidade econômica somente estará apto a ensejar o tributo se previamente descrito em uma hipótese legal de incidência tributária. Pois, mesmo havendo fato econômico imputável ao contribuinte, mas não prescrito em uma hipótese de incidência, haverá capacidade econômica, mas, por ausência de previsão legal, não existirá obrigação tributária. O Princípio da Capacidade Contributiva representa um limite negativo à tributação e não positivo, como defende Marcos Greco.

Ilustrando essa situação, Lívio Augusto de Sillos cita o seguinte exemplo:

Uma pessoa jurídica prestadora de serviços de consultoria técnica possui estabelecimentos prestadores de serviço em São Paulo e São Caetano do Sul. Supondo que ambos os estabelecimentos possuam estrutura e pessoas com condições de prestar os serviços com as mesmas técnicas que o trabalho exige. Determinado cliente, situado em Manaus, deseja contratar os serviços da referida empresa. Trata-se de projeto significativo que produzirá um grande volume de receita de serviços. Ocorre que, se a empresa destacar para esta tarefa os profissionais de seu estabelecimento em São Paulo, deverá pagar o imposto sobre serviços à alíquota de 5%, que é a vigente no referido Município. Todavia, se utilizar os recursos do estabelecimento de São Caetano, a alíquota aplicável é de 3%, conforme o estabelecido na lei do referido Município. Analisando essas duas situações, a empresa resolve utilizar a estrutura do segundo Município, que lhe proporcionará um ISS menor do que se o serviço fosse executado em São Paulo. Nesse caso, a capacidade econômica da empresa é a mesma, já que, como entidade jurídica, os serviços recebidos por um ou outro Município seriam do mesmo montante. Todavia, ao escolher para qual estabelecimento prestar o serviço, a sociedade deslocou o território de sua

prestação, sujeitando-se à regra legal mais favorável, com o objetivo de reduzir o custo do ISS.⁵⁰

1.9. Princípio da Competência e Federalismo

O Federalismo implica na existência de descentralização de competências entre entidades autônomas de governo, o que no Brasil se constitui em União, Estados-Membros e Municípios. Para viabilizar a autonomia política e administrativa, o ordenamento jurídico brasileiro prevê a autonomia financeira de cada unidade federativa, o que implica, também, na administração autônoma das fontes de seus respectivos recursos.

Dessa forma, a Constituição prescreve, com base no federalismo fiscal, que os Estados, Municípios e a União têm competência para, na medida e nos limites constitucionais, criar tributos, fixando seus elementos essenciais, e para se auto-organizar tributariamente. Para se evitar a bitributação, as competências tributárias são distribuídas entre os entes federativos de forma rígida e com base na privatividade, na indelegabilidade, na imprescritibilidade, na inalterabilidade, na irrenunciabilidade e na facultatividade.⁵¹

Pela privatividade e indelegabilidade, a Constituição distribui a competência tributária entre os entes federativos, impedindo a superposição de tributação sobre um mesmo fato de natureza econômica. Assim, não só se preserva a autonomia desses entes como também limita e impede o poder de tributar além da respectiva competência, por meio de princípios constitucionais insculpidos no artigo 150, incisos I a VI da Constituição, bem como pelos princípios Republicano, Federativo e Separação dos Poderes.

Como corolário dos princípios acima mencionados, garantidores da preservação da autonomia dos entes federativos e da limitação do exercício do poder de tributar, o artigo

⁵⁰ SILLOS, Lívio Augusto de. Op. Cit. p.30.

⁵¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Princípios constitucionais tributários e competência tributária*. 2.ed. São Paulo: Malheiros. 2001. p.154.

110 do Código Tributário Nacional estabelece, como norma de orientação para fins de interpretação desses princípios, restrições ao campo de ação do legislador ordinário, vedando à lei tributária a alteração da definição, conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.⁵²

Destarte, o legislador infraconstitucional não pode, ilimitadamente, alterar conceitos e institutos de direito privado ao seu alvedrio, sob pena de se eliminar todo sistema constitucional de distribuição de competência tributária.

Após a explanação do histórico do desenvolvimento da intervenção do Estado na atividade econômica e social do cidadão, bem como a realização de uma análise abrangente sobre os princípios constitucionais pertinentes, fica demonstrada a importância e a necessidade de se aprofundar os estudos sobre as formas e os meios pelos quais o Estado poderá promover justiça social e fiscal sem ferir as disposições previstas no ordenamento jurídico pátrio.

Estabelecidos os fundamentos históricos e constitucionais pertinentes à intervenção do Estado na atividade econômica e social, estudar-se-á, a partir de então, conceitos, teorias e considerações doutrinárias relacionadas ao instituto da norma antielisiva.

⁵² Art.110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

2. TEORIAS E CONCEITOS DOUTRINÁRIOS DE INSTITUTOS DE DIREITO ENQUADRADOS NA SISTEMÁTICA TRIBUTÁRIA DA NORMA ANTIELISIVA

Várias são as divergências doutrinárias a respeito da constitucionalidade da norma antielisiva. Para uma segura e consistente análise do tema, a permitir uma conclusão esclarecedora ao final do presente trabalho, faz-se necessário conhecer e comentar as diversas teorias e conceitos dos institutos de direito específicos à sistemática tributária da norma antielisiva. Estudar-se-á conceitos e teorias que fazem parte da seara do direito tributário e civil, haja vista que em determinadas operações negociais, sujeitas ou não ao crivo da norma antielisiva, verifica-se a ocorrência de atos e fatos jurídicos que são previstos e regulamentados por normas contidas nessas duas áreas do direito.

2.1. Evasão Fiscal x Elisão Fiscal

Sobre a evasão fiscal, há um consenso que ela se dá sempre que o contribuinte utiliza procedimentos para diminuir, deixar de pagar ou retardar o pagamento de tributos.

Alguns autores, como Sampaio Dória, fazem a distinção de evasão ilícita ou fraudulenta e a evasão lícita ou legítima.

Segundo Geraldo Ataliba, “na evasão ilícita o contribuinte deixa de pagar um tributo, por ele devido, mediante processos ilícitos ou fraudulentos”, enquanto que na evasão lícita, como sinônimo de elisão, o contribuinte “deixa de pagá-lo, mediante processos preventivos, quer dizer, não se colocando naquela situação tributada, mas atingindo o mesmo resultado econômico visado, por outro processo.”⁵³

Nessa esteira, para Igor Tenório, há duas formas de evasão: uma lícita, pois consagrada na lei, quando o legislador cria incentivos fiscais objetivando o desenvolvimento econômico. Outra, ilegítima, quando há não pagamento total ou parcial dos tributos e é praticado à revelia da legislação, considerada como ilícito tributário.⁵⁴

Entretanto, a terminologia evasão lícita não mais é utilizada pela maioria dos autores, pois há a preferência em substituí-la pelo termo *elisão fiscal*, para se evitar a dualidade e a dicotomia de nomenclatura a se distinguir apenas pelos adjetivos lícita e ilícita. Ademais, se essa questão for analisada do ponto de vista jurídico, não há como se admitir a existência de evasão lícita e evasão ilícita, pois se estaria atribuindo a um mesmo ato, evasão, dois valores contrários, lícito e ilícito.

Para Roque Antonio Carrazza, a evasão fiscal trata-se de meio ilícito utilizado pelo indivíduo que pretende evitar ou diminuir a carga tributária, por conduta omissiva ou comissiva não permitida por lei. Em seu entendimento, evasão fiscal e elisão fiscal são distintos institutos:

A elisão fiscal não se confunde com a evasão fiscal, meio ilícito de evitar-se ou diminuir-se a carga tributária (p. ex., declaração falsa de rendimentos, para não pagar o imposto específico).⁵⁵

⁵³ ATALIBA, Geraldo, *Evasão e Elisão Fiscal*” *Elementos de Direito Tributário*, 3.ed. São Paulo: RT, 2003, p. 450.

⁵⁴ TENÓRIO, Igor, *Dicionário de Direito Tributário*, 4 ed. São Paulo: IOB Thomson. 2004. p. 365.

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 284.

Nessa linha de raciocínio, esse autor define a elisão fiscal como um direito subjetivo das pessoas, físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, para adotarem práticas, omissivas ou comissivas lícitas, pelas quais se “consegue evitar a prática do *fato imponible tributário* deixando de praticar o fato jurídico que a lei considerou necessário e suficiente ao nascimento do tributo (*hipótese de incidência tributária*) ou praticando outro a que a mesma lei não atribui conseqüências fiscais ou lhe atribui conseqüências menos gravosas.”⁵⁶ Então, pratica elisão fiscal aquele contribuinte que adota condutas lícitas visando a evitar, diminuir ou retardar o pagamento de tributo.

Ao contrário da evasão fiscal, que se dá por meios ilícitos e após a ocorrência do fator jurídico-tributário (fato imponible), a elisão tributária é praticada por meios lícitos e que antecedem a ocorrência do pressuposto normativo, caracterizador do fato gerador.

Geraldo Ataliba adota o critério objetivo de Rubens Gomes de Souza para proceder a distinção entre elisão e evasão tributárias, ou seja, o que distinguiria a elisão da evasão seria o momento de ocorrência da hipótese de incidência. Aquela seria anterior ao fato gerador, enquanto esta lhe seria posterior, tendo como pressuposto a licitude dos atos praticados pelo particular. Para ele, é desnecessária a utilização da interpretação econômica como meio para combater os casos de fraude fiscal, bastando se utilizar um critério puramente jurídico, pois a interpretação da hipótese de incidência é puramente jurídica; um fato econômico deve ser interpretado economicamente, para posteriormente ser comparado com a norma jurídica.

A elisão tributária estaria situada em um campo de indeterminação legislativa ou omissão no exercício da competência legislativa tributária. A Constituição elege fatos

⁵⁶Ibid., p.285.

passíveis de serem utilizados como hipótese de incidência tributária. É o que Hugo de Brito Machado denomina de âmbito constitucional do imposto.⁵⁷

A Carta Magna, porém, não cria tributos, apenas distribui competências aos entes federados para, mediante exercício de seu poder legislativo, criar os tributos que lhes cabem.

As entidades tributantes, ao exercerem seu poder de criação do tributo mediante a edição de lei específica, não são capazes de discriminar todas as situações fáticas passíveis de gerar a imposição tributária, dentro do âmbito constitucional tributário. Existem, em decorrência disso, lacunas na lei tributária, isto é, situações que, embora aptas a figurarem como hipóteses de incidência tributária, escaparam à previsão legal. A elisão, portanto, consistiria na utilização dessas lacunas legais pelos particulares com o fim de gerar economia de tributos.

Outro aspecto importante abordado por esse doutrinador diz respeito à interpretação do fato imponible segundo o direito privado. A caracterização de um fato imponible deve passar necessariamente pela interpretação dos atos à luz dos conceitos e norma do direito privado.

Dessa forma, exemplificativamente, se ocorrer um caso de simulação com o fim de gerar uma economia tributária, deve-se, primeiramente, proceder à investigação do conceito de simulação existente em direito privado. Somente depois de identificada a real ocorrência da simulação, de acordo com o conceito de direito privado, poder-se-á afastar o ato simulado para então tributar o ato jurídico na conformidade com a descrição da hipótese de incidência legalmente prevista.

Antonio Roberto Sampaio Dória ensina que os principais critérios distintivos entre a evasão e a elisão são exatamente a forma lícita ou ilícita dos meios utilizados pelo contribuinte, bem como o momento em que esses meios são utilizados, antes ou depois da

⁵⁷MACHADO, Hugo de Brito, *Aspectos Fundamentais do ICMS*. 2.ed. São Paulo: Dialética, 1999. p. 22.

ocorrência do fato gerador. Tem-se então o critério de natureza legal e o de natureza temporal. Esse autor convencionou que a elisão fiscal pode ser *induzida, permitida e resultante de lacunas da lei*.⁵⁸

Como exemplo de elisão fiscal induzida, pode-se citar os benefícios concedidos à Zona Franca de Manaus para incentivar o desenvolvimento econômico dessa região tão distante do centro financeiro do país. Quanto à elisão fiscal permitida, tem-se como exemplo a permissão de se abater da base de cálculo do imposto de renda despesas dedutíveis previstas na lei. Já a elisão resultante de lacunas da lei é a modalidade causadora dos principais conflitos de interesses entre a fazenda pública e os contribuintes e está no núcleo do estudo da norma antielisiva.

Adota, então, a distinção proposta por Rubens Gomes de Souza para diferenciar evasão de elisão tributária, isto é, o critério objetivo referente ao momento do fato gerador tributário. Considera que a atitude do particular anterior ao fato gerador tributário só seria válida como meio de elisão tributária se os atos ou negócios praticados não constituíssem hipótese de simulação. Procede à classificação das diferentes formas de evasão tributária, considerada por ele gênero, do qual a elisão tributária seria espécie. A elisão tributária é definida como forma lícita de evasão caracterizada pela comissividade e intencionalidade.

Esse autor subdivide a elisão em:

1) Elisão própria, permitida pela própria legislação quando, por exemplo, define hipóteses de isenção;

2) Elisão imprópria, consistente na conduta do particular anterior ao fato gerador que, mediante a utilização de lacunas legais, implica em resultado econômico menos oneroso do ponto de vista tributário, em relação a outro de mesmo resultado econômico, mas de onerosidade tributária maior. Essa forma de elisão exterioriza-se mediante a utilização de

⁵⁸ DÓRIA, Sampaio, *Evasão e Elisão Fiscal* "Elementos de Direito Tributário", 3.ed. São Paulo:RT, 2003, pp. 451.

negócios jurídicos indiretos, que se caracterizam por estruturas jurídicas típicas utilizadas com fins atípicos.

Sobre o tema, Diva Prestes Marcondes Malerbi expôs o seguinte, com base nos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker:

Outrossim, buscando um critério que não se baseie exclusivamente nas considerações da intenção, fim ou resultado colimados pelas partes, larga corrente doutrinária propõe então, como critério distintivo das vias jurídica lícitas e ilícitas desses comportamentos, o critério do momento em que o negócio é efetivado: antes ou depois da ocorrência do fato imponible.⁵⁹

Destarte, a evasão tributária, em sentido estrito, seria a conduta posterior ao fato gerador caracterizada pela ilicitude, por meio da utilização de fraude fiscal, simulação ou conluio. A distinção entre elisão e evasão consiste não apenas em sua posição temporal em relação ao fato gerador tributário, mas também se caracteriza pela licitude dos meios utilizados. Na elisão, o particular move-se dentro do legalmente permitido, ou melhor, dentro do legalmente não disciplinado ou não proibido, enquanto que na evasão existe sempre a violação de um preceito legal.

Quanto à ilicitude da evasão fiscal, ela pode ser meramente administrativa, sujeita a uma penalidade pecuniária, e ocorre, por exemplo, quando o contribuinte desobedece ao prazo estipulado na lei para adimplemento da prestação tributária ou simplesmente deixa de pagar tributos. Esses atos não são caracterizados como de natureza criminal, cabendo à fazenda pública combatê-los por meio da execução fiscal do valor do tributo, corrigido e com incidência das multas previstas.

Por outro lado, a ilicitude da evasão fiscal pode ser de natureza penal, considerada como crime contra a ordem tributária, e ocorre, por exemplo, quando o contribuinte adultera dados contábeis com o objetivo de reduzir a base de cálculo do tributo e assim torná-lo menos oneroso ou não recolhe aos cofres públicos valores de tributos descontados ou retidos na

⁵⁹ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão Tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 1984. p.21.

qualidade de contribuinte substituto tributário. A doutrina tem denominado de sonegação essa ilicitude penal, caracterizada como conduta proibida e enquadrada em tipificação penal tributária, nos termos da Lei 8.137⁶⁰, de 27 de dezembro de 1990, que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo.

Como a opinião predominante dos estudiosos do tema adota a diferenciação conceitual e terminológica entre evasão fiscal e elisão fiscal, utilizar-se-á o mesmo entendimento no desenvolvimento deste trabalho.

2.2. Planejamento Tributário x Elisão Fiscal

Muito embora os termos elisão fiscal e planejamento tributário sejam comumente utilizados como sinônimos em vários estudos tributários, tecnicamente, ao contrário do que parece, não são exatamente a mesma coisa. As técnicas elisivas são tão-somente uma classe de instrumentos para a consecução do planejamento tributário. Portanto, a noção de planejamento tributário é substancialmente mais ampla que a de elisão fiscal.

O planejamento tributário, ou fiscal, abrange todas as técnicas de reorganização tributária do contribuinte e pode se dar de várias formas, ou seja:

a) Mecanismos administrativos próprios, redirecionando atividades negociais, reorganizando a contabilidade ou efetuando uma reestruturação societária;

b) Adoção de mecanismos fazendários de elisão *induzida ou permitida*, como acima explicado, utilizando opções de regimes fiscais mais benéficos e aproveitando prerrogativas e incentivos fiscais gerais ou setoriais, como as imunidades, as isenções, as

⁶⁰ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (...)

zonas francas, os incentivos estaduais ou municipais, inclusive, tratados internacionais em relação ao comércio exterior.

Então, com base nas supramencionadas formas, o planejamento tributário pode ocorrer por meio da análise do conjunto de atividades atuais ou de futuros projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte, em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais, sempre objetivando organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, para atenuar legalmente o ônus fiscal.

Ilustrando melhor o conceito de planejamento tributário aqui estudado, pode-se citar, também, como exemplos práticos de medidas de planejamento tributário a: recuperação de possíveis créditos fiscais, escriturais ou em moeda; pedidos de repetição ou de compensação de tributos pagos a maior ou indevidamente; administração e redução do passivo tributário por meio do aproveitamento de remissões, anistias e parcelamentos; aproveitamento dos campos de não-incidência tributária, raros, mas existentes, e a identificação das possíveis lacunas do sistema que possibilitem economia fiscal.

2.3. Simulação

Dentre os institutos de Direito Civil envolvidos na problemática suscitada no estudo da Norma Antielisiva, válido citar a Simulação. Sobre esse instituto, o artigo 167 e incisos do Código Civil⁶¹ dispõe que: *“É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às*

⁶¹ Lei 10.406, de 10.01.2002. *Código Civil Brasileiro*. Artigo 167, parágrafo primeiro e incisos.

quais realmente se conferem, ou transmitem; contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados”.

A interpretação desse texto legal do Código Civil revela o seguinte:

a) A Simulação se dá quando são realizados atos ou negócios jurídicos, por meio de formas previstas ou não proibidas em lei, nos quais a vontade formalmente declarada no instrumento oculta deliberadamente a vontade real dos sujeitos da relação jurídica, com a finalidade de prejudicar terceiros;

b) Ao tornar expresso a subsistência do negócio jurídico reconhecido como nulo, se a sua forma ou substância forem válidas, permite que a norma tributária seja aplicada sobre o ato ou o negócio jurídico ocultado pela simulação. Portanto, do ponto de vista tributário, essa disposição legal do Código Civil se caracteriza como de suma importância, pois permite que, mesmo se tratando de ato simulado, subsista a incidência tributária sobre o verdadeiro ato ou negócio jurídico que se objetivava ocultar pela simulação.

Sobre esse importante instituto do Direito Civil, a Simulação, escreveu Pontes de Miranda o seguinte: “Na simulação, quer-se o que não aparece e não se quer o que aparece”.⁶²

Maria Helena Diniz⁶³ classifica a simulação em absoluta e relativa. A primeira se dá quando a realização do negócio simulado não tem a finalidade de obter qualquer resultado jurídico. Já a simulação relativa, considerada por alguns doutrinadores como a figura da dissimulação prevista pelo parágrafo único introduzido ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, ocorre quando a consecução do ato ou negócio simulado é a forma adotada para se alcançar um resultado jurídico verdadeiramente pretendido pelas partes, mas diverso do formalmente aparente na pactuação simulada.

Sílvio de Salvo Venosa ensina que “há simulação absoluta quando o negócio é inteiramente simulado, quando as partes, na verdade, não desejam praticar ato algum. Não

⁶² MIRANDA, Pontes de, *Tratado de Direito Privado*, Tomo I, São Paulo: RT, 1983, p.53.

⁶³ DINIZ, Maria Helena, *Enciclopédia Saraiva do Direito*, Vol. 29, São Paulo: Saraiva, 1979, pp. 106 e ss. e 113 e ss.

existe negócio encoberto por que realmente nada existe. Na simulação relativa, pelo contrário, as partes pretendem realizar um negócio, mas de forma diferente daquela que se apresenta (*colorem habet substantiam vero alteram* – possui cor, mas a substância é outra). Há divergência, no todo ou em parte, do negócio efetivamente efetuado”.⁶⁴

Como exemplo de simulação, pode-se citar a venda fictícia de um imóvel a um terceiro pactuante da simulação, sem a vontade real de vendê-lo, apenas para evitar que esse bem seja penhorado e garanta a eficácia de uma ação de execução ajuizada por um terceiro credor.

Lívio Augusto cita o exemplo de determinado contribuinte, que por possuir lucro tributável relevante para efeito de Imposto de Renda, resolve simular com outro contribuinte, que auferiu prejuízos, portanto, não tem Imposto de Renda a pagar, um contrato de prestação de serviços. Nesse contrato simulado, o segundo se obriga a prestar ao primeiro serviços de consultoria empresarial a determinado preço. A vantagem ilícita se dará em razão de que, pela espécie da despesa incorrida ser dedutível, o primeiro contribuinte poderá deduzi-la na apuração do Imposto de Renda e o segundo passa a tributá-la, mas sem ter que pagar o tributo, pois como este teve prejuízo em sua contabilidade, a receita em questão não será suficiente para fazê-lo a passar a ter lucro tributável.⁶⁵ Tem-se nesse exemplo a figura da simulação absoluta, pois oriunda de uma operação comercial inexistente.

Como simulação relativa, esse mesmo autor cita o exemplo de um contribuinte, desejando doar um determinado bem a terceiro, realiza uma operação de compra e venda como meio de atenuar a carga tributária do Imposto de Renda. O raciocínio é o seguinte: segundo a legislação do imposto de renda, a despesa com operação de doação é indedutível na apuração do imposto sobre a renda e contribuição social sobre o lucro, nos termos do artigo 13 da lei n.º 9.249/95.

⁶⁴ VENOSA, Sílvio de Salvo, *Direito Civil*. 1ª.ed. São Paulo: Atlas, 2003, p.473.

⁶⁵ SILLOS, Lívio Augusto de. Op. Cit. p.74.

Objetivando obter uma dedução nos referidos tributos, o doador e o donatário simulam uma negociação de compra e venda, por diminuto valor, do bem objeto da doação.

Assim, o valor nominal do bem doado, que por meio da simulação de venda, será considerado custo dedutível para o donatário, falso comprador, e o lucro ínfimo da venda, obtido pelo doador, na qualidade de falso vendedor, será tributável. Portanto, considerando que o lucro da venda foi ínfimo, os efeitos desfavoráveis da operação serão mínimos, enquanto que quem “comprou” usa o valor total nominal do bem como dedução. Assim, ganham as duas partes, um porque foi tributado sobre o ínfimo lucro da venda simulada, outro porque deduziu como custo o valor nominal do bem “vendido.” Para fechar a ponta, basta depois as partes firmarem um perdão da dívida contraída pela venda simulada.⁶⁶

Nesses exemplos de simulação relativa e de absoluta, observa-se as operações negociais utilizadas com o intuito de fraude por meio de conluio dos contratantes, enquadrados nos termos dos artigos 72⁶⁷ e 73⁶⁸ da lei 4.502/64. Há a modificação das características do fato gerador com o fito de reduzir o imposto devido.

Destarte, por ser uma das causas de nulidade dos atos e negócios jurídicos, a simulação não só tem seus efeitos na esfera cível, como também na esfera tributária. Constitui-se no principal instrumento adotado pelas autoridades fiscais no combate às práticas elisivas. Além de ser considerada um ilícito civil, dependendo do caso específico, pode ser caracterizada também como um ilícito criminal tributário.

Nesse diapasão, além da previsão disposta no recém introduzido parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, esse mesmo *codex* prescreve em seu artigo 149, inciso VII, que a autoridade fiscal pode proceder à revisão de ofício do lançamento efetuado

⁶⁶ SILLOS, Lívio Augusto de. Op. Cit. p.75.

⁶⁷ Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

⁶⁸ Art. 73. Conluio é o ajusto doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

pelo contribuinte “quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou *simulação*”.

Ainda sobre o instituto da simulação, Alvino Lima assevera que:

(...) na simulação relativa, o ato ostensivo é apenas criador de uma aparência da realidade, encobrendo o ato realmente desejado, dissimulado e que representa o que as partes almejam. Na simulação absoluta o ato aparente é vazio de conteúdo real; constitui uma declaração efêmera, fictícia, um ‘fantasma’, visto como na realidade as partes nada desejam contratar, mas querem, tão-somente, que os terceiros acreditem justamente o contrário.⁶⁹

Como base nessa distinção elaborada, verifica-se que, no campo do direito civil, o termo dissimular está associado ao conceito de simulação relativa.

Nesse contexto, Washington de Barros Monteiro dispõe sobre a diferença entre simulação e dissimulação, que é o termo utilizado no texto do parágrafo único introduzido no artigo 116 do Código Tributário Nacional:

Cumpra não confundir simulação com dissimulação. Distinguiu-as Ferrara nos seguintes termos: na simulação, faz-se aparecer o que não existe, na dissimulação oculta-se o que é; (...) Mas, em ambas, o agente quer o engano; (...) Se a simulação é um fantasma, a dissimulação é uma máscara.⁷⁰

Para Sampaio Dória, a distinção entre elisão e simulação é mais complexa, pois na simulação existe a aparência de licitude. Discrimina o doutrinador, então, quatro critérios distintivos:

- a) A licitude da elisão em oposição à ilicitude oculta na simulação;
- b) Na elisão a hipótese de incidência não chega a ocorrer, enquanto que na simulação ele ocorre embora de forma dissimulada;
- c) Na elisão há correspondência entre a forma jurídica utilizada e o conteúdo volitivo, enquanto que na simulação há incompatibilidade entre a forma e o conteúdo;

⁶⁹ LIMA, Alvino. *A fraude no direito civil*. São Paulo: Saraiva, 1965. p.31.

⁷⁰ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. 39.ed. São Paulo:Saraiva.2003. p.213.

d) Na elisão os resultados correspondem aos meios utilizados, enquanto que na simulação os resultados práticos alcançados não correspondem aos meios ostensivamente utilizados.

Nos casos de simulação fiscal, esse autor defende a necessidade de o Fisco promover ação judicial com a finalidade de ser declarada a nulidade absoluta ou a ineficácia do negócio ou ato jurídico simulado para que, só então, seja procedida a tributação do verdadeiro ato ou negócio jurídico ocultado pela prática simulatória.

2.4. Teoria do Abuso de Direito

As implicações da teoria do abuso de direito em Direito Tributário passa por questões de efeitos econômicos, sociais, boa-fé e pelos bons costumes. Esse instituto de Direito Civil somente foi consagrado expressamente no Brasil com o advento do Código Civil de 2002, pois até então sua adoção se limitava às teorias interpretativas doutrinárias fundadas no artigo 5º da Lei de Introdução ao Código Civil de 1916.

Então, o artigo 187 do *novel* Código Civil passou a abordar expressamente o abuso de direito ao dispor que “*comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.*” Assim, no campo do Direito Civil, pode-se considerar que o abuso de direito caracteriza a utilização de um direito ou de uma forma jurídica, mesmo que lícita, com a finalidade de causar lesão a terceiro.

Importante frisar que, ao contrário dos atos ou negócios jurídicos praticados com simulação ou com fraude à lei, o abuso de direito não é causa de nulidade ou mesmo de

anulabilidade do ato, mas é pressuposto de responsabilidade civil extracontratual em reparar os danos materiais ou morais sofridos por terceiros.

Alfredo Augusto Becker apresenta argumentação quanto ao critério de interpretação econômica baseada na teoria do abuso de direito. A teoria do abuso de direito tem como pressuposto a possibilidade de utilização do direito com fins imorais e que o único critério para diferenciar o mau uso do direito (abuso de direito) da ilicitude de seu uso seria o critério de moralidade. Assim, permitir que o intérprete da norma tributária utilize critérios de moralidade para identificar casos de abuso de direito constitui-se no mesmo fenômeno que ocorre na analogia por extensão, isto é, a criação de uma norma jurídica onde não existia.

Becker conclui, então, que a prática elisiva não pode configurar abuso de direito, pois utilizar meios lícitos para fins de economia tributária não constitui imoralidade, já que não é proibido ao particular organizar suas atividades de modo menos oneroso.⁷¹

Para Sacha Calmon Navarro Coelho⁷², não cabe a discussão de abuso de direito em Direito Tributário, pois esse instituto somente se aplica ao campo dos direitos privados potestativos, de livre disposição pelos titulares dos mesmos, em prejuízo evidente de terceiros. Para esse autor, a conduta elisiva não pode ser vista como de má-fé ou violadora dos bons costumes pelas mesmas razões pelas quais não se pode reprová-la moralmente, pois se tratam de conceitos alheios à relação jurídica-tributária.

Marco Aurélio Greco⁷³ aborda a teoria do abuso de direito à luz do princípio da solidariedade e da capacidade contributiva, dando uma interpretação econômica ao Direito Tributário, o que é amplamente repudiado pela maioria absoluta dos estudiosos da elisão tributária. Esse autor dispõe que a teoria do abuso de direito é uma construção para inibir práticas que, embora se encontrem dentro do âmbito da licitude, implicam, no seu resultado,

⁷¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral de Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998. p.140.

⁷² COELHO, Sacha Camon Navarro. *Os Limites Atuais do Planejamento Tributário. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. 2.ed: São Paulo. Dialética. 2002. p. 298.

⁷³ GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento Tributário*, 1.ed: São Paulo. Dialética. 2004. p.187.

uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela para a qual o ordenamento assegura sua existência, seja sua distorção funcional, por implicar inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese sem uma razão suficiente que a justifique.

Verifica-se claramente que Marco Aurélio Greco entende que a prática da elisão fiscal representa um excesso manifesto ao fim social e econômico do tributo, caracterizando o abuso de direito, portanto, não oponível ao fisco. Ademais, ele defende que a teoria do abuso de direito combate o individualismo predominante nos ordenamentos legais que se basearam no Direito Romano.

Sobre o tema, Greco cita os ensinamentos de Serpa Lopes:

A teoria do abuso de direito surgiu, então, com a finalidade de corrigir esse absolutismo. Quando examinamos o problema do direito subjetivo, vimos que, em regra, a um direito corresponde uma obrigação: *ius et obligatio sunt correlata*. A sociedade, a mais das vezes, é credora dessa obrigação. E a principal obrigação que pode exsurgir de um direito é a que concerne ao seu exercício, de modo a ser ele conduzido sem causar um prejuízo à coletividade. Tal é o destino de um direito subjetivo relativo. Baseia-se precipuamente na concepção filosófica, consoante a qual o direito individual é limitado pela sociedade na proporção do interesse geral, e o conceito de *abuso de direito* não faz mais do que realizar esta doutrina.⁷⁴

Contrariando a posição de Greco, Gilberto de Ulhôa Canto leciona que:

O contribuinte que escolhe o modo de atingir resultados econômicos ou financeiros segundo o critério de suportar o melhor ônus fiscal que a lei permita não evidencia, só por isso, falta de civismo ou de espírito público.⁷⁵

A teoria do abuso do direito, apesar de recentemente acolhida expressamente pelo novo Código Civil, ainda não é vista como aplicável e adequada ao Direito Tributário, haja vista a incompatibilidade desse instituto com os princípios informadores do sistema tributário pátrio. Ao analisar a corrente que defende que o abuso de direito se configura quando se usa o

⁷⁴ Ibidem, p.182.

⁷⁵ CANTO, Gilberto de Ulhôa, “*Elisão e Evasão Fiscal*”, *Caderno de Pesquisa Tributária* n.13, São Paulo: Resenha Tributária, 1998, p. 28.

direito com a intenção de prejudicar terceiros, verifica-se a sua inaplicabilidade para caracterizar a evasão fiscal, pois o contribuinte não age com o propósito exclusivo de lesar o fisco, mas sim de economizar tributo, o que, por si só, não representa qualquer ilicitude.

Luciano Amaro ensina que não há qualquer ilicitude na escolha de um caminho fiscalmente menos oneroso, mesmo que a menor onerosidade fosse a única razão da escolha desse caminho. Se assim não fosse, logicamente se teria de concluir pelo absurdo de que o contribuinte seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal.⁷⁶

Importante entender também que a adoção da teoria do abuso do direito implicaria na permissão da aplicação analógica da lei impositiva, pois se concederia ao aplicador do direito o poder de criar normas novas, *extra* ou *ultra legem*, a partir de critérios morais ou econômicos, alargando, perigosamente, o campo da incidência dos tributos e das sanções tributárias, ferindo de morte a segurança jurídica tão necessária a qualquer ordenamento jurídico de um Estado de direito.

Assim, válido ressaltar que em matéria tributária, um dos princípios determinantes e limitantes da tributação é a tipicidade, que proíbe a adoção da analogia para criar hipótese de incidência tributária. Ademais, inaplicável a utilização de conceitos indeterminados e não previstos em lei para estabelecer a exigência de tributos, como o de “função social do tributo” defendida equivocadamente por autores como Marcos Aurélio Greco.

A incompatibilidade da teoria do abuso de direito com o ordenamento jurídico brasileiro se torna óbvia quando se adota o raciocínio de que o fisco somente tem direito a exigir o tributo se o contribuinte tiver incorrido no fato descrito na hipótese de incidência da norma. Se esse fato prescrito não existir, não há que se falar em direito de tributar, logo este não tem como ser lesado.

⁷⁶ AMARO, Luciano. Op. Cit. p.226.

2.5. Teoria do Abuso de Forma

Inserida em um terreno correlato ao abuso de direito, o abuso de forma jurídica é figura que aparece muito em debates sobre planejamento tributário. Ocorre com a utilização de um tipo ou de um modelo negocial, não para se chegar à sua causa-função típica, mas para atingir fins que não se harmonizam com aquela causa ou quando a causa-função típica é um meio que excede aos fins almejados pelas partes. Verifica-se quanto o contribuinte praticaria condutas, objetivando a economia de tributos, por meio de formas atípicas ou anormais.

Sampaio Dória assevera que a doutrina do abuso de forma, ambígua e fluida, deve ceder lugar, no exame da legitimidade ou não das condutas elisivas, à aplicação dos conceitos e critérios que informam a figura da simulação, muito mais precisa e elaborada na doutrina.

Esse autor comenta o seguinte sobre essa teoria:

O problema é que esta teoria do abuso das formas ainda é mais ambígua do que a teoria da interpretação econômica, porque essa teoria parte do pressuposto de que fórmula juridicamente válida é a que normalmente se utiliza para a realização de um negócio. Então, entramos no problema de saber qual a forma normal – A ou B -, mas em sua essência o direito permite uma alternativa, uma série de opções, para a realização de um mesmo negócio, de uma mesma realidade econômica e se formos verificar que um ato é legítimo porque é normal ou não, estaremos caindo em critério, totalmente, empírico. Esta avaliação recairia em campo totalmente subjetivo. Assim, conclui que esta teoria deverá ser abandonada, porque introduz uma incerteza muito grande em todo o campo tributário.

Quando, para fins tributários, se rejeita a forma (distorcida) e se traz à tona a realidade econômica (mascarada), supostamente a única manifestação de autenticidade do negócio celebrado, está se esquecendo que, também para fins de direito privado, aquela forma é ilusória e irrelevante, interessando apenas a essência íntima do negócio. O que no fundo a teoria do abuso das formas propõe é uma falsa opção entre a forma jurídica e a substância econômica, quando se trata de uma alternativa entre forma jurídica aparente (ou simulada) e forma jurídica real.⁷⁷

Ademais, inexistente proibição ao contribuinte de optar pela forma jurídica pouco usual ou ortodoxa para promover seus negócios, ainda que a intenção exclusiva seja o de

⁷⁷ Op. Cit. p.456/457.

economizar tributos. Destarte, a ilicitude somente se configuraria, a ensejar a inoponibilidade de sua eficácia ao fisco, quando a forma jurídica adotada fosse somente aparente, sem qualquer correspondência à realidade negocial, com dolo e simulação.

Importante verificar que o artigo 104⁷⁸ do Código Civil dispõe que o negócio jurídico pode ser realizado mediante a adoção de forma prescrita ou não defesa em lei. Depreende-se desse texto legal a viabilidade da prática de negócio jurídico sobre qualquer forma, inclusive sobre formas atípicas e indiretas.

Luciano Amaro defende que a teoria do abuso de forma, a pretexto do que o contribuinte possa ter usado uma forma ‘anormal’ ou não usual, diversa da que é geralmente empregada, deixa ao arbítrio do aplicador da lei a decisão da ‘normalidade’ da forma utilizada. Assim, o foco do problema deixa de ser a legalidade e licitude da forma, para ser o da ‘normalidade’, ferindo frontalmente a segurança jurídica. Ao considerar essa teoria, o contribuinte não teria que se preocupar somente com a legalidade de seu negócio jurídico, mas também se ela é a mais utilizada, conforme os modelos considerados fiscalmente válidos pelo fisco.⁷⁹

Sobre o tema, Luciano Amaro assevera que:

O problema, portanto, não nos parece que possa ser solucionado com a simples consideração de que esta ou aquela forma é ou não a que ‘usualmente’ (ou ‘normalmente’) se emprega. Se a forma empregada é lícita, qual o motivo jurídico para não se poder empregá-la? Se dois indivíduos desejam permutar bens, qual a razão pela qual pudessem ser forçados a realizar dois negócios de compra e venda? E se quiserem fazer dois negócios de compra e venda, por que teriam que formalizar uma de permuta? Se a opção por uma ou outras dessas formas for menos onerosa fiscalmente, não há razão jurídica para obrigar indivíduos a utilizarem outra forma.⁸⁰

⁷⁸ Art.104. A validade do negócio jurídico requer: I – agente capaz; II – Objeto lícito, possível, determinado ou determinável; III – forma prescrita ou não defesa em lei.

⁷⁹ AMARO, Luciano,. Op. Cit. p.224.

⁸⁰ Ibid. p. 225.

Corroborando com o entendimento de desacerto da teoria do abuso de formas de direito privado no direito tributário brasileiro, Gilberto de Ulhôa Canto escreveu:

Se as formas são de direito privado e elas não são legitimadas pelas normas desse ramo do direito, então estaremos diante de um caso comum de ilegalidade ou nulidade, pura e simples. Mas, se face ao direito privado tais formas são legítimas, não vemos como se possa acusar alguém de estar cometendo abuso dessas formas apenas para efeitos fiscais.⁸¹

Pelo exposto, aplica-se para a teoria do abuso de forma os mesmo argumentos contrários mencionados para a teoria do abuso de direito e da fraude à lei. Pois, além de inconciliável com os princípios constitucionais da tipicidade e da legalidade, a teoria do abuso de forma se depara com a orientação do direito civil pátrio quanto à liberdade de formas em matéria de negócio jurídico.

2.6. Teoria do Propósito Negocial

A teoria do propósito negocial é aplicada como elemento condutor da identificação do abuso de forma. Conhecida como um instituto desenvolvido pelo Direito Anglo-Saxão, nominada de *Purpose Theory, Business Purpose*, entende-se que a configuração do abuso de forma se dá sempre que o contribuinte opte por formas jurídicas negociais nas quais não se identifica um escopo negocial próprio, senão especificamente a economia tributária.

Contraria o entendimento de que se o contribuinte, na sua atividade negocial, escolheu praticar uma determinada forma de negócio jurídico unicamente porque ela representava uma economia do custo fiscal, isso não representaria o direito desse contribuinte

⁸¹ CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Elisão e evasão fiscal*, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária. 1988. p.16.

de economizar o custo fiscal como também parte de seu objetivo empresarial, mas sim como abuso de forma. Teve seu berço no ordenamento Jurídico Norte-Americano e defende a predominância da substância sobre a forma do ato ou negócio jurídico. Portanto, exige-se que o negócio jurídico seja motivado por alguma razão econômica e não simplesmente objetive a economia fiscal.

3. PANORAMA DA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL DE NORMAS ANTIELISIVAS

3.1. Contexto Geral

Antes de se estudar a origem e o desenvolvimento do combate à elisão fiscal no Brasil por meio de normas antielisivas, imprescindível que se faça uma abrangente abordagem de como essas normas são estudadas em alguns outros países.

Não se pretende realizar um estudo comparado, mas apenas examinar fontes que inspiraram o desenvolvimento da doutrina brasileira sobre o tema, bem como demonstrar como o tema da elisão tributária e norma antielisiva, desde o início do século XX, é motivo de estudos e discussões em vários países do mundo e se desenvolvem fundamentalmente conforme as peculiaridades de cada ordenamento jurídico.

As regras antielisivas da maioria dos países que serviram de modelo para a inclusão dessa norma ao direito tributário no Brasil prevêm situações em que formas jurídicas insólitas, anormais, abusivas ou dissimuladas não podem ser opostas ao Fisco com o propósito de reduzir a carga tributária. A fundamentação legal dessas regras gerais de combate à elisão vale-se de conceitos acima abordados como o da fraude à lei, do abuso de direito e das formas jurídicas.

A principal base de diferenciação do tratamento dado pelos países à elisão fiscal se dá a partir da adoção de um dos dois principais modelos de ordenamento ou sistema jurídico: o sistema Anglo-Saxão (Common Law) e o sistema Romano-Germânico (latino-germânico ou Civil Law). O primeiro, Common Law, é baseado em julgados precedentes e apresenta forte desapego às normas escritas e positivadas.

Sobre a legislação positivada, predominam os princípios de justiça natural, da racionalidade e bom senso, advindos da fusão de costumes e tradições jurídicas de bretões, saxões, dinamarqueses e normandos.

Já o segundo sistema, Civil Law, adotado na maioria dos países da Europa Continental e latino americanos, que sofreram grande influência dos códigos napoleônicos, caracteriza-se por operacionalizar o direito com base em conceitos legalmente estabelecidos, que vinculam a atividade do Juiz no exercício judicante.

Ademais, além da diferença de fontes norteadoras da atividade judicante, uma baseada em precedentes, outra em legislação escrita e positivada, há também distinção no desenvolvimento processual entre esses dois sistemas.

No Common Law, o Juiz tem menor poder instrutório, pois parte de um raciocínio indutivo para aplicação do direito. O processo é mais pragmático no sentido do julgador encontrar uma solução para o litígio com base em precedentes, com menos formalidade. Há um júri em matéria cível e a figura de duas fases processuais, *a pré-trial*, em que ocorre a análise inicial da plausibilidade e da admissibilidade das provas antes do início do julgamento, e a fase *trial*, que é o julgamento propriamente dito.

Já no sistema Civil Law, o juiz possui maior poder instrutório, há um maior formalismo processual, inexistente julgamento por júri popular em matéria cível e as provas são analisadas estritamente durante a fase instrutória do processo, já no transcorrer do julgamento.

Então, de um lado, há países de tradição romano-germânica que adotam normas antielisivas com base em legislações expressas que prevêm categorias abstratas que autorizam a desqualificação de operações realizadas pelo contribuinte ou enumeram hipóteses de operações inoponíveis ao Fisco. De outro lado, estão os países de tradição anglo-saxã, nos quais o sistema jurídico da política antielisiva é baseada na idéia de predomínio da substância sobre a forma.

No sistema Common Law, anglo-saxão, a autorização para o Fisco proceder à desqualificação e a requalificação de um ato ou negócio jurídico independe de norma legal expressa, pois o que se leva em conta é exatamente o resultado ou o efeito da operação realizada pelo contribuinte, e não a causa que o levou a proceder da forma menos onerosa tributariamente.

Portanto, o combate à elisão fiscal pode se dar de duas distintas formas:

1) Na sistemática romano-germânica(Civil Law), cabe ao legislador editar norma específicas para neutralizar ou impedir a elisão, à medida em que as operações elisivas fossem sendo detectadas;

2) Na sistemática anglo-saxão (Common Law), há normas gerais antielisivas com conceitos abertos, passíveis de interpretações sujeitas ao entendimento da autoridade fiscal a respeito da operação praticada pelo contribuinte.

João Francisco Bianco ensina que no direito comparado há normas gerais antielisão de todos os tipos. Há as que desconsideram, para efeitos fiscais, uma operação praticada única e exclusivamente para obter benefício fiscal, inexistindo, portanto, um propósito negocial ou empresarial, o *business purpose*, adotado fortemente nos Estados Unidos da América, como será visto em seguida. Outros enveredam pela interpretação mais

positivista da norma tributária, mas partem para o combate à simulação, fraude à lei, abuso de direito e abuso de forma, como forma antielisivas.⁸²

3.2. Norma Antielisiva na Alemanha

Como pioneira no tratamento legislativo do tema, a Alemanha foi o berço da interpretação econômica no Direito Tributário como meio de se combater o abuso de formas de direito civil com o objetivo de economia fiscal. Prevista pelo Código Tributário do *Reich* de 1919, os artigos 4º e 5º dispõem acerca do critério econômico, do abuso de formas e de formulações de direito privado. Seu fundamento foi baseado nas idéias de Enno Becker, que combatia o excessivo formalismo conceitual vigente no Direito Privado.

Essa legislação foi sofrendo modificação com o passar do tempo, sendo que o novo Código Tributário de 1977 também manteve a regra sobre o abuso de formas, prescrevendo em seu artigo 42 que:

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.⁸³

Verifica-se que esse dispositivo legal refere-se ao exame do fato imponible, por meio de uma presunção de sua ocorrência, não levando em consideração, então, a interpretação da norma jurídica tributária. Assim, o dispositivo que trata do abuso de formas não vislumbra o fato imponible real, mas exatamente o contrário, grava-se o fato imponible presumido.

⁸² BIANCO, João Francisco. *Norma Geral Antielisão – Aspectos Relevantes*, in *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). São Paulo: Dialética. 2001. p.150.

⁸³ Código Tributário Alemão (*Abgabenordnung – AO - §42*). Tradução de Brandão Machado, Forense: Rio de Janeiro – IBDT, 1978.

Essa tendência de se tributar o fato ficcional fica clara quando se observa o disposto pelo “artigo 6º, II, da StAnpG (Lei de Adaptação Tributária): em caso de fraude os impostos serão arrecadados de tal forma que seriam arrecadados diante de um dos procedimentos, fatos e relações econômicas adequado à configuração jurídica. Finge-se, portanto, uma configuração adequada. Não é gravado o pressuposto de fato real, mas apenas um fato presumido, uma ficção.”⁸⁴

Essa ficção está precisamente configurada nos efeitos jurídicos do artigo 42 do Código Tributário Alemão, o qual contém uma norma de conduta não-autônoma, cujo mandamento permite a alteração na hipótese de incidência da norma tributária, quando verifica uma conduta elisiva por meio de forma inadequada, para fazer surgir o dever de recolher o tributo. Isso ocorre quando se observa a inadequação entre a forma jurídica escolhida e os resultados econômicos almejados.

O escritor espanhol Luis Alonso Gonzalez, ao tecer críticas ao sistema tributário alemão, o qual, segundo ele, é uma espécie de “analogia corretiva”, escreveu o seguinte:

Mediante um pressuposto de fato extremamente indeterminado, tal qual o abuso de formas jurídicas, impõe-se uma interpretação corretiva dos fatos realizados, com o qual se contraria a liberdade de forma, caracterizadora do direito privado, e definitivamente, põe-se um limite ao planejamento fiscal.⁸⁵

Sobre o Código Tributário Alemão, Albert Hensel menciona que a lei tributária foi elaborada visando certas formas de exteriorização das atividades econômicas. Considera-se que a elisão consistiria na obtenção lateral ou indireta do mesmo resultado econômico sem que se empregue a forma referida na lei. Essa prática seria combatida por meio de *fattispecie*

⁸⁴ PEREIRA, César A. Guimarães. *Elisão Tributária e Função Administrativa*. São Paulo:Dialética, 2001.p.98.

⁸⁵ GONZALES, Luis Manuel Alonso, *Cláusula General Antielusión. Experiencia Española e Europea. Ultimas Tendencias Jurisprudenciales*”. *Mediante un presupuesto de hecho en extremo indeterminado cual es el abuso de las formas jurídicas se impulsa una interpretación correctiva de los hechos realizados, con lo que se contraría la libertad de forma que caracteriza el Derecho Privado y, en definitiva, se pone coto a la planificación fiscal.*

surrogatorie, isto é, pela extensão do regime jurídico do fato imponible a outros fatos, ampliando, portanto, a hipótese de incidência.⁸⁶

Assim, no Direito Tributário Alemão, identifica-se quatro requisitos para a caracterização do abuso de formas jurídicas, o que resultava na aplicação da norma tributária ao fato elisivo tal como se este fosse o fato imponible⁸⁷: a adoção de uma forma jurídica não correspondente ao resultado econômico perseguido; obtenção, através da elisão, de um resultado econômico substancialmente idêntico ao que se obteria com a forma jurídica prevista na lei tributária; irrelevância das desvantagens jurídicas da forma elisiva em comparação com a forma jurídica prevista na lei tributária; intenção de elidir o imposto.

Para Marco Aurélio Greco, o Direito Tributário Alemão, de tradição romano-germânica, no artigo 42 do seu Código, enfrenta “a elisão mediante a edição de normas jurídicas expressas prevendo categorias abstratas que autorizam a desqualificação de operações realizadas pelo contribuinte ou enumeram hipóteses de operações inoponíveis ao Fisco”.⁸⁸ Ensina também que esse dispositivo consagra o “princípio da adequação”, no qual o indício de conduta inoponível ao Fisco é configurado quando essa conduta é inadequada, atípica, fora da realidade, para os fins econômicos almejados.

3.3. Norma Antielisiva na Itália

Na Itália, não havia uma norma antielisiva no sistema tributário até 1997, existindo, até então, a regra denominada de “norma generale di settore”, que representava uma cláusula antifraude setorial e específica, que inibia a economia fraudulenta de impostos, sem entrar na questão da validade civilística do ato ou do negócio jurídico. Sua aplicação

⁸⁶ *Diritto tributario*, traduzido da 3ª ed. Alemã por Dino Jarach,, Giuffrè, 1956. p. 143.

⁸⁷ Op. Cit., p.145.

⁸⁸ GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento Tributário*, São Paulo. Dialética. 2004. p.328.

estava condicionada à ocorrência de três situações: operação fraudulenta; propósito de obtenção de economia tributária e ausência de razões econômicas.⁸⁹

Entretanto, o artigo 7º do Decreto Legislativo nº 358, de 8 de outubro de 1997, introduziu o artigo 37-bis ao Decreto nº 600 do Presidente da República de 29 de setembro de 1973, estabelecendo disposições legais prevendo que não seriam oponíveis ao Fisco atos praticados pelos particulares que, sem válidas razões econômicas, utilizassem uma de várias formas relacionadas especificamente no texto legal.

Esse supramencionado dispositivo legal determinava o seguinte:

1) “São inoponíveis à administração financeira os atos, fatos e negócios, mesmo reunidos, desprovidos de válidas razões econômicas, que visem a contornar obrigações ou proibições previstas no ordenamento tributário e a obter reduções de impostos ou reembolsos, de outros modos indevidos”.

2) “A administração financeira desconhece as vantagens tributárias obtidas mediante os atos, fatos e negócios previstos no nº 1, aplicando os impostos cabíveis de acordo com as disposições eludidas, líquido dos impostos devidos por força do comportamento inoponível à administração”.

Segundo Marco Aurélio Greco, as disposições acima não se aplicam a toda e qualquer situação. O nº 3 desse artigo 37-bis limita sua abrangência às hipóteses previstas na lei, como transformações, fusões, cisões, liquidações voluntárias, cessões de crédito e conferência de bens.⁹⁰

Marco Aurélio Greco ensina também que a norma prevê, por um lado, que o motivo da inoponibilidade é a ausência de válidas razões econômicas, com um conceito aberto, o que se assemelha ao sistema anglo-saxão do *business purpose*, mas isso deve ser identificado em cada caso concreto em função das respectivas circunstâncias, o que restringe a

⁸⁹ PEREIRA, César A. Guimarães. Op. Cit. p.205.

⁹⁰ GRECO, Marco Aurélio. Op.Cit. p. 205.

valoração desses motivos. Dessa forma, o autor considera que a Itália adota um modelo híbrido de disciplina da elisão, pois considera a idéia da tipicidade romano-germânica em conjunto com a idéia da válida razão econômica aplicada no direito anglo-saxão.

3.4. Norma Antielisiva em Portugal

Em Portugal, uma cláusula geral antiabuso foi criada em 1999, por meio do artigo 38, nº 2 da Lei Geral Tributária. Ela se baseia na noção de resultado econômico semelhante à teoria da interpretação econômica, mas sem permitir a analogia.

Originalmente, esse artigo 38, nº 2 estabelecia que:

São ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado econômico equivalente, caso em que a tributação recaia sobre estes últimos.

Com a alteração realizada pelo Decreto nº 50/VIII de 21 de dezembro de 2000, houve a introdução da adoção de medidas destinadas ao combate à evasão e à fraude fiscal, passando a expressar que:

São ineficazes no âmbito tributário os actos ou 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 obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.⁹¹

O texto acima expressa, então, que a ineficácia dos atos ou negócios jurídicos no âmbito tributário se dá quando estes foram praticados com a finalidade essencial ou principal

⁹¹ Alonso Gonzalez, Op. Cit, p.13.

de reduzir ou eliminar o tributo, por meios artificiosos ou fraudulentos, ao invés da prática de negócios adequados com idêntico fim econômico.

3.5. Norma Antielisiva na Argentina

Na Argentina, há décadas se registra a existência de uma norma geral sobre a interpretação segundo a realidade econômica e sobre a ineficácia fiscal de formas jurídicas inadequadas. A Lei nº 11.683, de 1978, associa diretamente a via da interpretação econômica com a teoria do abuso de forma.

Esse diploma legal prescreve, no artigo 11, que na interpretação das leis tributárias “se atenderá aos seus fins e a sua significação econômica. Somente quando não seja possível fixar por sua letra ou por seu espírito, o sentido ou alcance das normas, conceitos e termos das disposições retrocitadas, poderá recorrer-se às normas, conceitos e termos do direito privado”.

Dessa forma, observa-se que o sistema tributário argentino adota tratamento legislativo da *elusión fiscal* baseado em cláusula geral que institui ficção da ocorrência do fato imponible “adequado” à realidade econômica.

Nesse sentido, o artigo 12 da mesma Lei nº 11.683/78 estabelece que:

Na interpretação das disposições desta lei ou das leis impositivas sujeitas ao seu regime, atender-se-ão aos seus fins e aos seus significados econômicos. Somente quando não for possível fixar pelo texto ou por seu espírito, o sentido ou o alcance das normas, conceitos ou termos das mencionadas disposições, poder-se-á recorrer às normas, aos conceitos e aos termos do direito privado.⁹²

⁹² En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Solo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.

Desse texto depreende-se que a “verdadeira natureza do fato imponible abrangerá os atos, situações ou relações econômicas que efetivamente realizem, persigam ou estabeleçam os contribuintes. Quando estes submetem esses atos, situações ou relações a formas ou estruturas que não sejam manifestamente as que o direito privado oferece ou autorize para configurar adequadamente a cabal intenção econômica e efetiva dos contribuintes, se prescindirá, em consideração do fato imponible real, das formas e das estruturas jurídicas inadequadas, e se considerará a situação econômica real como enquadrada nas formas ou estruturas que o direito privado lhes aplicaria, com independência das escolhidas pelos contribuintes e lhes permitirá aplicar como as mais adequadas à intenção real dos mesmos”.⁹³

3.6. Norma Antielisiva na França

Na França, a regra geral na tradição francesa era de que as leis tributárias seriam interpretadas estritamente, como consequência do princípio da legalidade previsto no artigo 34 da Constituição. Porém, desde a metade do século XIX, o Judiciário francês tem reconhecido o direito da autoridade administrativa de verificar a real natureza das transações dos contribuintes para fins fiscais.⁹⁴

Alonso Gonzalez leciona que o combate à elisão se dá nos termos do artigo 64 do Código de Procedimentos Fiscais (*Livre de Procédures Fiscales*), o qual adota cláusula geral

⁹³ “Art.2º - *Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaria con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos*”.

⁹⁴ ROLIM, João Dácio, *Normas Antielisivas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001, p.190.

voltada para a repressão ao abuso de direito, “repression de abus de droit”, que abrange tanto os casos de fraude à lei como as hipóteses de simulação.⁹⁵

Não podem ser opostos à administração dos impostos os atos que dissimulem o conteúdo real de um contrato ou de uma convenção com o auxílio de cláusulas: a) que permitam uma lacuna aos pagamentos pelo direito de registro público ou um tributo de publicidade predial menos elevado; b) ou que dissimulem uma realização ou transferência de ganhos ou rendimentos; (...) A administração tem o direito de restituir a verdadeira natureza à operação litigiosa. Em caso de desacordo sobre as retificações notificadas com fundamento no presente artigo, o litígio é submetido, a requerimento do contribuinte, à apreciação do comitê consultivo para a repressão dos abusos de direito. A administração também pode submeter o litígio à apreciação do comitê.⁹⁶

Essa repressão prevê a inoponibilidade à administração fiscal os atos que dissimulam a verdadeira compreensão de um contrato ou de uma convenção (*qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention*). Nesse caso, a autoridade administrativa poderá requalificar ao fatos (*L'Administration est en droit de restituer son véritable caractere à l'opération litigieuse*).

Segundo o professor Heleno Taveira Torres, no regime tributário francês “a noção de abuso de direito não parece ser usada com muita precisão, sendo aplicada ora como designativo de uma construção jurídica fictícia, ora para definir práticas de desvios normativos, nas quais o único escopo seja a busca de um tratamento mais vantajoso em termos fiscais.” Válido também citar o artigo 1.741 do *Code General des Impôts* que prevê sanções para quem tenha “*volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt.*”⁹⁷

Marco Aurélio Greco ensina que na França utiliza-se o conceito de abuso de direito para fins de fiscalização tributária, com a existência de um comitê consultivo para

⁹⁵TORRES, Heleno Taveira. “Limites do Planejamento Tributário e a Norma Brasileira Anti-Simulação (LC 104/01)”, *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário* (coord. Valdir de Oliveira Rocha), São Paulo: Dialética, 2001.

⁹⁶ *Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention (...). L'administration es en droit de restituer son véritable caractere à l'opération litigieuse.*

⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. “A Chamada interpretação econômica da direito tributário, a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. “Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104”. (coord. Valdir de Oliveira Rocha), São Paulo: Dialética, 2002.p.240.

apreciar a questão, formado por um membro do Conselho de Estado (órgão máximo da jurisdição administrativa), um membro da Corte de Cassação (órgão máximo da jurisdição judicial), um professor de Faculdade de Direito e o Diretor Geral de Impostos.⁹⁸

3.7. Norma Antielisiva na Espanha

Na Espanha, a doutrina estabelece três regimes jurídicos relacionados com a elisão fiscal, como:

1) *Evasión, fraude fiscal ou fraude tributária*, que representa uma violação direta do dever tributário, podendo ser tipificada inclusive como crime;

2) *Economia de opción ou elusión*, que é considerada a economia lícita e eficaz de tributos;

3) *Fraude a la ley tributaria ou fraude de ley tributaria*, que é um regime intermediário entre os dois primeiros e corresponde à violação indireta da norma tributária, por meio de formas jurídicas.

Segundo González, verifica-se fraude à lei tributária quando a ocorrência de um resultado econômico, que por meio jurídicos normais acarretaria o nascimento da obrigação tributária, foi promovida indiretamente através de outros meios jurídicos que natural e primariamente destinam-se à realização de fins diversos, e que não são tributados ou são sujeitos a tributação mais reduzida.⁹⁹ Já a elisão, ou economia de opção, se dá apenas nas situações de ausência de tipificação do fato como pressuposto de incidência de tributo.

Então, das três distinções, depreende-se que a *fraude fiscal* é a violação direta de uma norma tipificada. A *fraude à lei tributária* se dá quando ocorre a violação da norma

⁹⁸ GRECO, Marco Aurélio, Op. Cit. p.340.

⁹⁹ PEREIRA, César A. Guimarães. Op. Cit. p.114.

tipificada, de forma indireta, por meio de formas jurídicas que não se destinariam regularmente à obtenção do resultado econômico obtido. A *economia de opción* se dá quando o contribuinte pratica atos ou negócios jurídicos lícitos, eficazes e não tipificados como pressuposto de incidência tributária.

Marco Aurélio Greco¹⁰⁰ ensina que após amplo debate sobre o tema da fraude à lei, houve a alteração da Lei Geral Tributária espanhola pela Lei 58, de 17 de dezembro de 2003. Dentre as várias mudanças de caráter conceitual da Lei Tributária, a fraude à lei, que estava definida desde 1963, foi substituída pelo conceito de “conflito na aplicação da norma tributária, com base na seguinte exposição de motivos:

Na seção 3ª, relativa à interpretação, tipificação e integração das normas tributárias, incorpora-se o preceito que regula a qualificação das obrigações tributárias e se observa com profundidade a regulação da fraude à lei, a qual é substituída pela nova figura do “conflito na aplicação da norma tributária”, que pretende configurar-se como um instrumento efetivo de luta contra a fraude sofisticada, com a superação dos tradicionais problemas de aplicação presentes na fraude à lei em matéria tributária.¹⁰¹

Além da figura da fraude à lei, as da qualificação (tipificação), da proibição da analogia, do conflito na aplicação e da simulação, foram reformulados e estão assim dispostos:

Artigo 13. Tipificação.

As obrigações tributárias serão exigidas com base na natureza jurídica do fato, ato ou negócio realizado, qualquer que seja a forma ou a denominação que os interessados houverem dado, e prescindindo dos defeitos que poderiam afetar a sua validade.

Artigo 14. Proibição da analogia.

Não será admitida a analogia para se estender além dos estritos termos do âmbito do fato imponible, das exceções e demais benefícios ou incentivos fiscais.

Artigo 15. Conflito na aplicação da norma tributária.

¹⁰⁰ GRECO, Marco Aurélio, Op. Cit. p.337/339.

¹⁰¹ En la sección 3ª, relativa a la interpretación, calificación e integración de las normas tributarias, se incorpora el precepto que regula la calificación de las obligaciones tributarias y se revisa em profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del “conflito em la aplicación de la norma tributaria”, que pretende configurar-se como um instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, com superación de los tradicionales problemas de aplicación que há presentado el fraude de ley em materia tributaria.

- 1) Entender-se-á que existe conflito na aplicação da norma tributária quando se evitar total ou parcialmente a realização do fato imponible ou se minore a base ou a dívida tributária mediante atos ou negócios ocorridos nas seguintes circunstâncias:
 - a) Que, considerados, individual ou em conjunto, sejam notoriamente artificiosos ou impróprios para a consecução do resultado obtido.
 - b) Que sua utilização não resulte efeitos jurídicos ou econômicos relevantes, distintos da base fiscal e dos efeitos que seriam obtidos com os atos ou negócios usuais ou próprios.
 - c) Para que a Administração tributária possa declarar o conflito na aplicação da norma tributária será necessário o prévio informe favorável da Comissão consultiva a que se refere o artigo 159 desta lei.

Artículo 16. Simulación.

1. Nos atos ou negócios nos quais exista simulación, o fato imponible será o efetivamente realizado pelas partes.
2. A existência de simulación será declarada pela Administração tributária como o correspondente ato imponible, sem que dita qualificação produza outros efeitos que não os exclusivamente tributários.
3. Na regularização procedida como consequência da existência de simulación serão exigidas a mora e a sanção pertinentes.¹⁰²

Depreende-se do texto legal acima, que na Espanha ainda é mantida a proibição da analogia como norma antielisiva, restringindo-se a conceitos abertos, mas submetidos à

¹⁰² *Artículo 13. Calificación. Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que se ala forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez. Artículo 14. Prohibición de la analogía. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el âmbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales. Artículo 15. Conflicto em la aplicación de la norma tributaria.1) Se entenderá que existe conflicto em la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios em los que concurdan las siguientes circunstancia:a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impróprios para la consecución del resultado obtenido. b) Que su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintivos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios. 1.Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto em la aplicación de la norma tributaria será necesario el prévio informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.2.En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto em este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o próprios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones. Artículo 16. Simulación.1.En los actos o negocios em los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. 2.la existência de simulación será declarada por la Administración tributaria em el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.”*

análise de uma Comissão, de atos artificiosos ou impróprios, efeitos jurídicos ou econômicos não relevantes, negócios usuais e próprios.

3.8. Norma Antielisiva em Países com Sistema Common Law

Diferentemente dos sistemas jurídicos baseados na *civil law*, nos quais a aplicação do direito se dá predominantemente com base em conceitos legalmente estabelecidos, no Direito Anglo-Saxão, de sistema *common law*, o direito é aplicado num raciocínio indutivo desenvolvido pelo julgador, que parte de um caso concreto precedente para encontrar a solução para o caso em julgamento. Como exemplos de países que adotam esse sistema, pode-se citar a Inglaterra e os Estados Unidos.

Na Inglaterra e nos Estados Unidos da América, a abordagem da *tax evasion*¹⁰³ e da *tax avoidance* não se baseia na aplicação de normas gerais legisladas (*statutory law*), mas de princípios (*standards*) desenvolvidos a partir de precedentes jurisprudenciais (*case law*).¹⁰⁴

3.9. Norma Antielisiva nos Estados Unidos

Nos Estados Unidos, berço da teoria do *business purpose* ou propósito negocial, adota-se a doutrina da predominância da substância sobre a forma no combate à elisão fiscal e exige-se que o negócio jurídico seja motivado por alguma razão econômica. Inexiste uma norma antielisão no ordenamento jurídico. Porém, “a jurisprudência construiu o entendimento segundo o qual uma operação pode ser desconsiderada para efeitos fiscais quando ela não

¹⁰³ *Tax evasion* é a evasão fiscal pela transgressão normativa, enquanto a *tax avoidance* se caracteriza pelo manejo de instrumentos lícitos da economia fiscal.

¹⁰⁴ PEREIRA, César, Op. Cit. p.124.

tiver um objetivo empresarial, *business purpose*, ou quando ela tiver sido praticado com o claro propósito de evitar a incidência do tributo e não contiver alguma substância econômica.”¹⁰⁵

Assim, o Judiciário apresenta ampla tendência para recusar a validade para fins fiscais de transações jurídicas sem substância econômica real (*business purpose*), mesmo que amparadas nos termos formais da legislação.

Pela natureza do sistema da *common law*, no qual o Juiz cria o direito, o Judiciário norte-americano, ao interpretar a própria lei “criou” um direito novo, ou seja, uma exigência não prevista na lei, com a alegação de que a *business purpose* constava na intenção do legislador, sem fornecer evidências pela interpretação histórica da lei e desenvolvendo um instável sistema aberto de interpretação de fato imponível.¹⁰⁶

Marco Aurélio Greco ensina que o propósito-negocial é a idéia-chave do sistema. Somado a esse critério, há também a atuação do legislador para a eliminação das lacunas que existirem na legislação, com as “tax shelters”, o que tende, pelo menos nesse ponto, a se assemelhar, mesmo que vagamente, ao sistema híbrido estudado acima, como no caso da Itália.

3.10. Norma Antielisiva na Inglaterra

O sistema inglês, muito embora tenha também o sistema jurídico baseado na *common law*, não adota a mesma sistemática norte-americana, pois prefere a fixação de diversificada tipologia que identifique os mecanismos proibidos para cada tributo. Então, o sistema inglês migrou da *general rule* (sistema aberto) ainda aplicável nos Estados Unidos,

¹⁰⁵ BIANCO, João Franciso. Op. Cit.. p.152.

¹⁰⁶ ROLIM, José Dácio, Op. Cit., p. 157.

para as *special rules* (sistema fechado), de cláusulas específicas, especiais (*special anti-avoidance rules*), particularizadas de acordo com a necessidade reclamada em cada modalidade tributária, de acordo com a experiência adquirida pelos órgãos fazendários e na media de seu aperfeiçoamento em direção da segurança e da certeza.¹⁰⁷

Para Marcos Aurélio Greco, na Inglaterra, atualmente, a aplicação das normas antielisivas leva em consideração duas idéias-chaves: *fairness* e o *step transaction*. A primeira idéia considera se o contribuinte agiu com lisura e eticidade de comportamento na consecução do negócio jurídico. Em segundo, verifica-se se as operações negociais sucessivas encadeadas pelo contribuinte fazem sentido e se justificam para alcançar um determinado fim negocial ou se elas foram armadas artificialmente por motivos meramente de economia fiscal. As operações não são examinadas isoladamente, mas sim como um conjunto de negócios jurídicos.

Ao analisar essas experiências estrangeiras, encontra-se vários sistemas de combate à elisão fiscal, que apesar de predominantemente serem aplicados conforme o ordenamento jurídico adotado, de origem romano-germânica (civil law) ou anglo-saxã (common law), na busca de aperfeiçoamento, passam a adotar certas características típicas aos dois tipos de ordenamento positivo acima estudados.

Marco Aurélio Greco cita como exemplo dessa mudança recorrente a Itália, que tem um sistema típico de ordenamento de origem romano-germânica no qual tudo deveria estar enumerado na lei, mas editou o artigo 7º do Decreto Legislativo nº 358, de 8 de outubro de 1997, que introduziu o artigo 37-bis ao Decreto nº 600 do Presidente da República de 29 de setembro de 1973, fazendo menção à falta de “válidas razões econômicas”, o que representa um nítido conceito aberto quanto à ato ou negócio jurídico.¹⁰⁸

¹⁰⁷ TORRES, Heleno, Op. Cit., p. 127.

¹⁰⁸ GRECO, Marco Aurélio, Op. Cit. p.329.

As experiências internacionais até agora estudadas, em suma, demonstram a existência de dois modelos de tratamento da elisão por meio de normas antielisivas: um por meio de normas definidoras de conceitos, ainda que às vezes amplos em algumas legislações, adotados pelos países europeus com ordenamento jurídico baseado na tradição romano-germânica; o outro modelo, de tradição anglo-saxão, os países adeptos, como a Inglaterra e os Estados Unidos, tratam a elisão mediante aplicação de conceitos abertos, independente de norma expressa, por entenderem que práticas abusivas ou em fraude à lei são implicitamente vedadas pelo sistema.

Segundo Marco Aurélio Greco, quanto às normas antielisivas, o legislador do ordenamento jurídico brasileiro deve se pautar pelas raízes das peculiaridades do direito já existente no país, e não pretender copiar soluções prontas advindas de outros países ou transplantar experiências que não têm sintonia com a tradição jurídica pátria.

4. CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A NORMA ANTIELISIVA

4.1. Terminologia do Termo

Por ser destinado a um número indeterminado de contribuintes que devem suportar seu comando normativo, e principalmente por abranger um número indefinido de situações elisivas, com maior amplitude das hipóteses normativas, para abarcar uma maior realidade factual, em razão de seu sentido aberto, a doutrina acrescentou o termo *geral* ao instituto da norma antielisiva.

Como verificado no capítulo que trata da matéria nos sistemas jurídicos alienígenas, o combate à elisão se dá por meio do aumento da gama de hipóteses de atos ilícitos, restringindo-se, em contrapartida, as dos atos lícitos, ou pela ampliação do campo conotativo da hipótese legal, abarcando fatos jurídicos antes não tributados, ou tributados de maneira menos gravosa. Felizmente, no ordenamento jurídico pátrio, o controle da elisão ainda se dá através da ampliação do campo do ilícito ou pela ampliação do antecedente da regra jurídica tributária.

4.2. Formas de Controle da Elisão e a Relação entre Fins e Meios Existentes nas Normas Constitucionais.

Estudada em várias áreas jurídicas, também a relação fins e meios está relacionada aos estudos das formas de controle da elisão tributária. Ao relacionar esse assunto aos princípios constitucionais que tratam de valores, verifica-se que alguns valores fins estão prestigiados e amparados pelo ordenamento jurídico, mas devem ser atingidos, de forma equilibrada, com a devida preservação dos anseios sociais e da prevalência do interesse público sobre o privado.

Dentre esses princípios, há os que se situam do outro lado da balança desse equilíbrio, são os *valores meios*. Essa relação visa ao bloqueio de meios indesejados, ainda que eles sejam capazes de levar a fins desejados.

Para ilustrar essa relação, exemplifica-se com a situação de obtenção de prova por meio ilícito. Depreende-se que mesmo que essa prova seja a única capaz de permitir alcançar o fim, que é provar um crime, como o de sonegação fiscal, não é possível que se viole sua privacidade, quebra de sigilos protegidos por lei, sem o respeito e cumprimento dos requisitos obrigatórios, como ordem judicial.

Um outro exemplo é a permissão legal que o cidadão tem de, quando acusado de algum crime, permanecer calado, seja na delegacia, seja em juízo, por não ser obrigado a produzir prova contra si, ou do advogado ter seu sigilo profissional resguardado, a respeito de crime imputado por seu cliente. Assim, tem-se que os princípios constitucionais se dividem naqueles que prestigiam os *fins* e os que determinam ou impedem *meios* para alcançar esses fins desejados.

A Constituição Federal, em seus artigos 3º e 180, prescreve desígnios sociais atribuídos ao Estado. O predomínio do interesse público sobre o privado e a competência tributária outorgada aos entes federados são meios garantidos para que se atinjam tais fins.

Sobre esse assunto, disse Oswaldo Aranha Bandeira de Melo:

Através do Direito Constitucional se balizam os limites da ação do Estado-poder,(...), de ordem negativa, ao declarar os direitos subjetivos dos indivíduos e das comunidades de que eles participam, e de ordem positiva, ao prescrever o âmbito da sua ação ideológica-programática.¹⁰⁹

4.3. O Combate à Elisão pela Ótica da Ilicitude do Fim Almejado.

Nesse aspecto, a elisão fiscal somente seria considerada válida se não houvesse normas que tipificassem os efeitos elisivos como ilícitos, considerando, então, fora do campo da licitude toda e qualquer sorte de atos civis praticados com esses fins de supressão ou atenuação da carga tributária.

Essa seria, indubitavelmente, a forma mais eficaz de norma antielisiva, pois erradicaria a possibilidade de elisão, já que qualquer ato com esse fim estaria no campo do ilícito e, destarte, excluído da licitude elisiva. Não haveria mais a distinção elisão/evasão, restaria apenas o ilícito, isto é, o termo evasão.

Alfredo Becker¹¹⁰ afirma que, a prevalecer essa ótica, instalar-se-ia o que ele denominou de “carnaval tributário”, no qual a autoridade fiscal poderia descaracterizar de forma arbitrária e ilimitadamente todo e qualquer ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte com a intenção de reduzir custos ao adotar quaisquer meios lícitos menos onerosos tributariamente.

¹⁰⁹ BANDEIRA DE MELO, Oswaldo Aranha. *Princípios gerais de direito administrativo*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979, v.1, p.45-46.

¹¹⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2.ed. São Paulo: Lejus, 1999.p.136.

O contribuinte não teria mais nenhuma forma de escapar da sanha arrecadatória do fisco, que se preocuparia apenas em aumentar a sempre insuficiente carga tributária, sob a justificativa da necessidade de fazer frente aos gastos sociais, mas não se conscientiza que não basta gastar muito e desordenadamente, mas sim gastar de forma correta e ordenada. Aí, sim, o dinheiro arrecadado começará a ser suficiente, e os resultados sociais serão sensivelmente notados, sem necessidade de se continuamente aumentar a carga tributária.

Ilustrando com um exemplo essa forma de combate à elisão, pode-se utilizar a situação de uma empresa multinacional que desenvolve um estudo para implantar uma fábrica de produção de televisores no Brasil. Ao final desse estudo, esse investidor conclui que o público de maior potencial de consumo se concentra predominantemente nas regiões sul e sudeste do país. A infra-estrutura, como energia, transporte e mão-de-obra qualificada, oferecida pelas cidades localizadas nessas regiões são melhores que as de outras regiões do país.

Entretanto, mesmo diante de todas essas características vantajosas das regiões sul e sudeste, os investidores decidiram investir em Manaus, no Pólo Industrial da Zona Franca de Manaus, pois concluíram que os benefícios fiscais concedidos pelo governo federal e estadual, comparativamente, representam uma vantagem ainda maior e que compensariam os ônus impostos pelas graves crises energéticas, pela distância do público consumidor de maior potencial, o que implica em gastos com transportes, e pela precariedade de infra-estrutura em determinados setores, como, por exemplo, o de qualificação de mão-de-obra.

Se o sistema jurídico prescrevesse a ilicitude da elisão tributária, essa empresa estaria realizando ato ilícito, já que não havia razão para ele deixar de investir no Sul ou no Sudeste, senão o de reduzir seus custos com a carga tributária. O ato praticado pelos investidores estrangeiros, indubitavelmente considerado como um ato elisivo, pois alcançou

seu fim, que era o de investir no Brasil de forma tributária menos onerosa, seria considerado como um ilícito.

Felizmente, o sistema jurídico brasileiro não admite normas jurídicas com essa dimensão, pois, caso contrário, estaria tolhendo de forma demasiada a liberdade, no caso de opção pelo caminho menos oneroso, a qual, nos termos da Constituição Federal, constitui um dos fundamentos de nosso Estado.

4.4. A Interpretação Econômica no Direito Tributário e o Combate à Elisão Fiscal

Como forma de controle da elisão fiscal, o tema da interpretação econômica no direito tributário foi muito difundido no início do século XX, tendo seu ápice, como medida de governo, coincidido com o fortalecimento dos regimes autoritários do nazismo, na Alemanha, e do fascismo, na Itália. Considerada pelos doutrinadores como a primeira cláusula geral antielisiva, a interpretação econômica foi introduzido no Código Tributário Alemão (*Reichsabgabenordnung* – RAO) no ano de 1919, conforme antes estudado no tema da elisão tributária na Alemanha. Era uma política do Estado Nacional Socialista, a qual concedia ao governo autoritário a flexibilidade necessária para exigir tributos destinados à sua atividade beligerante e a garantia ao desrespeito ‘legal’ dos direitos fundamentais dos cidadãos alemães.

Essa sistemática de combate à elisão consiste em considerar o dado econômico do suporte fático como critério de comparação entre fatos jurídicos distintos. Assim, estende-se o trato jurídico de um fato tributável sobre o qual incide determinada regra jurídica a um outro fato, praticado pelo contribuinte com fins elisivos, em razão do ponto comum que ambos apresentam, adotando a aplicação da capacidade contributiva material acima mencionada.

Em regra, a idéia era de que a imposição dos tributos se daria sobre as manifestações de riquezas dos contribuintes, sem levar em conta a forma sob a qual essa riqueza se manifestava. Dessa forma, visava-se assegurar uma distribuição do ônus fiscal sobre todas as pessoas que manifestassem riqueza.

Sobre essa corrente, Amílcar de Araújo Falcão escreveu:

É preciso bem entender as coisas. Quando se alude, como fator gerador, à venda, a referência é meramente léxica, ou melhor, ela tem em vista uma fórmula elíptica, através da qual se está considerando a relação econômica que, normalmente, tem lugar sob a forma de venda. Verificada esta última, pouca importância tem a forma exterior com que o contribuinte a revista.¹¹¹

Esse raciocínio desenvolvido por Amílcar Falcão considera como tributável o tipo de relação econômica característica da venda, mas que pode estar presente em outras figuras jurídicas, haja vista que o fundamento último da tributação está na capacidade contributiva material, subjetiva, que se revela também em outros atos ou negócios jurídicos, que não o de venda. Assim, esse autor entende que a interpretação do fato impositivo há de averiguar a “relação econômica por ele traduzida”, mesmo que “encoberta por uma forma jurídica anormal”.

Falcão defende essa idéia sob o argumento de que a lei tributária, ao empregar um termo jurídico, o faz *brevitatis* ou *utilitatis* causa, por interesse de concisão ou simplicidade e que o legislador objetiva a relação econômica, independentemente da forma externa adotada pelo fato impositivo. Afirma, então, que a base da interpretação da norma tributária repousa em sua dimensão econômica, isto é, toda norma tributária teria como pano de fundo a juridicização da dimensão econômica de um fato.

Assevera, ainda, a necessidade da existência da lei tributária como pressuposto do nascimento de um dever tributário. Concomitantemente, há o dever, por parte do legislador, de respeito aos princípios de generalidade dos tributos e da capacidade contributiva ou econômica. O intérprete não pode subverter a lei sob o pretexto de respeito a tais princípios.

¹¹¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1959, p.61

Falcão define como evasão tributária toda a situação em que o particular se utiliza de formas jurídicas de direito privado anormais, inadequadas ou atípicas como o objetivo específico de obter vantagem econômica tributária. Dessa forma, segundo o doutrinador, a evasão tributária caracteriza-se: pela fraude à lei, que, pelo seu entendimento, seria a utilização de formas jurídicas de direito privado anormais, inadequadas ou atípicas, e; por um critério subjetivo, qual seja, a finalidade específica de suprimir, reduzir ou diferir a imposição tributária. Haveria uma desconexão entre a *intentio iuris* e a *intentio facti*, ou seja, utilização de uma forma jurídica anormal, mesmo que prevista em lei, não com o fim de obtenção em si do resultado previsto na lei, mas sim com a intenção de obter economia tributária.

Para esse autor, a elisão tributária, por sua vez, seria caracterizada pela utilização de formas jurídicas de direito privado consideradas normais, mas que gerassem uma economia tributária, ou formas jurídicas que, embora consideradas anormais, tivessem como escopo unicamente a produção de efeitos não tributários, ainda que a economia tributária fosse uma de suas conseqüências. Haveria, portanto, um componente subjetivo na definição de evasão e elisão.

A evasão tributária, afirma ele, deveria ser combatida pelo Fisco. Propõe, então, duas formas de combate:

- 1) a primeira, mediante utilização da interpretação econômica. Todas as vezes que a Administração Tributária ou o Judiciário, no exame do caso concreto, identificasse um negócio jurídico anormal, realizado como o fim principal de evitar, reduzir ou diferir os efeitos de uma imposição tributária, poderia desconsiderar ou requalificar tal negócio jurídico em favor da norma tributária mais onerosa, tendo como critério de requalificação os efeitos econômicos obtidos com a referida prática;
- 2) a segunda forma teria características preventivas à evasão, através da adoção de fatos geradores suplementares, supletivos, sucedâneos ou sub-rogorios. Esses consistiriam na adoção de tipificação exemplificativa, abrindo-se a possibilidade de interpretação extensiva ou analógica para abranger casos semelhantes, em oposição ao sistema atualmente vigente em nosso sistema tributário, qual seja, o da tipificação fechada ou *numerus clausus*. Isso deixaria maior margem de decisão ao intérprete da norma tributária para utilização do critério

econômico. Essa configuração da norma tributária afastaria o emprego da analogia, técnica de integração na norma legal utilizado em caso da existência de lacunas legais.

Esse posicionamento não excluiria a adoção de hipóteses de incidência de tipicidade fechada, no qual houvesse subsunção completa do fato à norma de regência, caso em que não haveria necessidade de interpretação econômica.

Esse raciocínio, considerado como analógico por muitos estudiosos do assunto, que identifica o conteúdo econômico de dois fatos distintos, porém, em alguma medida equiparáveis, suscitou muitas críticas da grande maioria dos doutrinadores do direito tributário da época, pois a sua aplicação baseava-se em interpretações com balizas extremamente largas, quase inexistentes, seja por parte de cada agente fiscal, seja pelo próprio órgão arrecadador.

Esses doutrinadores contrários à linha de raciocínio da interpretação econômica frisavam que o critério econômico não poderia ser utilizado para justificar um raciocínio analógico, para controle da elisão, a ponto de atribuir um imenso e extremamente temerário poder ao fisco, sobretudo quando se levava em consideração ser esse critério de controle instituído e usado como ferramenta de perseguição política por dois regimes governamentais autoritários, como o nazismo e o fascismo, abertamente de acentuada segregação racial.

Alfredo Augusto Becker, em incisiva crítica a tal formulação, considerava que “se o intérprete abstrai a estrutura jurídica para se fixar na realidade econômica, quem pratica ato ilícito é o intérprete, e não o contribuinte que evadiu o tributo, pois não existe regra jurídica autorizando tal abstração”.¹¹² Portanto, quando o Código Tributário Nacional prescreve que “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”¹¹³ está, na verdade, bloqueando uma das possibilidades de realizar a chamada interpretação econômica do direito tributário.

Becker combate veementemente a interpretação econômica no direito tributário. Para ele a interpretação da norma tributária, bem como de toda norma jurídica, deve levar em

¹¹² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral de Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998. p.139.

¹¹³ Art. 108, § 1º do CTN.

conta todo o sistema jurídico. Demonstra que a incorporação de conceitos jurídicos de outros ramos do direito ao Direito Tributário ocorre mediante deformações que seriam responsáveis pela adoção de critérios de interpretação díspares dadas a um mesmo negócio jurídico: um critério utilizado para fins da norma jurídica de origem; outro para fins de incidência da norma tributária.

A interpretação econômica configurar-se-ia em uma assertiva simplista, na medida em que somente seria admitida nos casos em que fossem utilizadas formas de direito privado anormais, com fins elisivos. Isso não poderia ocorrer, pois o particular tem o direito de organizar suas atividades particulares da maneira que melhor achar conveniente, de tal forma que lhe seja menos oneroso, quer haja economia tributária ou não, e desde que se utilize de meios lícitos para tanto. O sistema legal assim o permite.

A evasão tributária, por sua vez, consistiria no emprego de meios ilícitos para se operacionalizar a economia tributária. Nesse aspecto é que está inserta a autorização para sua desconsideração das atividades elisivas do particular. Se o particular utilizar meios ilícitos, proibidos pelo ordenamento jurídico, a organização de seus negócios com o fim de economia tributária não pode ser aceita pelo aplicador da norma tributária. Tal se deve não em virtude de seu aspecto puramente econômico, e sim por se configurar negócio jurídico nulo, anulável ou inexistente. Assim, a existência de uma imposição tributária estaria condicionada à existência ou nulidade do próprio negócio jurídico praticado pelo particular.

Aspecto importante abordado por esse doutrinador é a diferenciação entre analogia por compressão (interpretação extensiva) e analogia por extensão (integração por analogia). Na analogia por extensão, o intérprete, identificando um caso não contemplado em lei como hipótese de incidência tributária, faz incidir uma norma jurídica tributária, aplicável a um caso semelhante, no fato em questão.

Dessa forma, o intérprete estaria deixando de ser mero intérprete, passando a ser um criador do Direito, pois estaria criando uma norma jurídica de incidência para alcançar um fato anteriormente não contemplado por alguma norma de tributária específica. Porém, mesmo existindo norma que autorize a aplicação de tal técnica, isso não tem validade diante do Direito Tributário, tendo em vista que haveria violação dos princípios da legalidade e da irretroatividade da lei tributária. Mas ele admite a utilização de hipóteses de incidência exemplificativas, pois tal envolveria a analogia por compressão.

Gilberto de Ulhôa Canto defende que para o direito, o fato gerador do tributo é fato jurídico e não mero fato econômico, mesmo que o legislador lance mão de conhecimentos da ciência das finanças e de economia na elaboração da regra de direito. Nesse sentido o autor expressou:

É claro que a realidade econômica se apresenta como pressuposto lógico relevante dos tributos, mas só é presente na obrigação tributária se tiver sido 'jurisdicizado' pela lei, dado o princípio da legalidade.¹¹⁴

Conforme estudado antes, no capítulo dos princípios constitucionais, toda analogia em direito tributário está em contraposição à certeza e à segurança jurídica, pois quanto maior o uso de argumentos analógicos, maior a violência simbólica das decisões e, portanto, maior o grau de insegurança jurídica empreendido dentro da sociedade, ferindo a já anteriormente mencionada liberdade de agir do cidadão e a ofender a liberdade individual de cada um, situações incompatíveis com o cânone do Estado de direito.

Como base em vigente ordenamento jurídico, a interpretação econômica não poderia, de forma alguma, ser adotada no Brasil. Ela esbarraria nos princípios da legalidade, tipicidade e segurança jurídica, bem como na própria determinação do Código Tributário

¹¹⁴ CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Evasão e Elisão Fiscal*, in MARTINS, Ives Gandra da Silva(coord). Op. Cit.p.19.

Nacional que proíbe a criação de tributo por meio de integração analógica da norma jurídica tributária. Esse posicionamento já é pacífico e forma jurisprudência nos tribunais pátrios.

4.4.1. A Interpretação Econômica dos Conceitos e Institutos de Direito Privado no Código Tributário Nacional

Alguns estudiosos do Código Tributário Nacional defendem que os artigos 109¹¹⁵ e 110 deste *codex* autorizariam o acolhimento da teoria da interpretação econômica no Direito Tributário brasileiro. Entretanto, ao se verificar esses dispositivos, apesar do texto legal não apresentar a devida clareza, chega-se à conclusão de que eles não ensejam a adoção da interpretação econômica.

O entendimento majoritário sustenta que os referidos dispositivos, se interpretados em recíproca sintonia, somente autorizam que a lei, e não o seu intérprete, e com as devidas restrições, alterem a definição, o conteúdo e o alcance de conceitos, institutos e formas de direito privado.

Ao interpretar detidamente os citados dispositivos, conclui-se que o artigo 109 prescreve que, pela autonomia do direito tributário, a definição dos efeitos tributários dos institutos, conceitos e formas de direito privado não decorrem do próprio direito privado, mas são provenientes do direito tributário. Assim, não compete ao direito privado, ou aos seus princípios gerais, a atribuição de efeitos tributários às relações jurídicas firmadas entre particulares, abrangendo interesses privados. Ademais, salvo na hipótese de ocorrência de norma expressa em sentido contrário, os institutos, conceitos e formas de direito privado, em

¹¹⁵ Art.109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

uso pela legislação tributária, devem ser interpretados tal como se encontram definidos no direito privado.

Sobre o assunto, Alimomar Baleeiro escreveu o seguinte:

“A prescrição, a quitação, etc..., conservam no Direito Financeiro, quando neste não houver norma expressa em contrário, a mesma conceituação clássica do Direito Comum. O mesmo ocorre em relação aos contratos e às obrigações em geral”.¹¹⁶

Para Sacha Calmon Navarro Coelho¹¹⁷, o direito tributário admite atribuição de efeitos fiscais aos institutos de direito privado, porém, por lei, nunca por interpretação livre da administração.

4.5. Controle da Elisão pela Ilicitude dos Meios.

Uma outra forma de combate à elisão se daria pela instituição de regra antielisiva que tipificasse como atos jurídicos ilícitos os meios geralmente empregados pelos cidadãos para fins elisivos. Nesse caso, não se estaria considerando o ato jurídico como ilícito por que ele visou ou atingiu o fim elisivo, mas sim porque realizou o meio tipificado para praticar a elisão.

Assim, tornar-se-iam ilícitos certos atos usualmente empregados para contornar a tributação. Essa sistemática, chamada de normas gerais específicas, seria, talvez, o caminho para se compatibilizar o fim arrecadatório do Estado, o dever de melhor distribuição do ônus tributário, consubstanciado no princípio da igualdade, com os meios vedados pela legalidade e pela segurança jurídica para se atingir esses objetivos.

¹¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. p. 443.

¹¹⁷ COELHO, Sacha Camon Navarro. *Op. Cit.* p.282.

O grande problema encontra-se na discussão sobre a possibilidade de uma norma antielisiva tipificar uma gama genérica de condutas que resultem em efeitos elisivos. Com base nos sistemas alienígenas acima estudados, analisar-se-á os principais formas de controle da elisão pela ilicitude dos meios apontadas pela doutrina pátria.

4.5.1. Intencionalidade e “Propósito Negocial”

Se o ato jurídico é praticado sob o desígnio de reduzir a pressão fiscal, tal ato deve ser encarado com abuso de forma, portanto ilícito, conseqüentemente, desconsiderado pelo fisco. Há a exigência de uma finalidade negocial, o “business purpose”, como condição de validade do ato ou negócio jurídico praticado.

A questão da intencionalidade é um dos temas mais árduos enfrentados pela teoria geral do direito. Muito embora no direito penal, a questão da conduta dolosa é reconhecida sob o aspecto de intenção objetiva e não subjetiva, pois o fim alcançado nem sempre é a verdadeira vontade do agente, no direito tributário fica difícil de afirmar, de maneira definitiva, por mais dados de que se disponha, que a intenção de uma empresa contribuinte, ao realizar uma operação societária de cisão, foi elidir determinado tributo.

No sistema positivo vigente não se observa a existência de enunciados prescritivos aptos a justificar a interpretação com base na intencionalidade no que concerne ao combate à elisão tributária. No direito pátrio, inexistem os requisitos lastreadores dessa teoria de intencionalidade e de propósito negocial, pois não há ilicitude na intenção de economizar impostos e nem a necessidade de aferição do propósito negocial para conferir validade ao ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte.

4.5.2. Norma Estrutural e Norma Funcional

Alguns autores afirmam que a solução para a complexa questão do controle da elisão tributária é definir a distinção entre norma estrutural e funcional. Ricardo Mariz de Oliveira explica que o fato gerador do imposto de renda “como sendo funcional, ao invés de estrutural, ou seja, o fato gerador que se constrói e se interpreta pelo efeito ou resultado que é visado pela norma de incidência, (...), e não pela estrutura jurídica em que se apóia a fonte produtora do referido efeito ou resultado.”¹¹⁸ Partindo desse raciocínio, a norma tributária do imposto de renda seria norma funcional, a qual, então, poderia prescindir das estruturas jurídicas.

Ao contrário desse entendimento, os estudos sobre o tema até agora desenvolvidos neste trabalho demonstram que qualquer regra-matriz de incidência, norma de sentido estreito, é concebida enquanto uma estrutura normativa cuja hipótese possui alguns critérios especificadores do fato. O direito opera primordialmente com normas estruturais condicionais. O *tipo* é sempre estrutural, seja ele mais abrangente, como no caso do imposto de renda, seja mais específico, como no caso do imposto sobre a transmissão imobiliária *inter vivos*.

Para ilustrar esse entendimento, toma-se como exemplo uma situação envolvendo o imposto de renda. Um cidadão ajuíza uma ação contra outro requerendo reparação de danos materiais, morais e lucros cessantes na base de R\$ 50.000,00. No transcorrer do processo, as partes, por liberalidade, decidem firmar um acordo para por fim ao litígio, com o pagamento de uma indenização de R\$ 20.000,00.

Para elidir ao pagamento de imposto de renda, as partes acordam que esse valor somente indenizaria os danos materiais e morais, renunciando o autor aos lucros cessantes. A razão do acordo apenas fazer referência à indenização pelos danos morais e materiais se dá

¹¹⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *A elisão fiscal ante a Lei Complementar n.104*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo:Dialética, 2001. p.248.

pelo fato de que essa indenização representa apenas a recomposição dos danos patrimoniais, portanto, não há acréscimo patrimonial tributável por esse imposto, ao contrário do caso dos lucros cessantes que, por representar acréscimo patrimonial, estaria suscetível à tributação da renda.

Inexiste no ordenamento jurídico norma que proíba a transação acima exemplificada, por ser ela fruto de legítima disposição de direitos entre as partes negociantes com o fito de elidir ao imposto de renda. Assim, observa-se que o critério da norma funcional é inaplicável à regra jurídica de sentido estrito adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

4.5.3. Negócio Jurídico Indireto e a Elisão Fiscal

O negócio indireto, instituto comumente confundido com a simulação, segundo Alberto Xavier, “trata-se do negócio jurídico que as partes celebram para através dele atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial”.¹¹⁹ O negócio jurídico indireto, no direito tributário, constitui-se quando o contribuinte pratica um determinado negócio, típico ou atípico, para obter uma finalidade diversa daquela que constitui a sua causa formal, isto é, para alcançar resultados jurídicos e econômicos semelhantes aos produzidos por outros negócios jurídicos.

Um exemplo dessa situação pode-se observar na operação realizada, na qual, em vez de firmar um contrato de compra e venda de imóveis, as partes interessadas criam uma sociedade com a contribuição de capital do imóvel que se pretende alienar, objetivando evitar a incidência de ITBI, por meio da venda das quotas e não do imóvel. O negócio jurídico indireto se caracterizou nessa situação, pois se utilizou a forma de criação de uma sociedade

¹¹⁹ XAVIER, Alberto. Op. Cit. p.59.

(forma indireta utilizada), na qual se pressupõe a exploração de uma atividade econômica, entretanto, o objetivo real era realizar a transferência patrimonial do imóvel por meio de uma operação de compra e venda (forma direta evitada).

Conclui-se, então, que ao adotar o negócio jurídico indireto, as partes evitaram a caracterização do fato descrito na norma. E isso se deu, não por meio ilícito, mas se realizando outro negócio jurídico que possibilitou na mesma finalidade prática e econômica. E como esse outro negócio jurídico não configura a hipótese legal prescrita para a incidência tributária, ele não desencadeará os efeitos da norma tributária.

Alberto Xavier ensina que a característica essencial do negócio indireto está na utilização de um negócio típico para realizar um fim distinto do que corresponde à sua causa-função objetiva: daí a referência dos autores ao seu caráter “indireto” ou oblíquo, anômalo ou inusual”.¹²⁰

Continuando sua explanação sobre o negócio jurídico indireto, esse autor ensina que ele pode, no Direito Fiscal, se revestir de várias modalidades, podendo ocorrer o negócio indireto de *exclusão, o impeditivo, redutivo ou de retardamento*.¹²¹ Estes têm as seguintes características:

- 1) Negócio indireto de *exclusão*: a estrutura do negócio jurídico é elemento da previsão da norma tributária e a do negócio indireto não se encontra prevista em qualquer outro tipo de imposto;
- 2) Negócio indireto *impeditivo*: a estrutura do negócio jurídico é ainda elemento de previsão da norma tributária, enquanto que a do negócio indireto se encontra expressamente prevista numa norma de isenção, não-incidência ou imunidade;
- 3) Negócio indireto *redutivo*: não pretende subtrair-se ou impedir qualquer tributação efetiva, ou a impedi-la pela realização de fato impeditivo, limita-se a desencadear

¹²⁰ Ibid, p.59.

¹²¹ Ibid, p.60.

consequências fiscais menos gravosas do que as que resultariam do negócio direto correspondente;

- 4) Negócio indireto de *retardamento*: o negócio direto desencadeia consequências tributárias imediatas e o indireto, conquanto resulte, ao final, em identidade de tributação, posterga-se por tempo mais ou menos longo;

Sobre o tema, César A. Guimarães Pereira escreveu o seguinte:

Conforme Ascarelli, no negócio jurídico indireto as partes querem efetivamente a sua disciplina jurídica, não uma disciplina jurídica diversa. Querem também os efeitos típicos do negócio formalmente adotado, pois seus objetivos pressupõem a realização desses efeitos. O negócio indireto é claro e ostensivo. Seu objetivo ulterior é muitas vezes traduzido em cláusulas de instrumento do ato ou negócio jurídico. Nas palavras de Ascarelli, 'o processo se desenvolve, às vezes, à luz do sol e não há homem experimentado que se engane sobre suas finalidades.'¹²²

Considerar-se-ia como Norma Antielisiva uma norma que contemplasse o ato jurídico indireto, a delimitar minuciosamente os critérios para sua identificação, a tipificação, e atribuir sanção. Não há, no ordenamento jurídico, norma que defina o ato jurídico indireto como ilicitude. Mas esses atos indiretos, quando praticados com manifesta fraude à lei, podem ser invalidados junto ao Judiciário, não por ser um ato indireto, mas porque transgride e fraudava uma vedação legal.

4.5.4. Fraude à Lei e a Elisão Fiscal

Outro instituto de Direito Civil com efeitos que repercutem em matéria tributária que envolve elisão fiscal trata-se da fraude à lei, prevista no artigo 166, inciso VI, do Código

¹²² PEREIRA, César A. Guimarães, Op. Cit. p.205.

Civil.¹²³ Embora seja também uma das causas de nulidade do ato ou do negócio jurídico, diferentemente da simulação, a fraude à lei ocorre quando o ato ou negócio jurídico viola deliberadamente a norma jurídica cogente. Nesse caso, ao contrário da simulação, não há divergência entre a vontade formal, declarada e aparente, e a vontade real almejada pelas pactuantes no ato ou negócio jurídico.

Em matéria tributária, a fraude também é prevista no artigo 149 e inciso VII, do Código Tributário Nacional¹²⁴, bem como no artigo 72, da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964.¹²⁵

Segundo Alberto Xavier, a teoria da fraude à lei se aplica somente aos casos de normas proibitivas, que vedam o fim perseguido, ou normas preceptivas, que exigem uma determinada forma para se atingir o fim por elas consentido. A fraude à lei está muito próxima da simulação acima mencionada. Muitas vezes, se frauda a lei por meio de simulação.

Para esse autor, “a figura da fraude exige três requisitos. O primeiro é um requisito subjetivo consistente no fim da conduta comissiva ou omissiva: reduzir o montante do imposto devido, evitar ou diferir seu pagamento. O segundo é também um requisito subjetivo: a intencionalidade fraudulenta consistente no caráter doloso da ação ou omissão. A redução, evitação ou diferimento do tributo só configura fraude dolosa se houver intenção de provocar um evento ou resultado contrário ao Direito. O agente prevê e quer o resultado ilícito; este representa-se no espírito do sujeito que o elege como fim, e para ele dirige a sua vontade através de uma conduta ativa ou passiva. O terceiro é um requisito objetivo respeitante aos meios de realização de prejuízo ao FISCO: impedir ou retardar, total ou

¹²³ Código Civil, Lei 10.406, de 10.01.2002, artigo 166, VI: “É nulo negócio jurídico quando: (...) VI – tiver por objetivo fraudar lei imperativa;”

¹²⁴ Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 25.10.1996, artigo 149: “O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;(...)”

¹²⁵ Lei 4.502, de 30/11.1964, 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 diferir o seu pagamento.”

parcialmente, a ocorrência da obrigação tributária, ou excluir ou modificar as suas características essenciais.

A expressão ‘impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador’ não pode ser interpretada literalmente, pois se a obrigação tributária principal só surge com a ocorrência do fato gerador (art.113, § 1º do CTN),¹²⁶ não pode haver infração por ato ilícito nos casos em que o fato gerador não ocorreu ou teve a sua realização retardada. O impedimento ou retardamento a que trata o art. 72 da Lei nº 4.502/64¹²⁷ não pode, pois, ser imputável a fato real e verdadeiro, referindo-se antes às situações em que, por simulação, a ocorrência do fato gerador é ocultada sob manto enganoso.

Alberto Xavier ensina que o fato gerador, consistente no negócio jurídico correspondente à vontade real, ocorreu efetivamente em certo momento, mas o autor ou autores dissimulam-no sob a aparência enganosa de um outro ato que o ocultou definitiva (‘impedir’) ou temporariamente (‘retardar’). Dessa forma, a fraude a que se refere o citado ensinamento só pode ser considerada a simulação tradicionalmente designada na doutrina como simulação fraudulenta ou maliciosa, quando tem por escopo o prejuízo de outrem.¹²⁸

Uma situação que ilustra bem um exemplo de fraude à lei se dá quando se realiza um contrato de compra e venda com cláusula de recompra do bem objeto do negócio, dissimulando um contrato de mútuo com cláusula de pacto comissório. Verifica-se nessa situação que se realizou o contrato de compra e venda com cláusula de recompra apenas para fraudar a vedação legal à garantia real subjacente ao verdadeiro negócio, que é o contrato de mútuo.

¹²⁶ Art.113. A obrigação tributária é principal ou acessória. §1ºA obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

¹²⁷ Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

¹²⁸ Xavier, Alberto. Op.Cit. p.79.

Entende-se que a teoria da fraude à lei pouco se aplica à matéria da elisão fiscal no ordenamento jurídico pátrio, pois as normas jurídicas tributárias, em sentido estreito, estão postas sob o modal obrigatório, com determinações imperativas. Dessa forma, a configuração do elemento fraude depende de antecedente normativo para que se possa falar em obrigatoriedade.

Sobre o assunto, Pontes de Miranda afirmou:

A fraude à lei consiste, portanto, em se praticar o ato de tal maneira que eventualmente possa ser aplicada outra regra jurídica e deixar de ser aplicada a regra jurídica fraudada.¹²⁹

Portanto, se a hipótese da regra-matriz de incidência não ocorrer, não há a obrigação tributária. A questão da elisão fiscal só se aplica se posta antes da concretização da hipótese legal, pois após a execução dessa, somente a fraude, a remissão ou a anistia poderão reduzir a carga fiscal incorrida. Assim, não há espaço para fraude à lei ser aplicada a atos elisivos, pois, no campo do direito tributário, aquela se restringe aos casos de simulação.

Sobre a fraude à lei, José Bezeza dos Santos escreveu que “usar deste expediente para alargar abusivamente as regras das leis imperativas, cujo alcance apenas pode ser determinado pela interpretação declarativa, extensiva ou restritiva, (...), seria confundir a missão de quem aplica a lei com a função de quem legisla, confusão que não é evidentemente legítima, pelo menos no estado atual do nosso direito”.¹³⁰

Destarte, quando o fisco declara como ilícitos, mediante a rubrica da fraude, atos que não se encaixam na hipótese legal, usurpando função eminentemente legislativa, aí sim, está ele verdadeiramente cometendo fraude à lei.

¹²⁹ PONTES DE MIRANDA, Francisco C. *Tratado de direito privado*. Campinas, Bookseller, 1999. v.1. p.93.

¹³⁰ SANTOS, José Bezeza dos. *A simulação em direito civil*. São Paulo: Lejus, 1999. p.82.

4.5.5. Análise Sobre a Introdução do Parágrafo Único ao Artigo 116 do Código Tributário Nacional.

Várias são as manifestações doutrinárias a respeito dos conceitos relacionados ao regime jurídico do parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional e de sua regulação no texto da Medida Provisória 66/02. Nesse sentido, há antonímias e sinonímias jurídicas que demandam explicações, para melhor compreensão dos conceitos utilizados no presente trabalho. Todos esses conceitos, de alguma forma, referem-se à liberdade de procedimento do contribuinte no campo tributário. Nessa seara, o Direito é trabalhado dentro dos modos comportamentais do obrigatório, do proibido e do permitido.¹³¹

Assim, as normas tributárias atribuem conseqüências fiscais obrigatórias à prática de certos atos ou negócios jurídicos, proíbem condutas sonegatórias, impõem o dever de manter escrituração fiscal, suportar a fiscalização, bem como outras responsabilidades fiscais-tributárias.

Em contrapartida, essas normas também permitem o contribuinte optar pela escolha do regime tributário possivelmente mais favorável. Isso se dá quando a legislação estimula o contribuinte a lançar mão dos benefícios fiscais, bem como reconhece a legalidade de fórmulas negociais, societárias ou civis aplicadas para se alcançar economia fiscal.

Inserida no ordenamento jurídico brasileiro anteriormente ao novo Código Civil, a norma antielisiva representada pelo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, pela Lei Complementar 104/01, gerou uma discussão acirrada no campo do Direito Tributário, exatamente porque esse texto legal introduziu no ordenamento jurídico brasileiro uma temida liberdade do poder público expresso da seguinte forma:

¹³¹ BORGES, José Souto Maior, “A Norma Antielisão, seu Alcance e as Peculiaridades do Sistema Tributário Nacional”, *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*(coord. Escola de Administração Fazendária – Esaf), Brasília: Esaf, 2002, pp.213 e ss.

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.¹³²

Em razão da dificuldade em atingir os procedimentos de planejamento tributário por meio do conceito de simulação previsto no antigo Código Civil, bem como consciente da falta de sustentação, tanto no julgamento pelo Judiciário, quanto pela própria administração pública, da aplicabilidade das teorias do abuso de direito, abuso de formas, fraude à lei e outras nos capítulos anteriores comentadas, o governo brasileiro, seguindo exemplos de países acima comentados, editou a supramencionada norma destinada especificamente para combater a elisão fiscal.

O referido texto legal, a um só tempo, confere competência formal para a autoridade administrativa, tipifica conduta do contribuinte considerada elisiva e fixa requisitos de aplicabilidade normativa para seu próprio texto.

Verifica-se três distintas espécies de regras jurídicas:¹³³

- 1) a regra formal ou de estrutura, que é a regra de competência administrativa que faculta à autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos;
- 2) a regra material, que estabelece que se o contribuinte praticar atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária poderá sofrer a desconsideração desses atos;
- 3) a regra de aplicabilidade normativa, que é a de instituição e regulamentação, a qual estabelece que somente com a observância dos procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária poderá ser promovida a desconsideração pela autoridade administrativa dos atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.

¹³² Lei 5.172, de 25.10.1996. *Código Tributário Nacional*, Artigo 116. parágrafo único.

¹³³ PRATES, Renato Martins. Op. Cit. p.85.

Dessa forma, no aspecto formal, o texto complementar amplia as prerrogativas de autotutela da Administração Tributária, pois à competência fiscalizatória e declaratória adiciona competência para desconsiderar atos e negócios praticados pelo contribuinte, o que implica utilização de um novo sistema de presunções aliado à criação de uma ficção legal.

Sob o prisma material, a norma descreve condutas e prevê hipóteses comportamentais às quais atribui conseqüências administrativas e materiais de natureza tributária.

O parágrafo único do artigo 116 do CTN não aborda regra de processo, sobretudo às referentes ao *procedural due process of law*, abrangendo garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, bem como procedimentais como meios recursais, competência de tribunais ou julgamento de lides dessa matéria, e válido observar que essa estrutura foi criada com o advento da Medida Provisória 66 de 29 de agosto de 2002.

Dentro do âmbito dessa Medida Provisória, os artigos 13 e 14 tratam de regras materiais, de dimensão estática, nas quais são previstas as garantias materiais da relação jurídico-tributária, bem como se disciplina as condutas materiais dos contribuintes.¹³⁴

Quanto aos aspectos formais dessa relação jurídico-tributária, estes são tratados pelos artigos 15, 16, 17 e 18, *caput*, pois dispõem sobre as garantias formais e disciplina as condutas formais dos contribuintes e da Fazenda Pública, como: o momento, a forma procedimental e os elementos constitutivos do ato de desconsideração, prazo para o sujeito

¹³⁴ Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes. Parágrafo Único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. § 1º Para 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 o efeito do disposto no inciso II do § 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.

passivo se manifestar sobre esse ato da autoridade administrativa, bem como a prescrição da lavratura do auto de infração em caso de falta de pagamento dos tributos e encargos devidos em razão dessa desconsideração.

Além das regras materiais e formais acima identificadas, há o regime processual tributário prescrito pelos §§ 1º e 2º do artigo 18 e artigo 19, que dispõem sobre as normas processuais, onde se enquadram as garantias processuais e a disciplina de condutas processuais da relação jurídico-tributária, da Fazenda Pública e dos contribuintes.

Assim, na doutrina brasileira, o parágrafo único introduzido ao artigo 116 do Código Tributário Nacional gerou divergências quanto à sua interpretação. Uma corrente entende, corroborada por Ives Gandra Martins¹³⁵, que o dispositivo autoriza o agente fiscal a “legislar” ante o caso concreto, o que confronta com os princípios da legalidade e da divisão dos poderes, ambos prescritos como cláusulas pétreas na Constituição Federal.

Há a corrente que interpreta o dispositivo como norma relativa aos atos de simulação fiscal, e que, se interpretado e aplicado nesse sentido, se compatibiliza plenamente com os preceitos constitucionais.

Como já dita acima, outra vertente, encabeçada pelo já mencionado Marco Aurélio Greco, considera o parágrafo em questão como uma regra antielisiva, portanto, capaz de bloquear a prática de atos jurídicos que atinjam o fim elisivo. Para essa corrente, o termo dissimular, constante no aludido dispositivo, deve ser interpretado com abrangência denotativa das figuras do abuso de direito, a fraude à lei e o negócio jurídico indireto.

Adepto da doutrina do autor alemão Klaus Tipke, Marco Aurélio Greco é considerado como um dos únicos notórios tributaristas brasileiros a defender a constitucionalidade desse texto legal, basicamente, sob o fundamento da solidariedade no Estado Democrático ou Estado Social, da reserva ao conceito de tipicidade fechada e ao

¹³⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão é incompatível com o sistema constitucional brasileiro. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

caráter limitado do direito do contribuinte de auto-organizar seus negócios com o intuito de evitar o fato impositivo tributário.¹³⁶

Para Alberto Xavier, essa norma antielisiva preconiza a tributação pelo Poder Executivo de um fato hipotético com base na vontade conjectural do cidadão. Assim, por meio da analogia, a autoridade administrativa criaria um fato hipotético passível de tributação segundo a presunção de que o contribuinte efetuou determinado ato ou negócio jurídico com o único intento de se desonerar da obrigação tributária.

Nesse sentido faz-se necessário raciocinar até que ponto seria legítimo ao legislador atribuir uma ampla margem de discricionariedade à autoridade fiscalizadora através da norma antielisiva, através da prevalência da substância sobre a forma, da intenção negocial exclusiva ou preponderante para as transações do contribuinte terem efeitos fiscais válidos?

Um dos principais opositores dessa norma antielisiva, Sacha Calmon Navarro Coelho, entende que “somente a lei pode coibir mediante normas específicas antielisivas o planejamento tributário estadeado na utilização abusiva de atos ou negócios jurídicos com o fito de economizar impostos com divergência entre a *intentio facti* e a *intentio juris*”.¹³⁷

Verifica-se que Sacha Calmon não é contra a criação de normas antielisivas, mas sim à instituição de uma norma antielisiva em caráter geral, como a introduzida pela Lei Complementar 104/01. O problema está na temida possibilidade de que uma norma antielisiva de caráter genérico construirá conceitos jurídicos indeterminados, equivalentes à entrega de um “cheque em branco” para a autoridade administrativa desenvolver sua atividade fiscalizatória.

Há que se levar em consideração, inclusive, que a Fazenda Pública no Brasil ainda tem resquícios ditatoriais, desenvolvendo cada vez mais uma postura invasiva ao contribuinte e na maioria das vezes reconhecidamente injusta e corrupta.

¹³⁶ Op.Cit. p.103.

¹³⁷ Op.Cit. p.281.

A questão crucial da discussão envolvendo o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional consiste exatamente no fato de definir se essa norma representa uma norma antielisiva ou foi criada somente para autorizar as autoridades fiscais a procederem à desconsideração de negócios jurídicos simulados e assim tributá-los. Essa questão se dá em razão do termo “dissimular”, pois leva ao entendimento de que somente pode ser dissimulado o fato já acontecido.

Então, como trata de fato ocorrido, o referido termo “dissimulação” atinge as figuras da simulação, da fraude, da fraude à lei e outras pertinentes, pois conforme já explanado em capítulos anteriores, nelas, o fato gerador do imposto já teria ocorrido, com os elementos da obrigação tributária configurados, o qual o contribuinte tenta ocultá-los por meio dessas figuras, como forma de se evadir do pagamento do tributo.

Houve críticas à idéia de que a norma criada era fundamentada na possibilidade de desconsideração de negócios simulados. Para certos críticos, inexistia utilidade de norma com essa característica, haja vista que a nulidade desses atos simulados poderia ser demandada com fundamento no próprio Código Civil vigente, em seu artigo 167. Portanto, desnecessária a criação dessa norma pelo legislador, tendo em vista que essa desconsideração já estava prevista em norma já em vigor.

Entretanto, para outros críticos, o supramencionado entendimento deixa de levar em consideração um aspecto importante. Pois, enquanto que pela legislação até então vigente, a autoridade fiscal precisava recorrer ao Judiciário para obter a anulação e a desconsideração do negócio simulado, com o advento dessa nova norma elisiva, o fisco estaria autorizado a fazer esse ato de ofício, na lavratura do auto de infração.

Como dito acima, editou-se medida provisória com o objetivo de regular os procedimentos a serem adotados pela administração tributária na caracterização da

dissimulação e conseqüentemente na desconsideração do ato jurídico. Esses procedimentos vinham basicamente elencados nos artigos 13 ao artigo 19 da medida provisória.

Porém, ao analisar esses dispositivos legais, verifica-se que eles excederam e passaram a abranger e a conceituar além da figura da simulação, as figuras do abuso de forma, a falta de propósito negocial, o negócio jurídico indireto, afastando-se, assim, do conceito de dissimulação, para partir para um conceito perigosamente aberto e inaplicável ao direito tributário no Brasil.

Diante da flagrante inaplicabilidade dos termos previstos nos supramencionados artigos, o Congresso Nacional, ao votar a medida provisória que se tornou a lei 10.637/02, excluiu-os do texto final. Assim, as disposições contidas no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, continuam sem eficácia plena, pois aguardam a edição de norma ordinária que disciplinará os procedimentos de desconsideração de atos ou negócios caracterizados como dissimuladores da ocorrência do fato gerador. Espera-se que esses procedimentos só se apliquem à figura da simulação relativa, expressamente prevista no artigo 167 do novo Código Civil¹³⁸, para assim não ferir princípios constitucionais acima estudados.

¹³⁸ Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou se válido for na substância e na forma (...).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme os estudos realizados, conclui-se que mesmo anteriormente ao advento da figura do Estado, a raça humana, por sua natureza sociável, já havia instituído a figura do poder constituído para administrar a sociedade. Esse poder constituído se deu a partir do momento em que o homem abdicou de seu direito natural de autogestão e de autotutela e permitiu que um líder ou representantes passassem a ditar as regras políticas, legais, econômicas e sociais. Destarte, para a manutenção desse poder constituído, que teoricamente servia sobretudo para zelar pelos interesses de todos, como segurança e sobrevivência, surgiu a necessidade de que todos compartilhassem, voluntária ou compulsoriamente, seja por meio de pagamentos remuneratórios em espécie ou de parte do que produziam, seja por meio de trabalho. Daí, então, surgiu a intervenção estatal na atividade econômica e social da sociedade.

A partir do século XVIII, as teorias econômicas e políticas, desenvolvidas por vários estudiosos, passaram a exercer grande influência na relação entre o poder constituído e os cidadãos, sobretudo no que pertine à intervenção estatal na atividade econômica e social. Dentre essas teorias, pode-se falar da importância do Liberalismo, gerada pelos interesses econômicos de uma classe, a burguesa, que almejava maior liberdade para realizar seus negócios e conseqüentemente também maior poder político em contraposição aos até então ilimitados poderes políticos e econômicos dos monarcas e da nobreza.

No campo econômico teve sua grande figura representada pelo teórico inglês Adam Smith. Este estudioso, que teve como obra mais célebre *O Tratado Sobre a Origem da Riqueza das Nações*, criou a idéia da *Mão Invisível* do mercado, sem intervenção estatal, esse mercado livre proporcionaria naturalmente o equilíbrio e o desenvolvimento social, pois mesmo que cada um trabalhasse diretamente pelo interesse próprio, isso resultaria, indiretamente e ao final, em benefício coletivo.

No campo político, as idéias liberais de John Locke se opuseram às teorias anteriores de Thomas Hobbes, a qual defendia o poder absoluto do monarca como forma de se evitar os perigos que supostamente a natureza humana, predominantemente egoísta e ávida por poder, poderia causar à harmonia e à segurança da sociedade. A partir das idéias de John Locke, a sociedade vislumbrou os conceitos de democracia moderna, na qual a origem de todo o poder político estaria no cidadão, que delegaria, livremente, poderes ao soberano ou a representantes para os exerceres em nome e em benefício da sociedade, e não em nome e em benefício próprios.

Conforme as circunstâncias históricas sofriam mudanças econômicas e políticas, dessas teorias derivaram o intervencionismo, que teve como principal teórico John Maynard Keynes e buscava o bem estar social não conseguido até então pelo capitalismo liberal e, por fim, o neoliberalismo, que defende a liberdade de mercado, mas com a presença do poder público em áreas desinteressantes ou inadequadas à iniciativa privada.

O estudo dessas teorias mostra como a intervenção estatal é motivo de preocupação de estudiosos há aproximadamente três séculos e demonstra a importância da análise das normas antielisivas sob a ótica dessas teorias e os seus reflexos na atualidade. Interessante observar que mesmo ressaltando as diferenças culturais e sociais de cada momento histórico, o sentimento da população quanto ao seu dever de participar, voluntária ou compulsoriamente, com os custos do poder constituído para administrar a sociedade, ainda

se deixa permear pela relação de contraprestação que esse poder constituído oferece em benefício à sociedade em razão dos tributos recebidos.

Ainda hoje, observa-se a exploração e a corrupção das classes dominantes em desfavor da sociedade e a incapacidade do poder público de garantir à sociedade direitos básicos como, educação, segurança, saúde e trabalho, como contraprestação justa pelos tributos arrecadados. Assim, a disposição e a indisposição da sociedade em participar das despesas da máquina administrativa são visivelmente proporcionais à contraprestação que o poder público oferece ao cidadão, seja garantindo direitos, seja administrando correta e eficientemente o erário público, com transparência e ética.

Verifica-se que os princípios constitucionais consagrados pelo ordenamento jurídico brasileiro representam balizas limitadoras e reguladoras da intervenção estatal nas atividades econômicas e tributárias do cidadão. Esses princípios, como o da legalidade, tipicidade cerrada, segurança jurídica, isonomia, garantia da propriedade privada, livre iniciativa, capacidade contributiva, proibição de tributo de efeito confiscatório, possuem estreita relação com a questão das normas antielisivas produzidas pela administração pública, sobretudo, depois da introdução do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, considerado pela maioria da doutrina como a norma antielisiva brasileira.

Conclui-se que se tal norma for interpretada pelo Judiciário como um meio de o fisco desconsiderar atos ou negócios administrativos praticados pelos contribuintes com base em figuras como o negócio jurídico indireto, capacidade contributiva lastreada em interpretação econômica, abuso de direito e de forma, propósito negocial, tal norma antielisiva será considerada como inconstitucional por ser frontalmente incompatível com os supramencionados princípios constitucionais.

A referida norma antielisiva legal permite as seguintes considerações: primeiramente, se a figura da dissimulação for interpretada como um termo genérico e aberto

em seu conceito, a permitir o fisco agir de forma subjetiva no que se refere à caracterização ou não do ato ou negócio como dissimulado, estar-se-á diante de uma norma claramente inconstitucional, que não se sustentará ao crivo do Judiciário. Em segundo, o ordenamento jurídico brasileiro está lastreado em princípios constitucionais que somente permitem o combate à elisão fiscal por meios de atuação do Poder Legislativo, não cabendo ao fisco, por meio de interpretações normativas genéricas e subjetivas, agir de forma arbitrária no combate à elisão, unicamente sob o argumento da isonomia e da capacidade contributiva.

Se há lacunas nas leis, a permitir manobras legais que permitam a elisão fiscal, cabe ao legislador tipificar esses atos ou negócios jurídicos como impositivos de tributos. Essas “brechas” legais não podem ser tolhidas por interpretações extensivas e analógicas do fisco. Elas não são um problema administrativo fiscal e sim uma questão legislativa. Essa é a forma correta de se encontrar um equilíbrio entre os diversos princípios constitucionais, como o da capacidade contributiva, isonomia, legalidade, tipicidade cerrada, segurança jurídica.

Não se pode, sob o argumento de que todos devem isonomicamente contribuir com as despesas da administração pública, permitir que esta reverta isso em benefício da sociedade, ferir outros princípios constitucionais.

Os fins não justificam os meios, isto é, a finalidade de se arrecadar mais para benefício da sociedade, não pode passar por cima dos direitos e garantias constitucionalmente garantidos aos cidadãos, como principalmente a legalidade e a segurança jurídica. Os princípios constitucionais devem ser interpretados e aplicados harmonicamente, nenhum pode se sobrepor ao outro.

A norma antielisiva foi criada apenas para ser aplicada para casos de fraude, como alguns doutrinadores defendem, a mesma representa norma legal desnecessária, pois a anulabilidade do ato ou do negócio jurídico fraudulento já estava previsto no revogado Código Civil, por meio de unânime jurisprudência, e agora já está expressamente previsto no

novo Código Civil. Portanto, não seria necessário criar uma norma a regular situações já previstas em legislação aplicável.

Outra polêmica sobre a norma antielisiva trata-se sobre a possibilidade da autoridade fiscal em desconsiderar um ato ou negócio jurídico dissimulado, para fins de lançamento, sem precisar de intervenção judicial. Essa é outra ilegalidade da norma, pois não cabe à autoridade fiscal exercer juízo de valor sobre os atos ou negócios jurídicos do contribuinte, bem como indevidamente reverte o ônus da prova de licitude da operação para este. Assim, não caberia mais ao fisco provar que o contribuinte praticou ato ou negócio imponível, mas sim ao contribuinte provar que seu ato é legítimo e fora da hipótese legal da tributação. Verifica-se aí uma inconstitucional inversão do ônus da prova em desfavor do contribuinte, o que é inconcebível em um país que se caracteriza com um Estado Democrático de Direito.

Não há qualquer ilegalidade ou falta de ética em buscar a elisão fiscal por meio de planejamento tributário. Ninguém é obrigado a adotar a forma jurídica mais fiscalmente onerosa em seus negócios, sobretudo em tempos atuais, quando a concorrência global torna a busca pela minimização de custos como condição *sine qua non* para sobrevivência no mercado. O contribuinte deve sim contribuir com a sociedade, mas não pagando tributo que poderia legalmente economizar, mas sim se mantendo economicamente ativo, gerando riqueza, empregando e cumprindo com suas obrigações legais e contratuais, inclusive, pagar seus tributos de acordo com o que exige a legislação, o que já é uma tarefa extremamente difícil em um país com o sistema tributário tão caótico como o do Brasil.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva. 2002.

AMARAL, Gustavo da Silva. *Elisão Fiscal e Norma Geral Antielisiva*. 1. ed. São Paulo: IOB, 2004.

ANDERSON, Perry. Balanço do Neoliberalismo. In: SADER, Emir; GENTILI, Pablo (Org.). *Pós-Neoliberalismo: as políticas sociais e o Estado democrático*. 5. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2.ed.São Paulo: Malheiros, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

BANDEIRA DE MELO, Oswaldo Aranha. *Princípios gerais de direito administrativo*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense.

BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Rio de Janeiro: Edição Nacional, 1949.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Planejamento Fiscal e a Interpretação no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2.ed. São Paulo: Lejus, 1999.

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

BERLINI, Luigi Vittoria. *L'imposta di ricchezza mobili*, p.326, *apud* CANTO, Gilberto de Ulhôa, Elisão e evasão fiscal, *in* MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Elisão e evasão fiscal*.

BIANCO, João Francisco. *Norma Geral Antielisão – Aspectos Relevantes*, *in* O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). São Paulo: Dialética. 2001.

BORGES, José Souto Maior, “A Norma Antielisão, seu Alcance e as Peculiaridades do Sistema Tributário Nacional”, *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal* (coord. Escola de Administração Fazendária – Esaf), Brasília: Esaf, 2002.

BORGES, Humberto Bonavides. *Planejamento Tributário: IPI, ICMS, ISS, e IR*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BORGES, Humberto Bonavides. *Gerência de Impostos: IPI, ICMS e ISS*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BURNS, Edward Macnall. *História da Civilização Ocidental: do homem das cavernas às naves espaciais*. 31. ed. São Paulo: Globo, 1993. Vol. 2.

CANOTILHO, J.J. Gomes, *Direito Constitucional*, Coimbra: Almedina, 1991.

CANTO, Gilberto de Ulhôa, “*Elisão e Evasão Fiscal*”, *Caderno de Pesquisa Tributária* n.13, São Paulo: Resenha Tributária, 1998.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Elisão e evasão fiscal*, *in* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária. 1988.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Princípios constitucionais tributários e competência tributária*. 2.ed. São Paulo: Malheiros. 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Elisão Fiscal e Norma Geral Antielisiva*. 1. ed. São Paulo: Síntese, 2004.

CEZAROTI, Guilherme. *O Conselho de Contribuintes e o Planejamento Tributário*, in PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord). *Direito Penal Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005.

CHEVALIER, Jean-Jacques. *As Grandes Obras Políticas*. Rio de Janeiro: Agir, 1993.

COÊLHO, Sacha Camon Navarro. *Os Limites Atuais do Planejamento Tributário. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. 2.ed: São Paulo. Dialética. 2002.

COSTA, Valdés, *Instituciones de Derecho Tributário*, Buenos Aires: Depalma, 1992.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

DINIZ, Maria Helena, *Enciclopédia Saraiva do Direito*, Vol. 29, São Paulo: Saraiva, 1979.

DÓRIA, Sampaio, *Evasão e Elisão Fiscal”Elementos de Direito Tributário*, 3.ed. São Paulo:RT, 2003.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1976.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 2.ed.São Paulo: Atlas, 1994.

GONZALES, Luis Manuel Alonso, *Cláusula General Antielusión. Experiência Espanhola e Europea. Últimas Tendências Jurisprudenciais”*.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica da Constituição de 1988*. 6. ed. Revista e Atualizada. São Paulo: Malheiros, 2001.

GRECO, Marco Aurélio, *Planejamento Tributário*, 1.ed: São Paulo. Dialética. 2004.

HUBERMAN, Leo. *História da Riqueza do Homem*. 21. ed. Rio de Janeiro: Editora Guanabara, 1936.

JARDIM, Eduardo Marciel Ferreira. *Dicionário Jurídico Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 1995.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios Constitucionais Tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

LIMA, Alvino. *A fraude no direito civil*. São Paulo: Saraiva, 1965.

LOPES, João. ROSSETTI, José. *Economia Monetária*. São Paulo: Atlas, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão Tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 1984.

MARINS, James. *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Norma antielisão é incompatível com o sistema constitucional brasileiro*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

MARTINS, Ives Grandra da Silva. *Tributos e benesses do poder*. Síntese Jornal, São Paulo, SP, ano 9, n.97, p.1, março. 2005.

MIRANDA, Pontes de, *Tratado de Direito Privado*, Tomo I, São Paulo: RT, 1983.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. 39. ed. São Paulo:Saraiva.2003.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat. *O espírito das leis*. Tradução de Pedro Vieira Mota. São Paulo: Saraiva, 1987.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa, *Da Interpretação e da aplicação das leis tributárias*.

OLIVEIRA JR., Dário da Silva. *Análise Jurídica dos Princípios Tributários da Legalidade*. 2. ed. São Paulo: Lumen Juris, 2000.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *A elisão fiscal ante a Lei Complementar n.104*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

OSER, Jacob, BLANCHFIEL, William C. *História do Pensamento Econômico*. São Paulo: Atlas, 1989.

PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de Política*. 5. ed. Brasília: Editora da Universidade de Brasília, 1993. Vol. 2.

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

PONTES DE MIRANDA, Francisco C. *Tratado de direito privado*. Campinas, Bookseller, 1999.

PRATES, Renato Martins. *Interpretação Tributária e a Questão da Evasão Fiscal*. 1.ed. Belo Horizonte: Del Rey. 1992.

ROCHA, Valdir Oliveira (Coord.). *Planejamento Fiscal: teoria e prática*. 2. vol. São Paulo: Dialética, 1998.

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

ROLIM, João Dácio, *Normas Antielisivas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001.

SANTOS, José Beleza dos. *A simulação em direito civil*. São Paulo: Lejus, 1999.

SILLOS, Lívio Augusto de. *Planejamento tributário. Aspectos teóricos e práticos*. 1ª ed. São Paulo: Livraria e Editora Universitária de Direito. 2005.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 17º ed. São Paulo: Malheiros. 2000.

TENÓRIO, Igor, *Dicionário de Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: IOB Thomson. 2004.

TORRES, Heleno Taveira. “*Limites do Planejamento Tributário e a Norma Brasileira Anti-Simulação (LC 104/01)*”, *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário* (coord. Valdir de Oliveira Rocha), São Paulo: Dialética, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. “*A Chamada interpretação econômica da direito tributário, a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. “Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104”*”. (coord. Valdir de Oliveira Rocha), São Paulo: Dialética, 2002.

VENOSA, Sílvio de Salvo, *Direito Civil*. 1ª.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade*, Revista dos Tribunais, 1978.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. 2.ed.São Paulo: Dialética.

XAVIER, Alberto, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: São Paulo, 1995, p.99.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. 2.ed. São Paulo: Dialética, 1978.