

**Universidade Federal do Rio Grande do Sul**

**BRUNO RAMON CHAVES BITTENCOURT**

**O DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO SOB A ÓTICA  
CONSTITUCIONAL**

**Porto Alegre, 2011**

**Universidade Federal do Rio Grande do Sul**

**BRUNO RAMON CHAVES BITTENCOURT**

**O DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO SOB A ÓTICA  
CONSTITUCIONAL**

Trabalho de conclusão do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho, da Faculdade de Direito, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS - como requisito parcial a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

**Porto Alegre, 2011**

**Universidade Federal do Rio Grande do Sul**

**BRUNO RAMON CHAVES BITTENCOURT**

**O DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO SOB A ÓTICA  
CONSTITUCIONAL**

Trabalho de conclusão do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho, da Faculdade de Direito, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS - como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Porto Alegre, 06 de dezembro de 2011.

Conceito atribuído: \_\_\_\_\_

**Banca Examinadora**

---

Professor Adão Sérgio do Nascimento Cassiano  
UFRGS

---

Professor Igor Danilevicz  
UFRGS

---

Professor Humberto Bergmann Ávila (Orientador)  
UFRGS

## AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a meus pais e avós, pela contribuição primordial que tiveram na minha formação profissional e, principalmente, pessoal. Esta última é a base de tudo.

Aos colegas, por terem feito parte da minha vida e terem tornado inesquecíveis estes anos de faculdade, não somente com discussões acadêmicas, mas principalmente com muito companheirismo e bons momentos.

A todos os mestres que me inspiraram no caminho do aprender.

Àqueles que me proporcionaram os primeiros contatos com o Direito Tributário e me demonstraram pelo exemplo o caminho da excelência: Marcos Pons e Thales Stucky.

À esta força superior cujo nome ou forma desconheço, mas que insistentemente me coloca no caminho certo.

*Et, finalement, à ma chère Caroline, pour tout le support, la patience et l'amour avec lesquelles elle s'est occupée de moi pendant que je me dediais à cet étude*

## RESUMO

O presente estudo tem como escopo analisar o sistema constitucional brasileiro sob a perspectiva da dogmática, a fim de determinar em que termos podem os contribuintes praticar elisão fiscal, entendida esta como a opção por determinada forma negocial em detrimento de outra com efeito econômico equivalente com o intuito preponderante de economizar tributos. Para tanto, serão definidos os conceitos de elisão, de fraude fiscal e de simulação, a fim de delimitar o objeto de estudo. Em um segundo momento, serão analisados os principais postulados constitucionais aplicáveis à espécie a fim de verificar se a elisão fiscal nos termos definidos acima tem guarida na Constituição Federal. Para isso, serão examinados os conceitos atribuídos pela doutrina à legalidade e à capacidade contributiva, verificando de que forma estes postulados interagem entre si em cada uma das propostas doutrinárias que abordam o tema do planejamento tributário. Após, buscando um ponto de partida comum para dissecar a questão, será estudado o tema sob a ótica da teoria das normas e das espécies normativas, inferindo como legalidade e capacidade contributiva se auto-limitam e como contribuem entre si para a definição de seus conteúdos. Por fim com lastro nas conclusões obtidas, se passará ao exame das teorias que negam a legitimidade da elisão fiscal, tais como a do abuso de direito e a da fraude à lei, terminando por definir um direito ao planejamento tributário sob a ótica constitucional.

Palavras-chave: Liberdade. Legalidade. Capacidade Contributiva. Elisão Fiscal. Planejamento Tributário. Regras. Princípios.

## ABSTRACT

The scope of this monograph is to analyze the Brazilian Constitution from the dogmatic perspective, aiming to verify under which conditions taxpayers can do tax avoidance, the last considered as the choice between two business possibilities of similar economic effects motivated by a predominant purpose of saving taxes. To achieve this goal, it will be defined the concepts of tax avoidance, tax evasion and sham transactions. In a second moment, the main constitutional principles applicable to the tax avoidance will be analyzed with the goal of define if the Brazilian constitution allows such practice. To reach this understanding, the concepts assigned by Brazilian doctrine to *legality* and *ability to contribute* will be enumerated, examining how this principles interact in each doctrinal proposition. In a third moment, in order to find a common starting point to exam the issue, both postulates will be approached under the theory of norms and principles, elucidating how legality and ability to contribute interact and self-limit themselves in the Brazilian constitution system. Finally, based in the conclusions obtained along the study, the theories that deny the possibility of practicing tax avoidance will be examined, aiming to conclude if there is in Brazilian constitutional law a right to avoid taxes in terms mentioned above.

Keyword: Freedom. Legality. Ability to Contribute. Tax Avoidance. Tax Planning. Rules. Principles.

## SUMÁRIO

I – INTRODUÇÃO	8
II - DELIMITAÇÃO DO TEMA	10
II.1 - Noções Preliminares	10
II.2 - O Conceito de Evasão Fiscal	12
I.2.1 - O Conceito de Fraude Fiscal	14
II.2.2 - O Conceito de Simulação	17
II.2.3 - Outras hipóteses excluídas do presente estudo	24
II.3 - Sumarização	27
III - LEGALIDADE X CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	28
III.1 - As duas correntes predominantes a respeito do planejamento fiscal e suas nuances	28
III.2 - Legalidade e Tipicidade Cerrada permitem a elisão fiscal	29
III.2.1 - O conteúdo da Legalidade e da Tipicidade Cerrada sob este enfoque	29
III.2.2 - Consequências da Legalidade Estrita e da Tipicidade Cerrada - A legitimidade da Elisão e sua interação face a Capacidade Contributiva	33
III.3 - Capacidade Contributiva e Solidariedade restringem a elisão fiscal	37
III.3.1 - O conteúdo da Capacidade Contributiva sob este enfoque	42
III.3.2 - Consequências da Eficácia Positiva da Capacidade Contributiva - As limitações à elisão fiscal	48
IV - AS RELAÇÕES ENTRE A LEGALIDADE E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	51
IV.1 - A distinção entre princípios e regras	51
IV.2 - Evolução teórica até a proposta de Ronald Dworkin	52
IV.3 - A teoria dos princípios de Robert Alexy	54
IV.4 - A teoria dos princípios de Humberto Ávila	57
IV.4.1 - Distinção entre princípios e regras	57
IV.4.2 - Os efeitos dos princípios e das regras	60
V - O DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	64
V.1 - Definição da Legalidade e da Capacidade Contributiva na Constituição Federal	64
V.2 - Reformulação das teorias do abuso de direito e da fraude à lei	70
V.2.1 - O abuso de direito sob a perspectiva da legalidade estrita	71
V.2.2 - A fraude à lei sob a perspectiva da legalidade estrita	75
V.3 - O Direito ao Planejamento Tributário e as diretrizes para sua análise pela fiscalização	76
VI – CONCLUSÃO	78
VII – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	79

## I - INTRODUÇÃO

"A liberdade individual de os particulares se organizarem e contratarem do modo menos oneroso do ponto de vista fiscal é um dos temas mais nobres do Direito Tributário, intimamente ligado, como está, às garantias constitucionais que visam a proteger e que consistem nos princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.<sup>1</sup>"

"Trata-se de tema que diz respeito ao relacionamento entre contribuintes e Estado à luz dos princípios e objetivos que a Constituição consagra. Neste momento, assumem particular relevância os princípios da solidariedade social e da capacidade contributiva e a preocupação com a máxima eficácia possível dos preceitos constitucionais.<sup>2</sup>"

As duas posições acima refletem bem a temática do presente estudo. A polarização das mesmas, a sua relevância. Não é de hoje que os contribuintes buscam pagar menos impostos, estruturando seus negócios jurídicos e direcionando seus atos não somente para otimizar seus resultados mercadológicos, mas também para reduzir a carga tributária incidente sobre suas operações<sup>3</sup>. Dizia DUVERGER<sup>4</sup> que "*comme une anguille le contribuable glisse entre les mailles du filet législatif*". Com efeito, seria ingenuidade desconsiderar que a variável tributária faz parte da grande maioria das tomadas de decisão dos contribuintes, desde o mais singelo planejamento de despesas médicas e escolares pela família de classe-média que visa a as deduzir da base de cálculo do imposto de renda até bilionárias operações societárias entre conglomerados multinacionais, estruturadas de modo a atingir o mesmo fim.

---

<sup>1</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. Editora Dialética. São Paulo, 2001, pg. 13.

<sup>2</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. Editora Dialética, São Paulo, 2004, Carta ao Leitor.

<sup>3</sup> FURIO BOSELLO, *apud* GRECO, Marco Aurélio, *op. cit.*, pg. 109, expõe caso relatado pelo glosador medieval TOLO DE SASSOFERRATO, que viveu entre 1320 e 1360. Conta que determinada comuna medieval passou a cobrar taxa de todos os mercadores que negociavam em sua praça central, em contrapartida ao uso do solo. Alguns caçadores que iam para o mercado passaram a carregá-las nos braços e oferecê-las aos passantes, fugindo assim à aplicação da taxa, *in* **L'elusione fiscale nell'esperienza europea**, coordenado por ADRIANO DI PIETRO, Giuffrè, Milao, 1999, pg.1.

<sup>4</sup> SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2ª ed., Editora Bushatsky. São Paulo, 1977, Prefácio.

A questão se mostra ainda decisiva para a solução de um sem número de controvérsias fiscais originárias de autuações aos contribuintes pelas autoridades administrativas mediante reclassificação ou desconsideração das formas negociais adotadas, seja com fulcro na teoria da simulação, da fraude à lei ou do abuso de direito, apenas para mencionar as mais importantes.

Por estes motivos, o tema mostra-se de suma relevância e não é, evidentemente, exclusividade brasileira, assumindo feições diversas ao redor do mundo. Parece, no entanto, que não há no país resposta definitiva ao seguinte questionamento: podem os contribuintes optar entre um negócio jurídico "a" em detrimento de um negócio jurídico "b" com maior carga tributária, mas com efeitos econômicos semelhantes, tendo como motivação exclusiva desta escolha pagar menos tributos? Há direito a efetuar planejamento tributário nestes termos? Eis o cerne da análise que passaremos a desenvolver neste trabalho.

A contenda suscita argumentos oriundos dos enfoques mais variados: morais, sociológicos, econômicos, políticos, apenas para mencionar alguns dentre tantos. Ateremos-nos aos aspectos jurídicos do problema sob o enfoque da dogmática, não tendo esta investigação a pretensão de esgotar o assunto, mas de analisar os preceitos constitucionais aplicáveis à espécie e às conclusões jurisprudenciais e doutrinárias pertinentes que enfrentaram a referida pergunta. Limitar a discussão ao caráter jurídico visa ainda a evitar a incursão em subjetivismos relacionados às demais perspectivas, concentrando-se nos aspectos mais científicos da problemática.

Em suma, o debate parece cingir-se a um confronto aparente de normas constitucionais: de um lado, a legalidade e a tipicidade cerrada; de outro, a capacidade contributiva e a solidariedade social. A falta de adjetivação das normas mencionadas foi proposital: classificá-las como princípios ou regras é objetivo a ser atingido no decorrer deste trabalho, sendo instrumento indispensável para fundamentar uma conclusão sobre a possibilidade ou não de se efetuar um planejamento tributário nos termos referidos.

Neste sentido, iniciaremos pela delimitação do tema, demonstrando na primeira parte do trabalho quais assuntos pertinentes estão excluídos deste estudo, fazendo análise do conceito de simulação fiscal, fraude, condutas incentivadas e de propósito negocial. Após, restringido o campo de apreciação, passaremos a expor as posições doutrinárias

que buscaram responder ao questionamento objeto do trabalho, indicando suas conclusões e respectivas fundamentações.

Em um terceiro momento, procuraremos evidenciar a natureza das normas constitucionais aparentemente conflitantes, com o intuito de verificar como interagem entre si e quais são os efeitos resultantes desta interação. Para tanto, trabalharemos a distinção conferida pela doutrina às regras e aos princípios, em busca do conteúdo da legalidade e da capacidade contributiva, bem como de sua correlação e dos efeitos que exercem no ordenamento jurídico haja vista esta interação.

Por fim, de posse das definições do tipo normativo dos preceitos aplicáveis, definiremos em que termos há ou não o direito a praticar a elisão fiscal, dissecando posteriormente as bases das doutrinas da fraude à lei e do abuso de direito, no intuito de certificar se estas têm aplicabilidade no ordenamento jurídico brasileiro e em que termos se aplicariam à luz da Constituição Federal.

## **II - DELIMITAÇÃO DO TEMA**

### **II.1 - Noções Preliminares**

À questão de definir os limites da liberdade de auto-organização impõe-se preliminarmente uma incursão em águas mais pacíficas desta tormenta jurídica; é preciso primeiro retirar os excessos para que fique claro exatamente o que resta a examinar, permitindo assim adentrar no âmago da proposição. Neste comento, as mais opostas linhas doutrinárias tem concordado que certas hipóteses não caracterizam planejamento tributário legítimo, já que as atitudes dos contribuintes ou são contrárias a proibição expressa do ordenamento, sendo, portanto, manifestamente fraudulentas; ou adotam conduta induzida pelo ordenamento, não configurando planejamento, mas simples subsunção à hipótese legal mais favorável outorgada e desejada expressamente pela legislação; ou são hipóteses de simulação, onde o que conta é o fato gerador efetivamente ocorrido, e não aquele que é aparente no negócio simulado.

Planejamento tributário é entendido, portanto, como "*o processo de escolha de ação ou omissão lícita, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, que vise,*

*direta ou indiretamente, economia de tributos*<sup>5</sup>”. Esta conceituação, todavia, não representa unanimidade, tendo boa parte dos autores, quando definem o planejamento tributário nos termos acima, quais sejam, volitivo, lícito, não simulado e com o intuito de economizar tributos, chamado o fenômeno de *elisão fiscal*. Vamos adotar doravante os conceitos sugeridos por SAMPAIO DÓRIA, que são os mais utilizados pela doutrina que trata do assunto, nos termos que seguem:

"Reservamos os termos *fraude* e *evasão* para exprimir a ação tendente a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo devido, e os de *elisão* ou *economia* (*Steuerersparung*) fiscal para a ação tendente a evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do próprio fato gerador.<sup>6</sup>"

A definição acima deixa transparecer, de certa forma, a opinião do autor a respeito do tema. No seu entendimento, elisão fiscal revela-se quando o contribuinte, através de conduta lícita e não simulada anterior à ocorrência do fato gerador, evita a hipótese de incidência não desejada, incidindo em menor carga tributária. Com efeito, esta elisão não pode ter caráter ilícito, sob pena de estar o ordenamento legitimando situação que por outra norma é expressamente vedada, em flagrante incoerência normativa.

Já o requisito de ausência de simulação diz respeito, como demonstraremos a seguir, à vedação de ocultação dos elementos essenciais do fato gerador que impeça as autoridades fiscais, por exemplo, de conhecer dos fatos que configuram ocorrência da hipótese de incidência.

Por fim, o requisito de anterioridade ao fato gerador é o mais lógico e incontestado, tendo em vista que "planejamento" e "posterior" quando dizem respeito a fatos passados e contradição até mesmo gramatical, o sendo em muito maior medida no campo jurídico.

Do exposto acima, entende-se que hipóteses evitadas de ilicitude (*contra legem*), de simulação (com intuito fraudulento) ou posteriores à ocorrência do fato gerador

---

<sup>5</sup> MALKOWSKI, Almir. **Planejamento Tributário e a Questão da Elisão Fiscal**. Editora de Direito. São Paulo, 2000, pg. 22.

<sup>6</sup> *Op. cit.*, pg. 46.

(ineficazes), não configuram legítimos planejamentos, classificando-se como evasão fiscal.<sup>7</sup>

Posto desta maneira, o problema parece simples. Entretanto, alguns questionamentos mais complexos se colocam de imediato, entre eles: Tomando-se em conta a imensidão do ordenamento jurídico e das normas de maior ou menor cogência que lhe compõem, a ilicitude que contamina o planejamento fiscal é qualquer ilicitude ou algum tipo de ilicitude específica? Qual o conceito de negócio jurídico simulado e quais seus efeitos fiscais? Rapidamente percebemos as nuances que merecem uma atenção mais apurada na distinção entre elisão e evasão que ora procuramos consolidar. Vamos a elas.

## II.2 - O Conceito de Evasão Fiscal

Evasão, na conceituação adotada no capítulo anterior, traz consigo a noção de ilicitude da conduta do contribuinte, em oposição à elisão, que seria lícita. Parece óbvio que se a obtenção de menor carga tributária se deu através de violação frontal à proibição expressa do ordenamento, este benefício não merece prevalecer.

Assim preceitua SAMPAIO DÓRIA, fazendo distinção mais apurada entre a evasão e a elisão:

"Na evasão ilícita, ou fraude em sentido genérico, atinge-se o resultado econômico colimado mas, a meio caminho de sua exteriorização efetiva ou após esta, o contribuinte se vale de artifício doloso para, distorcendo-a, produzir as consequências tributárias acima indicadas, afastando-se daquelas que, segundo a lei, tal realidade econômica, assim juridicamente revestida, deveria provocar.

Na evasão legítima, ou *stricto sensu*, que melhor soaria como elisão ou economia fiscal, o agente visa a certo resultado econômico mas, para elidir ou minorar a obrigação fiscal que lhe está legalmente correlata, busca, por instrumentos sempre lícitos, outra forma de exteriorização daquele resultado dentro do feixe de alternativas válidas que a lei lhe ofereça, prevendo não raro, para fenômenos econômicos substancialmente análogos, regimes tributários diferentes, desde que diferentes as roupagens jurídicas que o revestem.<sup>8</sup>"

---

<sup>7</sup> Adotam este critério também Gilberto de Ulhoa Canto em: **Evasão e elisão fiscais, um tema atual**. Revista de Direito Tributário n°63. Ed. Malheiros, pg. 188; e Hermes Marcelo Huck em **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. Ed. Saraiva. São Paulo, 1997, pgs. 326/327.

<sup>8</sup> *Op. cit.*, pg. 39.

Não obstante a precisão da definição acima, cabe investigar nos conceitos fundamentais que caracterizam a evasão especialmente qual o tipo de ilicitude que contamina o planejamento. Seria o simples fato de configurar o negócio jurídico ilícito civil suficiente para tornar ilegítima a elisão? Seria preciso ilicitude penal para que o ordenamento não lhe desse guarida? Que parte do negócio jurídico deve estar acometida de tal ilicitude para configurar violação suficiente a afastar a elisão?

GRECO<sup>9</sup> procurou responder a estes questionamentos, de certa forma também revelando nas entrelinhas seu entendimento sobre o assunto:

"Como sempre lembrado, não se pode esquecer que o debate aqui desenvolvido não se apóia em linhas divisórias nítidas, mas em faixas que podem ter maior ou menor amplitude; por isso nunca serão linhas absolutamente precisas como o fio de uma navalha.

Assim, ao mencionar 'ilícito' estou me referindo - grosso modo - às hipóteses de violação a preceitos do ordenamento que configurem 'infrações', vistas no sentido mais simples de descumprimento de um dever jurídico ou violação de um direito atribuído a outrem.

Ocorre que o descumprimento de deveres jurídicos abrange várias hipóteses distintas. (...)

A primeira hipótese é a do ilícito penal. (...) Lembre-se - como dito acima - que o planejamento ou a elisão estão protegidos pelo ordenamento; sendo assim, a mais grave agressão ao ordenamento, a ponto de ensejar reação que pode levar à privação da liberdade, não pode, por vias diretas ou transversas, resultar legitimada e protegida pelo ordenamento."

A seguir, o autor conceitua, como outras duas espécies de ilícito que descaracterizam a elisão legítima, o ilícito civil, na forma dos arts. 186 a 188 do Código Civil, e os ilícitos tributários<sup>10</sup>. Com base nesta hipótese é que surgiram as teorias da fraude à lei e do abuso de direito, cujo exame faremos em momento oportuno. Por hora nos ateremos ao primeiro aspecto, qual seja, a fraude evidente, quase sempre conectada a tutela punitiva do Estado, seja na esfera penal ou na administrativa. Não restam dúvidas, neste aspecto, que o afastamento da hipótese de incidência por meio doloso proibido pelo ordenamento não pode prosperar, anulando-se assim os efeitos positivos dele decorrentes, conforme se passa a expor.

---

<sup>9</sup> *Op. cit.*, pg. 79.

<sup>10</sup> *Op. cit.*, pgs. 80/81.

### I.2.1 - O Conceito de Fraude Fiscal

A fraude que trataremos neste capítulo diz respeito à fraude de viés penal, distinta da fraude à lei disciplinada no artigo 166, VI do Código Civil<sup>11</sup>, que será tratada em capítulo posterior. O conceito ora examinado é o mesmo contido no artigo 149, VII do Código Tributário Nacional<sup>12</sup>, qual seja, a fraude que autoriza o lançamento de ofício por parte das autoridades fiscais na hipótese em que o "sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação". A fraude ali referida deita raízes na fraude penal, cuja conceituação deve estar lastreada em evidente *dolus malus*, a exemplo da hipótese dada pelo art. 171 do Código Penal<sup>13</sup>, em que fraude é vista como meio arditoso para obter vantagem ilícita. Quais seriam então os requisitos para configuração deste tipo de fraude?

O artigo 44 da Lei n° 9.430/96, que estipula as multas por infração à legislação tributária, ao tratar das multas majoradas em seu §1º, dispõe o seguinte:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

<sup>11</sup> Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

I - celebrado por pessoa absolutamente incapaz;

II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;

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

IV - não revestir a forma prescrita em lei;

V - for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade;

**VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;**

VII - a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.

<sup>12</sup> O conceito também aparece no art. 150, §4 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (Grifei)

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, **fraude** ou simulação. (Grifei)

<sup>13</sup> Art. 171 - Obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, ardil, ou qualquer outro meio fraudulento:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

O dispositivo já parece indicar, ao afirmar que a aplicação de multa majorada se dá independentemente das sanções penais e administrativas, que em boa parte das situações os suportes fáticos desta norma e daquelas que justificam a aplicação de sanção penal irão coincidir. Ademais, conforme explicitado pelo §1º do referido artigo, cumprirá observar os parâmetros erigidos pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, quais sejam:

"Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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

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

XAVIER<sup>14</sup> enumera os critérios para aplicação dos preceitos acima da seguinte forma, dividindo-os em três:

"O primeiro requisito subjetivo consistente no fim da conduta comissiva ou omissiva: reduzir o montante do imposto devido, evitar ou diferir o seu pagamento.

O segundo é também um requisito subjetivo: a intencionalidade fraudulenta consiste no caráter doloso da ação ou omissão. A redução, evitação ou diferimento do tributo só configura um evento ou resultado

---

<sup>14</sup> *Op. cit.*, pgs.78/79

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 do prejuízo ao Fisco: impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou excluir ou modificar as suas características essenciais."

O próprio autor adverte, no entanto, que este terceiro requisito deve ser visto com cautela, para não inviabilizar a possibilidade de qualquer planejamento tributário legítimo. Este tema é melhor desenvolvido por GRECO<sup>15</sup>, que discrimina com propriedade o alcance do art. 72 da Lei nº 4.502/64:

"Aqui está o fulcro do debate que permite identificar o sentido e alcance do artigo 72 da Lei nº 4.502/64. Trata-se de identificar a existência do processo formativo do fato gerador legalmente previsto.

Ou seja, se estiver em curso o processo formativo do fato gerador, vale dizer, tiverem sido realizados atos que, substancialmente, representem o núcleo da definição do fato gerador, de modo que a sua ocorrência seja mera etapa subsequente, e quase que inexorável, a introdução pelo contribuinte (ou outrem) de atos ou omissões que não permitam o aperfeiçoamento daquele fato gerador que iria ocorrer, configura hipótese do artigo 72 da Lei nº 4.502/64. (...)

Por outro lado, a segunda parte do artigo 72, ao se referir a 'excluir ou modificar' as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou evitar ou diferir o seu pagamento, está claramente prevendo condutas que se realizam depois da ocorrência do fato gerador, pois só é possível excluir ou modificar 'características' de algo que já exista."

Um claro exemplo de hipótese que configura ilícito penal e cujas consequências tributárias que lhe sejam oriundas devem ser repelidas são as famigeradas "notas fiscais calçadas". Como é notório, os documentos fiscais emitidos pelos contribuintes são reproduzidos em diversas vias, sendo uma destinada ao contribuinte, uma ao Fisco, uma ao comprador, etc. No caso das notas calçadas, o contribuinte do ICMS, por exemplo, declara na nota fiscal que servirá de base para a sua escrituração fiscal um valor de ICMS devido na operação menor do que aquele indicado na via que acompanha as mercadorias em trânsito. Assim, por exemplo, se vendeu determinada mercadoria a R\$ 100,00 sob a

---

<sup>15</sup> *Op. cit.*, pgs. 234/235.

alíquota de 17%, declara na nota escritural somente R\$ 80,00 para o valor da mesma, limitando-se a recolher R\$ 13,60 de ICMS ao invés de recolher R\$ 17,00, tendo recebido R\$ 20,00 livre de tributação.

A referida conduta é tipificada como crime contra a ordem tributária, nos termos do art. 1º da Lei 8.137/90, *in verbis*:

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

[...]

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;"

Por conseguinte, o benefício obtido pela redução penalmente ilícita deve ser extirpado, dando espaço ao lançamento de ofício da diferença a recolher com incidência de multa, inclusive, nos termos do art. 166, VI do CTN.

Estruturada a hipótese de fraude manifesta, sendo aquela conduta dolosa repelida pelas normas de feição tipicamente punitiva, passaremos agora a analisar outro caso que contamina a legitimidade do planejamento tributário, por um vício que acarreta civilmente a nulidade do negócio jurídico, mas no campo fiscal possibilita a desconsideração do negócio praticado e a tributação do negócio jurídico realmente pactuado: a simulação.

## II.2.2 - O Conceito de Simulação

FERRARA<sup>16</sup> enumera os elementos essenciais do negócio simulado, estabelecendo que deve haver uma divergência intencional entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), um acordo simulatório (*pactum simulationis*) e o intuito de enganar terceiros.

---

<sup>16</sup> FERRARA, Francesco. **A simulação dos negócios jurídicos**. Edição brasileira. Ed. Red Livros. Campinas, 1999, pg. 52.

Há diversas nuances no conceito de simulação, destacando-se a da simulação absoluta, sendo aquela declaração falsa que não possui nenhum substrato fático, e a simulação relativa, em que há negócio efetivamente pactuado, mas diverso do aparente<sup>17</sup>.

A simulação tem seu conceito civil dado pelo artigo 167 do Código Civil<sup>18</sup>, havendo, todavia, controvérsia acerca da questão de saber se as hipóteses de simulação estão adstritas àquelas mencionadas em seus incisos ou compreendem outras em que haja divergência entre vontade real e aparente<sup>19</sup>. Considerando o teor do art. 109 do CTN, que estabelece que "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", conclui-se que as leis tributárias não estão adstritas em todos os termos às determinações da lei civil, podendo atribuir inclusive efeitos distintos do que os atribuídos aos seus institutos.

Neste sentido, verifica-se que a simulação para efeitos fiscais<sup>20</sup> constata-se quando há "atos com a intenção de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária", conforme a letra do art. 116 do CTN:

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

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

<sup>17</sup> Para uma análise mais detalhada das espécies de simulação ver XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, pgs. 52 a 55.

<sup>18</sup> Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

<sup>19</sup> Diversos são os debates a respeito do alcance da simulação e suas intersecções com as figuras do abuso de direito e a fraude à lei. Para uma análise mais aprofundada, GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, pgs. 239/249.

<sup>20</sup> A doutrina francesa impõe como condição a configuração de simulação fiscal a finalidade de prejudicar o Fisco. Vide FOUCARDE, *De la simulation en Droit Civil et en Droit Fiscal*, Nancy, 1887; ROCHET, *La simulation en Droit Civil et en Droit Fiscal*, Paris, 1937, *apud* XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, pg. 53.

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

XAVIER<sup>21</sup> detalha a interpretação da norma supramencionada, identificando três hipóteses típicas de simulação: a que diz respeito ao fato gerador; a que diz respeito à base de cálculo; e a referente a outros elementos da obrigação tributária, lecionando que no tocante ao fato gerador, a simulação é necessariamente relativa, uma vez que a vontade real das partes é a realização do ato ou negócio jurídico tipificado na lei como fato constitutivo da obrigação tributária. Logo, para enganar ou prejudicar o Fisco, os autores do negócio real se veriam forçados a dissimulá-lo, a ocultá-lo, a encobri-lo sob as vestes de um negócio aparente que não corresponde à vontade real e cuja natureza é distinta do negócio jurídico tipificado como fato gerador. Exemplifica com os seguintes casos: se a lei fiscal tributa por qualquer forma o mútuo, os simuladores aparentam uma doação, pactuando paralelamente, às ocultas, contra-declaração pela qual o donatário aparente se obriga a restituir os valores aparentemente doados. Se a lei fiscal tributa a doação por alíquota superior à da compra e venda, os simuladores ostentam às claras uma compra e venda, combinando na sombra o perdão da dívida de preço.

No que diz respeito à base de cálculo, ensina que a simulação tanto pode ser relativa quanto absoluta, visando à redução ou anulação do aspecto quantitativo da obrigação tributária, usando como exemplo típico de simulação relativa aquela na qual os simuladores ostentam um preço inferior àquele que efetivamente pretendem e que será efetivamente pago por meios ocultos. Assim, define que a expressão "dissimulação da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária" deve ser interpretada em sentido amplo, de modo a abranger a ocorrência do fenômeno simulatório em qualquer elemento da obrigação, de modo que a expressão "natureza" abranja não apenas a sua qualificação jurídica, mas qualquer aspecto relevante da sua identidade.

---

<sup>21</sup> *Op. cit.*, pgs. 56/58.

Na concepção de ÁVILA<sup>22</sup>, a elisão estaria também limitada pelo abuso de forma, entendido este como desnaturação dos elementos essenciais do negócio típico. Assim, realizar uma compra e venda de carro de R\$ 100.000,00 pelo valor de R\$ 10,00 desfiguraria sobremaneira a operação, configurando abuso. Adverte o autor, no entanto, que em não havendo alteração desproporcional dos elementos essenciais do negócio típico, ou sendo a “desnaturação” atinente a elemento não-essencial do mesmo, não há falar em abuso de forma, sendo garantido ao contribuinte escolher o negócio que proporcione tributação inferior. Este conceito acaba se confundindo, de certa forma, com os conceitos de simulação, pois para abusar também há necessidade da intenção, do intuito de simular.

Vale lembrar que a definição da simulação no âmbito fiscal conduz a um debate assaz extenso, pelo que nos ateremos aos conceitos ora expostos. Não parece ter o Código Tributário Nacional adotado concepção diversa da acima ilustrada, que claramente impõe a existência do intuito de fraudar para configurar a simulação. Há outras propostas em sentido mais amplo<sup>23</sup>, que por muitas vezes acabam por misturar a questão da simulação com a questão da interpretação das normas, na medida em que não se trataria de demonstrar a conduta dolosa do contribuinte para verificar a ocorrência de simulação, mas tão somente proceder-se reconfiguração do fato a sua realidade supostamente subjacente para verificar que houve a ocorrência do fato gerador, apesar de tratar-se de negócio substancialmente diverso da hipótese de incidência delineada na norma. Esta idéia diz mais respeito ao grau de certeza e determinabilidade desejado pela legalidade do que ao próprio conceito de simulação, pelo que o analisaremos posteriormente quando trataremos deste postulado.

Tampouco cumprirá verificar aprofundadamente em que momento poderá ocorrer a simulação, visto que o negócio aparente pode constituir-se antes, durante ou depois de ocorrido o fato gerador. Se ocorrido durante ou depois, será ineficaz, a teor do Parágrafo Único do art. 116 do CTN. Se anterior, só constituirá simulação quando ocorrerem seus

---

<sup>22</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. **Planejamento Tributário**. Revista dos Tribunais n° 98, Malheiros, São Paulo, pg. 83.

<sup>23</sup> "Além disso, surge outra pergunta no sentido de saber qual o núcleo do perfil consagrado no Código Civil. Será que o núcleo é a idéia de *artificio*? Ou a idéia de irrealidade? Ou de inadequação? Se for sustentada uma visão rígida do conceito de simulação, pode-se chegar a um beco sem saída, pois ainda que o ato seja 'artificioso', mas se for um único ato real, não se configuraria hipótese de simulação do Código Civil e o Fisco não poderia objetá-lo com base nesta noção" GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, pg. 246.

efeitos ou ainda quando celebrado o negócio que lhe seria subjacente, sob pena de ser mera declaração falsa sem efeito tributário algum.

Cabe referir ainda que o art. 116 do CTN, em uma análise dogmática preliminar, sem adentrar nas questões constitucionais atinentes à legalidade e à capacidade contributiva, não é, por si próprio, cláusula antielisão, no sentido de tipo aberto que possibilitaria à fiscalização afastar os efeitos de negócios de caráter elisivo<sup>24</sup>. Pelo contrário, configura tão somente cláusula anti-simulação, como advogam MARTINS e MENEZES<sup>25</sup>, ao afirmarem que a verdadeira cláusula geral antielisiva não atua só domínio dos atos simulados ou dissimulados (*sham transactions*), mas no dos atos verdadeiros não previstos na norma tributária, mas produtores de efeitos econômicos equivalentes (*avoidance transactions*), realizando a tributação de tais atos verdadeiros por analogia

Em suma, não é considerada elisão legítima aquela redução de carga tributária obtida pela simulação de um dos elementos essenciais da hipótese de incidência. Note-se, ainda, que em muitos casos a simulação coincidirá com a fraude fiscal nos termos expostos no capítulo anterior. Ocorrendo simulação, o Fisco poderá desconsiderar o negócio aparente e tributar o negócio verdadeiramente pactuado pelas partes.<sup>26</sup> Valendo-se da lição de GOMES DE SOUZA<sup>27</sup>, podemos considerar que a diferença entre a economia de imposto e a evasão se resolve com a pesquisa para determinar se os atos ou negócios praticados evitaram a ocorrência do fato gerador (elisão) ou se eles ocultaram o fato gerador ocorrido (simulação).

Este também é o sentido que a jurisprudência pátria dá à simulação, conforme se infere do seguinte acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região:

---

<sup>24</sup> A título de exemplo de cláusula antielisão, o art. 38, n° 2 da Lei Geral Tributária portuguesa estatui que "são ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação de impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos".

<sup>25</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva/MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão fiscal**. Revista Dialética de Direito Tributário n° 63, 2000, pg. 171.

<sup>26</sup> Houve, quando da instituição da Lei Complementar 104/01, que inseriu o Parágrafo Único no art. 116 do CTN, discussão se seria norma de eficácia contida ou limitada, haja vista seu dispositivo que determina que a desconsideração dos negócios dissimulados se dará "observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária". Prosperou a tese de sua aplicabilidade imediata, mormente apoiada no disposto no §4° do art. 150 do CTN.

<sup>27</sup> GOMES DE SOUZA, Rubens, *apud* PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e o Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 6ª ed. Livraria do Advogado: ESMAFE, Porto Alegre, 2004, pg. 899.

"CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PAGAMENTO A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO DE LUCROS. CONDUTA EM DESCOMPASSO COM O CONTRATO SOCIAL DA EMPRESA. DISSIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO PELO FISCO. POSSIBILIDADE.

1. Há descompasso entre a conduta da empresa e aquilo que se encontrava previsto em seu próprio contrato social, o que evidencia a ocorrência de dissimulação, isto é, a prática de um ato (o pagamento de *pro labore*) foi ocultada pela aparência de outro (distribuição antecipada mensal de lucros).

2. Possível ao Fisco, portanto, desconsiderar o ato dissimulado e considerar, para fins de tributação, o ato que se dissimulou. Trata-se de medida de repressão à evasão fiscal, que consiste na utilização de meios ilícitos (no caso, simulação) para evitar a tributação incidente, repressão esta que já poderia ser feita mesmo sem a autorização do art. 116, parágrafo único, do CTN, com base no art. 149, VII, do CTN e também com fulcro no Código Civil, que determina a nulidade (relativa, no CC/16, e absoluta, no CC/02) dos atos simulados.

3. Não se trata de exigência de tributo com base em analogia (art. 108, §1º, CTN), pois o tributo, no caso, incide sobre fato gerador efetivamente ocorrido, conforme previsto em lei, porém dissimulado. Destarte, o próprio princípio da legalidade, dentro da consideração de que a relação jurídica tributária é *ex lege*, determina o lançamento nessa hipótese. (...)"

(TRF2, Quarta Turma Especializada. Apelação Cível 2002.51.01.022577-3. Relator Juiz Federal Convocado Antonio Henrique Correa da Silva. DJU 07/10/2009)

No acórdão referido o relator, ao analisar a hipótese dos autos, constatou ter havido pagamento de pró-labore disfarçado de distribuição de lucros, apropriando-se dos seguintes critérios:

"Entendo, nos mesmos moldes que a sentença, que não houve, no caso, antecipação dos lucros, mas sim pagamento de *pro labore* ao administrador, porém sob a roupagem de antecipação dos lucros. Com efeito, essa a conclusão que se tem a partir dos elementos dos autos, pois, conforme justifica a fiscalização, apesar de constar no contrato social a possibilidade de retirada mensal, a título de *pro labore*, pelo sócio-administrador (cláusula quarta do contrato social, fls. 18/20), essa retirada não foi feita; e, apesar de constar que a distribuição dos lucros seria feita a partir do balanço patrimonial, levantado anualmente, a empresa alega que os pagamentos mensais feitos ao sócio-administrador deram-se a esse título. (...)

A ausência de prévia apuração contábil e a relativa constância dos valores pagos apontam, ao revés, para o recebimento de pró-labore, que o autor, na inicial, afirma "nunca" ter percebido (fls. 06), embora autorizado expressamente pelo contrato social. "

Neste mesmo sentido, corroborando o que foi acima esposado, o Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região manteve a desconsideração de negócio simulado, tendo em vista que tratava a hipótese de contabilidade paralela à contabilidade oficial, sendo que parte considerável da renda apurada pela empresa era omitida. Neste caso, o substrato real do negócio jurídico divergia do aparente, havendo intenção das partes em assim fazer, configurando caso típico de simulação, conforme se infere da ementa abaixo colacionada:

"TRIBUTÁRIO. PARCERIA AGRÍCOLA. SIMULAÇÃO. SONEGAÇÃO FISCAL. INTUITO DE FRAUDE. APARÊNCIA LEGAL. DESCONSIDERAÇÃO. CONFIGURAÇÃO DE RELAÇÃO TRABALHISTA. CONTABILIDADE DA EMPRESA. CONTABILIDADE PARALELA DOS PARCEIROS (CAIXA 2). CONSOLIDAÇÃO DA ESCRITA FISCAL. POSSIBILIDADE. APURAÇÃO DOS TRIBUTOS PELO LUCRO REAL. ARBITRAMENTO. AFASTAMENTO.

1. O relatório fiscal do Auto de infração concluiu pela **existência de contabilidade paralela** (Caixa 2), prestando-se a evidenciar a prática de diversas fraudes na escrituração contábil da autora, desconsiderando parte substancial de sua receita, que atribuiu a terceiros, os intitulados parceiros rurais pessoas físicas.

2. O Fisco buscou demonstrar a **simulação pela contradição entre a aparência do ato jurídico e a realidade, reveladora de relação jurídica diversa da aparente, oculta pelos contratos, alguns verbais segundo os depoimentos de seis parceiros rurais na fase inquisitória do procedimento administrativo.**

3. A omissão da autora em reinquirir na esfera judicial os pseudo parceiros ouvidos na via administrativa, sem seu acompanhamento, revela ausência de interesse em aclarar os fatos, fazendo prevalecer os atos administrativos que usufruem de presunção de legitimidade.

4. **O único meio de provar a simulação é a partir da análise intrínseca da relação jurídica, abstraindo a forma extrínseca ou, ao menos, perquirindo as contradições existentes entre a forma/aparência e o conteúdo/substância,** os balancetes contábeis em nome dos parceiros e as formalidades dos registros e inscrições em órgãos fiscais, para aquilatar o enquadramento como parceiros rurais, ou, contrariamente, a relação trabalhista. (...)

6. Sob o ponto de vista formal, os contratos de parceria revestem-se de todos os requisitos legais, face os registros e inscrições em órgãos fiscais e a prática de atos típicos de produtor rural apontados pelo Perito do Juízo, mas o Direito do Trabalho é norteado pela primazia da realidade sobre o aspecto formal das relações trabalhistas, em especial quando o trabalho é exercido por camponeses. (...)

8. A evidente ausência de autonomia dos parceiros perante a Companhia não comporta seu enquadramento no Estatuto da Terra, Lei nº 4.504 e Decreto nº 59.566/06 e a relação de direito material entre a empresa/autora e seus falsos parceiros é trabalhista, diante da total dependência - econômica, material, etc - e maquiada autonomia na condução das pseudoparcerias e revela, incidentalmente, a existência de vínculo entre a autora e Previdência Social para fins de incidência das contribuições respectivas.

9. Distinguida a diferença teórica e legal entre a elisão fiscal (diminuição lícita da tributação) da evasão fiscal (ilícito tributário), não há vedação legal à

concomitância do contrato de parceria com o contrato de trabalho, desde que resguardado o objeto de ambos.

10. Caracterizada a evasão pela prática de dolo, fraude ou simulação, não há necessidade de anulação judicial e não se justifica a desconsideração da escrituração contábil e fiscal da empresa autora e o arbitramento do lucro, diante da possibilidade de lançamento tributário de acordo com a categoria jurídica e a norma de tributação pertinentes, com fulcro no art. 149, inciso VII, do CTN..

11. Confirmada a possibilidade de lançamento do tributo pela real base de cálculo tributável, apurável por meio dos elementos contábeis existentes e apresentados à fiscalização e revelada no laudo pericial, nas respostas aos quesitos formulados pelas partes, a possibilidade de consolidação das escritas contábeis da autora e parceiros/empregados para chegar à base de cálculo - lucro real, fator dimensionante da incidência tributária, consagrando a "concretização normativa do princípio da verdade real em matéria tributária" - art. 148 do CTN, nos dizeres do Ministro Teori Albino Zavascki (REsp 549.921-CE), afasta-se por completo o arbitramento adotado pelo Fisco, pois em nenhum momento falou-se em apresentação de documentos falsos ou que a contabilidade paralela não era fidedigna. (...)

(TRF4, Primeira Turma. Apelação/Reexame Necessário nº 2006.71.10.004101-8/RS. Relator Des. Joel Ilan Paciornik. Julgado em 30 de março de 2011 - Grifamos)

Em suma, adotaremos o conceito mais conservador de simulação, a fim de não misturá-lo com outras teses de afastamento da elisão que envolvem interpretação dos fatos ocorridos sob o manto da hipótese de incidência. Em assim sendo, por simulação se entenderá a conduta intencional que visa a dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, a fim de escondê-los das autoridades fiscais que poderiam em condições normais verificá-los para fins tributação.

### **II.2.3 - Outras hipóteses excluídas do presente estudo**

Por ora, nos ocupamos em demonstrar que algumas hipóteses de configuração dos negócios dos contribuintes de modo a reduzir a carga tributária incidente sobre estes não configuram legítima elisão fiscal, mas evasão, pois eivados de uma determinada ilicitude que afronta diretamente proibição legal (fraude) ou são contaminados pela simulação. Não obstante, afora estes dois casos detalhados nos capítulos anteriores, algumas hipóteses não configuram elisão fiscal, mas por motivos diversos dos até aqui enumerados.

Como primeiro caso, podemos enunciar as *condutas induzidas* pela legislação. Muitas vezes para atingir uma finalidade extra fiscal de foro constitucional, tal como, por

exemplo, o desenvolvimento das regiões menos favorecidas<sup>28</sup>, são outorgados benefícios fiscais de tamanha vantagem econômica que justificam a instalação de grandes empresas multinacionais em regiões que, por motivos de mercado, talvez nunca viessem a receber tal investimento. O exemplo nacional mais célebre é a Zona Franca de Manaus, instituída pelo Decreto-Lei n° 288/67, ainda em vigor. Por óbvio, não se pode cogitar de contestar a legitimidade de fruição dos referidos benefícios. Primeiramente, porque induzida pela própria lei. Segundo, porque a redução de carga tributária se dá para que haja atendimento de outros fins constitucionais, tão legítimos quanto a capacidade contributiva ou a igualdade tributária. É o caso da maioria das isenções e benefícios fiscais.

Em segundo plano temos as chamadas *opções fiscais*, que dizem respeito à conduta do contribuinte que, em podendo ou não realizar o fato gerador, simplesmente opta por não o fazer, por um juízo de conveniência. É o típico caso da pessoa que deixa de consumir cigarros ante a altíssima tributação de IPI incidente sobre estes, e o conseqüente elevado preço dos mesmos. Em não comprando o produto, não há incidência de tributação, não podendo tal conduta, no entanto, ser considerada elisão. Não é possível equiparar um "fazer semelhante" (planejamento elisivo) com um "não fazer" (opção fiscal). Em linhas gerais, é o que leciona GRECO<sup>29</sup>:

"O primeiro passo no sentido de desbastar a complexidade que cerca o tema é tentar indicar hipóteses que claramente pertencem a estes três conjuntos (que não configuram elisão legítima), sem esquecer que, no curso da exposição, surgirão outras situações que também merecerão enquadramento num destes três conjuntos. Podemos de imediato incluir:

- a) no conjunto das condutas repelidas, as hipóteses que configuram *ilícitos*;
- b) no conjunto das condutas desejadas ou induzidas, aquelas que configurem utilização do tributo com finalidade *extra fiscal*;
- c) no conjunto das condutas positivamente autorizadas, as denominadas *opções fiscais*."

---

<sup>28</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

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

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras (Grifei)

<sup>29</sup> *Op. cit.*, pg 77/78.

Ocorrendo uma destas três hipóteses não temos legítimo planejamento tributário. Há, no entanto, além dos tipos acima, mais uma hipótese que não será objeto de estudo, por se tratar sempre de planejamento legítimo. É o planejamento tributário do qual decorreu redução da carga tributária, mas cujo motivo determinante para a escolha da forma negocial foi mercadológico, econômico, social, ambiental, enfim, uma motivação diversa da redução da tributação.

Com efeito, o pensamento acima é um desdobramento da *business purpose theory*, ou teoria do propósito negocial, elaborada no seio da *common law* pelo direito americano e paralelamente no direito suíço. Ela é definida por SAMPAIO DORIA<sup>30</sup> como a tese segundo a qual é necessário, para que se legitime a elisão, que exista algum objetivo, propósito ou utilidade, de natureza material ou mercantil que induza o indivíduo à prática de determinados atos de que resulte economia fiscal, e não um fim puramente tributário. No caso da teoria suíça, não haveria elisão (a) se a forma de direito civil eleita pelas partes é insólita e não corresponde à situação econômica (b) se tal fato se acresce uma apreciável economia de impostos e (c) se ficar patente que tal estado de coisas não tem outra explicação senão a redução da carga fiscal. Já em direito americano, a teoria da utilidade negocial (*business or corporate purpose theory*) se aplica de maneira semelhante, mas com escopo bem mais restrito. Resultante de interpretação de texto expresso de lei, essa teoria incide somente às operações societárias de fusão, incorporação e liquidação de sociedades. HUCK<sup>31</sup> leciona de que maneira se dá o *business purpose test*:

"Tal qual no caso do *business purpose test* do direito americano, o ato ou negócio deve ter uma finalidade negocial, e não restringir-se apenas a um exercício de imaginação destinado a reduzir ou eliminar impostos que de outra forma seriam devidos. É sofismática a afirmação de que o simples fato de economizar impostos, por si só, já caracteriza um *business purpose*."

Ou seja, se há outra motivação que não a simples economia tributária para a estruturação de determinado negócio jurídico na forma "a" ou "b", não se questiona da

---

<sup>30</sup> *Op. cit.*, pg. 75.

<sup>31</sup> *Op. cit.*, pg. 149.

legitimidade desta, pois expressão da livre iniciativa e da liberdade contratual. A questão de mais difícil definição é a de saber se basta o mínimo interesse em obter um resultado positivo em outro campo que não o fiscal para justificar o planejamento, ou se seria necessário um motivo extrafiscal considerável ou até mesmo preponderante.

Tal questão tem sido encarada pela doutrina das mais diversas formas, parecendo mais razoável a opinião de que somente propósitos negociais consideráveis deslocariam o foco da discussão da legitimidade da elisão para sua aceitação incondicional. Ou seja, somente quando o propósito negocial for mais importante, em termos financeiros, que a economia tributária obtida pelo planejamento, é que não cabe discutir a legitimidade da elisão.

Exemplo da aplicação do propósito negocial para fins de afastar a discussão a respeito da legitimidade do planejamento é o seguinte aresto do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, *in verbis*:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ - Ano-calendário: 1997 GLOSA DE DESPESA DESNECESSÁRIA - Não estando provado nos autos que o negócio jurídico foi simulado ou engendrado com fraude à lei e, principalmente, estando demonstrada sua causa real e legítimo propósito negocial, não prevalece a glosa a título de despesa desnecessária. Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL - Ano-calendário: 1997 DECORRÊNCIA - Os mesmos fundamentos que embasaram o julgamento relativo ao IRPJ também se aplicam à exigência de CSLL, decorrente da mesma situação fática." (CARF - Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Processo administrativo nº 16327.000756/2002-86, Relator Jayme Juarez Grotto, Julgado no dia 25/06/2008)

### II.3 - Sumarização

Em suma, podemos definir o foco deste estudo na resposta à seguinte pergunta: podem os contribuintes praticar elisão fiscal, escolhendo uma estrutura negocial "a" com menor carga tributária em detrimento a uma estrutura "b" de efeito econômico equivalente, tendo como motivação exclusiva economizar tributos? Na busca por tal resposta, definimos algumas hipóteses que estão excluídas de nosso exame, quais sejam: as que configurarem evasão fiscal, sendo esta ocorrente quando há fraude de viés penal, ou as que configurem simulação dos elementos essenciais da obrigação tributária.

Estão excluídos, ainda, os casos de opção fiscal e de condutas induzidas pelo ordenamento, bem como os planejamentos lastreados em propósito comercial, cuja legitimidade sequer se pode discutir.

O objeto que se passa agora a examinar é, portanto, a possibilidade de se praticar elisão, entendida como aquele planejamento efetuado antes da ocorrência do fato gerador, lícito, sem simulação e com o intuito exclusivo ou preponderante de economizar tributos.

### **III - LEGALIDADE X CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

#### **III.1 - As duas correntes predominantes a respeito do planejamento fiscal e suas nuances**

Definimos no Título anterior o campo de estudo deste trabalho. Neste avançaremos no exame aprofundado das duas principais teorias desenvolvidas pela doutrina brasileira a respeito da legitimidade do planejamento tributário.

De um lado estão os que entendem, cada qual por suas razões e motivos, que a legalidade e a tipicidade cerrada dispostas na Constituição Federal permitiriam aos contribuintes, sem sombra de dúvida, o uso dos espaços vazios da legislação para praticar atos não previstos nas hipóteses de incidência, escapando assim da tributação. Esta seria a forma da elisão legítima. A capacidade contributiva, por sua vez, seria comando destinado ao legislador, que deveria graduar os impostos, quando possível, de acordo com a capacidade de cada contribuinte, atendendo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente, o que significa, em resumo, tratar os desiguais com desigualdade, no sentido de equilibrar suas diferenças.

Do outro lado estão os que advogam que a capacidade contributiva tem eficácia positiva, direcionando desde a atividade legislativa até a cobrança de impostos pelas autoridades administrativas, no sentido de que o intérprete da norma tributária deve sempre ter em mente tal postulado. Neste sentido, não se poderia permitir que contribuintes com idêntica manifestação de capacidade contributiva sejam tributados de maneira diversa em razão da maior engenhosidade de um em face do outro. Ainda, não haveria lacunas propositais na legislação, devendo as hipóteses de incidência ser interpretadas extensivamente de modo a identificar a capacidade contributiva visada pela norma. Assim sendo, se um contribuinte pratica planejamento que acaba por violar a

capacidade contributiva nos termos referidos, este não terá guarida do ordenamento tributário, sendo a este aplicada a tributação da operação econômica equivalente de cuja imposição o contribuinte esquivou-se.

Passaremos agora a analisar estas duas teorias e seus respectivos paradigmas, procurando identificar se guardam a mesma linha de argumentação, sem examinar criticamente seu conteúdo, o que reservamos para momento posterior. Em termos mais informais, cumpre agora inferir se as teorias antagônicas "estão falando a mesma língua".

### **III.2 - Legalidade e Tipicidade Cerrada permitem a elisão fiscal**

#### **III.2.1 - O conteúdo da Legalidade e da Tipicidade Cerrada sob este enfoque**

O defensor mais ferrenho da teoria que sustenta que a tipicidade cerrada e a legalidade acabam por permitir a existência de elisão fiscal nos termos expostos neste estudo é Alberto XAVIER, inspirado na obra de Antonio Roberto SAMPAIO DÓRIA. Este autor defende que a Legalidade é princípio (*nullum tributum sine lege*) que vai além da exigência de uma lei formal como fundamento da tributação. Exige também uma lei qualificada, determinando o critério de decisão na configuração de suas consequências tributárias (*in casu*, a hipótese de incidência - *Sachentscheidungsnormen*). Em assim sendo, existiria em direito brasileiro a chamada "tipicidade estrita da tributação", que em termos fiscais equivaleria à tipicidade penal, ou seja: só podem ser cobrados tributos expressamente previstos em lei, e a interpretação dos dispositivos que os instituem deve se dar estritamente nos termos legais.<sup>32</sup>

Esta tipicidade se desdobraria em quatro princípios: o da *seleção*, pelo qual seria vedado ao legislador instituir tributo por cláusula geral, sendo por consequência certas hipóteses excluídas das hipóteses de tributação por escolha do legislador; o do *numerus clausus*, pelo qual os tributos seriam instituídos de forma taxativa e não exemplificativa ou ainda meramente delimitativa; o do *exclusivismo*, pelo qual os tipos legais não seriam somente necessários mas também suficientes à tributação, conforme o teor do art. 114 do

---

<sup>32</sup> *Op.cit.*, pg. 18

CTN<sup>33</sup>; e o da *determinação* ou da *tipicidade fechada*, o qual exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta.<sup>34</sup>

No mesmo sentido alinha-se AMARO, quando afirma que o conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem e à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstracto, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e a quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação<sup>35</sup>.

PAULSEN adverte, no entanto, que nem todos os elementos da hipótese de incidência demandam definição expressa. Enquanto que os aspectos materiais, pessoais passivos e quantitativos devem estar expressos, os demais comportam expressão implícita, como é o exemplo do aspecto temporal no caso dos fatos geradores instantâneos, do aspecto espacial que se confunde com o território do ente político e do aspecto pessoal no que diz respeito ao sujeito ativo<sup>36</sup>.

Já VELOSO, entendendo o oposto, afirmando que por força da reserva absoluta da lei tributária, todos os aspectos da norma impositiva (regra-matriz de incidência) devem constar com acentuada precisão na lei. Tanto a hipótese de incidência (composta pelos aspectos pessoal, material, temporal e espacial) quanto o consequente (composto pelos aspectos pessoal e quantitativo) hão de ser previstos na lei. Em outros termos, os fatos tributados, espacial e temporalmente determinados, os sujeitos da relação jurídico-tributária, a base de cálculo e a alíquota têm que constar de lei formal, conquanto não necessariamente de forma expressa.<sup>37</sup>

---

<sup>33</sup> Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

<sup>34</sup> *Op.cit.*, pgs. 18/19.

<sup>35</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16<sup>a</sup> ed., Saraiva, São Paulo, 2010, pg. 134.

<sup>36</sup> *Op. cit.*, pg. 184

<sup>37</sup> VELOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. Atlas, Sao Paulo, 2007, pg. 127.

A consagração constitucional máxima de tais princípios seria o seguinte dispositivo constitucional:

"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;"

Outros dispositivos reforçariam tal postulado, entre eles o inciso III do art. 146 da Constituição Federal<sup>38</sup> e o art. 97 do Código Tributário Nacional<sup>39</sup>. Para XAVIER, a referência ao termo "*definição*" dos tributos e suas espécies existente na alínea "a" do inciso III do art. 146 da Constituição Federal equivaleria ao mesmo termo utilizado do dispositivo constitucional que estabelece a tipicidade na esfera penal: o inciso XXXIX do art. 5<sup>o</sup><sup>40</sup>, *in verbis*:

"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:

XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal;"

---

<sup>38</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

<sup>39</sup> 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.

<sup>40</sup> *Op.cit.*, pgs. 22/23.

Assim, os núcleos essenciais dos tributos definidos pela Carta Magna seriam limites intransponíveis pelo legislador ordinário na fixação das hipóteses de incidência. Logo, quando esta se refere a "lucro", não poderia o legislador que define as hipóteses de incidência impor tributação sobre algo que não seja lucro, nem acometer outro que não aquele que auferiu o lucro a sua tributação.

CANOTILHO leciona que na acepção mais restrita da tipicidade esta figura como princípio instrumental de proteção e garantia da "reserva de lei", enquanto proíbe todos os mecanismos indiretos e oblíquos pelos quais a criação (ainda que de maneira derivada) do Direito possa ser cometida aos órgãos do Poder Executivo ou do Poder Judiciário, que assim se arrogariam um poder paraconstitucional e apócrifo<sup>41</sup>.

Neste sentido, esta garantia instrumental seria asseguradora de um direito fundamental maior, qual seja, os direitos do homem consistentes no direito de propriedade e no direito de liberdade econômica, direitos esses preexistentes em relação ao Estado de Direito e a Constituição, mas cuja incorporação na Constituição lhes assegura o "status" de direitos fundamentais (*Fundamental rights, Grundrecht*).

Neste contexto, o objeto de proteção da legalidade estrita seria a liberdade econômica, a livre iniciativa e a liberdade de empresa<sup>42</sup> - reconhecidos como fundamentos da República Federativa do Brasil em seu art. 1º e como fundamentos da ordem econômica no art. 170 da Constituição<sup>43</sup>.

---

<sup>41</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Almedina, Coimbra, 2003, pg. 713 e ss.

<sup>42</sup> HELENILSON CUNHA PONTES. **O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo, 2000, pgs. 111 e ss., *apud* XAVIER, Alberto. *Op.cit.*, pg. 31.

<sup>43</sup> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Em linhas gerais estas são as considerações levantadas no que diz respeito à conceituação da legalidade e a tipicidade cerrada, a partir da qual se desenvolveram as teorias a respeito da legitimidade da elisão. Passamos agora a analisar as consequências referidas por parte da doutrina a partir destas premissas.

### **III.2.2 - Consequências da Legalidade Estrita e da Tipicidade Cerrada - A legitimidade da Elisão e sua interação face à Capacidade Contributiva**

A principal decorrência da tipicidade cerrada como corolário da legalidade que interessa a este estudo parece evidente: a lei deve definir expressamente, no mínimo, os elementos suficientes e necessários para a definição do fato gerador de modo que, caso determinado fato não esteja mencionado em nenhuma hipótese de incidência, será este não tributado. Assim sendo, se a conduta do contribuinte foi no sentido de praticar ato lícito anterior ao fato gerador, sem simulação, e que não esteja na hipótese de incidência, ainda que com efeito econômico equivalente, não haverá tributação. Logo, legítima a elisão fiscal e os planejamentos praticados dentro destes limites.

De fato, os contribuintes se valeriam dos espaços ou *loopholes* deixados pelo legislador para transitar livremente e escolher a forma negocial que lhes acarrete menor carga tributária. Neste sentido, se lhes é dada tal liberdade pela Constituição à luz da tipicidade cerrada, não seria possível afirmar que é vedada eventual escolha entre dois negócios jurídicos, tipificados ou não na lei civil, com motivação exclusiva ou preponderante de economizar impostos. Esta escolha, portanto, configuraria exercício legítimo de direitos constitucionalmente assegurados, quais sejam, o da liberdade, da livre iniciativa, da autonomia privada e da propriedade.

Algumas teorias, como será vislumbrado a seguir, contrapõe este argumento com outros princípios constitucionais, negando que exista uma tipicidade do tipo "cerrada", devendo ser entendido que as eventuais "lacunas" no ordenamento tributário não são verdadeiras lacunas, mas defeitos legislativos a serem corrigidos dando-se eficácia plena

---

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

a um princípio que, segundo estes, seria basilar a tributação: o da capacidade contributiva.

A capacidade contributiva tem sua expressão mais evidente no seguinte dispositivo constitucional:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

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

Em apertada síntese do tópico que desenvolveremos em seguida, afirma-se que, se por um lado a tipicidade impôs ao legislador a necessidade de descrever os fatos geradores de maneira a inserir na norma certos elementos mínimos de identificação deste, privilegiando a segurança jurídica, por outro lado impôs que os tributos devem alcançar as capacidades contributivas dos contribuintes de maneira equânime. Significa afirmar que, caso dois contribuintes manifestem capacidades contributivas equivalentes através de negócios jurídicos diferentes, mas com resultado econômico semelhante, estes devem ser tributados da mesma maneira, porque o que a Constituição quis foi infligir a mesma tributação a todas as situações que manifestem a mesma capacidade contributiva.

Tal assertiva é repelida pela doutrina que defende a tipicidade que afirma que a liberdade fiscal é precisamente a garantia de que as opções alternativas no terreno do Direito Privado têm como únicas consequências tributárias aquelas que resultam taxativamente da lei (princípio da tipicidade) com exclusão de quaisquer outras, pelo que os particulares podem se mover livremente, com segurança, para além das zonas rigidamente demarcadas pelos tipos legais de tributos. Assim, o princípio da legalidade constituiria "limitação-garantia" cujo destinatário é o Estado, ao qual a Constituição imporia deveres no que concerne a sua atividade em matéria tributária, seja esta atividade legislativa, administrativa ou judicial. Precisamente com vista a proteger a propriedade e a liberdade do poder compressor do fenômeno tributário, a Constituição não permitiria,

portanto, que o Estado atue de forma livre e desvinculada, como no "Estado Administrativo ou "Estado de Policia"; antes lhe imporia os limites decorrentes das formas, métodos e procedimentos que são corolário do princípio da legalidade da tributação<sup>44</sup>.

Ademais, no que tange à interpretação extensiva ou analógica<sup>45</sup> das hipóteses de incidência, entende esta doutrina ser incompatível com a tipicidade, visto que esta última sustenta o conceito do chamado "silêncio eloquente", pelo qual se considera que se determinado fato não foi objeto de tributação, está-se diante de escolha proposital feita pelo legislador e não mero esquecimento ou falha legislativa.

Argumenta XAVIER<sup>46</sup>, defendendo a opinião supra, não haverem lacunas a serem preenchidas no ordenamento tributário, mas tão somente espaço livre de direito, afirmando que para que se possa falar de verdadeira lacuna, não bastaria constatar que uma situação da vida não se encontra prevista em norma preexistente; seria ainda necessário demonstrar que a ordem jurídica pretende que o caso omissis seja disciplinado, por ser objeto de um dever de decisão do julgador. Onde, porém, a ordem jurídica não exercesse essa função reguladora, o caso omissis não seria uma verdadeira lacuna, mas lacuna meramente aparente. O conceito de lacuna pressuporia uma intenção regulatória, de tal modo que se esta intenção não existe, de lacuna não pode falar-se, conforme defende LARENZ. A lacuna corresponde, portanto, a uma incompletude insatisfatória

---

<sup>44</sup> XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, pg. 32.

<sup>45</sup> Na linha desta corrente doutrinária, os conceitos que por ora são adotados para interpretação extensiva são os propostos por GUASTINI, que defende que entre os dois conceitos (analogia e interpretação extensiva) não existe uma diferença nata, mas uma questão de grau, visto que ambos estendem o significado *prima facie* das disposições legais, incluindo em seu campo de aplicação supostos de fato que, segundo a interpretação literal, não entrariam nele. Cfe. GUASTINI, Riccardo. **Estudios sobre la interpretación jurídica**. Porrúa, México, 2004, pgs. 34/38.

<sup>46</sup> XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, pg. 144. Também neste sentido: "Em face destas garantias devemos reconhecer que existe um espaço livre de tributo, suscetível de utilização pelo contribuinte da maneira que lhe for mais conveniente. É exatamente nesse espaço que se desenvolvem as práticas de planejamento fiscal.

Quando o contribuinte estrutura seus negócios sem adotar a conduta descrita em lei, utilizando-se de sua liberdade de atuação, não há que se falar em tributação. O princípio da legalidade impede que os atos do contribuinte sejam valorados com base em seus efeitos econômicos e na usualidade de suas formas.

Não se pode exigir tributação simplesmente porque o ato praticado pelo contribuinte tem os mesmos efeitos econômicos de um outro que a lei descreve como hipótese de incidência do tributo. Para que ocorra a tributação, é necessário um ato normativo com força de lei que descreva especificamente aquele fato, de forma clara e detalhada. A lei tributária é taxativa e, como tal, não abre espaço para a equiparação dos atos praticados pelo contribuinte com base em seu resultado prático." *in* GALHARDO, Luciana Rosanova/ MARIANO DA SILVA, Priscila Stela/ NETO, Esteveao Gross. **Planejamento Fiscal**. Quartier Latin, São Paulo 2005, pg. 225.

(ENGISCH), "contrária ao plano" do legislador (*planwidrige Unvollständigkeit*), pressupondo, por isso, a constatação de uma vontade de regulamentação.

Há ponto, no entanto, crucial para se solucionar a presente contenda; trata-se de saber como duas normas aparentemente conflitantes interagem entre si, a fim de inferir se excluem-se mutuamente, se são ponderadas no caso concreto, etc.

XAVIER aborda a questão sugerindo que a teoria dos limites imanentes poderia ser apresentada na sua formulação dos "limites horizontais", devida a ISENSEE, segundo o qual os direitos e liberdades nascem intrinsecamente limitados pela necessidade da sua ponderação com outros princípios constitucionais e, adotando critérios desenvolvidos por CANOTILHO e ALEX Y, conclui:

"Dirão os defensores das doutrinas anti-abuso que os princípios da tipicidade e da liberdade de contratar nascem intrinsecamente limitados pelos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, de tal modo que em certos casos (de abuso de direito) se justificaria o sacrifício de um princípio constitucional (o da tipicidade) em favor de outro ou outros (o da igualdade e o da capacidade contributiva).

De novo o argumento não procede, pois o princípio de tipicidade da tributação e os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, embora de igual "status" constitucional, *não operam no mesmo plano*, (...)

Observe-se que, em primeiro lugar adotando a terminologia de ALEX Y, que enquanto a legalidade e a tipicidade da tributação são objeto de uma *regra*, a capacidade contributiva é objeto de um princípio. 'Regras' são normas que, uma vez verificados certos pressupostos, exigem, proíbem ou permitem algo em termos definitivos (...). Ao invés, 'princípios' são normas que exigem a realização de algo, não em termos definitivos, mas apenas da melhor forma possível, de acordo com as possibilidades e as circunstâncias, ordenando a otimização de um direito, mas sempre com a 'reserva do possível': *'sempre que possível'* os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte<sup>47</sup>."

Com efeito, se considerados os apontamentos de ALEX Y a respeito da diferença entre princípios e regras, a legalidade a tipicidade adquirem feições mais determinantes do comportamento a ser adotado, denotando uma aplicabilidade mais obrigatória que o

---

<sup>47</sup> *Op. cit.*, pg. 126.

princípio da capacidade contributiva, de conteúdo finalístico. Mas seria de fato assim que a questão deve ser enxergada, com uma classificação rígida das normas conflitantes em uma das duas categorias, solucionando-se a questão pela preponderância da regra sobre o princípio?

Veja-se que ao mesmo tempo em que se procura definir a legalidade e a tipicidade cerrada, deve se tomar em conta o fato de que estas interagem com a capacidade contributiva e outros princípios constitucionais, o que pode levar a conclusão de que o sistema constitucional tributário não comportaria a tipicidade dos conceitos, mas uma tipicidade mais flexível, utilizando-se de tipos abertos de fatos geradores. Assim sendo, a análise de como estas regras interagem entre si parece ser o caminho certo para esclarecer se pode haver elisão com fim exclusivo de economizar tributos.

Antes de adentrar nesta proposição, cumpre um estudo mais apurado das teorias que voltam o olhar mais para a capacidade contributiva, entendendo que a esta deve ser dada máxima eficácia. É o que passamos a analisar agora.

### **III.3 - Capacidade Contributiva e Solidariedade restringem a elisão fiscal**

MARCO AURÉLIO GRECO, partindo dos apontamentos feitos por KLAUS TIPKE, desenvolveu metucioso estudo a respeito da legitimidade do planejamento tributário, apoiando-se na eficácia positiva da capacidade contributiva para sustentar que não cabe ao contribuinte esquivar-se propositalmente à tributação estabelecida para determinada capacidade contributiva sob o pretexto de exercer sua liberdade econômica quando o motivo para escolher tal forma elusiva foi exclusiva ou preponderantemente o de economizar tributos. A seguinte frase resume bem os objetivos que esta teoria visa a resguardar:

"Neste passo, a análise da temática do 'planejamento fiscal' deverá agregar, ao lado dos valores propriedade e segurança, também os valores igualdade (artigo 5º, *caput*), solidariedade, (artigo 3º, I) e justiça (artigo 3º, I), vista esta não apenas como justiça formal, mas justiça material<sup>48</sup>."

---

<sup>48</sup> *Op. cit.*, pg. 179.

Nessa linha, sustenta que a capacidade contributiva seria princípio com eficácia positiva, com cogência que permeia todo o ordenamento jurídico. Por isso, vincularia as atividades do Legislativo, do Judiciário e da Administração, devendo estes buscar dar máxima eficácia a este postulado, procurando sempre tributar da mesma forma as mesmas manifestações de capacidade econômica. Neste sentido, a legalidade se conjugaria com tal princípio e com a solidariedade, não sendo vista somente como um "direito-defesa" negativo em favor do cidadão em face ao Estado. Logo, não mais existiria a tipicidade cerrada, pois a legalidade cederia parcialmente face à capacidade contributiva.

Por conseguinte, a reestruturação de negócios jurídicos com intuito exclusivo ou preponderante de diminuir a carga tributária incidente configuraria "abuso de direito" de se auto-organizar economicamente. Este abuso se daria porque tais negócios "excederiam o fim econômico e social" que normalmente lhes é atribuído, nos termos do art. 187 do Código Civil:

"Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes."

Em termos gerais, significa dizer que os negócios jurídicos se prestam a fins outros que a diminuição da carga tributária. Quando determinado negócio é realizado com fins a obter tal resultado, este estaria excedendo manifestamente seu fim econômico ou social, configurando abuso de direito. É o que sustenta GRECO<sup>49</sup>, que embora não negue o direito constitucional dos contribuintes de organizarem suas vidas da maneira que melhor julgarem, afirma que tal direito deve ser exercido com causas reais que direcionem estas escolhas. A auto-organização com finalidade predominante de pagar menos impostos configuraria, portanto, verdadeiro abuso de direito, contra o qual poderia se insurgir o Fisco que, desde que prove tratar-se de operação com razão predominantemente fiscal, poderá neutralizar os efeitos fiscais do excesso abusivo. Sustenta ainda que, a vista da nova configuração do abuso de direito dada pelo artigo 187

---

<sup>49</sup> *Op. cit.*, pg. 179 e 203.

do Código Civil, quando houver abuso haverá ato ilícito, o que comprometeria a própria identificação de um verdadeiro planejamento, pois para este seria indispensável que a conduta do contribuinte se realize através de atos lícitos

HUCK<sup>50</sup> ratifica a teoria do abuso de direito, sustentando que o abuso é figura construída para inibir práticas que, embora dentro do âmbito legal, impliquem distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, seja pela utilização de um direito, seja pelo exercício do poder, em finalidades diversas daquelas para as quais ordenamento assegura sua existência ou mesmo por uma distorção funcional, por inibir a eficácia de lei incidente sobre a hipótese sem uma razão suficiente que a justifique. Prossegue confirmando a posição de GRECO, ao dizer que a elisão se enquadra como abuso de direito quando o agente utiliza-se de forma jurídicas anormais, insólitas ou inadequadas, com o fito único de escapar de tributo<sup>51</sup>. Desenvolvendo este conceito afirma que:

"Os negócios jurídicos que não tenham nenhuma causa real distinguível, a não ser sua finalidade tributária, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem caráter abusivo. Neste caso, o Fisco pode a eles se opor, desqualificando-os fiscalmente, para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. Caberá ao Fisco o ônus de provar a ocorrência do ato abusivo. No direito civil, a teoria do abuso de direito exige a composição por perdas e danos, e fala da anulabilidade do ato abusivo; no direito tributário, o prejuízo é do Fisco que deixou de recolher o que seria devido e a anulabilidade deve restringir-se à desconsideração do ato ou negócio apenas para efeitos fiscais."<sup>52</sup>

A consequência legal dada ao planejamento feito com abuso de direito, portanto, seria a não-tutela do benefício obtido via abuso, ou seja, a tributação da operação economicamente correspondente se não houvesse planejamento e a inoponibilidade do negócio/reestruturação negocial abusiva ao Fisco.<sup>53</sup>

TORRES adiciona um elemento importante para a verificação do abuso de direito: não basta o caráter preponderantemente fiscal do negócio para considerá-lo abusivo; é necessário efetuar juízo de razoabilidade e proporcionalidade na utilização de

---

<sup>50</sup> *Op. cit.*, pg. 137.

<sup>51</sup> *Idem*, pg. 138

<sup>52</sup> *Ibidem*, pg. 153

<sup>53</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, pgs.183 e ss

formas de Direito Privado, quando o planejamento se dá mediante o aproveitamento pelo contribuinte da zona cinzenta e da indeterminação dos conceitos e mediante ofensa a valores como os da justiça e da segurança jurídica e princípios como os da unidade da ordem jurídica, da interação entre direito tributário e economia, da capacidade contributiva e da legalidade democrática do Estado de Direito<sup>54</sup>. O abuso seria, portanto, de interpretação de conceitos. A elisão estaria assim restrita pelo abuso da possibilidade expressiva da letra da lei, do conceito de Direito Privado, sendo que a ilicitude da elisão decorreria da necessidade de evitar que o contribuinte manipule, pela interpretação, conceitos jurídicos abertos ou indeterminados.

De outra banda, os mesmos negócios poderiam ser nulos por fraude à lei, também nos termos da lei civil<sup>55</sup>. Com efeito, o Código Civil estabelece que quando um determinado negócio jurídico lícito é praticado com o intuito de fraudar lei imperativa, este é considerado nulo. Na hipótese em comento, a lei imperativa fraudada seria a própria tributação, visto que fora frustrada a imposição sobre certa capacidade econômica que está sendo tributada relativamente a operações levadas a efeito por outros contribuintes.

Logo, a liberdade dada aos contribuintes para organizarem suas vidas e negócios estaria limitada à realização do princípio da capacidade contributiva, podendo estes, portanto, escolher suas formas negociais lastreados em critérios mercadológicos, sociais, familiares, ambientais, etc, mas não fiscais. Seria tal prática a chamada "fraude ao Fisco", que de forma resumida pode ser definida como a "*a conduta que agride diretamente uma norma que assegura um direito ou crédito do Fisco - existente ou em curso de formação - de modo a escondê-lo ou impedir seu surgimento*"<sup>56</sup>. Na fraude à lei, o contribuinte montaria determinada estrutura negocial que se enquadra em uma determinada "norma de contorno" para, desta forma, evitar a incidência da norma contornada. Com isto pretende

---

<sup>54</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6ª edição. Renovar, Rio de Janeiro, 1999, pgs. 82 e ss.

<sup>55</sup> Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:  
(...)

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

<sup>56</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, pg. 223.

fazer com que a situação concreta seja regulada pela norma de contorno, com o que ficaria afastada a aplicação da norma de tributação ou de tributação mais onerosa<sup>57</sup>.

Tais apontamentos presumem, como visto, que a) a capacidade contributiva, de estatura constitucional, tem eficácia positiva e orienta toda a atividade do Poder Público, devendo este, em todos os níveis, buscar atingir iguais manifestações de capacidade econômica com igual tributação; b) que por isso o exercício do direito de se auto-organizar, quando utilizado com o intuito exclusivo de economizar tributos configura abuso de direito; c) que no mesmo sentido tais condutas podem ser caracterizadas como fraude à lei quando, apesar de lícitas, seu fim for fraudar lei imperativa, qual seja, a tributação.

A primeira observação pertinente é a de que estas premissas descaracterizam o conceito de elisão que vimos acima, qual seja, aquela praticada mediante conduta lícita, não simulada, *anterior ao fato gerador* e com intuito de economizar tributos.

Para estas hipóteses, o terceiro item referido não basta para configurar ou não a elisão. De fato, a legitimidade do planejamento pressupõe a licitude, não simulação e anterioridade ao fato gerador, mas presume ainda um outro fator: não pode ser motivado exclusivamente pelo intuito de reduzir a carga tributária. Portanto, sob este enfoque, a elisão fiscal nos termos que expusemos no capítulo II já não teria mais lugar de ser.

Os argumentos esposados por estas contrapostas teorias residem no conteúdo que é atribuído a legalidade e a capacidade contributiva. Impõe-se, portanto, inferir em que termos se tem considerado a capacidade contributiva sob este enfoque e em que categoria de normas tem sido enquadrada, a fim de verificar qual conceituação lhe vem sendo atribuída e como esta interage com os demais postulados do ordenamento pátrio.

### **III.3.1 - O conteúdo da Capacidade Contributiva sob este enfoque**

A capacidade contributiva é definida, basicamente, em dois conceitos extremos: o primeiro considera que esta é direcionada ao legislador, devendo este graduar os impostos, quando possível, tendo como parâmetro a capacidade econômica dos contribuintes. Neste primeiro conceito, vê-se que se impõe somente aos impostos, uma

---

<sup>57</sup> *Idem*, pg. 219.

vez que as contribuições, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e taxas estariam fora deste conceito por não ser a estas espécies pertinente, para fins de justiça fiscal e preservação da equidade, a capacidade econômica dos contribuintes.

Já o segundo a classifica como fundamento da tributação direcionadora de toda a atividade estatal neste campo. Conferem-na eficácia positiva que vincula não somente o legislador, mas também o aplicador da lei, no sentido de buscar este atingir com tributação semelhante às mesmas manifestações de capacidade econômica. Por isso, se aplicaria a todas as espécies tributárias, e não somente aos impostos.

A primeira classificação, como mencionado acima, limita a aplicação da capacidade contributiva aos impostos, excluindo as demais espécies tributárias, primeiramente porque a constituição expressamente assim determinou, segundo por razões inerentes a cada espécie tributária, como o exemplo das contribuições sociais, que devem ser financiadas por toda a sociedade<sup>58</sup>, denotando o princípio de solidariedade e impondo uma tributação uniforme a todos os contribuintes, com base no princípio da universalidade; ou ainda o das taxas, a base de cálculo é a própria atividade estatal fornecida em contrapartida ao pagamento destas, vedada a utilização de base de cálculo de impostos, não sendo aplicável, portanto, a capacidade contributiva<sup>59</sup>, pois o referencial destas e o quanto de serviço e em que termos foi prestado; fornecido o serviço a

---

<sup>58</sup> Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

I - universalidade da cobertura e do atendimento;

II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;

III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;

IV - irredutibilidade do valor dos benefícios;

V - equidade na forma de participação no custeio;

VI - diversidade da base de financiamento;

VII - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.

<sup>59</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

§ 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.

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

contribuintes de capacidades contributivas distintas, estes deverão pagar tão somente o valor correspondente ao serviço, de forma equânime.

Mais. A capacidade contributiva se aplicaria tão somente aos impostos pessoais e nunca aos reais, ou seja, aqueles que têm como base de tributação uma coisa sobre a qual o contribuinte tem a propriedade. Isto porque, primeiramente, o simples fato de "possuir" algum bem não indicaria que aquele contribuinte tem capacidade econômica. Segundo, o texto constitucional, ao referir que os impostos serão, sempre que possível, de caráter pessoal e graduados de acordo com a capacidade contributiva dos contribuintes, daria a entender que este critério de quantificação estaria adstrito aos impostos pessoais.

Esta corrente mais restritiva foi adotada pelo Supremo Tribunal Federal nas diversas ocasiões em que analisou a progressividade das alíquotas de impostos reais tais como o IPTU e o ITCD. Exemplo deste posicionamento é o Recurso Extraordinário nº 153-771/MG, decidido nos seguintes termos:

"IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). - A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extra fiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extra fiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte." (STF - Plenário. Recurso Extraordinário nº 153.771/MG. Relator Min. Moreira Alves. DJ 05.09.1997)

No referido julgamento, o Ministro Moreira Alves proferiu voto que ilustra bem o posicionamento do Pretório Excelso a respeito do tema, ao tratar do §1º do art. 145 da Constituição Federal:

"Desse dispositivo decorre que a Constituição, adotando a distinção clássica segundo a qual os impostos podem ter caráter pessoal ou caráter real (e a classificação que distingue os impostos em pessoais e reais), visa a que os imposto, sempre que isso seja possível, tenham o caráter pessoal, caso em que será graduados - e um dos critérios de graduação poderá ser a progressividade - segundo a capacidade econômico do contribuinte. Por outro lado, em face desse dispositivo, não se pode pretender que a expressão 'sempre que possível' se refira apenas ao caráter pessoal do imposto, e que, por isso, o princípio da capacidade contributiva seja aplicável a todos os impostos ainda quando não tenham caráter pessoal, (...). De feito, a parte final do dispositivo em causa repele essa conclusão, porque a Constituição atribui à administração tributária a faculdade de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, 'especialmente para conferir efetividade a ESSES OBJETIVOS', ou seja, ao objetivo de que os impostos, se possível, tenham caráter pessoal e ao de que esses impostos com caráter pessoal sejam graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, certo como é que essa faculdade de identificação só tem sentido quando se trata de imposto de caráter pessoal (...)"

Como se vê, este posicionamento prega que a Constituição Federal limitou aos impostos a gradação pela capacidade contributiva<sup>60</sup>, forte nas razões e fins que cada espécie tributária visa a atender e principalmente em função dos motivos pelos quais são instituídas.

Alguns autores adeptos desta concepção vêem a capacidade contributiva como limite material à tributação, sendo considerada garantidora de sua justiça e razoabilidade<sup>61</sup>. Neste ponto a capacidade contributiva seria um direito-garantia dos contribuintes em face da tributação, desdobramento da igualdade insculpida no inciso II do art. 150 da Constituição Federal<sup>62</sup>, sendo que a tributação em desobservância desta figuraria inconstitucionalidade que desencadearia as garantias individuais

<sup>60</sup> Há decisões do Supremo Tribunal Federal e entendimentos doutrinários, *contrario sensu*, que as aplicam às taxas. Vide PAULSEN, Leandro, *op. cit.*, pg. 83.

<sup>61</sup> Neste sentido, VILLEGAS, Hector. **Curso de Direito Tributário**, tradução brasileira, Ed. Revista dos Tribunais, Sao Paulo, 1980, pg. 87, *apud* DOMINGUES DE OLIVEIRA, José Marcos. **Direito Tributário: Capacidade Contributiva**, 2ª ed., Renovar, Rio de Janeiro, 1998, pg. 17.

<sup>62</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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

correspondentes<sup>63</sup>. Neste sentido, capacidade contributiva serviria para, além de graduar com igualdade os impostos, proteger o núcleo mínimo que garantiria a subsistência dos contribuintes face à tributação. Neste sentido leciona DOMINGUES DE OLIVEIRA<sup>64</sup>:

"Ora, é na preservação das necessidades de subsistência e na garantia do padrão de vida que se revelara o conteúdo isonômico do princípio da capacidade contributiva, pois, como se disse e se demonstrará, somente com a sua tutela assegurada poder-se-á tratar desigualmente aos desiguais."

Este autor, com lastro nos apontamentos de BUJANDA, ao conceituar a capacidade contributiva como norma programática de aplicação imediata, advoga que esta permeia toda a tributação, sendo pressuposto ou fundamento do próprio fato gerador. Desenvolvendo este conceito, COELHO<sup>65</sup> afirma que a capacidade contributiva constitui em princípio constitucional de eficácia plena conferente de um direito publico subjetivo ao cidadão-contribuinte **oponível ao legislador**. DOMINGUES DE OLIVEIRA<sup>66</sup> encerra esta concepção no seguinte preceito:

"O princípio da capacidade contributiva exprime uma finalidade (a *justiça fiscal*) visada pela Constituição, permeando não só a elaboração, mas também, a aplicação da lei e das normas constitucionais. Por isso pode-se afirmar que, embora com substrato programático, o princípio tem perceptividade, dotado de eficácia jurídica própria de dupla natureza: uma *tutela negativa* de recusa de validade, ou seja, a de conter e nulificar quaisquer atos do poder publico que se desviem do seu rumo finalística; e uma outra tutela esta *positiva*, de exigir do Estado certa conduta, qual seja, a de produzir norma jurídica que preencha omissão legislativa que constitua ou enseje violação do princípio - em ambos só casos de molde a restabelecer o império de sua diretriz."

---

<sup>63</sup> DOMINGUES DE OLIVEIRA, *op. cit.*, pg. 43.

<sup>64</sup> *Idem*, pg. 57.

<sup>65</sup> COELHO, Sacha Navarro Calmon. **Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário**. Forense, Rio de Janeiro, 2006, pg. 61.

<sup>66</sup> *Op. cit.*, pg. 73.

Outros apontamentos contrários a esta configuração têm sido feitos, entendendo seus efeitos em uma acepção mais abrangente e preponderante no sistema constitucional brasileiro. Conforme exposto acima, parte da doutrina considera a capacidade contributiva como princípio orientador de toda a atividade tributante, no sentido de buscar tributar igualmente capacidades econômicas equivalentes. Neste contexto já não é mais vista como limitação ao poder de tributar, mas como diretriz positiva da tributação, consoante se infere das lições de GRECO<sup>67</sup>, que afirma que o Constituinte de 1988 não incluiu a capacidade contributiva na categoria das limitações (=restrições), mas sim dentre os princípios gerais (=diretrizes positivas), ao lado da identidade das espécies tributárias, da função estruturante das normas gerais e, a partir da EC n° 42/2003, da neutralidade concorrencial da tributação.

Com isto, estaria estabelecida a concepção de capacidade contributiva como um dos elementos estruturais que compõem o sistema tributário, apresentando maior importância (nessa estruturação) do que as “limitações” ao poder de tributar, pois estas representariam o que não pode ser feito, mas nada diriam do que deve ser feito para termos um sistema tributário sintonizado com os valores básicos consagrados pelo Constituinte, em especial, com o objetivo de construir uma sociedade livre, justa e solidária (CF/88, artigo 3º,I). Daí indaga: em uma análise sistemática do ordenamento tributário, o intérprete deve partir das limitações ou dos princípios gerais? Arremata respondendo que a capacidade contributiva teria função estruturante do sistema, dentro do qual a legalidade segue como condicionante da ação do Fisco. Não se trataria, adverte, de excluir a legalidade. Esta, por ser assegurada constitucionalmente, seria também protegida pela máxima eficácia possível dos dispositivos constitucionais. Trataria-se apenas de compreender que a legalidade não seria razão fundamental da tributação, mas sim um elemento indispensável a sua operacionalização.

Desenvolvendo esta linha, procura o autor conceituar o ponto mais importante para distinguir esta teoria daquela que dá maior relevo a legalidade, qual seja, o de saber a quem se dirige a capacidade contributiva. Neste sentido, afirma não haver dúvida de que se dirige ao legislador, que deve conformar a legislação à correta graduação dos

---

<sup>67</sup> *Op. cit.*, pg. 299.

impostos sob vista da capacidade contributiva. No entanto, não está adstrita a este, conforme segue:

"Mas há dúvida se ele se dirige ao *aplicador*. Se entendermos que a capacidade contributiva também direciona a atividade do aplicador estaremos dizendo que a capacidade contributiva servirá como critério para interpretação da lei. Neste caso, se a capacidade contributiva dirige-se também para o aplicador, sua eficácia não é mais de verificar um conflito entre lei e Constituição e afastar do ordenamento a lei que conflitar com o princípio por apresentar um preceito oposto ao que dele decorre. O princípio passa a ter o papel de iluminar a interpretação, enriquecê-la, de modo a assegurar a maior eficácia possível aos preceitos existentes. Desta perspectiva, a capacidade contributiva passa a ter uma eficácia positiva na aplicação do ordenamento. (...)

Quando digo que a capacidade contributiva vai iluminar a interpretação significa que ao interpretar determinado artigo da lei, não devo fazê-lo isoladamente, nem apenas como elemento que está conectado dentro de um conjunto formal. É preciso verificar qual manifestação de capacidade contributiva ele quer alcançar. A pergunta a fazer é se a previsão legal está qualificando o nome do contrato ou o perfil do contrato. Assim, da perspectiva da capacidade contributiva, quando a lei estiver se referindo ao nome 'compra e venda' pode ser que ela não esteja se referindo ao nome compra e venda, mas ao tipo de manifestação de capacidade contributiva que se dá através da compra e venda. Note-se como muda a interpretação. Uma coisa é interpretar o texto no sentido de que foi alcançado o contrato de compra e venda, outra coisa é ser alcançada manifestação de capacidade contributiva que advém do contrato de compra e venda.<sup>68</sup>"

Exemplificando a conceituação acima exposta, expõe a situação em que a lei visa a tributar a renda obtida no mercado financeiro e, na sua formulação, tributa dez tipos de contratos que existem no mercado, deixando de prever um que tem feição semelhante e efeitos equivalentes. Neste caso, se indagaria se seria possível afirmar que houve violação a isonomia e inconstitucionalidade por omissão, porque a manifestação de capacidade contributiva existe nas onze operações, inclusive naquela não expressamente prevista. E conclui: "*Na medida em que a lei, positivamente, quer onerar a capacidade contributiva*

---

<sup>68</sup> *Op. cit.*, pgs. 301/302.

*manifestada por determinada pessoa, os particulares não podem através da sua liberdade contratual despotencializar o peso do comando tributário*<sup>69</sup>."

Veja-se que, como o próprio autor afirma, não está tal teoria calcada nos apontamentos feitos pela teoria da interpretação econômica do fato gerador<sup>70</sup>, mas sim em uma interpretação à luz da eficácia positiva da capacidade contributiva. A distinção é importante, porque quer dizer que os fatos geradores serão interpretados juridicamente, por força da legalidade, mas com consideração àquele princípio que seria orientador de toda a tributação, a capacidade contributiva, que nada mais seria que a expressão econômica da equidade da tributação.

### **III.3.2 - Consequências da Eficácia Positiva da Capacidade Contributiva - As limitações à elisão fiscal**

A primeira das consequências das observações acima efetuadas sobre a capacidade contributiva, no campo da elisão fiscal, é a de que, se esta for considerada em sua acepção de princípio com eficácia positiva orientador de toda atividade estatal, não será possível aos contribuintes escaparem intencionalmente da tributação quando manifestarem capacidade contributiva que está prevista em norma de incidência. Ou seja, apesar de não terem adotado a forma negocial prevista em lei como fato gerador (exemplo, compra e venda), praticaram operação que tem efeito econômico equivalente (transferência de propriedade em contrapartida a quantia monetária), que deve ser tributada para não se frustrar o postulado em comento.

Neste sentido, a capacidade contributiva seria "lei imperativa" para fins de fraude à lei, nos termos trabalhados no capítulo III.3. Ainda, seria abusiva a conduta de escolha de determinadas formas jurídicas com fim exclusivo de economizar tributos, pois se excederiam assim os fins econômicos e sociais do direito de auto-organização, que não pode ser considerado como estruturar seus negócios para obter menor tributação. Cabe desenvolver a lição de GRECO sobre o assunto:

---

<sup>69</sup> *Idem*, pg. 312.

<sup>70</sup> A questão é bem desenvolvida por HUCK, *op. cit.*, pgs. 70 e ss.

"Vale dizer, se se puder demonstrar que era possível atender à capacidade contributiva e isto não foi feito, haverá violação ao dispositivo constitucional. Ou seja, não é apenas quando ela inexistir (limite negativo) que haverá inconstitucionalidade, mas também quando existir, mas não for adequadamente captada, haverá violação ao §1º do artigo 145. Numa visão forte, a expressão (sempre que possível) está determinando que a capacidade contributiva deve ser, necessariamente, atingida sempre que detectada."<sup>71</sup>

Assim sendo, enquanto que a legalidade seria vista como mera limitação do poder de tributar, a capacidade contributiva, de maior relevo, pois fundamento da atividade tributante, seria princípio direcionador da atividade do Estado, figurando como verdadeiro princípio do sistema tributário:

"Os princípios veiculam diretrizes positivas a serem atendidas no seu exercício, indicando um caminho a ser seguido pelo legislador ou pelo aplicador do Direito. Como diretrizes positivas, apontam algo desejado pelo ordenamento e que o constituinte quer ver *alcançado*. As limitações (como seu próprio nome diz) têm função *negativa*, condicionando o exercício de poder de tributar e correspondem a barreiras que não podem ser ultrapassadas pelo legislador infraconstitucional; ou seja, apontam para algo que o constituinte quer ver *não atingido* ou *protegido*. Em suma, enquanto os princípios indicam um caminho a seguir, as limitações nos dizem por onde não seguir.

Legalidade, anterioridade, irretroatividade e vedam ao confisco *não são princípios*, não só em razão do conteúdo negativo, inibidor do exercício do poder de tributar, como também porque a própria Constituição Federal literalmente os considera limitações ao poder e não princípios informadores do seu exercício. (...)

Porém, na interpretação das normas que veiculam limitações, deve-se ter presente o duplo caráter que as limitações apresentam: de um lado, tem caráter dependente em relação ao poder de tributar; de outro lado, só existem porque o constituinte, diante do binômio autoridade/liberdade, pretendeu proteger certos valores. Em função desta duplicidade de feições, a interpretação das limitações, ao mesmo tempo (e este é o grande desafio), não pode resultar nem numa conclusão que implique a limitação tornar-se maior do que o próprio poder que está sendo limitado (pois limitação não é negação do poder, mas restrição na sua amplitude e no seu exercício), nem poder dar a norma constitucional que o prevê um sentido tão restrito que iniba a proteção ao valor subjacente.<sup>72</sup>"

---

<sup>71</sup> *Op. cit.*, pg. 300.

<sup>72</sup> *Op. cit.*, pgs. 197 a 199.

Neste aspecto em particular, a legalidade, ao lado das demais limitações ao poder de tributar, não é vista como estado ideal de coisas a ser atingido pela tributação, mas como imposição de não-fazer ao Poder Público, devendo ser aplicada de modo a não impedir a eficácia máxima dos princípios informadores do sistema tributário nacional, *in casu*, da capacidade contributiva. GRECO classifica assim as limitações como meras "normas" com comandos objetivos e diretos, enquanto que a capacidade contributiva, ao lado de outros postulados, seria "princípio" informador da atividade tributante, de peso preponderante sobre as limitações. Nestas conclusões estão fundamentadas todas as teorias que limitariam o planejamento tributário com intuito prioritariamente fiscal, principalmente, a do abuso de direito e da fraude à lei.

Conforme teremos a oportunidade de observar neste trabalho, o exame dos fundamentos da teoria que atribui à capacidade contributiva eficácia positiva é de extrema relevância, pois fundamenta a teoria do abuso de direito, sendo esta última pedra de toque de diversas decisões administrativas e judiciais que tratam do direito a elisão fiscal nos termos ora estudados.

Pois bem. Como exposto neste título, a capacidade contributiva pode assumir feições diversas conforme a perspectiva pela qual é analisada. Ora é vista como limitação negativa do poder tributante, verdadeiro direito-defesa do mínimo existencial dos contribuintes e expoente da igualdade em face à tributação; ora é analisada como princípio basilar do sistema tributário, permeando e orientando toda a atividade estatal, desde a legiferante até a de aplicação. É importante salientar ainda que estas classificações ora atribuem caráter preponderante as regras em face dos princípios, ora estabelecem que os princípios não podem ter seu conteúdo diminuído pelas regras. Estes critérios são, saliente-se mais uma vez, em cada uma das linhas argumentativas, determinantes na definição de qual postulado rege preponderantemente o ordenamento tributário brasileiro.

Parece inevitável que, para classificar a capacidade contributiva em uma ou outra linha teórica, deva-se apreciar de que maneira interage com a legalidade, e em que espécies normativas se encaixam cada um destes postulados. Seriam ambos princípios, ou ambos regras? Cada um se encaixaria em uma espécie normativa diferente? Seria

possível determinar seu conteúdo através de uma análise à luz da classificação em espécies normativas, verificando de que forma interagem e se auto-limitam?

As teorias que respondem ao questionamento deste trabalho tem como substrato conceitos de legalidade e de capacidade contributiva consideravelmente diversos, pelo que parecem não estar partindo dos mesmos pressupostos. Isto tomado em conta, mostra-se fundamental estudar estes conceitos a partir do mesmo ponto de vista, que nesta proposta será a teoria das normas. É o que passamos a desenvolver no próximo capítulo, através de uma distinção preliminar entre regras e princípios, que terá como objetivo classificar cada um dos postulados em suas respectivas espécies normativas; posteriormente, intentaremos elucidar como estes interagem entre si, terminando por atribuir-lhes conceituação lastreada nestes apontamentos.

#### **IV - AS RELAÇÕES ENTRE A LEGALIDADE E A CAPACIDADE**

##### **CONTRIBUTIVA**

##### **IV.1 - A distinção entre princípios e regras**

Diversas são as proposições doutrinárias que buscaram distinguir os princípios das regras e atribuir-lhes conteúdo e função dentro dos ordenamentos jurídicos. Cada teoria teve como escopo abordar critérios diversos da questão, seja focando em seus efeitos, seja caracterizando as diferenças das espécies normativas a partir de como interagem entre si ou ainda com base em como estruturam a relação hipótese/consequência. Para alcançar os objetivos enumerados acima, e principalmente para verificar como interagem entre si legalidade e capacidade contributiva, faremos breve panorama dos estudos realizados neste campo, elegendo os parâmetros mais relevantes para atingir os fins do presente trabalho.

##### **IV.2 - Evolução teórica até a proposta de Ronald Dworkin**

Com a ressalva de restringir sua análise aos aspectos mais importantes do tema da distinção entre regras e princípios, ÁVILA<sup>73</sup>, no intuito de enumerar as principais posições doutrinárias que contribuíram para o debate em questão, menciona JOSEF ESSER, que advoga que os princípios são aquelas normas que estabelecem fundamentos para que determinado mandamento seja encontrado. Para este autor, mais do que uma distinção baseada no grau de abstração da prescrição normativa, a diferença entre os princípios e regras seria uma distinção qualitativa. O critério de distinção seria a função do fundamento normativo para a tomada de decisão.

ÁVILA menciona ainda o desenvolvimento destas premissas proposto por KARL LARENZ, para quem, adotando o critério hipotético-condicional para distinguir as espécies normativas, os princípios não teriam uma consequência diretamente prevista, indicando isto sim o caminho para determinação da regra aplicável ao caso. Já para CANARIS<sup>74</sup>, duas características afastariam os princípios das regras. Uma seria o conteúdo axiológico; os princípios, contrariamente as regras, teriam conteúdo axiológico explícito e careceriam, por tal razão, de regras para sua concretização. O segundo seria o modo de interação com outras normas; os princípios somente receberiam seu conteúdo em um processo dialético de complementação e limitação com outros princípios.

Estas considerações que davam distinção de natureza fraca entre princípios e regras foram sucedidas por DWORKIN<sup>75</sup>, que por sua vez, realizando um ataque geral ao positivismo e à maneira de estruturar as decisões jurídicas com base em princípios, polarizou estas duas espécies normativas da seguinte forma: primeiramente, distingue, dentro da espécie geral dos *standards*, os "princípios stricto sensu" (*principles*) das "políticas" (*policies*), sendo as segundas definidas como objetivo a ser atingido para promover uma situação econômica, social ou política da comunidade, enquanto os primeiros seriam uma exigência de justiça ou equidade. Isto estabelecido, se verificam dois critérios básicos para sua distinção: o primeiro seria o modo de dirigir a decisão do aplicador; as regras aplicariam-se do modo *tudo ou nada*, ou seja, se ocorre a hipótese

---

<sup>73</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios: da definição a aplicação dos princípios jurídicos**. 4ª ed. Malheiros, Sao Paulo, 2005, pg. 27.

<sup>74</sup> CANARIS, Claus-Whilhelm, **Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz**. Berlin, Duncker und Humblot, 1983, pp. 50, 53 e 55 *apud* ÁVILA, Humberto Bergmann. *Op. cit.*, pg. 28.

<sup>75</sup> DWORKIN, Ronald. **Taking Rights Seriously**. Cambridge, Harvard University Press, 1977, pgs. 22 e ss.

prevista na norma, ou esta se aplica e é válida, ou não se aplica e em nada contribui para a decisão; já os princípios não determinam a decisão, mas contem fundamentos para a sua definição que devem ser conjugados com os fundamentos fornecidos por outros princípios, se aplicando do modo *mais ou menos*. O segundo critério é o da dimensão de peso: os princípios contem dimensão de peso que as regras não possuem. Significa dizer que no conflito entre princípios, prevalece o de maior peso, enquanto que no caso das regras, uma será considerada inválida em face da outra por critérios outros que a dimensão de peso.

Conjugando esta conceituação com as classificações que a doutrina nacional deu à legalidade e à capacidade contributiva, classificando a legalidade expressa no inciso I do art. 150 da Constituição Federal como regra e a capacidade contributiva como princípio, poderíamos deduzir que pela aplicação do modo de aplicação *tudo ou nada*, a legalidade se impõe categoricamente, não dependendo da capacidade contributiva para definição de seu conceito. Não haveria regra a lhe contrapor, **devendo a capacidade contributiva, portanto, ser promovida dentro da própria legalidade**. Logo, seria comando destinado ao legislador que graduará os impostos de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes, expressão da vedação de tratamento discriminatório pela tributação, não se destinando ao aplicador da legislação tributária.

Em assim sendo, a eleição de formas negociais alternativas pelos contribuintes com fim preponderante de economizar tributos não poderia ser vista como abuso de direito, pois estariam estes agindo dentro dos espaços livres abertos pela legalidade nos termos que foi conceituada no capítulo III.2. Tampouco o seria no tocante a fraude à lei, visto que a capacidade contributiva nunca poderia ter sua aplicação frustrada simplesmente porque esta funciona dentro da própria legalidade; em se agindo em conformidade com a legalidade, se estaria agindo também conforme a capacidade contributiva.

Estas divisões entre regras e princípios sofreram evoluções consideráveis nas propostas de ALEXY e ÁVILA, que demonstram que a solução a tal conflito aparente é mais complexa do que a sistematização acima trabalhada.

#### IV.3 - A teoria dos princípios de Robert Alexy

ALEXY desenvolveu as idéias apresentadas por DWORKIN, estabelecendo, no entanto, que os princípios adquirem sua dimensão de peso e prevalência quando conflitantes conforme as circunstâncias concretas às quais se aplicam. Assim, aos princípios também se aplicaria a regra de *tudo ou nada*, mediante a fórmula de que estes se aplicam ao caso concreto se outro princípio não obtiver maior peso<sup>76</sup>. Seriam considerados, portanto, como deveres de otimização aplicáveis em diversos níveis, conforme os princípios e regras que a eles se contrapõem. Por conseguinte, caracterizariam normas que ordenam que se realize algo na maior medida possível, ou seja, mandados de otimização a serem cumpridos em diversos graus e conforme as possibilidades fáticas e jurídicas. O campo das possibilidades jurídicas está determinado através de princípios e regras que jogam em sentido contrário<sup>77</sup>.

Já as regras instituiriam obrigações absolutas, diversas das obrigações *prima facie* que estabeleceriam os princípios. Quando colidentes, no entanto, não necessariamente se procederia à declaração de invalidade de um norma em face da outra; se poderia abrir uma exceção que exclua esta antinomia<sup>78</sup>. Assim conclui o autor, afirmando que se uma regra é válida, então é obrigatório fazer precisamente o que ela ordena, nem mais nem menos. As regras contêm por isso determinações no campo do possível fática e juridicamente. Em suma, se se exige a maior medida possível de cumprimento em relação às possibilidades jurídicas e fáticas, se trata de um princípio. Se só se exige uma determinada medida de cumprimento, se trata de uma regra<sup>79</sup>.

Adotando o critério hipotético-condicional da maneira que este é delineado por ALEXY, mais uma vez chegamos à conclusão de que a capacidade contributiva, pelo dispositivo constitucional que a institui, constitui mandado de otimização que pode ser caracterizado como princípio; no aspecto valorativo, seria suportado por fontes tais como a igualdade, a justiça e a solidariedade, nos termos desenvolvidos no capítulo III.3. Isto se extrai, à luz destes critérios, da própria redação do dispositivo, que estabelece que os

---

<sup>76</sup> ALEXY, Robert. **Rechtsregeln und Rechtsprinzipien**. Archives Rechts und Sozialphilosophie, Beiheft, pgs. 17 a 25, apud ÁVILA, Humberto Bergmann. *Op. cit.*, pg. 29.

<sup>77</sup> ALEXY, Robert. **Sistema jurídico, princípios jurídicos y razón práctica: ¿Es eso posible?** Doxa n° 5, 1988, pg. 143.

<sup>78</sup> ALEXY, Robert. **Rechtsregeln und Rechtsprinzipien**. Archives Rechts und Sozialphilosophie, Beiheft, pgs. 20 a 25, apud ÁVILA, Humberto Bergmann. *Op. cit.*, pg. 30

<sup>79</sup> ALEXY, Robert. **Sistema...**, pgs. 143/144.

tributos poderão ser instituídos pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios e, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes (§1º do art. 145 da Constituição Federal). A ausência de decisão determinante quanto à consequência normativa da norma denota também o caráter principiológico desta no entendimento de ALEXY. Assim, seu conteúdo acaba sendo definido pelas regras e princípios que lhe são contrapostos.

Neste ponto, é importante referir que, ainda que a legalidade seja classificada como princípio expoente do Estado de Direito, da submissão da Administração à lei e da liberdade, não há dúvidas de que o dispositivo constitucional que a institui no campo tributário (art. 150, I) tem conteúdo eminentemente decisório e determinante; instituído ou majorado o tributo, esta instituição ou majoração deve se dar através de lei, caso contrário haverá inconstitucionalidade. É o que se observa do cotejo dos dois dispositivos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...)

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, (...)

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;

ÁVILA<sup>80</sup> leciona, no entanto, com base nos apontamentos de RICCARDO GUASTINI, que não há correspondência necessária entre norma e dispositivo; normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí afirma que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, no seu resultado.

Por isso, a legalidade também pode ser considerada, em especial se conjugada com outros princípios e valores do ordenamento, como princípio, sendo este dispositivo expressão máxima do mesmo. A capacidade, por outro lado, pode ser reduzida também a comando quase que determinado, como é possível fazer com quase todos os princípios; se

---

<sup>80</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Op. cit.*, pg. 22.

houver instituição de tributo e possibilidade de este ser pessoal e graduado segundo a capacidade contributiva dos contribuintes, e isto não for feito, há inconstitucionalidade.

Mostra-se necessário, portanto, encontrar um critério suficiente a esclarecer de que forma as diversas facetas destes postulados interagem entre si. Veja-se que se considerada a capacidade contributiva como princípio e a legalidade como regra, o conteúdo da primeira está diretamente limitado pela segunda. Mas se indagaria então se esta segunda seria mais estrita ou mais aberta, permitindo uma interpretação extensiva das hipóteses de incidência. E em que medida se daria esta extensão? A regra admitiria exceção com base em princípio? E se considerada a legalidade como princípio, poder-se-ia considerar que em determinados casos concretos a capacidade contributiva prevaleceria sobre a legalidade e afastaria sua aplicação, como, por exemplo, os casos classificados como abuso de direito? E se a legalidade fosse vista em sua dupla acepção (como regra e princípio), qual seria o conteúdo atribuído a capacidade contributiva? De que forma os demais princípios e os direitos fundamentais constitucionalmente consagrados influenciam nesta análise?

A solução passa pela necessidade de encontrarmos um ponto de partida que abarque e admita todos os desdobramentos que possam ser feitos a partir da legalidade e da capacidade contributiva, para ao final elucidar se podem os contribuintes praticar a elisão fiscal nos termos estudados neste trabalho, e se é possível aplicar as teorias do abuso de direito e da fraude à lei com base nestas conclusões. É o que passamos a desenvolver no capítulo que segue.

#### **IV.4 - A teoria dos princípios de Humberto Ávila**

##### **IV.4.1 - Distinção entre princípios e regras**

ÁVILA desenvolve sua teoria dos princípios partindo de uma crítica dos critérios elegidos pelas teorias anteriores para estabelecer uma distinção entre regras e princípios. A primeira crítica é feita ao critério hipotético-condicional, por basicamente três motivos: primeiro porque este critério estabelece que o princípio indicaria o primeiro passo para os outros passos posteriores que estes sim indicariam a regra aplicável ao caso. No entanto, observa o autor que este "último passo" não é dado pelo dispositivo ou pelo significado

preliminar da norma, mas pela decisão interpretativa que lhe confere significado. Segundo, conforme visto acima, qualquer princípio admite reformulação para entrar em um critério de hipótese/consequência, característica atribuída às regras nas formulações anteriores. Terceiro, porque mesmo que um dispositivo seja elaborado de forma hipotética pelo legislador, este pode ser havido pelo interprete como princípio. Exemplificando o que foi dito, cita o exemplo da legalidade:

"O dispositivo constitucional segundo o qual se houver instituição ou aumento de tributo, *então* a instituição ou aumento deve ser veiculado por lei, é aplicado como *regra* se o aplicador, visualizando o aspecto imediatamente comportamental, entendê-lo como mera exigência de lei em sentido formal para a validade da criação ou aumento de tributos; da mesma forma, pode ser aplicado como *princípio* se o aplicador, desvinculando-se do comportamento a ser seguido no processo legislativo, focar o aspecto teleológico, e concretizá-lo como instrumento de realização do valor *liberdade* para permitir o planejamento tributário e para proibir a tributação por meio de analogia, e como meio de realização do valor *segurança*, para garantir a previsibilidade pela determinação legal dos elementos da obrigação tributária e proibir a edição de regulamentos que ultrapassem os limites legalmente traçados<sup>81</sup>."

Outra crítica é feita ao critério do modo final de aplicação, visto que este só teria sentido no plano conclusivo de significação, ou seja, após a interpretação. Se o objetivo da distinção das espécies normativas é atribuir-lhes significado antecipadamente, a fim de reduzir a carga argumentativa (ou não) em sua aplicação, classificá-las pelo modo final de aplicação é classificação de pouco conteúdo prático e não se presta a atingir o objetivo almejado.

Já o critério do conflito normativo é criticado pelo autor em duas frentes: primeiro porque duas regras conflitantes não necessariamente farão com que uma delas seja inválida. Segundo, porque os princípios não entrariam em conflito abstrato, mas tão somente na sua aplicação em concreto.<sup>82</sup>

Assim o autor propõe uma distinção de espécies normativas baseado em três critérios, adicionando ainda uma terceira espécie de norma, que seriam os *postulados*,

---

<sup>81</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Op. cit.*, pgs.. 32 e ss.

<sup>82</sup> *Idem*, pg. 58.

cujos objetos seriam os de servir de instrumentos normativos metódicos para a aplicação das regras e dos princípios. Os critérios seriam os seguintes: a) o da natureza do comportamento descrito, se um estado ideal de coisas a ser atingido (princípios), ou condutas a serem adotadas (regras); b) o da natureza da justificação exigida, sendo que aos princípios se aplica a necessidade de correlacionar os efeitos da conduta a ser adotada com a realização gradual do estado de coisas por este exigido, verificando se aquela se presta a atingir este, enquanto que no campo das regras o intérprete deve demonstrar a correspondência entre a construção factual da descrição normativa e a finalidade que lhe dá suporte; c) o da medida de contribuição para a decisão, sendo que os princípios contribuiriam para a tomada de decisão, não tendo a pretensão de gerar uma decisão para os casos concretos, enquanto que as regras têm a pretensão de gerar uma solução específica para o conflito de razões<sup>83</sup>. Em resumo da aplicação destes critérios, assim conclui o autor:

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

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária a sua promoção<sup>84</sup>."

Nesta perspectiva, admitindo que dos dispositivos constitucionais possam emanar mais de uma espécie normativa, poderíamos classificar a legalidade do inciso I do art. 150 da Constituição Federal preponderantemente como regra, na medida em que descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo e, reflexamente, pelo Poder Executivo (na parte regulamentar), proibindo a instituição ou majoração de tributos a não ser por meio de um procedimento parlamentar específico. No entanto, possuiria também sentido normativo indireto de princípio, na medida em que estabelece o dever de buscar

---

<sup>83</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Op. cit.*, pgs. 62 e ss.

<sup>84</sup> *Idem*, pg. 70.

um ideal de previsibilidade e determinabilidade para o exercício das atividades do contribuinte frente ao poder de tributar. Ainda, quando da aplicação das regras, serviria de postulado ao intérprete, que poderia construir método interpretativo no sentido de manter-se fiel aos pontos de partida estabelecidos pela lei.<sup>85</sup>

Já a capacidade contributiva dentro desta ótica pode ser classificada como princípio, pois descreve um estado ideal de coisas a ser promovido, e em sua aplicação de função complementar deve ser verificada a correlação dos fins que visa a promover (a igualdade entre os contribuintes) e a conduta realizada para atingir este fim. Neste último ponto, é de se indagar se o atingimento deste fim vincularia todos os aplicadores da norma tributária: se sim, o princípio estaria sendo violado através de planejamentos com interesse preponderante de economizar tributos, pelo que se poderia considerar deve ser corrigido pela própria Administração no seu exercício fiscalizatório, por exemplo.

Imediatamente já se pode definir que a capacidade contributiva não excetua a aplicação da legalidade, mas conjuga-se a esta para atribuir certas características à tributação: certeza, previsibilidade, determinabilidade do lado da legalidade, justiça e igualdade com base na capacidade econômica dos contribuintes do lado da capacidade contributiva.

Sendo assim, face à legalidade, regra que interage com a aplicação complementar deste princípio, não seria a capacidade contributiva princípio de efeitos bem mais limitados? Não seria equivocado enxergar a capacidade contributiva de maneira isolada, como princípio iluminador do sistema tributário contraposto a "mera limitação" da legalidade? Um exame dos efeitos emanados por regras e princípios e da inter-relação que se dá em consequência destes efeitos à luz da teoria ora estudada permitirá responder a estes questionamentos.

#### IV.4.2 - Os efeitos dos princípios e das regras

ÁVILA<sup>86</sup> divide a eficácia dos princípios e das regras em eficácia interna e externa. A interna diz respeito à influência destes sobre outras normas, enquanto que a

---

<sup>85</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário: de acordo com emenda constitucional n. 42, de 19.12.03**. Saraiva, São Paulo, 2004, pgs. 121 e ss.

<sup>86</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria...**, pgs. 78 e ss.

externa diz respeito à influência destes sobre o exame dos fatos e das provas objeto de subsunção. Vamos nos ater à eficácia interna, pois o objetivo por ora é definir o conteúdo dos postulados objeto deste trabalho. Neste ponto assume relevância a eficácia interna indireta das normas, que para os princípios é a atuação com intermediação ou interposição de outro (sub-) princípio ou regra. Ela revela três funções básicas dos princípios com relação à sua aplicação relacionada com as demais normas: uma *função definitiva*, pois os princípios delimitam os sentidos de sobreprincípios mais amplos, a exemplo da proteção da boa-fé objetiva, que é definidora em medida mais específica da segurança jurídica; uma *função interpretativa*, pois permitem os princípios restringir ou ampliar o conteúdo de determinadas normas e seus respectivos textos; e uma *função bloqueadora*, pois os princípios afastam elementos expressamente previstos por outra norma que sejam incompatíveis com estado ideal de coisas a ser promovido com base no princípio.

Já as regras têm *função definitiva* na medida em que delimitam o comportamento a ser adotado para concretizar determinadas finalidades estabelecidas pelos princípios, só podendo ser superadas mediante razões suficientemente fortes<sup>87</sup>. Aqui o autor faz importante observação acerca dos conflitos entre estas espécies normativas:

"A esse respeito, convém registrar a importância de rever a concepção largamente difundida na doutrina juspublicista no sentido de que a violação de um princípio seria muito mais grave do que a transgressão de uma regra, pois implicaria violar vários comandos e subverter valores fundamentais do sistema jurídico. Essa concepção parte de dois pressupostos: primeiro, de que um princípio vale mais do que uma regra, quando na verdade, eles possuem diferentes funções e finalidades; segundo, de que a regra não incorpora valores, quando em verdade, ela os cristaliza. Além disso, a idéia subjacente de reprovabilidade deve ser repensada. Como as regras possuem um caráter descritivo imediato, o conteúdo do seu comando é muito mais inteligível do que o comando dos princípios, cujo caráter imediato é apenas a realização de determinado estado de coisas. Sendo assim, mais reprovável é descumprir aquilo que 'se sabia' dever cumprir. (...) De outro turno, é mais reprovável violar a concretização definitiva do valor na regra do que o valor pendente de definição e de complementação de outros, como ocorre no caso dos princípios. (...) Descumprir o que se sabe dever cumprir é mais grave do que descumprir uma norma cujo conteúdo ainda carecia de maior

---

<sup>87</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Op. cit.*, pg. 83.

complementação. Ou dito diretamente: descumprir uma regra é mais grave do que descumprir um princípio<sup>88</sup>."

Há razões, portanto, dentro de um determinado ordenamento jurídico, para se privilegiar a prevalência da regra sobre o princípio, em especial porque esta representa decisão que *busca concretizar o conteúdo dos princípios*. Por razões de segurança jurídica, ainda, deve-se preservar a regra, pois o princípio ainda pende de determinação do comportamento a ser adotado para sua concretização. Mas no caso do presente estudo, seria mesmo uma regra contraposta a um princípio, ou a melhor interpretação seria compatibilizar ambos de forma a preservar ao máximo seus efeitos adotando uma interpretação mais voltada a seu aspecto linguístico e jurídico do que ao social ou político?

Admitamos por um instante as formulações feitas no capítulo III.3, de que a capacidade contributiva é pilar do sistema tributário e por isso a escolha por determinada forma negocial com menor carga tributária exclusiva ou majoritariamente motivada pela economia de tributos configura ou abuso de direito ou fraude à lei, e que a legalidade não é estrita, mas sim enxergada sob o enfoque da capacidade contributiva, preservando-se porém um núcleo essencial desta no sentido de vedar a analogia, por exemplo. Como se daria o conflito *regra da legalidade* contra o *princípio da capacidade contributiva* no caso de abuso de direito? É de se observar os parâmetros esposado por ÁVILA<sup>89</sup>:

"Normalmente, afirma-se que, quando houver colisão entre um princípio e uma regra, vence o primeiro. A concepção defendida neste trabalho segue percurso diverso. Em primeiro lugar é preciso verificar se há diferença hierárquica entre normas: entre uma norma constitucional e uma norma infraconstitucional deve prevalecer norma hierarquicamente superior, pouco importando a espécie normativa, se princípio ou regra. (...) No entanto, se as normas forem de mesmo nível hierárquico, e ocorrer um autêntico conflito, deve ser dada primazia à regra. Por exemplo, se houver conflito entre o princípio da liberdade de manifestação de pensamento e a regra da imunidade dos livros, deve ser atribuída prevalência a regra de imunidade. Caso contrário, seria sustentável a imunidade de obras de arte, porque também elas servem de veículo para manifestação da liberdade de pensamento. É preciso enfatizar que, no exemplo referido, melhor seria falar de conexão

---

<sup>88</sup> *Idem*, pgs. 83/84.

<sup>89</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Op. cit.*, pg. 85.

substancial entre normas do que em conflito. Em vez de oposição, há complementação. Há uma justificação recíproca entre a regra e o princípio: a interpretação da regra depende da simultânea interpretação do princípio, e vice-versa<sup>90</sup>."

Com base nestas observações, o princípio capacidade cederia face à regra legalidade. O abuso de direito, por sua vez, nos termos em que é definido pela lei civil, se considerado nesta acepção de conflito, de incompatibilidade com a legalidade, ainda que não-estrita, cederia também por razões de hierarquia. O legislador constitucional, querendo deixar claro de que a tributação submete-se à lei e ao princípio democrático, imporia por meio de regra que a Administração se restringisse aos comandos legais, predeterminando como entende a solução de conflitos entre a liberdade dos contribuintes e a pretensão estatal de tributar. Não estando prevista no fato gerador determinada forma negocial (quando ausente simulação, fraude de viés penal e outras hipóteses excluídas do âmbito da elisão) não há tributação, independentemente da motivação do contribuinte para escolher aquela forma de negócio. Veja-se que estamos dentro de uma concepção flexível de legalidade, pois não se está a negar a interpretação extensiva; está-se a negar a vedação da motivação de escolha de forma negocial com fulcro em razões fiscais, pois a capacidade contributiva não teria o condão de fazer incidir tributação quando não está previsto na norma o negócio adotado pelo contribuinte.

Ademais, poder-se-ia considerar que há uma confluência sistemática no sentido de privilegiar os princípios garantistas, nos termos desenvolvidos por ÁVILA<sup>91</sup>. Leciona o autor que, em havendo ambivalência principiológica, é necessário verificar qual a maior aglutinação de princípios, a fim de determinar em que direção apontam preponderantemente quando conjuntamente analisados. Daí define que a constituição privilegiou as garantias, pois haveria uma preferência axiológica por estas revelada na atribuição de poder por meio de regras, e não de princípios, a exemplo das Constituições Italiana e Alemã. Assim, se privilegiaria um sistema interpretativo de previsibilidade, onde seria possível aos contribuintes verificar de antemão com maior precisão o conteúdo

---

<sup>90</sup> Idem, pg. 85. O autor observa que situações excepcionais podem dar ensejo ao afastamento da regra com base em princípio sob o manto do postulado da razoabilidade. Não obstante, a maioria dos casos não será de verdadeiro conflito, mas de uma compreensão da regra à luz do conflito.

<sup>91</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. **Planejamento...**, *op. cit.*, pg. 80 e ss.

das normas que atribuem poder, em contraposição a um sistema de concreção, em que se trabalharia com conceitos abertos que seriam construídos com base nas evoluções dos mesmos.

Entretanto, conformemente ao exposto ao longo deste capítulo, a perspectiva do conflito não se mostra a mais adequada à análise do presente caso. Parece claro que os dois postulados aparentemente conflitantes na verdade se complementam na definição dos seus sentidos e efeitos. Estão defendendo os mesmos interesses, estabelecendo diretrizes para a tributação, informando o seu *modus operandi*. A definição deste modo passa pela conformação do universo imenso de sentidos que lhes podem ser dados dentro de um sistema de coerência e complementação. É o que passaremos a sistematizar no capítulo que segue.

## **V - O DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

### **V.1 - Definição da Legalidade e da Capacidade Contributiva na Constituição Federal**

Consoante examinado nos capítulos antecedentes, as "limitações ao poder de tributar" (Legalidade, Anterioridade, Irretroatividade, Vedação de Confiso, etc.) constitucionalmente consagradas não podem ser vistas como meras restrições sem conteúdo finalístico<sup>92</sup>. Se lá estão é porque concretizam e dão os passos a atingir algum fim, princípio ou valor que o ordenamento também visou proteger. Ademais, por detrás dos próprios princípios estão sobreprincípios que justificam a elaboração de regras que proporcionem uma maior determinabilidade de certas condutas, resolvendo por antecipação futuros conflitos normativos. Destas limitações ao poder de tributar e de sua combinação com sobreprincípios subjacentes tais como a separação de poderes, o Estado

---

<sup>92</sup> “Nesse sentido, eu diria que nós temos que refletir melhor a respeito do conceito de ‘formal’. Ora, nós temos duas opções para o termo ‘formal’. Nós podemos ter uma concepção essencialista ou conceitualista de ‘formal’. Nessa concepção, ‘formal’ é aquela interpretação alheia a valores, que parte de categorias para chegar a conclusões em casos específicos. E aí, o ‘formal’ é utilizado no sentido pejorativo. Nós temos também, no entanto, a palavra ‘formal’ no sentido de operativo, consequencialista, isto é, no sentido de que as regras e os conceitos legais têm um valor e têm uma função: a função de evitar problemas de coordenação, de conhecimento, de custos e de controle de poder.” Cfe. ÁVILA, Humberto Bergmann. **Planejamento...**, *op.cit.*, pg. 81.

de Direito e a segurança jurídica emanam princípios próprios, como é o caso da Legalidade.

Assim sendo, por legalidade no âmbito tributário se entende princípio que institui um estado ideal de uma tributação *previsível* (com elementos suficientes para que os contribuintes possam verificar em que situações estão submetidos à tributação) e *determinada* (que exclua a possibilidade de arbitrariedades por parte do aplicador da lei) a ser promovido. Esta emana da combinação do art. 5º, II e do art. 150, I da Constituição Federal com os demais dispositivos que orientam a atividade estatal e a separação de poderes<sup>93</sup>. Tem, portanto, caráter mais estrito, e não trabalha com conceitos abertos.

A legalidade é ainda regra que impõe *lei* para instituição ou majoração de tributos, sendo esta lei entendida como lei qualificada, definida como aquela que já confere os critérios de decisão ao intérprete. Não se pode considerar a legalidade no sistema constitucional brasileiro como a de tipos abertos, onde a tributação poderia se dar com base na interpretação subjetiva da autoridade administrativa dos fatos subsumidos, primeiro por força do próprio princípio da legalidade, segundo pelos demais sobreprincípios que a definem, quais sejam, a segurança jurídica, a separação de poderes, o Estado de Direito e a liberdade.

Outros sobreprincípios como o da igualdade e da solidariedade são definidos e limitados pelos sobreprincípios, princípios e regras supramencionados, e não podem se aplicar de forma contraposta ou resistida a estes, sob pena de violar a coerência e a integração do ordenamento. Se por um lado considerarmos que a capacidade contributiva tem a igualdade e, por que não, a solidariedade como sobreprincípios subjacentes, por outro lado temos que enxergar estes princípios dentro de um contexto em que interagem com a legalidade primeiramente como regra e posteriormente como princípio *para definição de seus conteúdos*. Em ambos os contextos, o sentido da capacidade contributiva não pode ser algo isolado do resto do ordenamento, saltando de seu dispositivo para adquirir um significado autônomo, para só então retornar e confrontar-se com as demais normas. Pelo contrário, todos os princípios e regras precisam do sistema

---

<sup>93</sup>"Considerando que o Poder Executivo deve executar a lei (art. 76 e ss., especialmente o art. 84), que o Poder Judiciário deve editar normas individuais (art. 92 e ss.) e que os três Poderes são independentes e autônomos entre si (art. 2º), a lei deve ser geral e abstrata, sob pena de violar as competências de outros Poderes. Dai decorre a proibição de os regulamentos e atos administrativos violarem a lei (supremacia da lei)." in ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema...**, pg. 120.

em que estão inseridos para adquirirem sentido e precisão que impeçam a arbitrariedade e os subjetivismos na aplicação das normas

Logo, a capacidade contributiva não pode ser vista, à míngua da legalidade, como princípio iluminador de toda a atividade interpretativa, devendo a tributação sempre atingi-la de maneira equânime, sob pena de violação da mesma. Esta deve ser vista limitada pela legalidade, da mesma maneira que deve ser vista a igualdade do inciso II do art. 150; só há igualdade dentro da legalidade, como forma de proteção dos contribuintes que são tributados de maneira desigual sem critérios constitucionais que assim o justifiquem. Se coubesse ao aplicador corrigir a desigualdade da lei através da interpretação com base neste princípio, inserindo na norma hipóteses de incidência que o legislador não previu, o núcleo essencial da legalidade seria esfacelado, pois esta função positiva cabe somente ao legislador<sup>94</sup>. Em termos breves, não há tributação fora da legalidade. A capacidade contributiva é, portanto, ao mesmo tempo, fim e critério de tributação informado pela igualdade: se não houver capacidade econômica, sequer há tributo; se houver e for compatível com a natureza deste a gradação pela capacidade econômica, esta deve se dar em função deste critério, sob pena de violação da igualdade, tudo isto dentro da própria legalidade. Não pode esta primeira, neste contexto, ser considerada como o critério maior de toda a tributação.

Se por um lado deve ter máxima eficácia, por outro encontra limites imediatos nos demais princípios, mormente na legalidade, na anterioridade, na irretroatividade e na segurança jurídica; se por um lado deve ter eficácia positiva, e tem como todos os princípios, pois lhes é inerente apresentar fins que direcionem a atividade estatal, por outro esta eficácia direciona-se positivamente tão somente ao legislador e em escopo restrito; para os demais órgãos e pessoas age somente negativamente.

As formulações acima dão preponderância a argumentos lingüísticos e sistemáticos em detrimento de outros de cunho mais prático, em especial os de cunho político ou social. Isto porque se for legítima a elisão fiscal praticada nos termos em que foi definida neste estudo, é bem provável que contribuintes que pratiquem operações de semelhantes efeitos econômicos obtenham tributação diferente, o que acarreta uma

---

<sup>94</sup> Faz-se a ressalva da tese desenvolvida no âmbito do Supremo Tribunal Federal que parece acertada no sentido de eliminar um critério discriminador da norma que se revele contrário aos princípios que a informam.

violação da igualdade *in abstracto* e pode ser um problema até mesmo para fins concorrências. Do ponto de vista moral, se estaria estimulando a engenhosidade e a esperteza em detrimento de um comportamento mais franco e "comum", ou "ordinário", o que ao fim e ao cabo parece não combinar com uma moral que almeja tributar todos de maneira equânime. Ademais, reduzir-se-ia a arrecadação, o que prejudicaria o atendimento das políticas governamentais que visam a dar efetividade aos fins informados na Constituição.

Não obstante estes argumentos, manter uma prevalência de critérios linguísticos e sistemáticos e limitar a atividade interpretativa, especialmente face à abertura das normas constitucionais, evita a manipulação de argumentos em favor de interesses do governo ou do erário. É o que leciona ÁVILA<sup>95</sup>, citando os critérios adotados pelo Supremo Tribunal Federal sobre a questão:

"Para saber a importância dos argumentos é preciso, antes, especificar quais as espécies de argumentos existentes. Argumentos há vários: os linguísticos (aqueles que dizem respeito ao significado dos dispositivos ou enunciados prescritivos, tanto ao significado das expressões quanto a sua estrutura gramatical); os sistemáticos (aqueles que são fundados na estrutura do sistema jurídico e dizem respeito aos seus elementos ou à sua aplicação); os genéticos (aqueles que dizem respeito à investigação do problema objeto de regulação pelas normas hoje válidas, de modo a recompor o sentido que a norma tinha ao ser editada) e os meramente práticos (aqueles que dependem de um julgamento, feito pelo próprio intérprete, sob pontos de vistas econômicos, políticos ou éticos). Se há vários argumentos, pergunta-se: quais deles devem prevalecer e como encontrar a resposta? Aqui entram em cena os princípios constitucionais, pois são eles que devem orientar as regras de prevalência entre argumentos. A realização dos princípios constitucionais deve viabilizar-se também pela argumentação: efetivar princípios fundamentais e incorporar, na própria argumentação, aquilo que eles próprios determinam.

Os princípios do Estado de Direito, da separação dos poderes e da legalidade estabelecem a prioridade dos argumentos linguísticos e sistemáticos sobre os argumentos meramente pragmáticos. O princípio do Estado de Direito prioriza a estabilidade frente às mudanças das normas em razão dos interesses em jogo. De alguma forma, o Supremo Tribunal Federal segue esse entendimento:

*'Argumentos de necessidade, por mais relevantes que possam ser, não devem prevalecer sobre o império da Constituição. Razões de Estado, ainda que vinculadas a motivos de elevado interesse*

---

<sup>95</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema...*, *op. cit.*, pg. 160 e ss.

*social, não podem legitimar o desrespeito e a afronta a princípios e valores sobre os quais tem assento nosso sistema de direito constitucional positivo.*' (STF. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário n 150.746, Relator Min. Sepúlveda Pertence, DOU 16.12.92)

O princípio da separação dos poderes institui a divisão harmônica de funções entre poderes, vedando que o Poder Judiciário altere os significados mínimos das normas instituídas pelo Poder Legislativo. O Supremo Tribunal Federal incorpora este entendimento:

*'O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do conteúdo vernacular das palavras, muito menos ao do técnico considerados os institutos consagrados pelo Direito'* (STF. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário n 166-722-9/RS, Relator Min. Marco Aurélio, DOU 12.05.94)

A conjugação desses fatores conduz à prevalência dos argumentos linguísticos e sistemáticos sobre os meramente práticos."

É neste contexto que podemos enfim concluir, afastando as alegações paralelas e contrárias, forte nas razões expostas até agora, pelos seguintes conceitos de legalidade e capacidade contributiva:

Legalidade é regra da qual se extrai a lei como condição à instituição ou majoração de tributos; qualquer um destes atos que se der sem lei é inconstitucional, salvo as exceções previstas na própria Constituição.

Legalidade é ainda princípio com fonte na segurança jurídica, no Estado de Direito, na separação de poderes e na liberdade que impõe que esta lei que institui tributos confira previsibilidade e determinabilidade a tributação. Ademais, a Administração Tributária e os demais aplicadores da lei ficam adstritos a ela, não podendo inserir casos não previstos na hipótese de incidência.

Capacidade Contributiva é princípio desdobramento da igualdade, comando destinado ao legislador para que obrigatoriamente gradue os impostos de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes; é limitado aos impostos pessoais<sup>96</sup>, mas tem outro viés que diz respeito às demais espécies tributárias, que é a vedação de tributar aquele que não tem capacidade econômica suficiente para sofrer tributação e ao mesmo tempo preservar o seu mínimo existencial. Não se presta, portanto, à instituição de tributos, sendo esta função reservada à lei; serve, neste contexto, como critério de

---

<sup>96</sup> Este ponto de saber se o princípio da seletividade reflete a capacidade contributiva ou sua aplicação a outras espécies tributárias não é determinante para os fins deste estudo, mormente porque seu caráter sempre será de ser direcionada ao legislador e só agir negativamente para os aplicadores da norma.

gradação da espécie tributária dos impostos, corolário da igualdade (art. 150, II, CRFB), que nesta proposta se situa como limitação negativa do poder de tributar, sendo somente oponível pelos contribuintes, jamais pelo Fisco através da extensão das hipóteses de incidência<sup>97</sup>. Este foi o conceito de capacidade contributiva adotado pelo Supremo Tribunal Federal, conforme vimos no capítulo III.2.

Com base na construção destes conceitos, em especial no de legalidade, só resta concluir que é lícito aos contribuintes organizarem seus negócios de maneira a obter a menor tributação possível. Se não ocorrer a hipótese de incidência prevista na lei, não há tributação, ainda que a norma preveja forma negocial semelhante ou com efeitos econômicos equivalentes. Não é facultado ao aplicador inserir novas hipóteses não previstas pelo legislador sob o argumento de aplicar extensivamente a norma tributária.

Havendo duas formas jurídicas para um mesmo negócio e sendo uma tributada e outra não, é possível escolher a não tributada e praticar ato que é hipótese de não-incidência. Lembrando a lição de que a classificação dos negócios não está adstrita ao nome dado pelas partes, é preciso descartar as hipóteses de simulação e verificar se efetivamente se tratam de dois negócios diferentes. No entanto, esta verificação deve se dar sob a ótica da legalidade estrita, de maneira que dois negócios semelhantes só podem ser considerados iguais para fins tributários se todos os seus elementos nucleares forem idênticos: as mesmas partes com os mesmos direitos e as mesmas obrigações, na mesma proporção e na mesma titularidade; o mesmo objeto com equivalência econômica; a mesma causa ou propósito negocial; o mesmo fim, etc. Alterado qualquer um dos elementos nucleares, já se está diante de formas negociais distintas.

É o exemplo de uma compra e venda simples de uma compra e venda a prazo. Os elementos nucleares do negócio são os mesmos; a única diferença é o tempo do pagamento, se não forem pactuados juros. Em geral, o tempo pode influir tão somente para determinar, dependendo da hipótese de incidência, a data da ocorrência do fato

---

<sup>97</sup> “Cabe, por fim, anotar que a igualdade é uma garantia do indivíduo, e não do Estado. Assim, se, diante de duas situações que merecem igual tratamento, a lei exigir tributo somente na primeira situação, não cabe à administração fiscal, com base no princípio comentado, tributar ambas as situações; compete ao indivíduo que se ligue à situação tributada contestar o gravame que lhe esteja sendo cobrado com desrespeito ao princípio constitucional. Não pode a analogia ser invocada pela administração para exigir tributo na situação não prevista (CTN, art. 108, § 1º).” *In* AMARO, Luciano. *Op. cit.*, pg. 136.

gerador; não para distinguir uma espécie da outra. Substancialmente elas são idênticas, portanto sujeitas a mesma tributação.

A confrontação de uma compra e venda normal com o leasing já altera esse quadro. No leasing, ou arrendamento mercantil, um determinado bem é alugado com opção final de compra do mesmo, mediante pagamento da diferença entre o valor do bem e os aluguéis já pagos. Neste caso, há distinção quanto aos direitos das partes envolvidas; enquanto que na compra e venda uma das partes se compromete a transmitir a propriedade de um bem mediante pagamento, no leasing esta mesma parte se compromete a ceder o uso e gozo de determinado bem mediante pagamentos regulares e a dar opção de compra no final do contrato; do lado do arrendatário, este já não é mais obrigado, por exemplo, a comprar o bem, tão somente é obrigado a quitar os "aluguéis" do período que utilizou o bem. Impossível botar em pé de igualdade as duas formas negociais, ainda que seu efeito econômico em muitas vezes seja o mesmo; transmitir propriedade por uma quantia em dinheiro.

Uma interpretação extensiva poderia considerar ambas as hipóteses casos de transferência de propriedade em troca de pecúnia, e aplicar-lhes a mesma tributação, ou ainda dizer que se fere a capacidade contributiva em sua eficácia positiva ao não tributar estes contratantes da mesma maneira.

No entanto, a legalidade impõe que aos contribuintes seja assegurada a previsibilidade e a determinabilidade da lei impositiva, bem como veda incursões subjetivistas das autoridades administrativas e do aplicador da norma na conformação dos fatos à hipótese de incidência<sup>98</sup>.

Nestes termos, há direito a planejamento tributário que não for simulado, frontalmente contrário a comando ou vedação expressa do ordenamento, anterior ao fato gerador e que não seja obtido mediante a utilização de meios ilícitos. Como vimos no capítulo II, no entanto, ilicitude é conceito amplo diante da imensidão de normas do ordenamento pátrio, normas estas que agem em maior ou menor grau de obrigatoriedade e determinação. Sob este enfoque surgem as teorias da fraude à lei e do abuso de direito

---

<sup>98</sup> O Supremo Tribunal Federal demonstrou adotar tal conceito no julgamento do alargamento da base de cálculo da COFINS operado pelas alterações a Lei n° 9.718/98 (Pleno, Recurso Extraordinário n° 358.273-RS. Relator Min. Marco Aurélio, DOU 15.08.2006) e no julgamento que discutiu a constitucionalidade da contribuição social sobre a folha de salários (Pleno, Recurso Extraordinário n° 166.772-9-RS. Relator Min. Marco Aurélio, DOU 12.05.94).

como limites à elisão fiscal. Com base no que foi desenvolvido neste trabalho, demonstraremos no capítulo seguinte que tais teorias não se sustentam em uma análise mais atenta da Constituição Federal.

## **V.2 - Reformulação das teorias do abuso de direito e da fraude à lei**

Vimos no capítulo III.3 que o abuso de direito e a fraude à lei seriam considerados como entraves à legitimidade do planejamento tributário, sendo o primeiro visto como o exercício manifestamente excessivo do direito de organizar seus negócios livremente no que diz respeito aos fins econômicos e sociais aos quais se presta, à boa-fé e aos bons costumes, enquanto que o segundo diz respeito ao afastamento por meios lícitos dos efeitos de lei cogente aplicável sobre a hipótese concreta, *in casu*, a própria tributação objeto de elisão.

Estas teorias têm sua base sedimentada nos conceitos de capacidade contributiva com eficácia positiva e abrangente nos termos vistos no capítulo III.3. Não obstante, como tivemos a oportunidade de observar, esta não é a configuração da capacidade contributiva consagrada no sistema constitucional brasileiro. Assim, faz-se necessário partir de novos pontos para tentar conceituar o abuso de direito e a fraude à lei, excluindo a aplicação da capacidade contributiva em seu sentido positivo.

### **V.2.1 - O abuso de direito sob a perspectiva da legalidade estrita**

O abuso de direito tem de ser analisado, pelo exposto acima, com o olhar voltado para os limites impostos pelo princípio da legalidade. A primeira consequência deste reposicionamento é a admissão de espaços vazios nas hipóteses de incidência. Se até mesmo a analogia é vedada para fins de tributação, o que se dizer então da inclusão de casos não previstos na hipótese de incidência por força de "excesso manifesto dos limites impostos pelo fim econômico ou social do direito de auto-organização", ou por "violação a boa-fé ou aos bons costumes". É pelo subjetivismo a qual se submeteria a tributação se admitíssemos a aplicação do abuso de direito ao Direito Tributário que esta se torna incompatível com a Constituição Federal.

Mais. Parece que a aplicação direta de conceitos civilistas ao Direito Tributário merece ressalvas, pelo que é necessário verificar primeiramente os motivos pelos quais determinado ato é considerado ilícito pela lei civil, para após perquirir se teria aplicação na ordem tributária constitucional. Ainda, deve-se verificar se é possível em termos hierárquicos a aplicação de tais conceitos civilistas para fins de limitar a elisão e a liberdade econômica, de sede constitucional.

Por fim, deve-se verificar qual o direito que estaria sendo utilizado para fins de auferir quais os fins econômicos e sociais do mesmo. As teorias do abuso de direito partem do princípio de que o exercício abusivo é feito na perspectiva do direito dos contribuintes de auto-organizar seus negócios, corolário da liberdade e da livre-iniciativa. Seria este ponto de partida correto, ou o "direito" do qual se abusaria seria outro?

O primeiro ponto dispensa maiores incursões; é evidente que o subjetivismo gerado pela doutrina do abuso de direito, ainda que se utilize os conceitos de proporcionalidade e razoabilidade para sua caracterização, deixa o contribuinte refém da autoridade fiscal ou judiciária que analisará o caso. É o que sustenta XAVIER, com base nas observações de LUCIANO AMARO:

"A transposição da doutrina civilista do abuso de direito para o Direito Público, em especial para o Direito Tributário, merece severas objeções. A primeira é a de que ela conduz a um grau de subjetivismo na aplicação da lei tributária incompatível com a segurança jurídica, nas suas vertentes de proteção da confiança na lei fiscal e de previsibilidade da ação estatal, pois comete a órgãos do Poder Executivo, que têm a primeira palavra na aplicação das normas tributárias aos casos concretos, a perquirição dos motivos da conduta negocial dos particulares, bem como a definição autoritária dos parâmetros da 'adequação' da 'normalidade' e da 'razoabilidade' dos modelos negociais por ele adotados.<sup>99</sup>"

A segunda crítica é a aplicação de conceitos civilistas ao Direito Tributário ignorando os motivos, valores e princípios que estão por trás de tais formulações legais. O abuso de direito visa a proteger a função social do contrato<sup>100</sup> e o princípio da boa-fé<sup>101</sup>

---

<sup>99</sup> *Op. cit.*, pg. 107.

<sup>100</sup> Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.

<sup>101</sup> Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.

consagrados no Código Civil e que tem como escopo determinar que as partes não podem exceder manifestamente os fins as quais o contrato/negócio jurídico se presta. Exemplo clássico de tal violação é o abuso do poder de controle na sociedade anônima. Aquele que de tem o bloco de controle das sociedades anônimas pode tomar decisões manifestamente contrárias e prejudiciais ao interesse de sócios minoritários, não sendo esta a função da outorga do direito de voto dos acionistas, direito diretamente limitado pela função social da empresa<sup>102</sup>.

Por esta razão é que foi atribuída ilicitude a tais condutas abusivas. Com outro intuito foi criada a responsabilidade civil do art. 186 do Código Civil<sup>103</sup>: o de proteger o patrimônio e os direitos extrapatrimoniais daqueles que tem seus interesses lesados sem motivo juridicamente justificado no campo extracontratual. Por que não aplicar também esta conceituação de ilícito para descaracterizar a elisão? Em havendo ilicitude desta espécie, estaria contaminado o planejamento fiscal?

Por este ângulo, logo se vê que estas espécies não têm pertinência no sistema tributário pátrio. O fundamento do abuso de direito pressupõe uma série de restrições que são dadas a liberdade de contratar no âmbito civil; no campo tributário, em especial na Constituição Federal, a tributação pressupõe lei que lhe forneça previsibilidade e determinabilidade e atividade administrativa vinculada. Em assim sendo, definida a hipótese de incidência em lei tributária, esta deve ser interpretada nestes parâmetros e pautada por estes princípios; o que não está na norma não é tributado. Havendo espaço livre para o contribuinte praticar atos não-tributados, e não prevalecendo a visão maximizada da capacidade contributiva, não há função social, boa-fé ou bons costumes que imponham um "limite" à prática de uma hipótese de não-incidência. Basta que este

---

<sup>102</sup> Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), Art. 116: Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e  
b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.

<sup>103</sup> Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.

negócio não seja penalmente fraudulento, tampouco simulador do verdadeiro negócio jurídico subjacente. Se há ilicitude por violação à função social dos contratos, por exemplo, o contrato ilícito será mesmo assim tributado como foi configurado, não cabendo sua "reconfiguração" pelo Fisco, sob pena de criação administrativa de hipótese de incidência. Observa ainda XAVIER que:

"A doutrina do abuso de direito pressupõe direitos e *relações paritárias*, situadas horizontalmente no mesmo plano, e tem por objeto vedar que o exercício de um direito subjetivo por um particular atinja, por colisão, o direito subjetivo de outro. Sucede, porém, que as relações entre indivíduo e Estado não são relações paritárias, situadas horizontalmente no mesmo plano, nem o Estado é titular de direitos subjetivos suscetíveis de serem lesados pelo exercício de direitos dos particulares. As relações entre indivíduo e Estado são relações entre 'administrados' e titulares de poderes de autoridade, sendo por conseguinte relações, não entre direitos subjetivos, mas entre *liberdades e competências* ou *poderes funcionais*."<sup>104</sup>

Mais. Os conceitos civilistas, para se aplicarem ao Direito Tributário, devem ser compatíveis com os conceitos estabelecidos por este, lembrando a máxima de que a legislação tributária pode definir os negócios jurídicos diferentemente da lei civil. Ainda, por uma questão de hierarquia, as modificações do Código Civil não podem alterar as regras de competência para determinar que a liberdade anteriormente exercida (no sentido de auto-organização com fins preponderantemente tributários) com lastro na Constituição e na Legalidade possa ser restringida por lei ordinária, qual seja, o Novo Código Civil. Neste sentido ainda, estar-se-ia considerando que lei ordinária estaria alterando as regras de lançamento e interpretação do fenômeno tributário, o que é reservado pela Constituição à lei complementar<sup>105</sup>, conforme seu art. 146<sup>106</sup>.

<sup>104</sup> *Op. cit.*, pg.107.

<sup>105</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. **Direito Tributário e Novo Código Civil: A eficácia do novo código civil na legislação tributária**. Coordenação GRUPENMACHER, Betina Treiguer. Quartier Latin, São Paulo, 2004, pg. 72.

<sup>106</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
  - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
  - b) obrigações, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Por fim, ponto muito importante das teorias do abuso de direito é elucidar qual o direito que é exercido em excesso, a fim de esclarecer quais fins sociais e econômicos teoricamente se aplicariam à hipótese de incidência. Se visto da perspectiva do "direito de auto-organização", os limites supostamente impostos a esta liberdade serviriam de parâmetro para a análise do abuso de direito. No entanto, se observamos a elisão da maneira inversa, com base nas hipóteses de não-incidência normativa, verificamos que a possibilidade de praticar elisão decorre de direitos-negativos do contribuinte face ao Estado, mormente o princípio de legalidade e a tipicidade cerrada.

Portanto, poder escolher determinadas formas jurídicas com motivação preponderantemente fiscal é decorrência da existência de hipóteses não tributadas pela legislação, sejam estas formas negociais típicas ou atípicas, e principalmente da vedação imposta ao Estado de atingir o patrimônio dos contribuintes quando existente este espaço de não-incidência. Este seria o verdadeiro direito ao planejamento tributário: liberdade de auto-organização mais direito-negativo de não ver seu patrimônio afetado por uma tributação que não esteja em acordo com a legalidade, a tipicidade, a irretroatividade, a anterioridade, a segurança jurídica, a igualdade, a capacidade contributiva em sua acepção de direito-negativo, e todas as demais garantias que compõem o Direito Constitucional Tributário Brasileiro. Como bem adverte XAVIER, se levada a suas últimas consequências, a doutrina do abuso de direito pode conduzir à consequência de submeter todos os direitos e garantias individuais (e não apenas a legalidade e tipicidade da tributação) à cláusula de "reserva de abuso", pois na lógica dessa doutrina, o abuso é causa legítima para "perda de tutela". São neste sentido suas observações:

"Basta construir o interesse do Estado à preservação dos bens jurídicos fundamentais, pela punição dos que os ofendem como uma cláusula de eficácia positiva (tal como a capacidade contributiva) para se concluir pela perda de tutela do princípio "*nullum crimen sine lege*" caso o cidadão tenha pautado a sua conduta pelo motivo exclusivo de se subtrair à aplicação da lei penal.

---

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.  
d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Por que não considerar ineficaz essa conduta e aplicar, por analogia, a norma penal que seria aplicável caso o abuso não tivesse sido cometido? Não poderão ser invocadas aqui também razões de solidariedade, ligadas ao Estado Democrático social, no sentido de ampla tutela do direito a vida e a propriedade, legitimadoras de recusa da proteção a cidadãos que só por astúcia, manha, soércia ou habilidades se furtaram ao tipo penal?<sup>107</sup>"

Resta concluir, ante todo o exposto neste capítulo, que o abuso de direito não tem aplicabilidade ao Direito Tributário pátrio; desta forma, o planejamento tributário praticado com fins preponderantemente fiscais não é ilícito, mas legítimo e tutelado pela Constituição Federal, nos termos desenvolvidos ao longo deste trabalho.

### **V.2.2 - A fraude à lei sob a perspectiva da legalidade estrita**

A fraude à lei é instituto criado para evitar que os cidadãos beneficiassem de efeitos contrários ao ordenamento oriundos de negócios jurídicos lícitos. Exemplo clássico é a proibição de importação de carros usados, que por certo tempo foi burlada pelos contribuintes que importavam todas as peças do automóvel do exterior (o automóvel desmontado) e simplesmente o montavam no Brasil, o que, em princípio, não era ilícito.

Não obstante a licitude da conduta, esta acaba produzindo efeito que é vedado pelo ordenamento; assim, será inválida, revogando-se os efeitos benéficos obtidos a partir desta. No campo tributário, alega-se que o planejamento tributário ou rearranjo negocial é meio lícito que poderia violar norma cogente do ordenamento, qual seja, a tributação. Não poderiam os contribuintes afastar a aplicação da norma tributária através de planejamentos feitos com intuito predominantemente de economia fiscal, pois assim o fim do negócio jurídico seria fraudar lei imperativa, *in casu*, a tributação.

Esta teoria faz todo sentido quando o Estado tem um chamado "interesse geral de tributação", que é a possibilidade de tributar toda e qualquer manifestação econômica através de cláusulas abertas ou até mesmo dos conceitos de capacidade contributiva com eficácia positiva definidos no capítulo III.3. No entanto, à vista da legalidade, ela não se

---

<sup>107</sup> *Op. cit.*, pgs. 136/137.

sustenta, por incoerência lógica. De fato, se a lei que é fraudada é lei imperativa, ou se está falando de uma proibição ou comando positivo expresso, ou se está falando de lei cuja hipótese de incidência já se concretizou. O planejamento tributário elisivo, como vimos, sempre se dá antes da ocorrência do fato gerador. Se estamos em fase em que sequer foi formado o fato gerador, não há falar em fraude à lei imperativa, pois a tributação só é imperativa quando ocorrido o fato gerador.

Em conclusão, o instituto da fraude à lei, à luz da legalidade e da definição de capacidade contributiva dada no capítulo III.2, não se aplica para retirar legitimidade do planejamento tributário, porque se ocorreu o fato gerador, não é caso de planejamento; se não ocorreu, não há norma imperativa a ser fraudada, pois a pretensão a um crédito tributário só nasce quando a hipótese de incidência se concretiza.

### **V.3 - O Direito ao Planejamento Tributário e as diretrizes para sua análise pela fiscalização**

À luz das conclusões obtidas nos capítulos anteriores podemos concluir que existe no direito brasileiro um chamado “Direito ao Planejamento Tributário”, sendo entendido como aquele direito de poderem os contribuintes determinar suas vidas privadas e organizar suas atividades econômicas da maneira que lhes for mais conveniente; o fato de a opção por determinada forma negocial em detrimento de outra com efeitos econômicos equivalentes se dar preponderantemente para satisfazer um interesse de reduzir a carga tributária incidente é irrelevante, tendo em vista que este direito é decorrência das liberdades constitucionalmente asseguradas e das correspondentes garantias, ou direitos-negativos impostos ao Estado, tais como a legalidade estrita, a anterioridade, a irretroatividade, a vedação de confisco, a segurança jurídica, o Estado de Direito, etc. Logo, quando a lei deixa de enumerar um determinado negócio como hipótese de incidência da lei tributária, e o contribuinte praticar o referido negócio, estará exercendo sua liberdade que, neste contexto, não poderá ser restringida pelo Estado, haja vista as garantias supramencionadas, em especial a legalidade. Eventuais tributos devem ser instituídos com estrita observância aos ditames constitucionais, dentro dos limites das regras de competência.

Como demonstrado ao longo do trabalho, porém, existem alguns casos que, por configurarem evidente violação ao ordenamento, fazem com que não haja planejamento legítimo, a exemplo da hipótese de ilícito penal; o mesmo ocorre quando há divergência entre negócio aparente e negócio real, que são os casos de simulação descritos no capítulo II.2.2. Fora destas hipóteses, o planejamento é legítimo. Parece, portanto, que é no campo da delimitação da simulação que residirão grande parte dos problemas práticos relacionados ao tema, na medida de saber até que ponto vai o poder da fiscalização tributária em desconsiderar os negócios simulados, bem como quais os requisitos impostos para sua configuração. Na proposta deste trabalho, vimos que é necessária a demonstração da intenção de simular, conceito nem sempre adotado pela doutrina que trata do tema da elisão.

Isto posto, para analisar os planejamentos tributários levados a cabo pelo contribuinte, entendidos como a organização de seus negócios e a opção por determinadas formas com vias a reduzir a carga tributária incidentes sobre estas espécies, a fiscalização deveria primeiramente verificar se está o contribuinte praticando conduta fraudulenta no sentido de violação frontal a norma proibitiva do ordenamento, a exemplo do ilícito penal. Se sim, poderá desconsiderar o negócio fraudulento para fins de atingir a tributação que está sendo evitada através deste; após, teria que verificar a existência de simulação, entendida como o negócio aparente que visa a acobertar o verdadeiro negócio objeto da hipótese de incidência, sendo necessário auferir se houve intenção da parte do contribuinte de dissimular.

Superadas estas etapas, e de posse do verdadeiro negócio praticado, cumpriria verificar se a conduta foi estimulada pelo ordenamento, ou caracteriza mera opção fiscal (abstenção de prática da hipótese de incidência, no sentido de inação), ou ainda se a escolha por aquela forma teve outro caráter preponderante que não o tributário; se o caráter for meramente mercadológico, cumprirá inferir ainda se a economia tributária foi maior do que o benefício obtido em termos econômicos. Se sim, estar-se-ia enfim adentrando no campo da elisão fiscal.

Neste ponto, para classificar os negócios jurídicos nas hipóteses de incidência, deve-se verificar se todos os elementos essenciais do negócio praticado são os mesmos elencados no fato gerador e, assim sendo, há tributação. Havendo divergência quanto a

algum destes elementos, não há tributação, pois o ato praticado pelo contribuinte não se classificaria em nenhum dos casos listados nas normas tributárias de imposição.

Em não ocorrendo o fato gerador tal qual descrito na hipótese de incidência, não há tributação, atingindo o contribuinte o fim almejado, qual seja, economizar tributos. Eis, nestes termos, o legítimo planejamento tributário.

## VI - CONCLUSÃO

O tema do planejamento é questão presente no dia-a-dia daqueles que lidam com o direito tributário; contadores, advogados, consultores e empresários se vêem constantemente emaranhados no labirinto legal que é a legislação brasileira, tentando muitas vezes decifrar se devem ou não pagar determinado tributo. Esta vastidão de regras acaba permitindo uma série de práticas que visam precipuamente reduzir a tributação; se as regras tributárias fossem mais simples, parece indiscutível que haveria menos elisão. A elevada carga tributária também estimula as práticas elisivas, isto porque os contribuintes põem na balança os custos para efetuar o planejamento e os benefícios que dele extrairão; se o imposto é baixo, o planejamento não vale a pena.

No entanto, na insanidade tributária brasileira, um dos poucos países do mundo que cobra indiscriminadamente impostos sobre impostos, a elisão parece meio necessário de defesa dos contribuintes que tentam superar o obstáculo econômico que representa a tributação e o sistema tributário pátrio. Por outro lado, o tributo é também regulador econômico, e é com seu produto que são realizadas políticas públicas que garantirão a muitos cidadãos o mínimo existencial que o mercado talvez não pudesse proporcionar de imediato, face à desigual distribuição de renda que assola nosso país.

A questão se complica quando a elisão se faz em termos milionários e os contribuintes lançam mão de meios moralmente condenáveis para economizar tributos, como o uso de paraísos fiscais para evitar o imposto de renda. Mas se é da natureza humana querer “pagar menos”, não seria assim em ainda maior medida no que tange às empresas, que estão submetidas às leis de mercado e ao utilitarismo?

O debate é interminável, parecendo que jamais se poderá encontrar um denominador comum. Há quem diga que por trás de todas estas teorias a respeito da

elisão estão escondidas ideologias mascaradas, ocultas. Por esta razão, justamente para tentar deixar de lado as convicções pessoais sobre o tema é que o abordei da perspectiva mais dogmática possível. Este exercício fez com que a tese que havia visualizado no início do trabalho tivesse que ser revista algumas vezes, assumindo novos contornos conforme impunha o rigor científico da análise.

Este exame revelou que a Constituinte de 1988, no que diz respeito ao sistema tributário, parece ter observado os fenômenos que se passavam no âmbito da elisão e, conhecendo as instituições que aplicavam e aplicariam a lei tributária dali em diante, decidiu reduzir, limitar e definir em grande medida o poder de tributar. Anteviu, com precisão, uma sociedade que não estaria pronta para trabalhar com um sistema tributário flexível baseado em princípios com conceitos abertos. Felizmente seguiu este caminho, pois a atual configuração do direito pátrio é a de um sistema fechado com base em regras de competência. E é dentro deste sistema que reside o direito à elisão. Não que uma tributação com base em conceitos abertos seja pior do que o modelo mais fechado; esta última pode atingir resultados mais positivos que a primeira, se aplicada com observância a uma interpretação séria, razoável, imparcial e proporcional das normas. Não obstante, todas as formas de tributar devem ter como fim não aniquilar a liberdade nem a igualdade; se tal poder fosse conferido a autoridades de um país cuja democracia e cidadania está ainda em construção, como é o exemplo do Brasil, estariam os contribuintes sujeitos a todo tipo de arbitrariedade.

Uma constituição democrática não pode proibir os contribuintes de desejar e tentar pagar menos tributos; pode, isto sim, buscar tributar as hipóteses economicamente equivalentes com paridade, de acordo com as garantias construídas no contexto do Estado de Direito. No Brasil, por enquanto, os meios escolhidos, conforme o que foi desenvolvido ao longo do trabalho, foram mais determinados e definitivos; cabe agora a nós, intérpretes, dar sentido a esta rigidez, a fim de garantir o grau de segurança jurídica almejado pela Constituição Federal.

## VII – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16<sup>a</sup> ed. Saraiva, São Paulo, 2010.

ALEXY, Robert. **Rechtsregeln und Rechtsprinzipien.** Archives Rechts und Sozialphilosophie, Beiheft 25. Frankfurt am Main, 1985.

\_\_\_\_\_. **Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica: ¿Es eso posible?** Doxa n° 5, 1988.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Direito Tributário e Novo Código Civil: A eficácia do novo código civil na legislação tributária.** Coordenação GRUPENMACHER, Betina Treiguer. Quartier Latin, São Paulo, 2004.

\_\_\_\_\_. **Planejamento Tributário.** Revista dos Tribunais n° 98, Malheiros, São Paulo.

\_\_\_\_\_. **Sistema Constitucional Tributário: de acordo com emenda constitucional n. 42, de 19.12.03.** Saraiva, São Paulo, 2004.

\_\_\_\_\_. **Teoria dos Princípios: da definição a aplicação dos princípios jurídicos.** 4ª ed. Malheiros, Sao Paulo, 2005.

CANARIS, Claus-Whilhelm, **Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz.** Berlin, Duncker und Humblot, 1983.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Evasão e elisão fiscais, um tema atual.** Revista de Direito Tributário n°63. Ed. Malheiros.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** Almedina, Coimbra, 2003.

COELHO, Sacha Navarro Calmon. **Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário**. Forense, Rio de Janeiro, 2006.

DI PIETRO, Adriano (Coord.). **L'elusione fiscale nell'esperienza europea**. Giuffrè, Milao, 1999.

DOMINGUES DE OLIVEIRA, José Marcos. **Direito Tributário: Capacidade Contributiva**, 2ª ed., Renovar, Rio de Janeiro, 1998.

DWORKIN, Ronald. **Taking Rights Seriously**. Cambridge, Harvard University Press, 1977.

FERRARA, Francesco. **A simulação dos negócios jurídicos**. Edição brasileira. Ed. Red Livros. Campinas, 1999.

FOUCARDE, **De la simulation en Droit Civil et en Droit Fiscal**, Nancy, 1887.

GALHARDO, Luciana Rosanova; MARIANO DA SILVA, Priscila Stela; NETO, Estevao Gross. **Planejamento Fiscal**. Quartier Latin, São Paulo 2005.

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

GUASTINI, Riccardo. **Estudios sobre la interpretación jurídica**. Porrúa, México, 2004.

HELENILSON CUNHA PONTES. **O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo, 2000.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. Ed. Saraiva. São Paulo, 1997.

MALKOWSKI, Almir. **Planejamento Tributário e a Questão da Elisão Fiscal**. Editora de Direito. São Paulo, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. **Elisão fiscal**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 63, 2000.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e o Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 6ª ed. Livraria do Advogado: ESMAFE, Porto Alegre, 2004.

ROCHET, **La simulation en Droit Civil et en Droit Fiscal**, Paris, 1937.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2ª ed., Editora Bushatsky. São Paulo, 1977.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6ª edição. Renovar, Rio de Janeiro, 1999.

VELOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. Atlas, São Paulo, 2007.

VILLEGAS, Hector. **Curso de Direito Tributário**, tradução brasileira, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1980.

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