



UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS – UFAL
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS – FDA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD
MESTRADO EM DIREITO

ANA CRISTINA PAIXÃO FÉLIX CAVALCANTI

**LEGALIDADE, IGUALDADE E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO –
FUNDAMENTOS E LIMITES À ELISÃO TRIBUTÁRIA NO SISTEMA
CONSTITUCIONAL BRASILEIRO**

Maceió-AL
2008

ANA CRISTINA PAIXÃO FÉLIX CAVALCANTI

**LEGALIDADE, IGUALDADE E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO –
FUNDAMENTOS E LIMITES À ELISÃO TRIBUTÁRIA NO SISTEMA
CONSTITUCIONAL BRASILEIRO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação
em Direito Público da Faculdade de Direito de Alagoas –
Universidade Federal de Alagoas, como requisito parcial à
obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Gabriel Ivo

Maceió-AL
2008

ANA CRISTINA PAIXÃO FÉLIX CAVALCANTI

**LEGALIDADE, IGUALDADE E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO –
FUNDAMENTOS E LIMITES À ELISÃO TRIBUTÁRIA NO SISTEMA
CONSTITUCIONAL BRASILEIRO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação
em Direito Público da Faculdade de Direito de Alagoas –
Ufal, como requisito parcial à obtenção do grau de mestre.

Orientador: Professor Gabriel Ivo, Doutor em Direito pela
PUC/SP.

A Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro,
submeteu a candidata à defesa, em nível de Mestrado, e a julgou nos seguintes termos:

Prof. Dr. Marcos Bernardes de Mello

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. Francisco Wildo Lacerda Dantas

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. Geilson Salomão Leite

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Menção Geral: _____

Coordenador do Curso:

Prof. Dr. George Sarmiento Lins Júnior.

Maceió, 22 de agosto de 2008.

Ao Eduardo,
Companheiro em todas as
etapas da minha vida.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por estar sempre presente em todos os momentos da minha vida;

Ao Eduardo, pelo apoio, paciência e carinho, e pelas horas roubadas de nosso convívio;

A minha querida irmã Carolina, sempre fonte de apoio e incentivo;

Aos meus pais e ao meu irmão pelo apoio incondicional;

Ao professor Gabriel Ivo, sempre acessível e interessado, pela orientação e principalmente pela amizade;

Á querida amiga Giovanna Codá, pelo apoio, pelo incentivo e pela paciência com os 'meninos' do Mestrado em Direito da Ufal.

Aos professores do Mestrado em Direito pelas valorosas lições, que muito enriqueceram a pesquisa para o conteúdo deste trabalho.

Aos amigos do Mestrado pelo incentivo, apoio moral e paciência.

Aos amigos da Secretaria de Fazenda do Estado de Alagoas, pela compreensão e apoio necessários à confecção deste trabalho.

CAVALCANTI, Ana Cristina Paixão Felix. **Legalidade, igualdade e planejamento tributário - fundamentos e limites à elisão tributária no sistema constitucional brasileiro.** 2008. 104 páginas. Dissertação. Mestrado em Direito Público. Universidade Federal de Alagoas.

RESUMO

Aborda este trabalho de pesquisa o instituto da elisão tributária e sua delimitação constitucional, vistas pelo prisma dos direitos de liberdade, expressos nos princípios da legalidade, da livre iniciativa e do direito à propriedade, e dos direitos relativos à solidariedade social, contidos nos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Para este fim foi inicialmente estabelecido um modelo teórico delimitando os conceitos de texto e norma e seus respectivos conteúdos, e descrito o processo interpretativo destinado à construção de sentido das normas jurídicas relativas aos princípios estudados. Investigou-se também o instituto da elisão tributária e seus reflexos no sistema tributário. A elisão tributária é técnica de planejamento tributário em que o contribuinte realiza conduta anterior à incidência da norma ou pratica ato diverso não previsto como hipótese de incidência da norma tributária. Duas são as teorias a posicionar-se sobre a elisão, defendendo a primeira que seria o sistema tributário regido pela tipicidade fechada, em que as hipóteses de incidência seriam numeradas exaustivamente e qualquer ato não previsto especificamente seria lícito, pois permitido, já que fundamentado nos princípios da legalidade, do livre exercício da atividade econômica e do direito de propriedade, enquanto a segunda defende que por meio de processo interpretativo de construção das normas em que se ponderam valores como igualdade, solidariedade social e capacidade contributiva existiriam limites mais estreitos à realização da elisão tributária. Com base nesses pressupostos passa-se então a investigar os valores que fundamentam a elisão tributária expostos na primeira teoria, para verificar o real sentido contido no texto constitucional, bem como os valores ligados aos princípios da capacidade contributiva e igualdade, e de que forma a idéia de solidariedade social relativizaria os direitos de liberdade. Verifica-se, ao final, que a existência deste dever do indivíduo para com a coletividade relativiza a propriedade, possibilitando uma delimitação a vedar elisões tributárias constituídas em fraude à lei, simulação e abuso de direito no sistema.

Palavras-chave: Direito constitucional – Brasil. Direito tributário – Brasil. Elisão fiscal. Legalidade. Igualdade

CAVALCANTI, Ana Cristina Paixão Felix. **Legality, equality and tax planning - foundations and limits on tax avoidance in Brazil constitutional system.** 2008. 104 p. Dissertation. Master in Public Law. Universidade Federal de Alagoas.

ABSTRACT

This research works deals with the institute of tax avoidance and its constitutional boundaries, seen through the prism of the rights of freedom, expressed in the principles of legality, exercise of economic activity and the right of property, and rights relating to social solidarity, contained in the principles of equality and ability to contribute. There was initially established a theoretical model defining the concepts of law text and their content and described the process for the construction of interpretive sense of legal rules of the principles studied. It also investigated the institute of tax avoidance and its reflections in the tax system. The technique in tax avoidance planning works when the taxpayer conducts preceding the facts described in a law text or act different not predicted as assumption of the standard tax incidence. Two are theories to position itself on the tax avoidance, arguing that the first would be the tax system governed by typical characteristics closed, in which the chances of impact would be numbered thoroughly and any act not specifically envisaged would be illegal, and that will be founded on the principles of legality, free exercise of economic activity and the right to property, while the second maintains that through interpretive process of construction standards in which they take values as equality, social solidarity and ability to exist limits closer to the realization of tax avoidance. Based on these assumptions then move to investigate the values underlying the tax avoidance exposed in the first theory, to see if this is the real sense contained in the constitutional text and figures related to the principles of equality and ability to contribute, and in which way this idea of social solidarity will downsize the rights of freedom. It is the end that the existence of this duty of the individual to the collective will downsize property, as well as a demarcation to seal formed in tax fraud, simulation and abuse of rights in the system.

Keywords: Constitutional Law – Brazil. Tax Law – Brazil. Tax avoidance. Equality. Legality

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	09
1 DA ESTRUTURAÇÃO DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA	12
1.1 O texto como veículo de linguagem e expressão da norma.....	13
1.2 A interpretação dos enunciados como processo construtivo da norma jurídica tributária.....	14
1.3 Da estrutura da norma jurídica tributária.....	18
1.3.1 Dos elementos que a compõem.....	18
1.3.2 Norma abstrata, geral, individual e concreta.....	19
1.4 Princípios, regras e postulados enquanto tipos de norma jurídica.....	23
2 A ELISÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO	26
2.1 A elisão tributária enquanto forma de planejamento.....	26
2.2 Elementos do fato gerador caracterizadores da elisão tributária.....	27
2.2.1 A antecedência da conduta à hipótese de incidência.....	27
2.2.2 O motivo lícito como limite de sua delimitação.....	28
2.3.3 A lacuna da lei como instrumento de realização do fato gerador.....	30
2.3. Distinção entre elisão e evasão tributárias.....	33
2.4 Teorias acerca da elisão tributária no ordenamento brasileiro.....	48
2.5 Soluções para os limites à elisão tributária e sua aplicação no ordenamento pátrio.....	49
2.6 Os princípios constitucionais relativos à elisão tributária.....	55
3 NORMAS CONSTITUCIONAIS FUNDAMENTADORAS DO EXERCÍCIO DA ELISÃO TRIBUTÁRIA	57
3.1 O direito ao livre exercício da atividade econômica.....	58
3.2. O direito de propriedade.....	60
3.2.1 Disciplina constitucional.....	60
3.2.2 A função social da propriedade no direito brasileiro.....	62
3.3 A legalidade em matéria tributária.....	63
3.3.1 Tipicidade tributaria: aberta ou fechada?.....	64

3.3.2 Interpretação da lacuna da lei e analogia na elisão tributária.....	69
3.3 Sentido e limites ao princípio da legalidade.....	72
4. NORMAS CONSTITUCIONAIS LIMITADORES DA PRÁTICA DA ELISÃO	
TRIBUTÁRIA.....	73
4.1 O princípio da igualdade na Constituição Federal.....	74
4.1.1 A igualdade e o tratamento isonômico.....	74
4.1.2 Sentido e alcance do disposto no art. 150, II da Constituição Federal.....	77
4.2 O princípio da capacidade contributiva.....	78
4.2.1 Conceito e características.....	78
4.2.2 Relação entre a capacidade contributiva e a igualdade no sistema constitucional.....	81
4.2.3 Limite mínimo da capacidade contributiva: o mínimo existencial.....	85
4.2.4 Limite máximo da capacidade contributiva – a vedação ao confisco.....	89
4.3 A elisão tributária e sua relação com os princípios da capacidade contributiva e da igualdade.....	93
CONCLUSÃO.....	96
REFERÊNCIAS.....	101

INTRODUÇÃO

Este trabalho possui como escopo o estudo da elisão tributária e do sentido em que as normas jurídicas presentes no texto constitucional que tratam da igualdade, do direito de propriedade, do livre exercício da atividade econômica, e da capacidade contributiva devem ser interpretadas para a compreensão da elisão no ordenamento jurídico brasileiro.

A hipótese desenvolvida possui influência significativa no direito tributário brasileiro, uma vez que diante da realidade econômica do Brasil, e das múltiplas obrigações tributárias estipuladas perante os entes tributantes das diversas esferas – federal, estadual e municipal –, procuram os contribuintes formas de melhor adequar a carga tributária existente às condições econômicas do mercado. Nesse ambiente, um planejamento tributário correto e eficiente mostra-se como uma solução para o equilíbrio dessas duas forças, pois permite o adimplemento das obrigações de forma menos onerosa aos brasileiros.

A utilização cada vez mais freqüente de técnicas de planejamento tributário por parte de pessoas jurídicas vem promovendo o deslocamento do foco da tributação para pessoas físicas, fenômeno este semelhante ao já observado em alguns países¹, e que é de grande preocupação em termos de capacidade contributiva e isonomia entre os cidadãos.

O planejamento tributário consiste na realização de um conjunto de atividades econômico-financeiras do contribuinte em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais, objetivando permitir opções que resultem em uma redução da carga tributária, permitindo ao contribuinte o adimplemento de suas obrigações tributárias de forma lícita e menos onerosa ao patrimônio.

A elisão tributária, sobre a qual versa este estudo, é a forma mais utilizada de planejamento tributário. Ela possibilita que, diante da existência de uma lacuna no dispositivo legal, atue o sujeito passivo praticando atos com o objetivo de impedir a incidência da norma tributária posta, ou realizando outros atos e negócios jurídicos que não possuem tipificação

¹ Sobre o tema, Marco Aurélio Greco (GRECO, Marco Aurélio, **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 11-13) traz dados alarmantes dos EUA, em que a carga efetivamente suportada pelas pessoas jurídicas caiu significativamente entre 1990 e 1997, e “o que o Tesouro perdeu na arrecadação de tributos devidos pelas pessoas jurídicas ganhou na arrecadação das pessoas físicas (se ainda não foi mais do que perdeu)”, demonstrando assim que o reflexo do amplo campo dado ao planejamento tributário pode ter como reflexos negativos a transferência da tributação das pessoas jurídicas com capacidade econômica para suportar os tributos às pessoas físicas, que nem sempre possuem capacidade econômica equivalente.

expressa no ordenamento jurídico prático como hipóteses de incidência dos tributos existentes no sistema.

Os limites à elisão fiscal são objeto de controvérsia no direito tributário, existindo duas teorias acerca da imposição destes limites. A primeira teoria, intitulada tradicionalista, adotada por alguns autores como Ricardo Mariz de Oliveira² e Humberto Ávila³, entende, com base em princípios como o da legalidade estrita e do livre exercício da atividade econômica, que não deve haver maiores restrições à prática da elisão tributária, devendo a legislação tributária ser interpretada de forma restrita.

A segunda teoria, a moderna, encampada por Marco Aurélio Greco⁴ e Ricardo Lodi Ribeiro⁵, evidencia a necessidade de limites à prática da elisão tributária, visto que o planejamento tributário pode ter como efeitos indiretos a perda da arrecadação, o não-atingimento da capacidade contributiva e a quebra da isonomia, por permitir a criação de situações que afastam a neutralidade da tributação entre os contribuintes que competem no mesmo mercado.

Para entender melhor este instituto de direito tributário e perceber seus contornos expressos na interpretação das normas constitucionais que veiculam valores a legitimar a elisão tributária e ao mesmo tempo limitar sua prática, necessário se faz a análise crítica das normas constitucionais relativas à igualdade, ao direito de propriedade, ao livre exercício da atividade econômica, da igualdade e da capacidade contributiva, para entender em que sentido devem ser interpretadas pelo aplicador da lei e qual devem ser os contornos do instituto da elisão tributária.

A abordagem deste tema foi estruturada em quatro capítulos. O primeiro capítulo tem como foco o estabelecimento de um modelo teórico a orientar a abordagem das normas constitucionais estudadas, delimitando o conceito de norma jurídica, das diferentes espécies de normas e de sua estrutura em proposições enunciativas, bem como o processo interpretativo de construção do sentido dessas dentro do sistema jurídico posto.

² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário – Teoria e prática perante o Imposto de Renda. In **Planejamento Fiscal – Teoria e Prática**, 2.º vol. (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, p. 110.

³ ÁVILA, Humberto. Planejamento Tributário. Conferência publicada na **Revista de Direito Tributário n.º 98 – XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 77.

⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 111.

⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão tributária**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 188.

No segundo capítulo far-se-á um estudo da elisão tributária, com seus elementos e as correntes que fundamentam a controvérsia exposta, demonstrando-se a necessidade de se proceder a um estudo analítico das normas constitucionais que disciplinam a elisão tributária e sua interpretação, para delimitar este instituto no sistema.

O terceiro capítulo aborda as normas constitucionais que fundamentam a elisão tributária no sistema, relativas à legalidade, ao direito de propriedade e ao livre exercício da atividade econômica, investigando-se, diante da posição dada a estes pelas correntes que tratam da elisão tributária, de que forma tais normas devem ser interpretadas e de que forma legitimam o instituto estudado.

O quarto capítulo tem como escopo o estudo dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, enquanto normas que limitam a elisão tributária, investigando-se o sentido trazido pela sua interpretação e de que forma contribuem para as bases do conceito de elisão tributária.

Ao final, diante da investigação científica acerca das normas constitucionais que se relacionam mais diretamente com o instituto da elisão tributária, pretende-se fundamentar a interpretação dessas normas, com a finalidade de se delimitar os contornos desse instituto no ordenamento pátrio.

1 DA ESTRUTURAÇÃO DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

1.1 O texto como veículo de linguagem e expressão da norma; 1.2 A interpretação dos enunciados como processo construtivo da norma jurídica tributária; 1.3 Da estrutura da norma jurídica tributária. 1.3.1 Dos elementos que a compõem; 1.3.2 Norma abstrata, geral, individual e concreta; 1.4 Princípios, regras e postulados enquanto tipos de norma jurídica.

Para realizar o estudo da elisão tributária e das normas constitucionais que a fundamentam e a limitam, necessário se faz primeiro o estabelecimento de algumas premissas, fundamentais ao desenvolvimento de um trabalho científico.

Portanto, para a delimitação do objeto de estudo, delimitar-se-á qual o sentido da norma tributária e do fato jurídico tributário no direito⁶, demonstrando o conteúdo da norma,

⁶ A visão de que a norma jurídica consiste no centro do estudo do direito é o modelo adotado neste trabalho para a compreensão do sistema jurídico. Esta opção foi realizada entre os diversos modelos para estudar o direito, que variam conforme o foco principal de estudo. Dois são os modelos de maior difusão na ciência jurídica, o modelo proposto por Pontes de Miranda e o modelo apresentado por Hans Kelsen.

No modelo idealizado por Pontes de Miranda o fato jurídico é o centro do estudo do direito, sendo este visto como surgido em razão da ocorrência do fato na sociedade, tipificado como conduta, e sobre o qual há a incidência da norma neste fundamentada. Neste sistema, conforme descrito por Marcos Bernardes de Mello (MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**, 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 95) existem três planos, o da existência dos fatos, em que se tem o fato jurídico como existente conforme a incidência da norma jurídica sobre o suporte fático, o plano da validade dos fatos, em que é aferida a conformidade do fato jurídico com a validade da norma posta no sistema, e o plano da eficácia, onde os fatos jurídicos produzem seus respectivos efeitos.

Em relação ao modelo idealizado por Hans Kelsen, em que a norma é o elemento central, duas foram as acepções dadas a partir de sua obra, como ensina Gregório Robles (ROBLES, Gregório. **El derecho como texto**. Madrid: Civitas, 1998, p. 32). A primeira acepção, originada na primeira versão da 'Teoria Pura do Direito', traz uma concepção homogênea de normas, em que a teoria do sistema é reduzida à teoria da norma, defendendo-se que toda norma seria um juízo bimembre cujos elementos seriam o suporte fático e a sanção, conectados por um dever. A segunda acepção surgiu a partir da segunda versão da obra de Kelsen e visualiza a teoria das normas, atendendo a sua heterogeneidade funcional e lingüística, admitindo que as normas possuem distinta função dentro do sistema e que a diferenciação lingüística está fixada no verbo que caracteriza a proposição normativa, podendo este referir-se a um 'ter de', a um 'poder' ou a um 'dever', não se resumindo ao dever.

Verifica-se da análise dos dois modelos divergência entre o conceito de validade exposto pelos autores. Para Pontes de Miranda, um fato jurídico pode existir no sistema sem que tenha validade jurídica, enquanto para Kelsen, que entende a validade como condição de pertinência de uma norma no sistema, não é possível esta

as acepções que esta possui no sistema⁷ e qual a interpretação que fundamenta o estudo realizado nesta dissertação.

1.1 O texto como veículo de linguagem e expressão da norma

Para falar em texto e em norma, necessário se faz primeiramente a compreensão do processo de significação a ser realizado pelo intérprete, distinguindo-se signo, significação e significado.

O signo e o significado são componentes do processo de significação das coisas e sua exteriorização em linguagem. O signo, segundo Umberto Eco⁸, é instrumento usado para transmitir uma informação ou para indicar a alguém alguma coisa que um outro conhece e quer que outros também conheçam, inserindo-se em um processo de comunicação do seguinte tipo: ‘fonte-emissor-canal-mensagem-destinatário’. Ele seria o suporte físico a transmitir, por meio da linguagem, um determinado significado, suscitando aos indivíduos uma noção, conceito ou idéia – a significação.

A significação é o processo de associação entre o signo e seu correspondente significado em dada relação. Destacam os autores⁹ que a significação é a relação entre o signo e o fenômeno cuja representação o signo nos traz à mente, sendo todo ato humano veículo transmissor de uma significação.

Em relação ao significado afirmam Guibourg, Ghigliani e Guarinoni¹⁰ que este é a relação entre os símbolos e aquilo que simbolizam, sendo sempre artificial, intencional e mais ou menos convencional. O significado é o sentido que se atribui ao signo a partir de uma

subsistência do fato no sistema, sendo o mesmo inexistente. Também divergem os dois modelos, segundo Marcos Mello (MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**, 12.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 34 a 37), em razão da visão que possuem sobre a estrutura da norma, afirmando o autor que, enquanto no modelo colocado pelos kelsenianos a coação é elemento essencial da norma jurídica, o modelo adotado por Pontes de Miranda e seguido pelo autor admite a existência de normas jurídicas sem os comandos ‘obrigar, proibir e permitir’.

Apesar de, como ressalta Robles (ROBLES, Gregório. **El derecho como texto**. Madrid: Civitas, 1998, p. 34), não existir regra fixa para definir a idoneidade de um modelo e a idoneidade de outros, aplica-se a este trabalho a concepção de estrutura normativa colocada por Hans Kelsen na segunda versão da ‘Teoria geral da normas’ e adotada também por, dentre outros, Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência**, 5.^a edição, revista e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 20 e 35), entendendo que a norma jurídica possui uma estrutura mínima, a ‘unidade irredutível de manifestação do deôntico’, a qual será exposta neste trabalho.

⁷ Neste trabalho, sistema e ordenamento serão tratados como sinônimos, significando a ordem jurídica composta pelas diversas normas existentes.

⁸ECO, Umberto. **O signo**. Lisboa: Editorial Presença, p. 17.

⁹GUIBOURG, Ricardo, GHIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al conocimiento científico**. Buenos Aires: EUDEBA, p. 20.

¹⁰GUIBOURG, Ricardo, GHIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al conocimiento científico**. Buenos Aires: EUDEBA, p. 20.

determinada realidade. Se uma pessoa ao falar de roupas aponta para uma camisa e afirma ‘aquela manga é grande’, supõe-se que, dentro do contexto, está a falar daquela parte da camisa, a manga. Se em outro contexto, como em uma feira livre, ao apreciar frutas, pronuncia a mesma frase, aquele signo passa a ter um entendimento diverso dentro daquele contexto, simbolizando a fruta ‘manga’.

O texto da norma, para o direito, é a expressão lingüística de enunciados que compõem a norma jurídica, sendo o texto, segundo Paulo de Barros Carvalho¹¹, o substrato material que serve à representação dos objetos referidos pelos signos e ponto de partida para a formação das significações, possibilitando que as manifestações subjetivas ganhem objetividade e se tornem intersubjetivas.

Dois são os campos de visão em que se compreende o texto: em sentido amplo e em sentido estrito. No sentido estrito, o texto restringe-se ao plano dos enunciados enquanto suportes de significações, tendo caráter eminentemente físico¹². Em uma acepção ampla, o texto deve ser entendido em um contexto, ou seja, a compreensão da linguagem neste expressa depende das associações entre o contexto e a realidade social, ou seja, da relação entre a norma e o sistema. Desta forma, a palavra e os enunciados expressos por meio do texto assumem sentido particular diante do contexto onde esses se encontram inseridos.

Neste sentido destaca Paulo de Barros Carvalho¹³ que os enunciados lingüísticos não contêm, em si mesmos, as significações; apenas dentro de um dado contexto no sistema é que se dá a construção desses significados por meio da interpretação, que atua como mecanismo que retira os conteúdos de significação dos enunciados, formando a norma jurídica.

Surgindo a construção da norma do processo de interpretação atribuído ao intérprete dos enunciados prescritivos e descritivos contidos no texto normativo, necessária se faz a análise desse processo para a compreensão do sentido a ser atribuído à norma jurídica, o que será objeto do tópico a seguir.

1.2 A interpretação dos enunciados como processo construtivo da norma jurídica tributária

¹¹CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência**, 5.^a edição, revista e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 17.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência**, 5.^a edição, revista e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 18.

¹³CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência**, 5.^a edição, revista e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 19.

As normas jurídicas nascem a partir da interpretação dos enunciados normativos contidos nos textos de direito positivo. Entretanto, os dispositivos normativos não consistem em sinônimo de norma jurídica, tendo acepções diversas.

Neste sentido traz Ricardo Guastini¹⁴, em sua obra *Teoria e dogmática delle fonti*, distinção entre norma e dispositivo, sendo o dispositivo o enunciado de linguagem sujeito a interpretação, e norma o conteúdo da interpretação, sendo esta, portanto, resultado de um dispositivo interpretado.

O dispositivo normativo veiculado por meio de lei pode conter várias normas e ter diversas formas de significação, podendo estas significações serem ambíguas ou até sinônimas. Norma e texto normativo cientificamente não são sinônimos, sendo o dispositivo normativo o veículo introdutor de normas, que surgem a partir da interpretação dos dispositivos pelo intérprete dentro de dado sistema. Texto e norma não se identificam, sendo a norma o resultado do processo interpretativo do texto normativo¹⁵.

Verifica-se então a importância do processo de interpretação enquanto processo de criação de normas jurídicas a partir da conjugação de enunciados prescritivos.

Interpretar, na visão de Paulo de Barros Carvalho¹⁶, é atividade intelectual que se utiliza de instrumentos hermenêuticos com a finalidade de construir o conteúdo, o sentido e o alcance das normas jurídicas. É atribuir valores aos símbolos, atribuindo-lhes significações.

O processo interpretativo, na acepção do autor, difere da hermenêutica, consistindo esta em técnica que envolve meios, critérios e esquemas interpretativos, enquanto a interpretação é o resultado da referida técnica, envolvendo não apenas a subsunção dos eventos à norma posta, mas sim tendo um caráter mais amplo, que envolve, inclusive, técnicas de integração.

A integração, por essa visão, é técnica interpretativa onde se supre a lacuna ou se resolve possível antinomia de normas do sistema por meio da aplicação de recursos, tais como a aplicação da analogia, da equidade, dos princípios gerais de direito público e privado, previstos no art. 108 do Código Tributário Nacional.

¹⁴ GUASTINI, Ricardo. *Teoria e dogmática delle fonti*, Milão: Dott. A. Giuffrè Editore, 1998, p. 16. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência**, 5.^a edição, revista e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 24) e Humberto Ávila (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 4.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 22).

¹⁵ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**, 4.^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, 27.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 19.^a edição, revista e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 95.

Apesar de no sistema tributário nacional a interpretação ter sido distinguida do processo interpretativo, e de autores como José Juan Ferreiro Lapatza¹⁷ entenderem ser processos diversos, por pressupor a interpretação um caso expressamente regulado, ao passo que a integração tem como pressuposto a ausência de regulação prévia, adota-se aqui a visão de Paulo de Barros Carvalho, que defende achar-se um processo contido no outro, por consistir a integração forma de interpretação de normas do sistema na busca, diante do conflito ou da ausência de determinação expressa, da solução ao caso concreto.

Partindo-se do pressuposto de que se encontra inserida no processo interpretativo essa função integrativa, fundamental torna-se a correta apreensão de seu sentido no estudo do instituto da elisão tributária abordado neste trabalho, uma vez que um dos elementos a caracterizar e possibilitar a prática da elisão tributária é, justamente, a existência da lacuna da lei, ou seja, da não-disciplina da conduta como hipótese de incidência da norma tributária.

Entretanto, o processo interpretativo não possui conteúdo aberto, não indo este sentido além do contido nos textos jurídicos insertos no sistema. Existe um limite interpretativo implícito contido no sistema, o que o descarta como fórmula mágica ou solução a todas as lacunas e ambigüidades existentes no sistema. A interpretação, tendo início na construção de sentido a partir de enunciados preestabelecidos, fixa-se aos seus limites na atribuição do sentido das normas destes derivados¹⁸.

Neste ponto destaca Eros Grau¹⁹ que todo intérprete está sempre vinculado pelos textos normativos que fundamentam sua interpretação. Não é possível ao intérprete a formação de 'juízos de oportunidade', mas sim de formação de juízos de legalidade, somente sendo possível a discricionariedade neste campo quando uma norma jurídica tenha permitido sua formulação. Desta forma, encontra-se o intérprete condicionado ao conteúdo do texto normativo, sendo o rompimento dessa retenção pelo intérprete autêntica forma de subversão do texto.

A construção de sentido no processo interpretativo, segundo a classificação de Paulo de Barros Carvalho²⁰, estende-se por quatro subdomínios expressos em sistemas.

¹⁷ LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito tributário: teoria geral do tributo**. Barueri, SP: Manole; ES: Marcial Pons, 2007.

¹⁸ Nesse sentido, CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 19.^a edição, revista e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 112 e IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. XL.

¹⁹ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**, 4.^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 56.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência**, 5.^a edição, revista e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2007, p.65 a 88.

No primeiro sistema, S₁, tem-se o início do percurso de interpretação, onde se encontra um conjunto de enunciados no plano da expressão, de forma literal, à procura de um significado. Neste plano há o aparecimento do texto e o primeiro contato do intérprete com a mensagem legislada, lidando este com enunciados isoladamente compreendidos. Como descreve Gabriel Ivo²¹, neste sistema os textos encontram-se no estado de ‘dicionário’, em silêncio, à espera de uma interpretação para a construção de seu sentido.

Com o alcance das significações de base e a contextualização das palavras e das frases que as contêm, passa-se a um segundo sistema, S₂. É o ingresso no plano do conteúdo, com a atribuição de valores aos vários signos encontrados, formando-se ao final um conjunto de enunciados com significações produzidas à espera de novas junções para a formulação das proposições normativas.

Neste ponto, faz-se necessário destacar que enunciado prescritivo e norma jurídica não são sinônimos, visto que o enunciado já existe neste plano por ser conjunto de proposições contidas no texto com a função pragmática de descrever condutas, enquanto a norma jurídica, em sendo construção de sentido a partir de diversos enunciados, ainda está em criação, uma vez que tais enunciados ainda serão unidos a formular significação única em forma lógica de juízos condicionais²².

A formulação das normas dar-se-á no sistema S₃, onde o trabalho do intérprete volta-se para a composição de unidades lógicas determinadas pela presença inafastável das estruturas condicionais, unindo-se os enunciados a formar o antecedente e o conseqüente da norma jurídica.

O sistema S₄, por sua vez, estrutura as normas de forma escalonada, cumprindo função metalingüística em relação ao plano S₃, ao organizar as proposições no sistema jurídico-normativo agrupando as normas jurídicas em relações mútuas de subordinação e coordenação.

Durante o curso do processo interpretativo, grande é a interação entre esses subsistemas, já que ao unir as estruturas a compor as normas jurídicas e inseri-las no contexto de um sistema nos planos S₃ e S₄, buscam-se sempre outros enunciados e suas significações contidas nos planos S₁ e S₂.

Realizado esse processo, com a obtenção das normas jurídicas a partir da interpretação dos enunciados prescritivos contidos na estrutura textual, passa-se agora à análise do conteúdo da norma jurídica, sua composição e sua classificação, para a visualização da regra matriz de

²¹ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. XXXVII.

²² Nesse sentido, CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência**, 5.^a edição, revista e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 24 e GUASTINI, Ricardo. **Teoria e dogmatica delle fonti**, Milão: Dott. A. Giuffrè Editore, 1998, p. 16.

incidência tributária e a posterior análise dessa regra em relação ao instituto da elisão tributária.

1.3 Da estrutura da norma jurídica e de seus diversos tipos

Como mencionado anteriormente, a norma jurídica, e não diferentemente a norma jurídica tributária, nasce de um processo interpretativo dos textos normativos que contêm enunciados prescritivos de condutas. Nesse processo, diferentes enunciados passam a compor uma única norma, tendo como requisito mínimo o que Paulo de Barros Carvalho²³ denomina “unidade irreduzível de manifestação do deôntico”.

Tal assertiva tem a seguinte justificativa: a estrutura que compõe a norma jurídica deve ser completa de conteúdo e significado, possuindo descrição do fato impositivo e da conduta determinada pelo sistema incidente sobre o evento praticado, sendo esta estrutura mínima que contém um modal deôntico a disciplinar a conduta prescrita pela norma constante no sistema.

1.3.1 Dos elementos que a compõem

A norma compõe-se de proposições-hipótese (antecedente) e da proposição-tese (conseqüente), ligadas por um operador deôntico, de conteúdo neutro, que liga o antecedente ao conseqüente. Além deste operador deôntico podemos localizar na estrutura da norma um segundo conector, situado no conseqüente, ligado expressamente aos três modais deônticos: obrigatório, proibido e permitido, resultando estas duas proposições extraídas da interpretação dos enunciados lingüísticos expressos no texto.

Explicitar os dois elementos, contidos nessas proposições, e seu elo por meio da subsunção, é fundamental para a compreensão da estrutura da norma jurídica.

O antecedente da norma jurídica abstrata e geral contém a descrição de uma hipótese de incidência sobre a qual incidirá a prescrição advinda do comando normativo. A proposição antecedente descreve determinado evento de possível ocorrência no campo da realidade social, e, portanto, de conteúdo intersubjetivo – a hipótese.

O conseqüente normativo, por sua vez, compõe-se de proposições normativas que prevêm uma determinada conduta, atribuída aos destinatários da norma jurídica, que somente

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência**, 5.^a edição, revista e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 19.

são pessoas físicas ou jurídicas, uma vez que apenas se admite no sistema a relação entre sujeitos de direito. Tal conduta é regida por três modais deônticos²⁴ – obrigado, permitido e proibido – a regular as relações jurídicas intersubjetivas.

No conseqüente as relações somente se darão no quadro geral da possibilidade, não sendo possível a prescrição de um dado comportamento se o destinatário estivesse impedido da prática de outras condutas, não existindo sentido no comando normativo ante a inexistência de outra conduta possível.

A ligar esses dois elementos existe uma ação consistente na subsunção da hipótese ao evento, tornando-o fato jurídico sobre o qual incide o comando prescrito pelo conseqüente da norma tributária, com a produção de norma individual e concreta a reger a relação jurídica entre os sujeitos de direito.

Visualiza-se então que, para a correta aceção dos elementos e do processo, faz-se necessária a análise do processo que distingue as normas jurídicas em norma abstrata ou concreta, geral ou individual.

1.3.2 Norma abstrata, geral, individual e concreta

Anteriormente, ao descrever os elementos que compõem a norma jurídica, tratou-se da norma geral e abstrata, que regula as condutas em sociedade e está contida no tipo normativo veiculado pelos enunciados insertos no texto normativo.

No entanto, como ensina Paulo de Barros Carvalho²⁵, as normas podem ser classificadas em individuais e gerais, ou abstratas e concretas, conforme o conteúdo que possuem. Distinguem-se normas gerais das individuais por se voltarem a um conjunto de sujeitos indeterminados, passando a norma a ser individual quando se volta a certo indivíduo ou conjunto identificado de pessoas.

A distinção entre normas abstratas e concretas reside, por sua vez, no modo como se toma o fato descrito no antecedente, de forma que a tipificação de um conjunto de fatos de possível ocorrência no mundo jurídico expressos no texto encontra-se no plano abstrato, enquanto a conduta especificada no tempo e no espaço possibilita a concretização do comando normativo.

²⁴ Neste ponto concorda-se com Paulo de Barros Carvalho acerca da não-existência de um quarto modal deôntico relacionado à faculdade, opção por fazer ou não fazer determinada conduta, visto que pode ser reduzido a um dos três modais já expressos no sistema. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência**, 5.^a edição, revista e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 31.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência**, 5.^a edição, revista e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 19.

A norma pode ser geral e abstrata, geral e concreta, individual e abstrata e individual e concreta. Destaca Carvalho²⁶ acerca da matéria que, no entanto, apesar de ser possível a descrição de um fato concreto no antecedente, é impossível a descrição de fato concreto no conseqüente da norma, visto que a prescrição da conduta devida há de ser colocada em termos abstratos, pois imaginar um comando para a realização de conduta que já se consolidou no tempo, de forma imutável, seria um ‘sem-sentido deôntico’.

Um exemplo de norma tributária geral e abstrata é a regra matriz de incidência tributária - RMIT. Consiste esta regra matriz de incidência na norma jurídica tributária em sentido estrito que contém o núcleo do tributo, estruturando-se da seguinte forma: ao antecedente, contendo a hipótese de incidência que prevê um fato, correspondem três critérios: o critério material, relativo ao verbo descritor da conduta; o critério temporal, que contém o lapso temporal onde esta se efetiva; e o critério espacial, que define o limite territorial onde se verifica a ocorrência do fato gerador²⁷.

O critério material, também conhecido como elemento material do fato gerador, elemento objetivo do fato gerador ou aspecto material da hipótese de incidência, é um dos componentes da hipótese tributária que traz a ação exposta na conduta expressa por meio do verbo e do seu necessário complemento. Neste ponto, destaca Paulo de Barros Carvalho²⁸ que o verbo a definir a ação não pode ser impessoal ou sem sujeito, pois comprometeria a operatividade, dificultando a expressão da conduta.

O segundo elemento do antecedente é o critério espacial, que define o *locus facti*, onde ocorreu o evento. Este local pode ser tanto predeterminado pela norma, como no caso da repartição alfandegária para fins de Imposto sobre a Importação; amplo, atingindo áreas territoriais específicas do ente tributante, como no caso dos impostos sobre bens imóveis, a exemplo do IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), que abrange o perímetro urbano, e do ITR (Imposto sobre propriedade de bens rurais), que se aplica às áreas rurais do ente

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência**, 5.^a edição, revista e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 36.

²⁷ Esta classificação, originalmente adotada por Paulo de Barros Carvalho em seu Curso de Direito Tributário e reproduzida em sua obra *Direito Tributário – fundamentos jurídicos da incidência*, parece ser a mais completa, por distinguir dentro da hipótese de incidência os diversos elementos que a compõem. Todavia, existem outras classificações, como a de Alfredo Augusto Becker, a qual divide a hipótese de incidência em núcleo e elementos adjetivos, e coloca elementos temporais e espaciais apenas como adjetivos condicionantes dos fatos que realizam a hipótese de incidência, não estando portanto nela contidos (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**, 3.^a edição. São Paulo: Lejus, 1998, p. 333).

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 19.^a edição, revista e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 287.

tributante²⁹; ou ainda genérico, gravando todo e qualquer fato sobre a vigência territorial da lei instituidora, sendo esta a regra geral.

Destaca Paulo de Barros Carvalho³⁰, no entanto, que não se deve confundir o plano de eficácia territorial de uma lei com o critério espacial desta, pois pode existir hipótese de incidência que se compõe além das fronteiras dos entes tributantes, como em algumas normas relativas ao Imposto sobre a Renda, ou até mesmo sobre o IPI, tributo incidente sobre produtos industrializados que possui em uma de suas hipóteses veiculadas pelo sistema a incidência sobre produtos advindos de importação.

O critério temporal, terceiro elemento da hipótese de incidência, consiste no grupo de indicações contidas no suposto da regra a possibilitar a demarcação do preciso instante onde, diante da ocorrência do fato descrito, instaura-se a relação jurídica entre sujeito ativo e sujeito passivo. Tal marco de tempo assinala, nesta relação, o surgimento de um direito subjetivo para o sujeito ativo – Estado –, em contraposição a um dever jurídico para o sujeito passivo, expresso no conteúdo dos modais deônticos.

Esse critério é de fundamental análise para a compreensão do instituto da elisão tributária uma vez que, como se verá adiante no segundo capítulo, acerca das características da elisão, a circunstância de que a conduta seja realizada anteriormente à possível incidência de norma tributária é elemento que caracteriza este instituto, possibilitando a sua distinção das formas de evasão tributária não admitidas no ordenamento.

Ainda sobre o critério temporal, uma das críticas feitas por Paulo de Barros Carvalho³¹ na elaboração de alguns textos normativos é de que estes muitas vezes confundem o critério com o próprio fato gerador, prevendo-o como hipótese de incidência, o que ocorre com frequência na legislação de alguns impostos.

A segunda parte da RMIT contém o conseqüente da norma, que reúne o critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo, os destinatários da norma) e o critério quantitativo (a expressão da obrigação em valor pecuniário).

²⁹ A esse respeito destaca Geilson Salomão que o conceito de zona rural não se encontra delimitado na legislação que disciplina o ITR, sendo o critério espacial desse a propriedade, domínio útil ou posse de imóvel localizado 'fora da zona urbana do município' Como depende este critério da delimitação de zona urbana, deve ser esta norma aplicada em consonância com o conceito de zona urbana expresso na legislação que disciplina a regra matriz de incidência do IPTU, expressa no art. 32, § 1.º do CTN (LEITE, Geilson Salomão. **Do Imposto Territorial Rural – ITR**. São Paulo: Max Limonad, 1996, p. 69).

³⁰CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 19.ª edição, revista e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 291.

³¹CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 19.ª edição, revista e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 292.

O critério pessoal expressa a relação jurídica tributária entre os sujeitos ativo e passivo, sendo esta relação de caráter pessoal, uma vez que não se admite a relação jurídica entre pessoa e coisa³². O sujeito ativo é, em regra, o titular da competência impositiva para instituição do tributo, podendo o ente tributante transferir esta capacidade tributária³³ a terceiro, conforme previsão expressa em lei. Ele é o titular do direito subjetivo de receber do particular a prestação pecuniária advinda do tributo previsto em lei.

O sujeito passivo, por sua vez, é o titular do dever de pagar os tributos, dever de natureza constitucional que alcança a toda a sociedade e tem como conteúdo assegurar a participação de todos com contribuições ao Estado, titular da obrigação de satisfação das necessidades públicas expressas no texto constitucional. Este sujeito passivo, em relação aos tributos, pode ter relação pessoal e direta com a ocorrência do fato – o contribuinte – ou ter apenas relação imposta por dispositivo legal, denominando-se este responsável tributário.

O critério quantitativo se expressa em duas grandezas: base de cálculo e alíquota, sendo a expressão em pecúnia da obrigação tributária ou da penalidade advinda do descumprimento dos deveres instrumentais previstos na legislação tributária. A necessidade de se expressar em valores pode ser verificada da seguinte forma: uma das grandezas tem de obrigatoriamente ser expressa em valor, de forma que, quando a base de cálculo não traz esta medida, a alíquota tem esse papel.

Segundo Paulo de Barros Carvalho³⁴, a base de cálculo possui três funções distintas: medir as proporções do fato, tendo função mensuradora; compor a específica determinação da dívida, com viés objetivo; e confirmar, infirmar ou afirmar o elemento material previsto na hipótese de incidência da norma tributária.

Em sua função mensuradora, a base de cálculo, diante da materialidade descrita pela hipótese, seleciona aspecto que possa ser dimensionado, elegendo grandeza qualificadora a medir a intensidade do fato jurídico e a possibilitar a conexão entre o fato descrito pela

³² Nesse sentido BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**, 3.^a edição. São Paulo: Lejus, 1998, p. 341, e CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência**, 5.^a edição, revista e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 31.

³³ Capacidade tributária e competência tributária não são sinônimos, e sim características diferentes atribuídas ao sujeito ativo da relação jurídica tributária. A competência tributária é a competência atribuída aos entes Federados (União, Estados-Membros e Municípios) para instituir tributos prevista na Constituição Federal, abrangendo, além desta instituição, a arrecadação e a fiscalização desses. Todavia, as demais atribuições relativas à aplicação desses tributos previamente instituídos por lei podem ser delegadas a outras pessoas jurídicas – a capacidade tributária, o que leva à dedução de que todo aquele titular de competência possui capacidade tributária, não sendo a recíproca possível no ordenamento.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência**, 5.^a edição, revista e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 199. Para Alfredo Augusto Becker, no entanto, a base de cálculo é elemento constante do núcleo da hipótese de incidência, por permitir distinguir as distintas naturezas jurídicas atribuídas aos tributos (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**, 3.^a edição. São Paulo: Lejus, 1998, p. 329).

hipótese e o fato construído como base de cálculo. Tal mensuração permite a determinação da dívida, o que traz a função objetiva à base de cálculo na apuração da obrigação tributária.

Sua função relativa à confirmação do elemento material contido no antecedente da norma tributária reafirma a importância dessa grandeza para a composição da norma, uma vez que esta possibilita a medição da intensidade do acontecimento factual, operando sobre o mesmo objeto do critério material contido na hipótese. Como seu contato é mais próximo que o relativo ao critério material, defende Paulo de Barros Carvalho³⁵, com apoio na doutrina e na jurisprudência, que sempre que houver descompasso entre esses dois elementos, deve predominar a base de cálculo escolhida pelo legislador a orientar o intérprete na construção do real sentido da natureza do tributo.

A alíquota, em geral, compõe numericamente a exigência tributária ao produzir o valor decorrente da obrigação descrita na norma tributária, sendo sua presença obrigatória, conforme a dicção dos arts. 145, § 2.º e 154, I, da Carta Magna. A adoção de diversas alíquotas conforme a hipótese de incidência descrita na norma é instrumento de efetivação dos princípios da capacidade contributiva, em relação ao Imposto sobre a Renda, e da seletividade, em relação ao IPI e ao ICMS, possibilitando a gradação da exigência tributária conforme a capacidade econômica dos cidadãos ou a essencialidade dos produtos a estes destinados.

Construída a norma tributária em sentido estrito, representada pela regra matriz de incidência tributária composta por seus critérios expostos no antecedente e no conseqüente, passa-se agora ao estudo das diversas espécies de normas jurídicas contidas no sistema jurídico nacional.

1.4 Princípios, regras e postulados enquanto tipos de norma jurídica

Para abordar as três formas mais comuns que as normas podem expressar no ordenamento jurídico – princípios, regras e postulados normativos serão analisados os conceitos dados a estas espécies, demonstrando-se o ponto comum entre elas – a categoria de norma jurídica incidente sobre o fato jurídico por meio da interpretação do aplicador do direito.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência**, 5.ª edição, revista e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 202.

Ressalta Carvalho³⁶ acerca do tema que o vocábulo ‘princípio’ é utilizado em diversas acepções, definindo tanto normas que fixam importantes critérios objetivos, como expressão do próprio valor, independentemente da estrutura ao qual está agregado. Para o autor, os princípios devem ser vistos como fator de agregação que une valores num dado feixe de normas, sendo linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos.

Humberto Ávila³⁷, por sua vez, destaca essa característica de impressão de valores, ao entender que os princípios devem ser vistos como normas imediatamente finalísticas, estabelecendo um ideal de coisas a ser buscado. Para tanto exigem a adoção de comportamentos cujos efeitos contribuam à promoção gradual daquele fim. Sua aplicação demanda uma avaliação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta tida como necessária à sua promoção.

As regras, na definição de Ávila³⁸, são normas imediatamente descritivas de comportamento destinadas a descrever ação expressa em três modais deônticos – obrigatório, proibido ou permitido. Dadas estas características, elas possuem uma rigidez maior, somente permitindo sua superação quando da existência de razões superiores prescritas na finalidade da própria regra ou nos princípios a ela sobrepostos.

Os postulados normativos³⁹, por sua vez, funcionam de forma diferente de princípios e regras, sendo normas que orientam a aplicação de outras normas, com destinatário diverso e relacionando-se de forma diversa com outras normas do sistema, pois se destinam a orientar a aplicação de princípios e regras, evitando a conflituosidade entre as normas do sistema.

Estes postulados podem ser hermenêuticos, auxiliando a interpretação das normas jurídicas e auxiliando a compreensão interna e abstrata do ordenamento jurídico, como os postulados da unidade do ordenamento jurídico e da coerência; ou postulados normativos aplicativos, voltados para a solução de questões relativas à antinomia entre normas, como os da proporcionalidade, da razoabilidade e da proibição do excesso.

Em relação à interpretação de princípios e regras, Ávila⁴⁰ defende que em razão de suas diferenças, essas duas espécies de normas possuem formas diferentes de interpretação no sistema. Para o autor, a violação de uma regra seria muito mais grave que a violação de um

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 19.^a ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 159.

³⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19/12/2006, 3.^a edição rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 38.

³⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19/12/2006, 3.^a edição rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 40.

³⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19/12/2006, 3.^a edição rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 41.

⁴⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19/12/2006, 3.^a edição rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 53.

princípio, pois as regras possuem um caráter descritivo imediato, disciplinador de uma conduta de cumprimento determinado, ao passo que os princípios, por serem normas que buscam consagrar valores, necessitam de uma integração ao sistema para o correto alcance da expressão de seu conteúdo.

Portanto, para o autor, em havendo conflito entre princípios e regras de mesma hierarquia normativa, devem estas prevalecer sobre aqueles, dada a natureza de seu comando, somente se admitindo a prevalência do princípio se constatada razão extraordinária a impedir a aplicação da regra.

Essa posição é criticada por Virgílio Afonso da Silva⁴¹, que defende que diante do conflito o que se deve observar não é a característica de princípio ou de regra, e sim observar-se, diante das condições x, y e z presentes no caso concreto qual a norma que seria aplicada ante o conflito. A distinção entre princípios e regras seria a distinção entre dois tipos de normas, resolvida mediante interpretação dos textos em face do caso concreto⁴².

Nesse ponto reside uma das críticas do autor⁴³ a Ávila, por ter ele abraçado em sua obra a distinção entre texto e norma para demonstrar que a regra da proporcionalidade não resulta de um texto específico, mas passa ao lado desta quando de sua crítica a princípios e regras.

Diante das concepções expostas, concorda-se com a visão exposta por Virgílio Afonso da Silva, por entender que tanto princípios, como regras, como os postulados normativos que auxiliam na sua interpretação são normas de um mesmo sistema jurídico, à espera de interpretação para delimitação de seu sentido, alcance e aplicação em concreto, podendo prevalecer da interpretação tanto um princípio como uma regra, já que eles possuem a mesma força normativa advinda de sua feição enquanto norma jurídica posta no sistema⁴⁴.

A distinção acima é essencial para este trabalho, visto que o estudo do instituto da elisão tributária será feito a partir de normas jurídicas, como os princípios da igualdade e a regra da legalidade, postos no sistema, para que se visualize qual o conteúdo daqueles e em que medida influem na elisão tributária.

⁴¹ SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e Regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais** n.º 1, 2003, p. 623.

⁴² No mesmo sentido é a posição de Eros Grau, que classifica princípios e regras como espécies de normas. Destaca ainda o autor que não existe o conflito entre princípios e regras, visto que as regras são concreções, ou seja, aplicações dos princípios, dando-se a divergência entre princípios, podendo ser a regra que dá concreção a um dado princípio afastada no caso concreto (GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**, 4.ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 53).

⁴³ SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e Regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais** n.º 1, 2003, p. 616, nota de rodapé n.º 35.

⁴⁴ Nesse sentido, GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**, 4.ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 54.

Entretanto, para se chegar a tal abordagem, é necessário antes estabelecer o conceito de elisão tributária, quais os elementos que a caracterizam, para se saber em que medida as normas concernentes a igualdade, capacidade contributiva, legalidade, propriedade e livre iniciativa interferem na interpretação desse instituto no ordenamento jurídico pátrio.

Passa-se agora a este estudo, a delimitar as linhas do instituto da elisão tributária.

2 A ELISÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO

2.1 A elisão tributária enquanto forma de planejamento;
2.2 Elementos do fato gerador caracterizadores da elisão tributária; 2.2.1 A antecedência da conduta à hipótese de incidência; 2.2.2 O motivo lícito como limite de sua delimitação; 2.3.3 A lacuna da lei como instrumento de realização do fato gerador; 2.3. Distinção entre elisão e evasão tributárias; 2.4 Teorias acerca da elisão tributária no ordenamento brasileiro; 2.5 Soluções para os limites à

elisão tributária e sua aplicação no ordenamento pátrio;
2.6 Os princípios constitucionais relativos à elisão tributária.

2.1 A elisão tributária enquanto forma de planejamento

A elisão tributária é uma das formas de planejamento tributário mais utilizadas e estudadas pelos juristas de direito tributário, por ter como pressuposto a idéia de que pode o sujeito passivo, por opção de conduta, praticar ato diverso do que geraria a incidência das normas tributárias.

Ao diferenciar a elisão tributária, entendida por Sampaio Dória⁴⁵ como forma lícita de planejamento tributário da evasão fiscal, forma ilícita de supressão do pagamento do tributo efetivamente devido, esse autor delimita-lhe os seguintes contornos:

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 os revestem.

Três são os elementos presentes na elisão fiscal que a diferenciam das demais espécies de planejamento tributário: a anterioridade da conduta, que visa a impedir o nascimento da obrigação tributária; a atuação do sujeito passivo, ao escolher conduta que implica a não realização ou a realização de outra conduta que resulta em ato tributariamente menos oneroso; e a licitude do ato praticado, com a prática de atos lícitos não vedados pelo ordenamento jurídico vigente.

Para um estudo mais completo da elisão tributária é necessária uma análise mais aprofundada dos elementos que a caracterizam, expostos adiante.

2.2 Elementos da norma jurídica tributária caracterizadores da elisão tributária

2.2.1 A antecedência da conduta à hipótese de incidência

⁴⁵ SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Elisão e evasão fiscal**, 2.^a edição. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1977, p. 39. No mesmo sentido, CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 21.^a edição. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 320.

Ao se colocar a antecedência da conduta como elemento característico da elisão tributária, destaca-se uma de suas principais características: a ocorrência de evento que não se enquadre nas hipóteses de incidência das normas tributárias expostas no ordenamento, sendo essa a opção a ser feita em momento anterior à incidência da norma sobre o evento, tornando-o fato jurídico alcançado pelo direito tributário.

Como tratado anteriormente, quando do estudo da regra matriz de incidência tributária, norma jurídica em sentido estrito de caráter individual e concreto que é construída pela interpretação de dado evento sob a luz da norma tributária abstrata e geral posta no sistema, explicita-se que um dos critérios a compor a hipótese de incidência da norma seria o seu critério temporal.

Para Paulo de Barros Carvalho⁴⁶ esse critério temporal consiste no grupo de indicações contidas no conseqüente da norma a possibilitar a identificação do momento de ocorrência do fato descrito, com a configuração do liame jurídico a unir numa relação jurídica tributária o sujeito ativo e o sujeito passivo titular da obrigação pecuniária.

Tal configuração da existência do vínculo entre as duas partes, com a determinação do momento temporal em que este aconteceu, torna-se fundamental para a distinção entre elisão e evasão fiscal, pois enquanto na elisão o sujeito passivo pratica fato diverso do tipificado pela norma, na evasão fiscal essa já incidiu, objetivando a evasão que o sujeito passivo possa mascarar essa ocorrência.

Observa-se que o lapso temporal é de fundamental importância para delimitar a zona cinzenta entre elisão e evasão, pois ele estabelece temporalmente quando uma conduta deixa de ser lícita e passa a ser ilícita. São dois momentos distintos: no primeiro, da elisão tributária, planeja-se a conduta, mas essa ainda não fora praticada e efetivamente não ocorreu, não se completando o critério ensejador da incidência da norma tributária prevista no antecedente. No segundo, o da evasão, já incidiu a norma sobre o fato previsto, limitando-se a conduta do sujeito passivo a esconder a obrigação tributária constituída.

No entanto, na prática, tal diferenciação é difícil de ser realizada, pois em alguns casos pode haver fraude antes da ocorrência do próprio fato gerador, o que configura a conduta ilícita como objeto de punibilidade pelo ordenamento. Um exemplo dessa dificuldade é

⁴⁶CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 21.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 264.

trazida por Hermes Marcelo Huck⁴⁷, que aponta a dificuldade de diferenciação quando do cometimento da infração tributária relativa à emissão da nota fiscal ‘calçada’, em que nas diversas vias das notas fiscais constam valores diversos, com o intuito de sonegação de ICMS, e que é emitida antes da própria saída das mercadorias, quando da ocorrência do fato gerador desse tributo.

Assim, verifica-se que a antecedência da conduta é elemento constante das hipóteses de elisão tributária, mas sozinha não a configura, pois existem casos de condutas realizadas anteriormente à ocorrência do evento que podem se configurar como evasão tributária, sendo necessária a conjugação dos demais critérios, adiante estudados, para trazer viés lícito à elisão tributária, distinguindo-a da evasão.

2.2.2 O motivo lícito como limite de sua delimitação

O segundo elemento da elisão tributária versa sobre a natureza da conduta que resulta na não-incidência da norma tributária. Este elemento – a natureza do ato lícito – é motivo de grande divergência na doutrina brasileira, pois enquanto alguns doutrinadores argumentam que a motivação de economia tributária é plena e suficiente para a justificação do ato, outros defendem a necessidade de uma motivação extratributária que justifique a realização das condutas que ensejam elisão tributária.

Greco⁴⁸ faz, sobre o tema, um amplo estudo. Para o autor, o simples querer não é motivo que justifique qualquer conduta em sociedade atualmente, defendendo que para afastar o abuso de direito é necessário que as condutas possuam um motivo extratributário. Três hipóteses referentes ao motivo devem ser investigadas: se o motivo é existente, se este é pertinente (tem a ver com o ato praticado, sendo a alternativa menos onerosa) e se é suficiente para justificar a prática do ato pelo sujeito passivo, sob aquelas condições e naquele determinado momento.

Com isso tenta-se evitar a ocorrência de abuso de direito⁴⁹ na prática de atos. Como exemplo o autor cita o seguinte fato: em determinado exercício, uma empresa lucrativa, antes de terminar o período base para o Imposto de Renda, mediante uma operação lícita é

⁴⁷ HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional. **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática**, 2.º vol (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1998, p. 15.

⁴⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**, São Paulo: Dialética, 2004, p. 209.

⁴⁹ O abuso de direito parte do pressuposto de que há um exercício de direitos por parte do sujeito passivo em tais circunstâncias que ultrapassa os limites previstos pelo ordenamento jurídico, causando prejuízo a terceiros. Um melhor estudo do abuso do direito, da fraude à lei e da simulação será elaborado no próximo tópico, quando se tratará acerca da distinção entre atos lícitos e ilícitos.

incorporada por outra com prejuízo fiscal, e com esse ato compensa os prejuízos com os lucros para efeitos de tributação pelo referido imposto. Com o passar dos exercícios a empresa resultante continuava a apresentar lucro fiscal, compensado por três sucessivas incorporações nos moldes da primeira. Quando a lei tributária foi modificada não mais permitindo a compensação se for alterado o controle societário, a empresa deixa de ser incorporada.

Nesse caso verificou-se plenamente que, apesar de se valer de hipótese prevista na lei tributária, a empresa buscava as incorporações sucessivas não apenas para uma possível conjugação de forças e atuações no mercado empresarial, mas sim buscando tão-só o fim de escapar à aplicação da norma tributária, aproveitando os prejuízos fiscais de outras empresas para compensá-los com os lucros de sua atividade econômica.

O que o autor⁵⁰ defende é que, ao invés de se começar o planejamento pela idéia de quanto se pode economizar com os atos para depois buscar-se uma motivação destes, o motivo do ato, de natureza extratributária, venha em primeiro lugar na prática de atos jurídicos:

(..) Quando planejar? Qual área está reservada ao planejamento e à elisão tributária sem abuso? Para mim, são aquelas hipóteses em que em primeiro lugar exista um motivo extratributário e em função da sua existência vamos verificar as alternativas com repercussão tributária dentre as quais se escolhe a menos onerosa.

Tal posicionamento também é adotado também por Hermes Marcelo Huck⁵¹, que apregoa:

Se, de um lado, há que se reconhecer o direito do agente em planejar seu negócio do modo economicamente mais vantajoso, utilizando-se de formas jurídicas alternativas e legais para atingir o mesmo fim, sem enquadrar-se na previsão fiscal do legislador, de outro lado, é inadmissível o abuso de direito para lograr esse mesmo fim. O agente que pratica determinado ato jurídico com a exclusiva finalidade de fugir ao imposto, está abusando das formas jurídicas. Não pode ser considerada lícita a elisão praticada sem qualquer finalidade negocial, senão pela simples economia de imposto.

No entanto, a necessidade de um motivo extratributário ensejador do ato como elemento essencial da elisão tributária recebe várias críticas de Luciano Amaro⁵². Para Amaro, não é necessário investigar a “ordem natural das coisas”, pois é legítima a escolha propositada de formas jurídicas lícitas que resultem ou possam resultar em menor incidência tributária, devendo ser apenas considerado se não houve ocultação do fato gerador

⁵⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**, São Paulo: Dialética, 2004, p. 213.

⁵¹ HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional. **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática**, 2.º vol (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1998, p. 15.

⁵² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 11.ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 232.

efetivamente ocorrido, o que geraria a ilicitude dessa conduta. O fundamento da economia de impostos é suficiente para justificar tal conduta, tendo o indivíduo o direito de se auto-organizar para tal finalidade. Ressalta o autor⁵³:

Não vemos ilicitude na escolha de um caminho fiscalmente menos oneroso, ainda que a menor onerosidade seja a única razão da escolha desse caminho. Se assim não fosse, logicamente se teria de concluir pelo absurdo de que o contribuinte seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal.

Analisando os dois posicionamentos, observa-se que, apesar das críticas de Amaro, o que a primeira corrente defende, com razão, é uma investigação caso a caso dos planejamentos tributários para se verificar sua viabilidade por se basear em hipótese de incidência não descrita no sistema tributário, ou se por via legal procura-se apenas um fim de escusa incompatível com o sistema.

Isso não simboliza que apenas aquele que paga a maior carga tributária possível é que está em conformidade com a legislação tributária, e sim que, por meios lícitos e motivados, é viável um planejamento tributário eficiente. No caso das incorporações sucessivas, apresentado anteriormente, se a empresa que as buscava o fizesse por uma série de decisões não só tributárias, mas de caráter econômico, como um planejamento empresarial de alocação no mercado, não seriam tais atos suspeitos de abuso de direito.

2.2.3 A lacuna da lei como instrumento de realização do fato gerador

Para o estudo da lacuna como elemento cerne da elisão tributária, é necessária uma análise da interpretação da norma tributária, tal como delimitada nos arts. 107 a 112 da Lei 5.172 de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional, uma vez que a elisão tributária pressupõe a existência de lacunas no ordenamento jurídico, muitas vezes causadas pela existência de atos de direito privado não sujeitos à incidência da norma tributária.

A lacuna da lei ocorre quando a lei é omissa sobre algum problema ou sobre a solução da alguma relação jurídica. Para a solução dessas lacunas, a Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-Lei n.º 4.657/42) indica no art. 4.º a aplicação da analogia, dos costumes e dos princípios gerais do direito. Em relação à seara tributária, o CTN estabeleceu normas próprias de interpretação e integração da legislação tributária (arts. 107 a 112), vedando o emprego de

⁵³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 11.ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 233.

analogia que resulte na exigência indevida de tributo e da equidade para a dispensa da mesma obrigação.

Sobre a forma de interpretação dos institutos de direito privado, objeto das relações jurídicas sobre as quais incidem as obrigações tributárias, posiciona-se o CTN:

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

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

Da análise desses artigos, infere-se que cada instituto de direito privado possui suas propriedades e que seus efeitos tributários devem obedecer a essas propriedades. Um comodato⁵⁴, por exemplo, consiste em um contrato gratuito em que uma pessoa cede à outra a posse de um bem por um determinado lapso de tempo, e tem em sua essência a não-onerosidade entre as partes e o caráter temporário do ato. Por não haver transferência de titularidade, não se lhe podem atribuir efeitos tributários diversos aplicando a incidência do ITBI ou do ITCD, quando não houve tal transferência e o bem posteriormente retornará ao patrimônio do titular da propriedade.

No entanto, a utilização de alguns desses institutos tem sido deturpada com o intuito de permitir a evasão às obrigações tributárias, uma vez que, como salienta José Eduardo Soares de Melo⁵⁵, há uma linha muito tênue entre evasão e elisão fiscal. O que seria uma elisão tributária possui dessa apenas a aparência de legalidade, caracterizando-se como um abuso de formas do direito privado.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho⁵⁶, visa o art. 109 do CTN evitar essa prática, impedindo que por meio de negócios jurídicos indiretos os particulares elidam a tributação. Demonstrando tal assertiva, o autor apresenta o seguinte exemplo:

Outro exemplo é a realização de um contrato de sociedade em que um dos sócios entra com um imóvel e outro com dinheiro, na integralização de seus respectivos capitais, seguindo-se o distrato, saindo com o imóvel o sócio que entrou com dinheiro, e com

⁵⁴ Sílvio Rodrigues fornece um conceito de comodato, essencial para o entendimento correto do instituto: “é o empréstimo de coisa não fungível, eminentemente gratuito, no qual o comodatário recebe a coisa emprestada para uso, devendo devolver a *mesma* coisa, ao termo do negócio” (RODRIGUES, Sílvio. **Direito Civil – Dos contratos e das declarações unilaterais da vontade**, 30.^a ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 257).

⁵⁵ MELO, José Eduardo Soares de. IPI, ICMS, ISS e Planejamento Fiscal. **Planejamento Fiscal : Teoria e Prática**, 2.^o vol (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1998, p.74.

⁵⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 8.^a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 689.

dinheiro o que entrou com o imóvel. A *intentio facti* era vender imóvel. O contrato de sociedade (*intento juris*) foi feito somente para elidir o pagamento do imposto sobre transmissão de bens imóveis, que, no caso de formação e extinção de sociedades, não incide em razão da imunidade constitucional (grifos do autor).

No caso apresentado, duas são as intenções no ato: a aparente, *intentio juris*, prevista no direito privado, e não referida como hipótese de incidência de tributo sobre transmissão de imóveis; e a segunda, a *intentio facti*, que era o propósito real do negócio, um contrato de compra e venda que pela via direta é sujeito a essa tributação. Para o autor⁵⁷, somente por meio de lei é possível a atribuição de efeitos fiscais aos institutos de direito privado, não sendo possível a chamada interpretação econômica dos fatos.

A interpretação econômica é uma corrente baseada em disposições do Código Tributário Alemão de 1919, firmada no postulado de que os fundamentos econômicos da lei tributária integram o seu conteúdo normativo, de forma que a lei deve ser interpretada e os atos qualificados segundo seus efeitos econômicos.

O posicionamento dado por Coelho⁵⁸ espelha o entendimento de grande parte dos estudiosos de direito tributário, como José Eduardo Soares de Melo⁵⁹ e João Dácio Rolim⁶⁰, destacando o segundo que tal interpretação deve ser afastada, dando-se primazia à segurança jurídica e à própria liberdade de planejamento e à escolha das formas jurídicas asseguradas pelo ordenamento jurídico.

Sobre a interpretação da norma tributária, defende Melo⁶¹ que o intérprete da norma deve considerar seu sentido em um aspecto dinâmico, adaptada à realidade social, e que, apesar de o direito tributário ter como atividade precípua a arrecadação, é incorreto pensar que importaria exclusivamente o conteúdo econômico da norma, devendo também considerar outros aspectos do sistema constitucional.

Já Greco possui uma outra visão da interpretação da norma tributária, apesar de também não ser adepto da interpretação econômica. Para o autor⁶², o grande problema da

⁵⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. **Planejamento Fiscal : Teoria e Prática**, 2.º vol (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1998, p. 170.

⁵⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. **Planejamento Fiscal : Teoria e Prática**, 2.º vol (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1998, p. 170.

⁵⁹ MELO, José Eduardo Soares de. IPI, ICMS, ISS e Planejamento Fiscal. **Planejamento Fiscal : Teoria e Prática**, 2.º vol (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 2008, p. 77.

⁶⁰ ROLIM, João Dácio. Do Planejamento Tributário como Direito ou Dever do Contribuinte – seus Contornos Jurídicos Gerais e Específicos. **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática**, 2.º vol (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1998, p. 55.

⁶¹ MELO, José Eduardo Soares de. IPI, ICMS, ISS e Planejamento Fiscal. **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática**, 2.º vol (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 2008, p. 76.

⁶² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 159.

lacuna consiste no conflito existente entre duas normas gerais diante da ausência de uma norma específica para o caso em questão. O dilema está em que opção deve o intérprete tomar diante de um conflito entre uma norma geral exclusiva da hipótese de incidência (que estabelece que o não-previsto em norma específica está fora do alcance da tributação) e uma norma geral inclusiva (que estabelece que o não-previsto em norma específica não deixa de estar dentro do alcance da norma de incidência por interesse do ordenamento no alcance do caso concreto, por força do princípio da capacidade contributiva).

Diante das várias manifestações acerca da interpretação das lacunas da legislação tributária, chega-se a algumas conclusões. A primeira delas é que existe uma zona nebulosa cercando a questão, pois apesar de em alguns casos ser nítido que a lacuna resulta de um processo em que por omissão, intencional ou não, do legislador, o caso em questão não sofre a incidência da norma tributária, há outros, como já observado anteriormente, em que há conduta do agente de opção, lícita ou ilícita, pela submissão a essas normas.

A segunda conclusão é de que, em razão dessas controvérsias, deve o intérprete agir com cautela na aplicação da interpretação da norma tributária, evitando-se assim a existência de atos que possuam uma intenção de fato mascarada por uma intenção formal expressa legitimamente no tipo tributário, agindo, pois, dentro dos limites impostos pela legislação tributária.

Por essas razões é que a interpretação da norma tributária não deve se restringir ao direito tributário, observando-se sempre sistematicamente qual a razão da norma e se existe a necessidade de limites a esse alcance, justificando-se, pois, que as normas busquem seu fundamento de validade nos princípios constitucionais que permitem e que limitam a elisão tributária.

2.3 Distinção entre elisão e evasão tributária

Como visto, a elisão tributária consiste em técnica de planejamento tributário na qual, diante de uma lacuna, o sujeito passivo pratica ato lícito diverso do previsto como sujeito à hipótese de incidência da norma tributária sobre o evento, antes dessa incidência. É anterior à concretização do fato gerador e visa ao impedimento da concretização desse. Por não haver previsão expressa do ordenamento, em tese, são atos lícitos que produzem como um de seus efeitos a não-oneração tributária ou uma oneração de forma diversa da prevista na hipótese de incidência tributária.

Estas duas características, ato lícito e anterioridade da conduta, distinguem-na da evasão tributária, que é a prática de atos ilícitos para suprimir ou reduzir tributo decorrente da ocorrência do fato gerador tributário. Nessa hipótese, a incidência tributária já se concretizou e a atuação do sujeito passivo visa a efetivar condutas para suprimir ou reduzir o montante devido a título de tributos. Em tal sentido é o conceito exposto por Sampaio Dória⁶³:

Conceitua-se evasão fiscal *lato sensu* toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária.

A ação ou omissão dos que estão adstritos à satisfação do dever fiscal resulta, por consequência, na supressão, diminuição ou adiamento de uma entrada financeira a uma pessoa jurídica de direito público (obrigação de pagar) e, excepcionalmente, no inadimplemento de obrigação tributária acessória (de fazer, não fazer ou suportar), que pode permitir ou ocultar a existência de evasão econômica primária. Destarte, direta ou indiretamente, o alvo primacial da evasão é sempre uma receita de natureza tributária (grifos do autor).

Um dos elementos de distinção entre evasão e elisão tributária, segundo Hermes Marcelo Huck⁶⁴ seria proveniente da cronologia do ato, existindo diferença temporal entre a evasão fraudulenta e a elisão lícita, de forma que, se o ato destinado a evitar, reduzir ou retardar o pagamento de um tributo ocorreu antes da ocorrência do fato impositivo, seria hipótese de elisão, e se ocorreu após o surgimento da obrigação tributária, tornar-se-ia evidente a evasão tributária.

Tal posicionamento também é adotado por Alfredo Augusto Becker⁶⁵, que visualiza ser o momento em que os atos foram praticados em relação à ocorrência do fato gerador elemento diferenciador entre elisão e evasão, podendo o Fisco opor seu direito adquirido na evasão pela existência do fato gerador já ocorrido.

No entanto, como relata Heleno Torres⁶⁶, o critério cronológico por si mesmo não é suficiente para a distinção da evasão tributária, pois não são raras as hipóteses em que essa pode dar-se antes da ocorrência do fato jurídico tributário, como por exemplo na adulteração de notas fiscais emitidas para documentar uma venda de mercadorias em que o fato gerador somente ocorre posteriormente com a saída desta mercadoria do estabelecimento vendedor. Destaca o autor que somente uma análise da natureza do ato e dos seus respectivos efeitos é que pode prosperar como método seguro para tal diferenciação.

⁶³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**, 2.^a ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 21.

⁶⁴ HUCK, Herrnes Marcelo. Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional. **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática** (coord. Valdir de Oliveira Rocha), vol. II, p. 12.

⁶⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**, 3.^a edição. São Paulo: Lejus, 1998, p. 138.

⁶⁶ TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado – autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 190.

Dessa forma, um dos elementos diferenciadores estaria presente no critério temporal da hipótese de incidência da norma tributária que foi concretizada pelo suporte fático, gerando a obrigação tributária a ser mascarada por uma conduta ilícita. Tal elemento, entretanto, deve ser analisado à luz do segundo elemento diferenciador – o conteúdo do ato lícito ou ilícito praticado pelo sujeito passivo.

A delimitação do que é lícito e ilícito, apesar de ser fácil na teoria, encontra grandes dificuldades de aplicação, pois envolve condições subjetivas de contrariedade ao direito e à moral. Por muitas vezes os procedimentos lícitos permeiam a zona de ilicitude, dificultando sua distinção.

A análise do que é lícito ou ilícito remete à causa ou motivo do ato resultante do planejamento tributário que, conforme esse elemento, pode ser classificado como elisão ou evasão à norma tributária vigente. Para Mary Elbe Queiroz⁶⁷, o procedimento presente na evasão contém em seu cerne a contrariedade à lei, cometida por meio de artifícios e manipulação de fatos que procuram ocultar o verdadeiro negócio, pretendido ou realizado, de natureza ilícita.

Helena Torres, por sua vez, aponta que esta ilicitude se reflete no comportamento do sujeito passivo, revestido das seguintes características⁶⁸:

O comportamento será considerado como infringente de normas tributárias se existir uma deformação, uma atipicidade ou anormalidade da sua forma jurídica, ou entre essa e a exteriorização sob a qual ela se apresenta, mesmo que esteja revestida de licitude no tocante ao Direito Privado. Igualmente, quando não houver correspondência entre a forma que se revela e a substância ou o conteúdo fático real que o ato ou negócio apresenta. Ainda, é imprescindível que seja detectada manipulação do fato gerador, de procedimentos ou de documentos que resulte em distorcer os efeitos tributários.

Algumas condutas da natureza ilícita, como sonegação, fraude e conluio, tiveram seu conceito delimitado pela Lei 4.502/1964:

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

⁶⁷ QUEIROZ, Mary Elbe. A elisão e a evasão fiscal: o planejamento tributário e a desconsideração de atos, negócios e personalidade jurídica. **Desconsideração da Personalidade Jurídica em matéria tributária** (coords. Helena Taveira Torres e Mary Elbe Queiroz). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 86.

⁶⁸ TORRES, Helena. **Direito Tributário e Direito Privado – autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 86.

excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou 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.

Como se pode inferir da análise de tais dispositivos, tentou a legislação tributária definir e delimitar tais tipos tributários para estabelecer uma punição aos sujeitos passivos. A sonegação e a fraude assemelham-se pelo fim de evitar o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela Administração Fazendária, ou a sua concretização conforme os dispositivos legais. Quando tais condutas têm por origem a ação possibilitada por um acordo entre duas ou mais pessoas, configura-se o conluio.

Tais condutas possuem aparência externa de ilicitude e podem ser distinguidas facilmente como formas de evasão tributária. No entanto, existem outras práticas que apesar de possuírem aparência de lícitas, podem conter em seu substrato um ato ilícito de infração às normas tributárias. São as elisões abusivas, mencionadas por Ricardo Lodi Ribeiro⁶⁹, das quais são exemplos a fraude à lei, a simulação e o abuso de direito.

O autor Heleno Torres⁷⁰, ao classificar as formas existentes no planejamento tributário, faz uma distinção entre três condutas: a legítima economia de tributos, mediante atos sujeitos à não-incidência, a hipóteses menos onerosas ou à isenção no campo das opções fiscais, que denominou de elisão; o descumprimento direto das obrigações tributárias, a evasão tributária; e uma terceira categoria, na qual há o descumprimento indireto das obrigações pelo cometimento de ilícitos atípicos, como fraude à lei e simulação – a elusão tributária.

Das espécies de elusão tributária apontadas pelo autor, três são as de maior questionamento no campo da elisão tributária: a fraude à lei, a simulação e o abuso de direito.

Para estabelecer as linhas mestras do instituto da fraude à lei no direito, Pontes de Miranda⁷¹ menciona o conceito clássico estabelecido pelo jurisconsulto romano Paulo, na L. 29, D, *de legibus senatusque consultis et longa consuetudine*, 1, 3, que preconiza: “faz contra a lei o que faz o que a lei proíbe, em fraude (da lei) o que, salvas as palavras da lei o sentido da lei elude”.

⁶⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão tributária**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 149 e ss.

⁷⁰ TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado – autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 191.

⁷¹ Apud PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado – Parte Geral - Tomo I**, 4.ª ed. São Paulo: RT, 1983, p. 41. Essa é uma tradução realizada pelo autor dos dizeres de Paulo: “*Contra legem facit, qui id facit quod lex prohibet, in fraudem vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit*”.

De tal conceito podem ser extraídos dois dos elementos caracterizadores da fraude à lei: o sentido de infração indireta da lei (ao fazer o que o sentido da lei elude) e o da contrariedade a direito, ao agir contrário à norma jurídica. Entretanto, afirma Pontes de Miranda⁷² que o *in fraude agere* mencionado por Paulo deve ser interpretado como espécie de *contra legem agere* com a particularidade de que a *sententia legis* impõe ao sistema jurídico que não se permita a violação direta da lei.

Portanto, estabeleceu o autor que a fraude à lei consiste em uma violação indireta da regra jurídica⁷³, parte do *contra legem agere*⁷⁴. Sendo uma violação indireta da norma, devem a essa se aplicar as mesmas conseqüências cabidas à violação direta da norma jurídica.

Assim, tanto os atos que consistiram em violação direta, quanto em violação indireta da norma, constituem suporte fático da regra a ser aplicada. O mecanismo de fraude à lei opera visando burlar a aplicação das imposições legais para criar a ilusão de que outra foi a lei que incidiu. O ato possui a aparência de ato lícito, tendo licitude formal, de forma que os diversos atos individuados que o compõem seriam lícitos se não estivessem encadeados com a finalidade de contorno à norma jurídica violada. Na fraude à lei há a incidência da norma sobre o suporte fático, agindo os infratores no campo de aplicação da lei.

Sobre incidência e aplicação na fraude à lei, assim se posiciona Pontes de Miranda⁷⁵:

A fraude à lei já se passa no plano que se estende até a aplicação da lei: a lei fraudada incide; o que o infrator indireto quer, ou procede como se quisesse, é que não se aplique. (...) O problema da fraude à lei há de ser posto no plano de aplicação da lei; porque a lei, essa, incidiu, e a fraude à lei consiste em se esperar que não se aplique. O meio de que se lança mão para isso é o emprêgo de outra categoria, para que se aplique a regra jurídica não cogente, que poderia incidir, e não se aplique a cogente, que incidiu; ou outro meio mais dévio.

Segundo o autor, na fraude à lei visa-se obter resultado diverso do resultante da incidência da norma sobre o seu suporte fático por meio de artifícios que elidam a aplicação

⁷² PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado – Parte Geral - Tomo I**, 4.^a ed. São Paulo: RT, 1983, p. 41.

⁷³ É a aceção dada por Pontes de Miranda ao princípio da infração indireta da regra jurídica: “Quando a regra jurídica determina que algum resultado, positivo ou negativo, seja alcançado, dando a sanção, essa apanha todos os casos em que se violou a lei sem ser pelo modo previsto” (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado – Parte Geral - Tomo I**, 4.^a ed. São Paulo: RT, 1983, p. 52).

⁷⁴ Tal posição não é unânime na doutrina. Encontra-se na obra de Marco Aurélio Greco entendimento de que a fraude à lei é conduta distinta do *contra legem agere*, por preservar o espírito da lei cogente infringida. A postura de se considerar a violação direta e a indireta em classificações diversas não parece proceder, por haver classificações diversas conforme a natureza da infração à mesma lei cogente (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 222).

⁷⁵ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado – Parte Geral Tomo I**, 4.^a ed. São Paulo: RT, 1983, p. 50.

da regra jurídica. Entretanto, nem todas as regras jurídicas cogentes seriam fraudáveis, existindo escala entre aquelas que incidem, as de difícil fraudeção e as que são facilmente fraudáveis. Para o autor⁷⁶, no entanto, não se pode afirmar que só as leis proibitivas sejam fraudáveis, sendo importante fixar-se qual o resultado principal que a lei visa proteger.

Marcos Bernardes de Mello⁷⁷, por sua vez, consubstancia o ensinamento de Pontes de Miranda explicitando quais seriam as normas jurídicas fraudáveis:

Somente as normas jurídicas proibitivas ou impositivas de resultado, ou seja, aquelas normas que têm por efetivo escopo impedir que certo objeto seja alcançado ou impor um determinado fim, é que podem ser fraudadas. Desde que o resultado (=fim), positivo ou negativo, visado pela lei, seja identificável, é possível falar-se em norma jurídica fraudável.

Para Heleno Torres⁷⁸, a classificação de normas adotada por Pontes de Miranda permite também observar a concretização da fraude à lei:

Pensamos que a partir desta classificação de normas seria possível destacar o modo como se concretiza a fraude à lei, que geralmente decorre de tentar aplicar normas dispositivas quando só caberiam regras cogentes ou interpretativas, ou seja, agir com liberdade criadora de normas, com autonomia privada, onde só caberia a aplicação de direito já positivado, que obrigasse ou proibisse alguma espécie de conduta.

Visualiza-se assim a forma de atuação do infrator, que diante de norma cogente proibitiva ou impeditiva incidente sobre o suporte fático, tenta utilizar-se da autonomia privada para agir com liberdade e evitar a aplicação da regra cogente, manipulando-a, sem ter espaço de autonomia para fazê-lo.

Relata Pontes de Miranda que a teoria da fraude à lei não é questão de interpretação do sentido da norma, mas sim de violação indireta dessa. Dois problemas são levantados pelo autor⁷⁹ na fundamentação jurídica desta teoria. O primeiro é de que alguns exageram o papel da interpretação das leis na teoria da fraude à lei, afirmando-se que foi a interpretação não-litera que permitiu a sanção por fraude à lei.

⁷⁶ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado – Parte Geral Tomo I**, 4.^a ed. São Paulo: RT, 1983, p. 45. Destaca-se ainda que o autor enumera como exemplo de normas expostas freqüentemente à fraudeção as normas tributárias.

⁷⁷ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico – Plano da Validade**, 6.^a ed. reform. de acordo com o Novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10/1/2002). São Paulo: Saraiva, 2004, p. 102.

⁷⁸ TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**, São Paulo: RT, 2003, p. 341.

⁷⁹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado – Parte Geral Tomo I**, 4.^a ed. São Paulo: RT, 1983, p. 48.

Para o autor⁸⁰, os juristas Paulo e Ulpiano “apenas buscavam expressão ao conceito de ofensa à *ratio legis*, à violação prévia da lei, sem afirmação de que não se precisa ir ao sentido para se reputar *contra legem o agere*”. Para eles a violação da *ratio legis*, ainda que indireta, é fraude à lei. Não existe diferença entre a interpretação dada à lei em atos *contra legem* e interpretação dada à lei quando se trata de atos *contra legem* causados por fraude à lei.

O segundo diz respeito à intenção do infrator em elidir a aplicação da norma jurídica. Sobre o assunto, Heleno Torres⁸¹ destaca a existência de duas teorias acerca do conceito de fraude à lei, a teoria volitiva e a teoria objetiva. Na teoria volitiva o conceito de fraude equivale a um agir com malícia, visando a levar alguém a um engano. O infrator possui deliberada intenção de eludir uma determinada norma para prejudicar alguém e essa intenção deve ser comprovada para a caracterização de um ato em fraude à lei.

A teoria objetiva, por sua vez, refere o próprio ato em *fraus legis*, tal como definido por lei (*eventus fraudis*), para os fins de desconsideração de seus efeitos (fraude contra credores, pacto comissório, etc.) ou previsão da sua nulidade (fraude à lei em sentido estrito). Esse é o pensamento de Pontes de Miranda⁸², consubstanciado também por Marcos Bernardes de Mello⁸³, que entende que a intenção não é elemento caracterizador do ato em fraude à lei:

Tem-se como infringida a lei se o resultado positivo ou negativo a que se destina foi alcançado ou evitado. Não importa por que meios. Importa, apenas, que a conduta humana lhe foi contrária aos mandamentos, precisamente porque a incidência da norma jurídica, pelo seu caráter lógico, se dá fatalmente à concreção de seu suporte fático. Por conseqüência, tem-se que basta a constatação de que houve a infração indireta da lei.

Heleno Torres⁸⁴ ressalta tal posição, visualizando a norma de fraude à lei prevista no novo Código Civil como de opção objetivista:

Pensamos que tenha sido esta a opção do legislador, afinando-se com a doutrina mais recente, à qual nos filiamos, que reconhece na objetiva existência do ato fraudulento o motivo para sua qualificação. Diante da objetividade do agir em fraude

⁸⁰ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado – Parte Geral Tomo I**, 4.^a ed. São Paulo: RT, 1983, p. 48.

⁸¹ TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: RT, 2003, p. 339.

⁸² PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado – Parte Geral - Tomo I**, 4.^a ed. São Paulo: RT, 1983, p. 44.

⁸³ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico – Plano da Validade**, 6.^a ed. reform. de acordo com o Novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10-1-2002). São Paulo: Saraiva, 2004, p. 98.

⁸⁴ TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: RT, 2003, p. 340.

à lei, tornar-se-ia despciendo buscar justificativa na boa-fé, na moral ou nos bons costumes, numa regressão à intencionalidade das partes, quando já se tenha diante de si declarações expressas de vontade, coincidentes em um dado negócio jurídico.

Para Heleno Torres⁸⁵ toda infração de norma, direta ou indireta, é sempre objetiva. O que importa na verdade é identificar a tipologia da norma de cobertura para, confrontando-a com a norma evitada, saber qual fora seu efeito, não sendo necessária a comprovação de intencionalidade dos integrantes do fato jurídico.

Dois são os critérios utilizados por Marcos Bernardes de Mello⁸⁶ para a classificação das espécies de fatos jurídicos: a conformidade ou contrariedade a direito; e a existência ou não de elemento volitivo como cerne do suporte fático. Na fraude à lei, como analisado, o elemento volitivo não é necessário para sua configuração, bastando a comprovação do descumprimento da norma cogente.

Para uma análise do segundo elemento caracterizador da fraude à lei⁸⁷ – o ato ilícito – torna-se necessário estabelecer um conceito de em que consiste a licitude ou ilicitude dos atos. Para Pontes de Miranda⁸⁸:

O ato ilícito tem por pressupostos o ser contrário a direito, isto é, o infringir princípio do ordenamento jurídico (pressuposto objetivo), mais o ter sido previsível ou afastável o resultado.

O ato ilícito possui como características a contrariedade a direito e a imputabilidade. Para Marcos Bernardes de Mello⁸⁹, a contrariedade a direito, que é um dos elementos do cerne da ilicitude, nega os valores e fins da ordem jurídica. Não há que se falar em culpa no suporte fático do ato ilícito, uma vez que a contrariedade a direito é uma condição objetiva configurada apenas por ter sido violada a ordem jurídica. A violação pode ser de forma direta ou indireta, abrangendo os casos de fraude à lei⁹⁰:

⁸⁵ TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: RT, 2003, p. 340.

⁸⁶ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico – Plano da Existência**, 12.^a ed. reform. de acordo com o Novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10/1/2002). São Paulo: Saraiva, 2003, p. 117.

⁸⁷ Neste ponto também se encontra divergência entre o pensamento de Marco Aurélio Greco e o dos demais autores expostos neste trabalho. Por não conceber o ato em fraude à lei como espécie de ato contrário à lei, entende o autor que não há que se falar em ilicitude nessa conduta, por não haver violação direta da norma. (GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 219).

⁸⁸ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado – Parte Geral -Tomo IV**, Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p. 145.

⁸⁹ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico – Plano da Existência**, 12.^a ed. reform. de acordo com o Novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10/1/2002). São Paulo: Saraiva, 2003, p. 114, nota 120.

⁹⁰ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico – Plano da Existência**, 12.^a ed. reform. de acordo com o Novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10/1/2002). São Paulo: Saraiva, 2003, p. 221.

Não importa, também, se a contrariedade a direito decorre de infração direta, ostensiva, da norma jurídica ou de violação indireta (fraude à lei). O que a caracteriza é a violação da ordem jurídica sem que haja pré-exclusão da ilicitude

Helena Torres⁹¹ traz sobre a questão interessante contribuição ao estudo da ilicitude. Ele afirma existirem dois sistemas de ilícitos, os ilícitos típicos e os atípicos. Os primeiros são qualificados pelo descumprimento de deveres e obrigações segundo os modelos sancionatórios adotados em sistema fechado, fora dos quais tudo é permitido.

Os ilícitos atípicos, por sua vez, possuem os seguintes elementos: a existência de uma conduta permitida; a produção de um dano, intencional ou não, decorrente daquela conduta; a inadmissibilidade do dano decorrente do contexto principiológico do sistema; a criação, a partir dessa rejeição, de uma nova regra que limita o alcance da primeira, ao qualificar como proibidos os comportamentos antes permitidos. Enquanto o primeiro sistema é fechado, somente se enquadrando as hipóteses nele já previstas, o sistema atípico permite a punibilidade de condutas ilícitas desde que verificadas a sua contrariedade a direito no caso concreto, sendo um sistema aberto onde as figuras dos ilícitos são abstratamente infinitas.

Para o autor⁹², a fraude à lei consiste em ato jurídico dirigido para a violação da lei de forma indireta, em que na tentativa de afastar a incidência da norma tributável utiliza-se norma de cobertura que traz resultado oposto, ao permitir ou não obrigar o comportamento que se pretendia alcançar.

Em seus elementos principais, segundo Torres⁹³, estão a presença da lei cogente “fraudável”, que veda a aquisição de certo efeito, e a predisposição de certo instrumento típico ou atípico, desprovido de seu efeito típico e causal por agirem as partes com acordo mais amplo, voltadas a obter o resultado vedado pela lei cogente. É infração indireta da lei que consiste na utilização de um instrumento negocial sem causa, com o fim apenas de alcançar o que pelo ordenamento estaria vedado.

A existência de ilícitos atípicos que estariam no sistema jurídico de direito privado de forma aberta em que sua configuração partiria da verificação da contrariedade a direito resultante de uma conduta ilícita, pode resolver uma das conseqüências da deficiência da

⁹¹ TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: RT, 2003, p. 196.

⁹² TORRES, Heleno. **Direito tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: RT, 2003, p. 339.

⁹³ TORRES, Heleno. **Direito tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: RT, 2003, p. 342.

teoria da fraude à lei apontada por Pontes de Miranda⁹⁴, que é a incessante investigação dos legisladores no sentido de editarem regras jurídicas que apanhem os atos em fraude à lei.

Na prática não seria necessário que os legisladores criassem novas leis cogentes cada vez que surgissem atos de contorno, e sim que em um sistema aberto, dada a constatação da contrariedade a direito, houvesse aplicação direta de normas de um sistema aberto, o que possibilitaria a punibilidade quando as condutas causam danos a terceiros na prática de atos que vão além do que a razoabilidade e as expectativas sociais determinam⁹⁵.

É comum verificar-se a confusão da fraude à lei com outras condutas presentes no direito, como o dolo, a fraude contra credores, o abuso de direito e a simulação. Em comum essas possuem o elemento volitivo do mascaramento do fato gerador a ocorrer ou já ocorrido (que pode ou não ser obrigatório na constituição do suporte fático), a ser realizado por meio de um ato ilícito no conteúdo, mas podem ser diferenciadas por meio de suas características específicas e da forma como causam lesionamento da ordem jurídica posta.

Afirma Marcos Bernardes de Mello⁹⁶ que tal confusão é comum por causa da tentativa de se atribuir necessidade de comprovação da intenção ao ato em fraude à lei. Neste ponto observa-se, por exemplo, que a distinção existente entre fraude à lei e dolo reside nesse aspecto. Se a intencionalidade no dolo é elemento essencial de seu suporte fático, na fraude à lei é irrelevante a sua configuração, como visto anteriormente.

Já na fraude contra credores há o pressuposto de uma relação jurídica anterior de crédito que justifica a lesão de direito subjetivo dos credores, o que a diferencia da infração à norma cogente da fraude à lei, que ocorre por meio da subversão da autonomia privada.

Helena Torres vê o abuso de direito como espécie de ilícito atípico por não estar previsto na lei tributária. Para o autor⁹⁷, deve-se entender como abuso de direito:

Toda a vez que o indivíduo, no exercício de um direito subjetivo, excede os limites impostos pelo direito positivo, quanto à regularidade deste exercício, causando prejuízo a terceiro, faz configurar-se o que se convencionou denominar-se de abuso do

⁹⁴ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado – Parte Geral - Tomo I**, 4.^a ed. São Paulo: RT, 1983, p. 47.

⁹⁵ Segundo Helena Torres, a idéia de um sistema aberto de ilicitude atípica estaria presente no art. 186 do novo Código Civil, que prescreve: “aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito”. (TORRES, Helena. **Direito tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: RT, 2003, p. 336).

⁹⁶ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico – Plano da Validade**, 6.^a ed. reform. de acordo com o Novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10/1/2002). São Paulo: Saraiva, 2004, p. 104.

⁹⁷ TORRES, Helena. **Direito tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: RT, 2003, p. 333.

direito. Abuso do direito subjetivo que cada um possui numa dada relação jurídica específica, em face de sujeitos passivos determinados ou determináveis.

Do conceito podem-se destacar algumas características desse instituto. No abuso de direito há um exercício de direitos por parte do sujeito passivo em tais circunstâncias que ultrapassam os limites previstos pelo ordenamento jurídico, causando prejuízo a terceiros. Sua disciplina encontra amparo no art. 187 do Código Civil, que prescreve em relação aos atos ilícitos: “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”.

No entanto, destaca Torres⁹⁸ que o conceito de abuso de direito tal como existente no direito privado encontra dificuldades de adaptação à legislação tributária, pois este abuso contra normas tributárias, por essas serem cogentes, converte-se de imediato em sanção tal como espécie de fraude à lei.

Pontes de Miranda⁹⁹, ao distinguir as duas espécies, demonstra que a configuração do abuso de direito como ato lícito ou ilícito depende do sistema jurídico, enquanto na fraude à lei, por ser violação indireta da regra cogente, há sempre esta vinculação:

O que se passa com a fraude à lei parece-se, porém não se identifica com o que se passa com o abuso de direito. Ali, usa-se irregularmente, a autonomia privada; aqui, exerce-se irregularmente, o direito. Quanto ao abuso de direito, os sistemas jurídicos podem repeli-lo, ou não, considerando-o, ou não, ato ilícito; quanto à fraude à lei, se se permitissem as violações indiretas da lei, expor-se-ia o sistema jurídico a ser acutilado, por meios dévios. Note-se mais que a lei mesma se poria em contradição com a determinação da sanção escolhida, porque a pré-excluiria se o infrator usasse de embustes e enganosa. Para a regra jurídica em si, em seu conteúdo, há de ser o mesmo violado diretamente ou indiretamente.

⁹⁸ TORRES, Heleno. **Direito tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: RT, 2003, p. 337. Mary Elbe Queiroz, por sua vez, entende de forma diversa, argumentando que no caso do abuso de direito somente poderia haver configuração plena quando existir tipificação legal por presunção *juris tantum*, ou seja, quando o ordenamento tiver estabelecido previamente presunções legais reputando tais atos inoponíveis ao Fisco. Em resumo, para que as pactuações dos particulares sejam abusivas devem ser previamente capturadas e incluídas como tal em expressa previsão legal, não cabendo a aplicação da teoria dos ilícitos atípicos (QUEIROZ, Mary Elbe. A elisão e a evasão fiscal: o planejamento tributário e a desconsideração de atos, negócios e personalidade jurídica. In **Desconsideração da Personalidade Jurídica em matéria tributária** (coords. Heleno Taveira Torres e Mary Elbe Queiroz) São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 106).

⁹⁹ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado – Parte Geral - Tomo I**, 4.^a ed. São Paulo: RT, 1983, p. 49. No Tomo II do Tratado de Direito Privado, o autor esclarece que a regra jurídica brasileira relativa ao exercício regular do direito é pré-excludente, ou seja, se há dano o ato é considerado ilícito, salvo se regularmente se dava o exercício, de forma que cabe ao culpado pelo dano comprovar seu exercício e sua regularidade (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado – Parte Geral - Tomo II**, 4.^a ed. São Paulo: RT, 1983, p. 291).

A simulação, por sua vez, distingue-se da fraude à lei por depender de um acordo predeterminado entre as partes. É criada uma situação com aparência de realidade, que esconde a real intenção de violação à lei cogente. Ensina Pontes de Miranda¹⁰⁰:

Na simulação, quer-se o que não aparece e não se quer o que aparece. Na fraude à lei, quer-se, sinceramente, o que aparece, porque o resultado é aquele que a lei fraudada tenta impedir, o porque se afasta o resultado que a lei fraudada determina que se produza. No ato aparente, não se quer o que aparece, nem o resultado dele, nem outro resultado.

Na simulação existe um ato aparente e perfeito. No entanto, atrás desse ato esconde-se a vontade das partes que pactuaram coisa diversa e escondem-se por meio da aparência de licitude. A simulação nunca é inocente, pois dentro dela existe o *animus nocendi* que a torna um procedimento fraudulento. Sua distinção da fraude à lei, aponta Heleno Torres¹⁰¹, consiste em que na simulação se quer causar nos terceiros uma aparência de boa-fé, selando as partes um acordo simulatório com esse fim, ao contrário da fraude à lei, onde se deseja o negócio tal como ele se realizou, com todas as conseqüências que dele advenham.

Heleno Torres¹⁰² aponta que duas seriam as formas utilizadas para o controle da fraude à lei. A primeira é utilizada por alguns autores que, ao mesmo tempo que negam o instituto, defendem a resolução da questão por meio dos critérios de interpretação, integração e qualificação dos negócios jurídicos, considerando a fraude uma espécie de ocultamento da fatispécie do negócio jurídico. Nessa visão existe por parte do ordenamento uma autorização para aplicar normas também aos casos não expressamente previstos por ele, recorrendo ao pressuposto da *aedem ratio*.

A segunda forma consiste na utilização de regra geral antifraude a partir da própria interpretação, sendo a mais antiga delas a *fraus omnia corrumpit*, utilizada nos séculos XVIII e XIX. No Brasil a norma antifraude corresponde à prevista no art. 166, VI, do novo Código Civil, que traz consigo o efeito da nulidade para sua ocorrência. O autor¹⁰³ defende o segundo posicionamento por entender que a configuração da fraude à lei e a desconstituição do ato por meio de ação anulatória consistem em salvaguarda do sistema que protege o ordenamento

¹⁰⁰ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado – Parte Geral - Tomo I**, 4.ª ed. São Paulo: RT, 1983, p. 53.

¹⁰¹ TORRES, Heleno. **Direito tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: RT, 2003 p. 347.

¹⁰² TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: RT, 2003 p. 344.

¹⁰³ TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: RT, 2003 p. 346.

contra a infração indireta da norma cogente, sendo a melhor alternativa ao controle da fraude à lei.

Sobre a sanção ao descumprimento da regra cogente, ressalta Pontes de Miranda¹⁰⁴:

É preciso que a sanção chegue ao mesmo resultado, positivo ou negativo, que seria o da lei, se fôsse, observada; portanto, deve haver equipolência entre a sanção à violação indireta e a sanção à violação direta. Se a regra jurídica fraudável tem por sanção a nulidade, ao mesmo resultado há de chegar a sanção à violação indireta; e.g., se se veda a doação, veda-se a venda a que se desse o resultado que a lei teve por fito evitar. A lei visou o resultado r, a violação direta fá-lo-ia não-r; é preciso que a violação indireta o faça não-r: então, a sanção será s para a violação direta e para a indireta.

Acerca do assunto critica Marcos Bernardes de Mello¹⁰⁵ a solução atribuída pelo novo Código Civil (Lei 10.406/02, art. 166, VI), de que a fraude à lei é causa de nulidade do negócio jurídico. Afirmo o autor, com razão, que se a fraude à lei consiste em violação indireta da regra jurídica, a sanção a ele aplicada deveria ser a mesma prescrita para a violação direta da norma cogente, conforme ensina Pontes de Miranda. Esta vinculação de que toda fraude à lei resulta em nulidade pode gerar o descompasso de se ter uma sanção de anulabilidade na violação direta e nulidade na violação indireta da mesma norma, o que geraria efeitos diversos conforme a forma de infração, prejudicando a lógica dos sistemas jurídicos.

No direito tributário, destaca Heleno Torres¹⁰⁶, a solução para o controle da fraude à lei também passou por duas vertentes: a interpretativa e a de matiz legislativa. A utilização da interpretação em direito tributário deu origem à teoria da interpretação econômica das normas tributárias. A interpretação econômica é uma corrente baseada em disposições do Código Tributário Alemão de 1919, firmava no postulado de que os fundamentos econômicos da lei tributária integram o seu conteúdo normativo, de forma que a lei deve ser interpretada e os atos qualificados segundo seus efeitos econômicos.

Essa interpretação econômica é criticada atualmente por, dentre outros, Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁰⁷, que argumenta que somente por meio de lei é possível a atribuição de

¹⁰⁴ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado – Parte Geral - Tomo I**, 4.^a ed. São Paulo: RT, 1983, p. 44-5.

¹⁰⁵ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico – Plano da Validade**, 6.^a ed. reform. de acordo com o Novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10/1/2002). São Paulo: Saraiva, 2004, p. 106.

¹⁰⁶ TORRES, Heleno. **Direito tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: RT, 2003, p. 347.

¹⁰⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da Evasão e da elisão em matéria tributária. In **Planejamento fiscal – teoria e prática**. Coord. Valdir de Oliveira Rocha, 2.^o volume. São Paulo: Dialética, 1998.

efeitos fiscais aos institutos de direito privado, não sendo possível a chamada interpretação econômica dos fatos.

A solução legislativa, por sua vez, é realizada mediante aplicação de regras que vedam expressamente a prática de atos em fraude à lei como meio de modificar os seus efeitos para fins tributários, segundo argumenta Heleno Torres. Para o autor¹⁰⁸, a fraude à lei em direito tributário possui um viés específico:

Fraude à lei que importa ao direito tributário é o afastamento do regime mais gravoso ou tributável pelo descumprimento indireto de regra imperativa de direito privado, na composição do próprio ato ou negócio jurídico.

Defende Torres que a fraude à lei no direito tributário seria realizada, na maior parte das vezes, por manipulação de regras imperativas de direito privado. Em relação à infração por fraude à lei a típica norma tributária, o autor entende que não haveria essa possibilidade, pois o sistema se preserva por outras normas, inclusive por aquelas que sancionam expressamente o descumprimento de normas impositivas ou deveres formais.

Da análise das normas que versam sobre interpretação dos institutos de direito tributário, previstas nos arts. 109 e 110 do CTN, verifica-se que os princípios de direito privado orientam o direito tributário, esclarecendo o teor das relações jurídicas que repercutem na seara tributária. Diante dessa disciplina legal é que, segundo Torres, seria possível a aplicação das regras gerais de direito civil que disciplinam a fraude à lei, não sendo possível afastar do Fisco a possibilidade de alegação em processo judicial próprio da fraude à lei, quando essa se verificar em prejuízo da aplicação das normas tributárias.

Também dessa análise comprova-se que a intenção inicial da norma prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN¹⁰⁹ – norma antielisiva – ao falar de dissimulação, foi de regular e punir eventuais condutas de conteúdo ilícito que afetam a materialidade da ocorrência do fato gerador previsto na norma tributária, bem como da caracterização de seus elementos.

¹⁰⁸ TORRES, Heleno. **Direito tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: RT, 2003, p. 351.

¹⁰⁹ Art. 116, Código Tributário Nacional: Salvo disposição de lei em contrário, considera ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos:

I.(...)

II. (...)

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.

Sobre as duas correntes que versam sobre a tentativa de controle dos atos em fraude à lei, destaca-se que não se deve confundir a caracterização da fraude à lei por meio de norma antielisiva com a aplicação da teoria da interpretação econômica no direito tributário, pois o que se visa é a coibir afastamento de um regime mais gravoso por um descumprimento indireto da norma e não por uma interpretação econômica do negócio à luz do direito tributário, aplicando-se à espécie regras de prevenção de fraudes existentes no direito tributário brasileiro¹¹⁰. Acerca do assunto, destaca Mary Elbe Queiroz¹¹¹ que só é possível a qualificação da fraude ao ordenamento se existir lei prévia específica que tipifique a conduta como contrária à lei, sendo essa punível com a pena de nulidade pelo art. 166, VI, do Código Civil.

Observa-se, do exposto, que o instituto da fraude à lei passa no direito tributário pelos mesmos questionamentos existentes na teoria geral do direito: se consistiria em problema interpretativo de investigação da intenção ou motivo econômico ensejador do ato em fraude à lei ou se é problema jurídico, de enquadramento por violação indireta à norma cogente, sendo a tal descumprimento aplicáveis as sanções de invalidade previstas na legislação.

A solução mais correta, com base no próprio sistema de interpretação do direito tributário presente no Código Tributário Nacional, é a de adotar os institutos de direito privado tais como estabelecidos nas normas jurídicas, sendo possível pois a aplicação da teoria da fraude à lei às normas de direito tributário.

Observa-se da análise destes três institutos – fraude à lei, simulação e abuso de direito – que em comum eles possuem o elemento volitivo do mascaramento do fato gerador a ocorrer ou já ocorrido, a ser realizado por meio de um ato ilícito no conteúdo, mas dependendo da espécie com aparência externa de licitude, visando ao lesionamento da ordem tributária posta.

Claro também está que a interpretação da norma tributária pode resultar em distorções de seu sentido real, o que no caso do abuso do direito em que um direito é exercido além do delimitado pela norma demonstra o quão é cinzenta, e por vezes subjetiva, a diferenciação entre as condutas lícitas objeto da elisão tributária e aquelas apenas com aparência lícita, a esconder uma evasão tributária.

¹¹⁰ São exemplos dessas regras, segundo Heleno Torres, as normas relativas à fraude na execução fiscal, como a desconsideração da alienação de bens sem nomeação de outros para garantia da execução feitas após a inscrição do débito em dívida ativa (TORRES, Heleno. **Direito tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, elisão tributária**. São Paulo: RT, 2003, p. 350).

¹¹¹ QUEIROZ, Mary Elbe. A elisão e a evasão fiscal: o planejamento tributário e a desconsideração de atos, negócios e personalidade jurídica. **Desconsideração da Personalidade Jurídica em matéria tributária** (coords. Heleno Taveira Torres e Mary Elbe Queiroz). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 100.

Para delimitar o que configura hipótese de elisão tributária possibilitada pelo ordenamento, deve-se observar esse instituto, entendendo quais os princípios que o fundamentam (e qual o sentido deles explicitado pela Carta Magna) e quais aqueles que fundamentam uma limitação a esse instituto, na proteção da realização da justiça tributária e na submissão de todos ao dever de contribuir com tributos.

2.4 Teorias acerca da elisão tributária no ordenamento brasileiro

Segundo os ensinamentos de Humberto Ávila¹¹², duas são as correntes a posicionar-se acerca da elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro: a primeira, teoria ‘formal’, também qualificada de corrente tradicional; e uma segunda teoria, denominada pelo autor de teoria ‘moderna’.

A teoria tradicional possui características formais e conceituais, e baseia-se em uma auto-suficiência dos conceitos legais, de forma que a interpretação da norma seria realizada por mera subsunção conceitual. Por essa corrente, a norma anti-elisiva deveria estar tipificada cerradamente no ordenamento, sendo aplicada a cada caso específico. Seus princípios, segundo Ávila, estariam ligados a uma concepção liberal do Estado de Direito, tendo a norma como limite da atividade do aplicador. Partindo desses pressupostos, somente seria conduta anti-elisiva aquela prevista expressamente no ordenamento, sendo permitidas aquelas condutas que não consistissem em hipótese de incidência da norma tributária. Essa corrente é adotada por muitos doutrinadores, dentre eles Ricardo Mariz de Oliveira¹¹³ e João Dácio Rolim¹¹⁴.

A segunda teoria, a teoria moderna, se alicerça na insuficiência dos conceitos constitucionais e legais relativos à matéria, defendendo que o paradigma da interpretação não é o de uma subsunção conceitual, mas de uma ponderação de valores expressos no texto normativo, devendo as normas ser interpretadas de forma dinâmica a abranger aqueles novos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes. Essa teoria é defendida por Marco Aurélio Greco¹¹⁵, que expõe que a interpretação da situação elisiva deve ser vista em conjunto com os princípios da capacidade contributiva e da igualdade, de forma a não criar situação de desigualdade. Os fatos jurídicos sobre os quais incidem a norma devem ter substância econômica, e não apenas nítido propósito de economia de tributos.

¹¹² ÁVILA, Humberto. Planejamento Tributário. Conferência publicada na **Revista de Direito Tributário n.º 98 – XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 77.

¹¹³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário – Teoria e prática perante o Imposto de Renda.. **Planejamento Fiscal – Teoria e Prática**, 2.º vol (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, p. 110.

¹¹⁴ ROLIM, João Dácio. **Normas Antielisivas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 231.

¹¹⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 111.

Uma das críticas feitas pela primeira corrente à segunda versa sobre a impossibilidade de interpretação do sistema e da vedação à prática elisiva ante a inexistência de norma expressa que vede a conduta. Por sua vez a segunda corrente afirma que a constante tipificação de condutas a ser utilizada como arma a coibir certas práticas elisivas teria como efeito colateral a eterna criação de normas a titular condutas, ao que se seguiria a existência de novas hipóteses ‘alternativas’ a serem posteriormente legisladas, perpetuando esse conflito a entravar e provocar insegurança jurídica no sistema.

O que se observa da análise dessas duas correntes é que as soluções apontadas por elas para a imposição dos limites à elisão tributária no ordenamento pátrio possuem lastro em mecanismos apresentados e aplicados em outros países para a solução de conflitos em casos concretos dessa natureza, como a interpretação utilizada nos Estados Unidos e Inglaterra, com suas teorias de *business purpose* (o ‘propósito negocial’) e das *step transactions* (negócios seqüenciados); e da tipificação de normas antielisivas gerais ou específicas, como as teorias do abuso de direito e do ato anormal de gestão.

Passa-se agora à investigação dessas teorias apresentadas como solução e de sua viabilidade para orientar a interpretação das normas constantes do sistema tributário brasileiro.

2.5 Soluções para os limites à elisão tributária e sua aplicação no ordenamento pátrio

Como visto acima, diversas são as soluções adotadas pelos países para a limitação da elisão tributária em seus respectivos ordenamentos, indo desde a utilização de teorias interpretativas da natureza do negócio jurídico até a utilização de mecanismos expressos de limitação – as normas antielisivas.

Segundo João Dácio Rolim¹¹⁶, basicamente existem dois meios para evitar ou regular a elisão tributária: por meio do Parlamento, com o instrumento da lei; ou pelo Poder Judiciário, interpretando os atos praticados pelos contribuintes.

Nos sistemas de *commom law*, adotado nos países de tradição anglo-saxã como Estados Unidos e Inglaterra, onde os conflitos são decididos pelo Poder Judiciário com base no costume e não há previsão expressa de condutas por meio de lei, duas são as soluções adotadas: a teoria do propósito negocial (*business purpose*) e a teoria dos negócios seqüenciados (*step transactions*).

¹¹⁶ROLIM, João Dácio. **Normas Antielisivas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 150.

A primeira consiste na teoria do propósito negocial¹¹⁷, desenvolvida nos Estados Unidos por meio do precedente (*leading case*) judicial originado no caso “Gregory v. Helvering”. A partir da análise desse caso entendeu-se que a escolha entre as transações deveria ser feita entre aquelas que tivessem um propósito negocial ou econômico, sendo possível escolher apenas entre estas possibilidades a mais eficiente do ponto de vista fiscal.

A doutrina passou a ser aplicada sempre que houvesse a presunção de uma transação sem a intenção negocial correspondente, analisando-se também o conjunto de atos praticados que resultassem no mesmo fim. Dessa análise, mais elaborada, surgiu a teoria das *step transactions*, as transações em etapas. De acordo com essa teoria, transações separadas formalmente seriam tratadas como uma quando se verificasse que são interdependentes, ou seja, “se as relações jurídicas criadas por uma seriam infrutíferas sem a realização de outras relações e se o tempo e a intenção das partes indicam que etapas separadas constituem partes de um plano único”¹¹⁸.

Essas teorias também foram adotadas na Inglaterra, embora com mais relutância por parte dos juízes ingleses, pelo precedente criado pelo caso “Duke of Westminster v. Inland Revenue Commissioners”, em que a House of Lords reconhecia o direito do contribuinte de organizar seus negócios da forma mais favorável do ponto de vista fiscal.

Em outro caso, “Furniss v. Dawson”, a House of Lords, diante da descrição de alienação de ações em troca de outras ações de uma companhia criada pelo contribuinte para tal função e de uma segunda alienação das ações adquiridas a terceira parte não relacionada, realizada para fugir à incidência do imposto sobre ganhos de capital, desconsiderou as operações realizadas por existirem etapas inseridas sem objetivo comercial a não ser evitar a incidência do tributo¹¹⁹.

Nos países de *Civil Law*, onde a solução dos conflitos advém da aplicação das normas contidas nos textos legais, é comum a adoção das chamadas normas antielisivas, com conteúdo a delimitar as hipóteses limitativas da elisão tributária. Na França, as teorias adotadas são as do abuso de direito e do chamado ato anormal de gestão.

O abuso de direito é previsto no art. 64 da Lei de Procedimento Fiscal francesa e autoriza a Administração Tributária, com o auxílio de um Comitê Consultivo, a desconsiderar atos que dissimulem o conteúdo real de um contrato ou convenção que permitam lacunas ou dissimulem determinadas transações. A interpretação dessa norma pelo Conselho de Estado é

¹¹⁷ SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Elisão e evasão fiscal**, 2.^a edição. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1977, p. 75.

¹¹⁸ ROLIM, João Dácio. **Normas Antielisivas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 163.

¹¹⁹ ROLIM, João Dácio. **Normas Antielisivas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 185.

de que pode ser invocado o abuso de direito a qualquer montagem jurídica desprovida de justificção econômica, realizada somente com o intuito de economia do imposto.

A teoria do ato anormal de gestão, por sua vez, não possui base legal específica, sendo construção jurisprudencial relativa a certas disposições legislativas, com fulcro a impedir a inclusão de despesas que não se relacionem a uma gestão normal ou não explicável dentro dos interesses diretos de exploração. Esse ato anormal não se confunde com o ato ilícito ou com o abuso de direito, visto que seu critério está relacionado ao interesse da empresa e não à licitude dos atos de gestão, podendo ser o ato ilícito considerado como ato normal de gestão.

Na Itália, como descreve João Dácio Rolim¹²⁰, não existe uma norma geral antielisiva e sim algumas normas de conteúdo específico espalhadas pelo sistema, como a do Decreto Lei 358/1997, que exige razões econômicas válidas para a produção de efeitos em determinadas operações, tais como fusões, incorporações, liquidações voluntárias de sociedade e cessões de crédito; a do art. 20 da DPR 131/1986 para o imposto de registro; e a do art. 37 da DPR 600/1973 a disciplinar a imputação a um contribuinte de receitas com titulares formalmente distintos em matéria de impostos diretos.

Outra teoria que surgiu para disciplinar a elisão tributária é a da interpretação econômica, surgida na Alemanha após a Primeira Guerra Mundial, a determinar na interpretação da lei tributária a observação da finalidade, do significado econômico e do desenvolvimento das relações, com a prevalência da substância sobre a forma. Após essa primeira fase, o critério econômico foi substituído por um critério jurídico que encontrou o apoio do Tribunal Constitucional daquele país.

Na mesma época da interpretação econômica foi disciplinada legalmente pelo Código Alemão a doutrina da proibição da elisão tributária mediante o abuso de normas jurídicas. O parágrafo 42 da lei tributária disciplina que essa não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Segundo Marco Aurélio Greco¹²¹, esse dispositivo consagra o princípio da adequação, que envolve uma interpretação teleológica dos conceitos tributários, considerando o elemento econômico como um dos elementos relevantes, mas não como o único.

No Brasil uma tentativa de criação de norma elisiva de caráter geral deu-se com a inserção de um parágrafo único ao art. 116 do CTN pela Emenda Constitucional 104/2001, possibilitando a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

¹²⁰ ROLIM, João Dácio. **Normas Antielisivas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 198.

¹²¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 336.

Dividiu-se a doutrina acerca da constitucionalidade e da aplicação da norma estabelecida no parágrafo único do art. 116 pela LC 104/01, entendendo alguns que a norma é inconstitucional por consagrar a interpretação econômica dos fatos geradores tributários, enquanto outros defendem sua constitucionalidade como norma geral antielisiva a ser regulamentada pela legislação tributária.

A primeira corrente é defendida por Sacha Calmon Navarro Coelho¹²², que argumenta que a aplicação da norma por parte dos agentes públicos permite a utilização da chamada interpretação econômica dos negócios jurídicos, sem que os fatos estejam previstos em lei.

A constitucionalidade da norma é defendida, por sua vez, por Aldemário Castro¹²³ e Marco Aurélio Greco¹²⁴. Castro argumenta que a aplicação de tal norma é fundamentada em viés sustentado pela própria Constituição Federal, que repele o mascaramento da essência dos atos jurídicos em várias partes de seu texto, como no art. 150, inciso II, da CF/88. Essa norma não consagra a interpretação econômica ou a tributação por analogia, pois parte de uma requalificação do ato como tipificado por uma lei tributária vigente. Tal aplicação estaria em consonância com o próprio princípio da legalidade insculpido no sistema tributário, como argumenta o autor¹²⁵:

A autoridade fiscal terá, para apurar o tributo devido, que aplicar (por subsunção) uma base de cálculo e uma alíquota diretamente relacionadas com uma hipótese de incidência estabelecida em lei. Portanto, aplicará a lei tributária A ou a lei tributária B. Ocorre, tão-somente, que a nova forma, aquela “escolhida” ou construída pelo contribuinte não será relevante. O próprio princípio da legalidade tributária, como inscrito na Constituição, permite ou sugere o raciocínio. Afinal, o constituinte não disse “sem lei que o conceitue” ou “sem lei que o tipifique”. Contentou-se, o constituinte originário, com o **estabelecimento** do fato gerador na lei (“sem que o estabeleça”)(grifo do autor).

O autor Marco Aurélio Greco¹²⁶ reforça o posicionamento de que o parágrafo único do art. 116 do CTN não consagrou a interpretação econômica ou a tributação por analogia, pois nem sequer dispõe sobre a matéria. Para Greco esse dispositivo consagrou uma série de exigências para sua aplicação, que são a existência de uma definição legal desse fato gerador

¹²²COELHO, Sacha Calmon Navarro. Os limites atuais do Planejamento Tributário. **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104** (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 2002, p. 283.

¹²³CASTRO, Aldemário Araújo. **Norma Geral Antielisiva (art. 116, parágrafo único do CTN): Constitucionalidade e outros aspectos relevantes**. Brasília, 28 de dezembro de 2002. Disponível em <<http://www.aldemario.adv.br/nga.pdf>> Acesso em 26 de agosto de 2006, p. 02.

¹²⁴GRECO, Marco Aurélio. Constitucionalidade do Parágrafo único do Artigo 116 do CTN. **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104** (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 2002, p. 185.

¹²⁵CASTRO, Aldemário Araújo. **Norma Geral Antielisiva (art. 116, parágrafo único do CTN): Constitucionalidade e outros aspectos relevantes**. Brasília, 28 de dezembro de 2002. Disponível em <<http://www.aldemario.adv.br/nga.pdf>> Acesso em 26 de agosto de 2006, p. 04.

¹²⁶GRECO, Marco Aurélio. Constitucionalidade do Parágrafo único do Artigo 116 do CTN. **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104** (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 2002, p. 191.

(tipicidade) e que materialmente ele ocorra, apesar de dissimuladamente, cabendo ao Fisco o ônus da prova desta materialidade. É norma de eficácia limitada, pois somente pode ser aplicada nos termos de previsão legal a ser realizada por lei ordinária. Posiciona-se o autor¹²⁷:

Desborda porque, analisando o dispositivo introduzido ao CTN, entendo que ele comporta interpretação que, ao invés de agredir, prestigia a legalidade e a tipicidade (quaisquer que sejam as respectivas amplitudes), bem como não altera os limites da aplicação da analogia e não consagra a interpretação econômica. Portanto - como tentarei demonstrar - falta o segundo requisito acima indicado, desde que se aceite como perfil da norma aquele resultante da interpretação a seguir exposta. Nesta hipótese, a conclusão será pela inexistência de inconstitucionalidade material do dispositivo.

Da análise das posições apresentadas, podemos concluir que a norma antielisiva é constitucional, pois prevê a desconsideração dos atos praticados contra uma norma tributária preexistente, por meio de dissimulação por parte dos agentes a ela submetidos, não ferindo, portanto, os princípios da legalidade e da tipicidade tributárias.

Para a sua aplicação é necessária a comprovação por parte do agente lançador da existência de dissimulação que vise a esconder a ocorrência do fato jurídico ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. A dissimulação é o comportamento previsto no parágrafo único do art. 116 do CTN como elemento intencional a ser comprovado para a desconsideração de atos e negócios jurídicos por parte da Administração Tributária.

Segundo Mary Elbe Queiroz¹²⁸, ela muito se assemelha com a simulação, forma de falseamento da realidade onde se realiza ato formal que se exterioriza diversamente da vontade real presente no negócio jurídico firmado, mas dela se distingue por na simulação ser indicada a aparência do que não existe, enquanto na dissimulação esconde-se o que já existe por meio de manipulação, artifício ou subterfúgio.

Na dissimulação ocorrem dois atos. O primeiro corresponde ao ato sujeito a tributação menor ou inexistente, revelado sob uma forma lícita que mascara/dissimula um segundo ato ou negócio concretizado efetivamente, de tributação mais pesada. Mary Elbe Queiroz¹²⁹ afirma ainda que a regra do parágrafo único, ao falar de dissimulação, prevê que sua configuração tem por substrato a ilicitude da conduta efetivamente comprovada pela autoridade tributária.

¹²⁷GRECO, Marco Aurélio. Constitucionalidade do Parágrafo único do Artigo 116 do CTN. **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104 (coord. Valdir de Oliveira Rocha)**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 186.

¹²⁸QUEIROZ, Mary Elbe. A elisão e a evasão fiscal: o planejamento tributário e a desconsideração de atos, negócios e personalidade jurídica. **Desconsideração da Personalidade Jurídica em matéria tributária** (coords. Heleno Taveira Torres e Mary Elbe Queiroz). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 101.

¹²⁹QUEIROZ, Mary Elbe. A elisão e a evasão fiscal: o planejamento tributário e a desconsideração de atos, negócios e personalidade jurídica. **Desconsideração da Personalidade Jurídica em matéria tributária** (coords. Heleno Taveira Torres e Mary Elbe Queiroz). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 124.

Para Marco Aurélio Greco¹³⁰, o conceito da dissimulação deve ser visto de forma mais ampla. Quando o CTN fala em dissimular ele faria a alusão a uma conduta mais ampla do que apenas a simulação, prevista em vários dispositivos do Código. Sob o manto da dissimulação estariam previstas, além da simulação, as condutas de fraude à lei, abuso de direito e o negócio indireto.

Essa dissimulação, por corresponder a um efeito obtido pela prática de certo ato com o mascaramento do ato gerador, seria em sentido amplo caracterizada nos três institutos. Na fraude à lei a existência de uma norma de cobertura e de uma norma contornada de forma ilícita indica manipulação do negócio jurídico para mascarar o fato gerador. No abuso de direito, se configurado um ato ilícito, confirmar-se-ia a evasão tributária. No negócio jurídico indireto, se verificada a fraude à lei, afirma o autor, o debate conduziria à fraude, mas ao contrário, seria difícil sua configuração e desconsideração pela autoridade tributária, por se tratar de interpretação da norma tributária.

James Marins¹³¹, por sua vez, limita a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN à dissimulação, entendendo-a esta como simulação relativa. Para ele, na disciplina do Código foi criada uma norma anti-simulação, e não antielisiva, não podendo o dispositivo ter uma interpretação além da tipificação dos atos ilícitos decorrentes da simulação, como tentado anteriormente pela Medida Provisória 66/02, editada para regulamentar a matéria e que continha menção ao abuso de formas e à falta de propósito negocial, que devem ser ignoradas, segundo o autor¹³², por falta de previsão correspondente na LC 104/01.

A dissimulação, como prevista na Lei Complementar 104/01 possui conceito amplo, envolvendo todas as formas ilícitas de manipulação do fato gerador tributário, que vão desde a criação de ato com aparência de lícito mas conteúdo de vontade negocial diversa (simulação), passando pelos atos que visam mascarar elementos ou a própria ocorrência do fato gerador e chegando por fim àqueles atos que possuem como objetivo contornar a norma cogente proibitiva (fraude à lei).

Observa-se que a discussão acerca da constitucionalidade da norma elisiva brasileira passa pelo debate sobre o princípio da legalidade e de que forma esse atua a limitar os enquadramentos dos casos de elisão tributária. Percebe-se então a necessidade de investigar e delimitar de que forma as normas constitucionais da legalidade, da tipicidade tributária, da igualdade, da capacidade contributiva e do direito de propriedade tutelam esse instituto.

¹³⁰ GRECO, Marco Aurélio. Constitucionalidade do Parágrafo único do Artigo 116 do CTN. **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104** (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 2002, p. 194.

¹³¹ MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 57.

¹³² MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 60.

2.6 Os princípios constitucionais relativos à elisão tributária

A Carta Magna promulgada em 1988 possui em seu conteúdo direitos e deveres destinados aos cidadãos e ao Estado, prevendo garantias expressas nos valores de igualdade, justiça e democracia. Além da previsão expressa dos direitos fundamentais, o texto constitucional dedica-se também a uma longa disciplina do sistema tributário nacional.

Apesar de a Constituição não prever expressamente o instituto da elisão tributária, ao delimitar os limites à tributação e as competências tributárias dos entes federados, os valores relativos à igualdade, à capacidade contributiva e à legalidade expressos no texto constitucional devem ser interpretados como elementos a limitar e a fundamentar esse instituto, servindo como fundamento de validade as normas que disciplinam a elisão no sistema, sendo exemplo a norma antielisiva constante do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

Para a teoria clássica exposta linhas atrás, a elisão tributária somente poderia ser limitada por previsão expressa de conduta tipificada como vedada pelo sistema tributário, por obediência expressa à tipicidade tributária, norma advinda do comando de legalidade tipificado pela Constituição.

Por sua vez, a teoria moderna defende que a limitação à elisão tributária deve advir da interpretação dos casos concretos, de forma a não permitir sua prática sem limites, argüindo-se que isso causaria lesão aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Sobre o tema aponta Marco Aurélio Greco¹³³ que o aparente conflito de normas constitucionais, que surge diante da lacuna da lei a ser preenchida por interpretação dos aplicadores da norma, deriva da existência de uma antinomia¹³⁴ entre duas espécies de normas: a exclusiva e a inclusiva.

A norma geral exclusiva da hipótese estabelece que o não-previsto em norma específica está fora do alcance da tributação, apontando o autor que essa em direito tributário seria a proteção constitucional ao patrimônio e à liberdade de se organizar, defendida pela teoria clássica, sob a justificativa de que se o contribuinte é livre e o caso não se encontra previsto em norma específica, então seu patrimônio não é atingido pela incidência.

¹³³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 160.

¹³⁴ Norberto Bobbio assim define a antinomia: “aquela situação que se verifica entre duas normas incompatíveis, pertencentes ao mesmo ordenamento e tendo o mesmo âmbito de validade” (BOBBIO, Norberto, **Teoria do Ordenamento Jurídico**, tradução Cláudio de Cicco e Maria Celeste C. J. Santos. São Paulo: Polis e Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1989, p. 86).

A norma inclusiva, por sua vez, estabelece que, embora não previsto especificamente, caso deve ser considerado dentro da incidência, estando a norma simbolizada no ordenamento pelo princípio da capacidade contributiva que mede a capacidade econômica de submissão dos cidadãos aos encargos da tributação.

Observa-se das afirmações feitas pelo autor e dos argumentos expressos pelas duas teorias, que existem diferentes visões acerca das normas concernentes à capacidade contributiva, à igualdade, à legalidade e ao conteúdo do direito de propriedade postos por essas teorias para justificar a elisão tributária e seus limites.

Com base nesses questionamentos é que este trabalho se propõe a investigar se os limites fundamentadores e os limites restritivos expressos nos princípios da legalidade, da igualdade, da capacidade contributiva e do direito de propriedade apresentam-se como solução para delimitação dos contornos da elisão tributária, distinguindo-a das demais formas ilícitas de planejamento tributário.

3 NORMAS CONSTITUCIONAIS FUNDAMENTADORAS DA ELISÃO TRIBUTÁRIA

3.1 O direito ao livre exercício da atividade econômica;
3.2. O direito de propriedade; 3.2.1 Disciplina constitucional; 3.2.2 A função social da propriedade no direito brasileiro; 3.3 A legalidade em matéria tributária.;
3.3.1 Tipicidade tributaria: aberta ou fechada?; 3.3.2. Interpretação da lacuna da lei e analogia na elisão tributária; 3.3.3 Sentido e limites ao princípio da legalidade.

Este capítulo tem como proposta a interpretação das disposições normativas inseridas no texto constitucional que servem como fundamento ao exercício da elisão tributária, como o livre exercício da atividade econômica, o direito de propriedade e a legalidade, e suas nuances, para uma correta análise do conteúdo e das limitações à elisão tributária existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

Inicialmente destaca-se acerca dessas normas o fato de que todas têm como valor fundamental e elemento de ligação a liberdade do cidadão, direito fundamental de primeira dimensão relacionado ao chamado *status libertatis*, mencionado por Jellinek¹³⁵, em que o Estado atuaria evitando interferências sobre a vida e as atividades dos cidadãos.

Entretanto, com a evolução dos direitos humanos, o surgimento das demais dimensões desses direitos e a consolidação das garantias constantes dos demais direitos fundamentais, como o direito à igualdade e a idéia de solidariedade social, tais direitos de liberdade possuem uma visão diferente da existente à época de seu surgimento, no auge dos Estados Liberais.

Portanto, esses direitos de liberdade serão aqui vistos sob a ótica do sistema constitucional vigente, com suas relativizações constantes na idéia de uma função social ao direito de propriedade e ao direito contratual e sob a perspectiva da solidariedade social, para que diante de tal análise seja delimitado o conteúdo da elisão tributária, objeto deste estudo.

3.1 O direito ao livre exercício da atividade econômica

O princípio do livre exercício da atividade econômica encontra-se consubstanciado nos arts. 170 e seguintes da Constituição Federal, que tratam da ordem econômica e financeira. O parágrafo único do art. 170 proclama que é assegurado a todos o livre exercício

¹³⁵ Traz Dirley da Cunha em sua obra a teoria de Jellinek sobre os quatro status de relação indivíduo/Estado - o *status subjectionis* (ou status passivo), o *status negativus* (*status libertatis*), o *status civitatis* (*status* positivo) e o *status activus*. No *status subjectionis*, haveria uma subordinação do indivíduo aos poderes estatais, sujeito a um conjunto de deveres, tendo o Estado o poder de vinculá-lo por meio de ordens e proibições. No segundo *status*, o *status negativus* ou *status libertatis*, ao indivíduo é reconhecida uma esfera de liberdade imune à intervenção estatal, tendo o Estado o dever de respeito a essas liberdades, não podendo intervir salvo para garantir o exercício do próprio direito. No *status positivus* ou *status civitatis*, por sua vez, é reconhecido ao indivíduo o poder para exigir determinadas prestações positivas do Estado que possibilitem a satisfação de certas necessidades. E, no quarto *status*, o *status activo*, o indivíduo pode participar ativamente da própria formação da vontade estatal (JÚNIOR, Dirley da Cunha. **Controle Judicial das Omissões do Poder Público**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 157).

de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Por meio desse permissivo legal, defendem alguns autores¹³⁶, possuem as pessoas físicas e jurídicas o poder de livre comerciar na sociedade, praticando atos e negócios e podendo livremente conduzir-se, realizando um planejamento tributário. Essa liberdade teria caráter absoluto e ilimitado a possibilitar a realização de condutas com reflexos tributários e não tributários, desde que não consistam em hipóteses de incidência da norma tributária.

Entretanto, como defende Marco Aurélio Greco¹³⁷, existem limites intrínsecos a esse exercício contidos na Carta Magna. O primeiro deles decorre da dignidade da pessoa humana, previsto no art. 1.º, III, que disciplina a ética dos cidadãos ao conviverem em sociedade, banindo do livre-arbítrio toda e qualquer forma de ação ilícita punível pelo ordenamento pátrio, como as condutas evasivas.

Um segundo limite apontado encontra-se na idéia de solidariedade social prevista no art. 3.º, I, em que um dos objetivos a que se destina a República é a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Tal idéia de solidariedade em relação à tributação repousa no fundamento de que todos os integrantes da sociedade devem concorrer, na proporção de sua capacidade contributiva, para a manutenção do Estado e para a realização das necessidades públicas a que este se destina¹³⁸.

¹³⁶ GUERREIRO, Rutnéa Navarro. Planejamento tributário: os Limites de Licitude e Ilicitude. **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática – 2.º volume** (coordenador Valmir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1998, p.147; APOCALYPSE, Sidney Saraiva. A regra antielisiva. Apenas uma dissimulada intenção. O planejamento tributário e a Lei Complementar 104 (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 2001, p. 311.

¹³⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 454.

¹³⁸ Destaca-se nesse aspecto que a existência da obrigação de solidariedade social tributária não é vista com bons olhos pelos componentes da sociedade. Podemos citar como exemplos, além da clássica visão de tributo como norma de rejeição social mencionada por Ives Gandra, o comportamento dos contribuintes retratado por Klaus Tipke em sua obra ‘Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes’, que informa a existência de cinco atitudes ante o dever de contribuir: o *homo oeconomicus*, que pensa apenas na sua conveniência econômica e não reconhece nenhum dever moral de conduta, não se pondo como responsável pela manutenção da sociedade; aquele que entende que o setor público desperdiça dinheiro, autorizando o contribuinte a não contribuir para tal ação; o mal-humorado, que entende que diante da situação política imposta, pode ser abster de contribuir para a manutenção da sociedade; o liberal, que vê o tributo como limitação da liberdade, sendo um sacrifício sem compensação, podendo não pagar todos os impostos ou fazê-lo com atraso; o ‘elusor legalista’, que não se sente indignado pelas normas fiscais, mas que procura aproveitar os benefícios fiscais e lacunas existentes, de forma a pagar a menor carga tributária possível; o inexperto, que seria o contribuinte que cumpre as leis tributárias sem entendê-las; e o sensível diante da justiça, que diante da carga tributária, é defensor da justiça fiscal, combatendo as muitas desigualdades de gravames contidas no sistema tributário, com pesadas cargas tributárias para alguns e concessão de benefícios fiscais a outros setores contributivos da sociedade” (TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes** (trad. Pedro M. Herrera Molina. Madri: Marcial Pons, 2002, p. 112-120).

É o chamado dever fundamental de pagar tributos, intrinsecamente contido no texto constitucional. Os deveres fundamentais, segundo a acepção de Casalta Nabais¹³⁹, se configuram como posições jurídicas passivas, autônomas¹⁴⁰ em relação aos direitos fundamentais, subjetivos, individuais, universais e permanentes, destinando-se à disciplina de obrigações dos indivíduos para com o Estado e a sociedade, cujo conteúdo encontra-se dentro do texto constitucional.

Entre esses deveres há o de contribuir com recursos para a manutenção da estrutura do Estado, mediante o pagamento de tributos. Esse é o custo dos direitos, ou seja, o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em Estado, pagam por dispor de uma sociedade assente na liberdade, de um lado, e num mínimo de solidariedade, de outro, conforme a visão de Casalta Nabais¹⁴¹.

Dessa forma, admitindo-se as obrigações de solidariedade contributiva e de ética como parte do conteúdo do Estado Democrático de Direito consolidado pela Carta Constitucional de 1988, o direito de todos à liberdade para o livre exercício da atividade econômica não deve ser tomado em caráter absoluto, mas em conjugação com tais limites intrínsecos.

Portanto, a justificativa de que os princípios constitucionais relacionados à livre iniciativa permitem toda e qualquer ação que resulte na economia de tributos, defendida por autores da teoria clássica, deve ser ponderada, visto que o conteúdo desse princípio se acha inserto no sistema constitucional, condicionado e limitado por outras normas a relativizarem tal conceito.

Essa mesma visão pode ser obtida também em relação ao direito de propriedade consubstanciado na Carta Magna e condicionado a delimitações do sistema, como a função social que essa propriedade deve ter, o que relativiza a autonomia contratual outrora existente nos sistemas constitucionais anteriores, como se verá a seguir.

3.2 O direito de propriedade

¹³⁹ NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. Disponível em http://www.agu.gov.br/publicacoes/artigos/05042002JoseCasaltaAfaceocultadireitos_01.pdf. Acesso em 18/02/2007, p. 08.

¹⁴⁰ Vieira de Andrade, por sua vez, visualiza duas espécies de deveres fundamentais, os autônomos e aqueles reflexos a direitos fundamentais, posição que achamos mis completa (VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**, 2.ª edição. Coimbra: Editora Almedina, 2001.

¹⁴¹ NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. Disponível em http://www.agu.gov.br/publicacoes/artigos/05042002JoseCasaltaAfaceocultadireitos_01.pdf. Acesso em 18/02/2007, p. 15.

3.2.1 Disciplina constitucional

O direito de propriedade encontra-se previsto nos arts. 5.º, XXII e art. 170 da Carta Constitucional de 1988, sendo uma conquista individual que remonta ao início da modernidade, consolidada na Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, em 1789, e na Declaração Universal dos Direitos Humanos, em 1945.

Esse direito, no Estado Liberal, fora inicialmente concebido como tendo caráter absoluto, natural e imprescritível, sendo seu exercício apenas limitado pelos direitos dos demais integrantes da sociedade. Os contratos firmados entre indivíduos supostamente autônomos e formalmente iguais realizavam união e harmonização de interesses antagônicos, sendo lei entre as partes e tendo natureza inviolável.

Com o advento do Estado Social, essa visão de propriedade como direito absoluto sofreu restrições, sendo a propriedade delimitada pelo atendimento de outras garantias sociais como a solidariedade humana e a igualdade. No sistema constitucional pátrio tem-se um reflexo dessa mudança com o advento da Constituição de 1988, que ao consagrar um Estado Democrático de Direito lança como condicionador ao exercício do direito de propriedade o atendimento à sua função social.

Relata Paulo Lôbo¹⁴² que com a visão da função social do contrato condicionando os interesses individuais, trazida pela Constituição de 1988, verificou-se a desigualdade entre as partes e se introduziram no sistema jurídico mecanismos para superar essa desigualdade, como o princípio da equivalência material das prestações e a utilização de contratos coletivos para resguardar interesses de consumidores e fornecedores, estabelecendo-se regras de convivência comunitária.

A livre iniciativa prevista no texto constitucional estaria, portanto, limitada pelo objetivo de justiça e solidariedade social presente no sistema. A liberdade contratual não pode ser concebida como direito fundamental a permitir a realização de contratos que atentem contra estes objetivos.

No sistema tributário a ação de tributar consiste em restrição ao patrimônio do particular, ao determinar que esse deve atuar no sentido de contribuir com seus ganhos e sua propriedade para a manutenção da estrutura estatal e para a satisfação das necessidades coletivas realizadas pelo Estado.

¹⁴² LÔBO, Paulo Luiz Netto. Princípios sociais dos contratos no Código de Defesa do Consumidor e no Novo Código Civil. **Revista do Direito do Consumidor n.º42**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, abr/mai/jun 2002.

Tal é a acepção de Roque Carrazza¹⁴³, ao afirmar que a ação de tributar consiste em exceção a esse direito de propriedade, pois retira do sujeito passivo parte de seu patrimônio para a manutenção do Estado, e por essa razão deve possuir limites e cautelas, não podendo ter funções confiscatórias.

Uma das restrições colocadas ao sistema tributário para a criação de tributos na proteção do direito de propriedade é a vedação ao confisco contida no art. 150, IV, da Constituição Federal. Por meio desse dispositivo objetivou o legislador estabelecer que nenhum tributo poderia ter tal carga de contribuição exigida ao particular que resultasse indiretamente na apropriação indevida do patrimônio dos cidadãos.

A vedação ao confisco consiste também em elemento que possibilita a estipulação de um limite máximo da esfera tributável dos cidadãos, tendo além da função protetiva de salvaguarda do direito de propriedade, a função de limitador para possibilitar a correta compreensão do princípio da capacidade contributiva, a ser abordado no próximo capítulo.

Como visto, o direito de propriedade ao longo da história mudou sua feição e sua abrangência pela evolução de outras dimensões de direitos fundamentais com os quais convive, sendo destaque o elemento da função social a limitar-lhe o exercício.

Por essa razão será examinado com mais vagar tal elemento, observando em que medida a nova acepção do direito de propriedade influi na caracterização da elisão tributária em nosso ordenamento.

3.2.2 A função social da propriedade no direito brasileiro

Ensina Paulo Lôbo¹⁴⁴ que o princípio da função social “determina que os interesses individuais das partes do contrato sejam exercidos em conformidade com os interesses sociais, sempre que estes se apresentem”.

Esse princípio limita a realização do contrato à primazia da justiça social, sendo limite positivo que guia a interpretação desses contratos no sentido que melhor contemple o interesse social, tutelando a parte mais fraca na relação contratual. Nesse sentido atua a

¹⁴³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 21.^a ed. amp. rev. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 376.

¹⁴⁴ LÔBO, Paulo Luiz Netto. Princípios sociais dos contratos no Código de Defesa do Consumidor e no Novo Código Civil. **Revista do Direito do Consumidor** n.º42. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, abr/mai/jun 2002.

função social como um fator a influir na estrutura do direito de propriedade, condicionando seu exercício.

Além da sua previsão no art. 5.º, XXIII, a função social da propriedade tem previsão constitucional no art. 170 como um dos princípios da ordem econômica. Argumenta José Afonso da Silva¹⁴⁵ a esse respeito que tal previsão teve o objetivo de ligar a propriedade e sua correspondente função aos ditames da justiça social. Para o autor, em sendo a propriedade particular vocacionada a proteger bens imprescindíveis à existência das pessoas, tal função social seria voltada à aplicação imediata e direta da necessidade das pessoas, justificando-se assim até a intervenção do Estado nesse sentido.

Demonstra-se assim que a propriedade condicionada a essa função social não possui mais o caráter absoluto do Estado Liberal, obedecendo a idéias de solidariedade e justiça social. Tal conclusão é de fundamental importância no campo da elisão tributária, pois comprova que mesmo o direito de propriedade e a não-existência de um tipo fechado a proibir a conduta elisiva, por si sós não são justificativas para a realização de qualquer conduta¹⁴⁶.

O direito de propriedade, pois, não está alheio ao sistema tributário, sendo parte de seu conteúdo fundamental a obrigação de auxílio à manutenção da sociedade, mediante o recolhimento dos tributos. Tal dever não é incompatível com a elisão fiscal, praticada dentro dos limites impostos pelo sistema.

Passa-se agora à análise da terceira norma a fundamentar a elisão tributária, a legalidade tributária.

3.3 A legalidade em matéria tributária

A norma jurídica que contém a previsão da legalidade está prevista no art. 5.º, II, da Constituição Federal e disciplina que ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Ao determinar tal comando o texto constitucional disciplinou uma limitação positiva aos cidadãos, que poderiam livremente agir, sendo suas condutas limitadas apenas por ato legal emanado do Poder Legislativo, composto e representado por cidadãos.

¹⁴⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 23.ª edição rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 793.

¹⁴⁶ Em sentido contrário, OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A Elisão fiscal ante a Lei Complementar 104. **O Planejamento tributário e a Lei Complementar 104** (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 2001, p. 255-256.

Esse princípio¹⁴⁷, com limitação positiva aos cidadãos, reflete-se ao Estado como limitação negativa, de forma que somente pode atuar nos limites previstos pela lei, conforme a previsão constitucional inserta no art. 37, *caput*, da Constituição de 1988.

Em matéria tributária o comando relativo à legalidade foi ressaltado pela menção expressa do art. 150, I, que incluiu entre as limitações estabelecidas ao Estado, em seu poder de tributar, a vedação à imposição de tributar sem previsão legal autorizativa.

Interessante é observar que, historicamente, a idéia de legalidade a limitar o poder do Estado adveio de uma situação que envolvia a questão tributária¹⁴⁸. Diz Sacha Calmon¹⁴⁹ em seu artigo que o marco histórico do princípio da legalidade foi a Magna Carta Inglesa imposta a João Sem Terra pelos barões nominados, que consignaram em uma de suas prescrições a frase '*no taxation without representation*'. Por meio desse instrumento visavam os barões a limitar a imposição tributária do governante, condicionando-a à audiência de um conselho indicado pelos governados.

Como o comando de legalidade indica a necessidade de previsão de todos os elementos da norma tributária em lei, documento normativo apreciado pelo Poder Legislativo e sancionado pelo Poder Executivo, estabelecendo uma reserva legal à imposição tributária, grande parte da doutrina tributária defende que assim como a norma penal o sistema tributário é regido pela tipicidade fechada de suas condutas.

Ensina Manoel Cavalcante¹⁵⁰ que o princípio da legalidade deve ser visto sob dois prismas: um de sentido mais amplo, exposto no princípio da preeminência da lei, por meio do qual os atos exercidos pela Administração em contrariedade à lei serão considerados inválidos; e, numa visão mais restrita, esse princípio encontra-se vinculado ao princípio da

¹⁴⁷ Ao longo deste trabalho existem algumas referências à legalidade enquanto princípio jurídico. Apesar de a legalidade apresentar-se inicialmente como regra a delimitar a inserção ou não de determinada obrigação no sistema, essa norma possui três facetas, podendo, na acepção de Humberto Ávila, ter a estrutura de regra, de princípio ou de postulado, quando estabelece exigências de natureza hermenêutica (ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19/12/2006, 3.^a edição rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 449).

¹⁴⁸ Ressalte-se acerca do tema que a existência dos tributos é anterior ao surgimento da legalidade, existindo registros desde a Antiguidade, conforme narra Ricardo Lodi Ribeiro (RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão tributária**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 24).

¹⁴⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da Evasão e da Elisão em matéria tributária. **Planejamento Fiscal: Teoria e prática**, 2.^o volume (coord.: Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1998. Destaque-se a respeito, que segundo Victor Ulkmar tal obrigação tem início antes da Magna Carta, com a arrecadação de fundos para o resgate de Ricardo I, quando de seu aprisionamento pelo Duque da Áustria, existindo já à época três espécies de tributo: o *scutage* (pela não prestação do serviço militar), o *carucage* ou *hidage* (sobre terrenos) e a *income tax* (sobre a renda). (ULKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário** (tradução de Marco Aurélio Greco). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, EDUC, 1976, p. 12).

¹⁵⁰ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 149.

reserva da lei, em que cada ato da Administração que intervier na liberdade ou propriedade dos cidadãos carece da autorização por meio de lei.

Essa reserva de lei pode ser absoluta, relativa ou proporcional¹⁵¹. Será absoluta quando a lei servir como fundamento da conduta e critério de decisão no caso concreto, cabendo aos agentes administrativos apenas a subsunção do fato concreto à norma; relativa, quando as intervenções da administração nas relações de seus administrados tiverem fundamento em instrumento legal, embora a lei não forneça o critério de decisão no caso concreto, sendo possibilitada a livre valoração do órgão aplicador do direito; e proporcional, quando diante do conflito entre os diversos valores do sistema utilizar-se o postulado normativo da proporcionalidade expresso no ordenamento para a determinação do sentido dos conceitos indeterminados porventura postos pela norma jurídica tributária.

A respeito da tipicidade e de sua relação com o direito tributário, far-se-á uma análise mais acurada, pois a existência de uma tipicidade fechada no direito tributário é um dos elementos a possibilitar a elisão tributária, segundo a teoria clássica anteriormente exposta.

3.3.1 Tipicidade tributária: aberta ou fechada?

Por consistir o princípio da legalidade, previsto no art. 150 da CF/88, em uma das limitações ao poder de tributar, determinando que a imposição normativa somente terá fundamento na existência de lei prévia a discipliná-la, grande parte da doutrina¹⁵² entende que o direito tributário é regido expressamente pelo princípio da tipicidade fechada.

Nesse sentido defende Carrazza¹⁵³ que somente à lei cabe a definição minuciosa dos tipos tributários, sendo a cobrança de qualquer tributo válida se preexistente uma lei que a autorize, o que corresponderia a uma legalidade estrita no direito tributário. Sobre a descrição do tipo tributário ensina o autor¹⁵⁴:

O tipo tributário (descrição material da exação) há de ser um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica. A lei deve, pois, estruturá-lo em *numerus clausus*; ou, se preferirmos, há de ser uma *lei qualificada* ou

¹⁵¹ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 150 e seguintes.

¹⁵² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário** 21.^a edição. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 376; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da Evasão e da Elisão em matéria tributária. **Planejamento Fiscal: Teoria e prática, 2.^o volume** (coord.: Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1998; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário – Teoria e prática perante o Imposto de Renda. **Planejamento Fiscal – Teoria e Prática, 2.^o vol** (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, dentre muitos outros.

¹⁵³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 21.^a ed. amp. rev. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 242.

¹⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 21.^a ed. amp. rev. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 248-249.

lex stricta. Em síntese, tudo que é importante em matéria tributária deve passar necessariamente pela lei da pessoa política competente.

Ao entender o tipo tributário como um tipo fechado, corolário do princípio da legalidade estrita, o autor constrói as bases de seu fundamento, que seria de que tudo aquilo que não está estritamente abarcado pela lei tributária não sofre a incidência desta e, portanto, está fora de seu campo de tributação. E, por possuírem os cidadãos o direito à livre iniciativa, ao livre exercício da atividade econômica e ao exercício de seu direito de propriedade, podem os sujeitos passivos exercer livremente o planejamento tributário. Assim posiciona-se também Ricardo Mariz de Oliveira¹⁵⁵:

De mais a mais, o fato de a obrigação tributária ser ‘ex lege’ não significa que o cidadão seja um escravo do fisco, ou um autômato programado para praticar os fatos geradores, mas apenas que quando, e se, ele praticar o ato que caracteriza o fato gerador de uma determinada obrigação tributária, desta não mais poderá escapar. Todavia, antes dessa situação estar consumada, ele pode esquivar-se de se tornar devedor do tributo, porque aquilo que não lhe é proibido lhe é permitido (inciso II do art. 5.º da Constituição de 1988), e nenhuma norma constitucional o obriga a incorrer nos fatos geradores das obrigações tributárias

Por essa visão, em sendo a tipicidade estrita e fechada, a limitação à elisão tributária estaria vinculada à realização da hipótese tributária descrita na norma especificamente, não alcançando o tipo tributário outras espécies de atos e negócios jurídicos com os mesmos resultados dos previstos na norma, mas que não estivessem expressamente previstos por esta.

Entretanto, Marco Aurélio Greco¹⁵⁶ tem uma visão diversa acerca da tipicidade fechada. Para o autor, a tipicidade prevista na norma tributária não consiste em tipicidade fechada, pois os tipos tributários podem ser formados tanto por regulação condicional (“se ocorrer ‘a’ então faça ‘b’”) como por regulação finalística (onde as normas possuem uma finalidade que regula sua aplicação); e, se o sistema de tipicidade fechada possibilita a aplicação das regulações condicionais que advêm da subsunção do fato à hipótese, tal situação não ocorre quando da regulação finalística, onde o aplicador poderia usar quaisquer meios compatíveis e previstos para a obtenção daquele resultado.

Partindo do pressuposto lançado pelo autor, em tendo a norma tributária a regulação finalística, como no caso das contribuições, em que não há a indicação do respectivo fato gerador no tipo expresso na Constituição, deverá a lei escolher um fato a ser tributado, cuja base de cálculo seja proporcional à intervenção que se queira realizar, dentre outros aspectos.

¹⁵⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário – Teoria e prática perante o Imposto de Renda. **Planejamento Fiscal – Teoria e Prática**, 2.º vol (coord. Valdir de Oliveira Rocha), p. 110-11.

¹⁵⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p.131.

Dessa forma, para o autor, é possível a tipicidade aberta sem que isso resulte na admissão da analogia em matéria tributária, sendo tais concepções distintas. Enquanto a tipicidade aberta, em atuar sobre a extensão da previsão da norma, possibilita a identificação da essência do núcleo do preceito, aplicando-se a norma sempre que identificada a mesma essência, a analogia refere-se a um tipo de raciocínio em que são aproximadas figuras diferentes, mas distintas.

Tal discussão é fundamental para a compreensão da elisão tributária, visto que a tipicidade fechada é um dos instrumentos que, segundo a teoria clássica, legitima o livre exercício dessa forma de planejamento, uma vez que aquele ato ou negócio jurídico que não se enquadrasse expressamente dentro da hipótese de incidência prevista na norma tributária poderia ser realizado legitimamente pelos seus integrantes.

Para se entender melhor a distinção entre tipicidade aberta e fechada e sua aplicação ao direito tributário, importante se faz investigar qual o sentido da tipicidade e quais são suas bases, para saber qual o melhor entendimento acerca da tipicidade tributária, se destinada a compor *numerus clausus* ou a conter diversos conceitos com sentido amplo, preenchidos por ação interpretativa lastreada em conceitos e premissas advindas do sistema jurídico como um todo.

Ricardo Lobo Torres¹⁵⁷, em artigo acerca do princípio da tipicidade em matéria tributária, distingue tipicidade e tipificação, sendo a primeira qualidade do tipo jurídico, com suas características necessárias à sua formulação lógica, e a segunda concernente à formação normativa do tipo.

O tipo, por sua vez, consiste na ordenação dos dados concretos existentes na realidade segundo critérios de semelhança, com abstração e concretude, sendo aberto e possível sua descrição, mas não sua definição. Ele não se confunde, segundo o autor¹⁵⁸, com o conceito jurídico, que é “a representação abstrata de dados empíricos” e que teria o poder de ‘violentar a realidade’.

Para ele, apesar de alguns autores¹⁵⁹ ao interpretarem a primeira edição da obra de Karl Larenz terem distinguido os tipos em aberto e fechado, tal divisão não prospera, sendo o

¹⁵⁷TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. **Revista eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n.º5, fev/mar/abr 2006. Disponível na Internet <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 26 de março de 2008, p. 02.

¹⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. **Revista eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n.º5, fev/mar/abr 2006. Disponível na Internet <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 26 de março de 2008, p. 03.

¹⁵⁹ O autor aponta como seguidor dessa linha Alberto Xavier em sua obra ‘Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação’ (São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 92). Apud TORRES, Ricardo Lobo. O

tipo um conceito aberto à espera de complementação por outras normas do ordenamento através do processo interpretativo do aplicador da norma.

Dessa concepção da obra de Larenz, que a partir da terceira edição de sua obra ‘Metodologia da Ciência do Direito’ alterou sua visão, passando a admitir que os tipos são sempre abertos, compartilha Misabel Derzi¹⁶⁰, que também afasta o equívoco acerca da existência de um tipo fechado, defendendo que os tipos são abertos, contendo entre suas características certa temporariedade em seus contornos, a indefinibilidade, a totalidade da imagem decisiva para seu reconhecimento, uma abertura real e a aptidão para ordenar os fenômenos mediante comparação, sem rígidos cortes. Os tipos são abertos, sendo seu fechamento possível por meio da cristalização em um conceito de classe.

Misabel Derzi¹⁶¹ vai além, apontando a existência de usos distintos do tipo no direito, destacando três acepções. Na primeira o tipo é visto como uma nova metodologia para o direito, uma ordem que se opõe ao conceito classificatório rígido e exato. A segunda acepção, oposta à primeira, é de que o tipo seria visto como conceito rígido e determinado, como os conceitos legais que formam o *Tatbestände*, o que demonstra a confusão na doutrina entre tipo, conceito e suposto legal. A terceira visão, aplicada no direito tributário, refere-se a limites máximos e mínimos criados pela Administração com o objetivo de facilitar a aplicação da lei. Sua acepção de tipo, como dito, acompanha a linha de raciocínio da primeira acepção, em que o tipo trabalha com conceitos abertos, ainda não cristalizados em conceitos de classe.

Assim, em tendo o tipo suas características, a abertura normativa graduada pela expressão de seus limites expressos ou não na norma posta, verifica-se que, conforme o ensinamento dos autores, não existe tipo fechado ou tipicidade fechada. O que existe são diversos tipos, alguns com seu significado expresso contido na norma, e outros cuja significação é extraída pelo intérprete da análise do conjunto de normas que compõem o sistema.

princípio da tipicidade no direito tributário. **Revista eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n.º5, fev/mar/abr 2006. Disponível na Internet <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 26 de março de 2008, p. 07.

¹⁶⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**, 2.ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 364. Aponta a mesma inconsistência em relação à interpretação dada a Larenz o autor Ricardo Lodi Ribeiro (RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão tributária**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 31).

¹⁶¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**, 2.ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 68.

Destaca ainda Ricardo Lobo Torres¹⁶² que o princípio da tipicidade na verdade é uma interpretação de um outro princípio do direito alemão consistente na determinação do fato gerador, que determina que todos os elementos do fato gerador abstrato (sujeito passivo, hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota) sejam indicados com clareza na lei formal. Entretanto, esses não são sinônimos, pois pode o fato estar contido fora do tipo, por meio da subsunção de conceitos indeterminados ou cláusulas gerais contidas no direito.

A determinação do fato jurídico tributário depende não apenas da interpretação dos tipos constantes no direito, mas também da subsunção de conceitos jurídicos expressos ou indeterminados no sistema. Analisar-se-á no que consistem esses conceitos jurídicos indeterminados e qual o papel do intérprete na sua integração ao sistema.

Os conceitos jurídicos, como dito linhas atrás, consistem em representação de dados empíricos afastada da concretude do objeto, e muitas vezes sem contato com este, podendo ser objeto de definição e subsunção pelo intérprete, uma vez que representa as propriedades ou sinais característicos do objeto estudado. Eles podem ser previamente determinados, como no caso das enumerações taxativas, ou indeterminados, dependentes da interação entre os dados expressos e os demais dados contidos no sistema.

Apesar da tentativa de fechamento do sistema com a colocação de alguns conceitos dentro de normas jurídicas expressas no ordenamento, como no caso do conceito de tributo expresso no art. 3.º do CTN, muitas normas do ordenamento, e do sistema tributário em particular, utilizam-se de conceitos indeterminados, mas determináveis a partir do processo interpretativo¹⁶³. Diversos são os exemplos de conceitos com essas características contidos nas normas tributárias, como o conceito de mercadorias, de renda e faturamento, dentre outros.

As cláusulas gerais, por sua vez, consistem numa hipótese legal que abrange e submete ao mesmo tratamento jurídico todos os casos subordinados a sua disciplina. Um exemplo de cláusula geral, na acepção de Ricardo Lobo Torres¹⁶⁴, seria a equidade, enquanto

¹⁶² TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. **Revista eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n.º5, fev/mar/abr 2006. Disponível na Internet <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 26 de março de 2008, p. 11.

¹⁶³ Destaque-se em relação a esse conceito que, segundo o ensinamento de Ricardo Lodi Ribeiro, o conceito indeterminado é distinto do discricionário, pois enquanto no conceito indeterminado a ação do intérprete é condicionada a valorações objetivas dominantes no corpo social, no conceito discricionário são levadas em conta considerações subjetivas da autoridade encarregada de sua aplicação (RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão tributária**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 42).

¹⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. **Revista eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n.º5, fev/mar/abr 2006. Disponível na Internet <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 26 de março de 2008, p. 16.

elemento a possibilitar a interpretação das normas, previsto na Lei de Introdução ao Código Civil – LICC – e no CTN, no art. 172, IV.

A respeito dessas, Ricardo Lodi Ribeiro¹⁶⁵ defende que as cláusulas gerais e os conceitos indeterminados seriam instrumentos a evitar as lacunas e combater a elisão e a evasão fiscal, ao possibilitar que diante de uma definição genérica do fato tributável, auxiliada pela adoção de fatos geradores supletivos ou suplementares, sejam construídas as normas tributárias a alcançar as diversas hipóteses de incidência no sistema tributário.

Da análise realizada, verifica-se que, além da questão relativa à tipicidade, as lacunas existentes no ordenamento jurídico tributário e o processo interpretativo para sua delimitação são questões de análise essencial à delimitação da elisão tributária exposta.

Passa-se então à análise da lacuna do sistema tributário e sua relação com a elisão.

3.3.2 Interpretação da lacuna da lei e analogia na elisão tributária

Como visto no segundo capítulo, a existência de lacuna no ordenamento tributário é elemento essencial à caracterização da elisão tributária, uma vez que os operadores jurídicos que praticam a elisão tributária visam a evitar a ocorrência de evento descrito na hipótese de incidência da norma abstrata e geral.

Entretanto, a ação de interpretação das normas tributárias segue limites impostos pela norma geral que disciplina a matéria – o Código Tributário Nacional, que no capítulo destinado à interpretação e à integração dessas normas determina duas vedações: a primeira, de que a equidade não pode resultar na dispensa de tributo previsto em lei; e a segunda, que determina a impossibilidade de aplicação de analogia a resultar na cobrança de tributo não expresso em lei.

Como no direito tributário, e mais ainda quando se trata de elisão tributária, a interpretação das normas antielisivas é confundida com espécie de analogia vedada pelo ordenamento; faz-se necessário realizar uma distinção entre interpretação de conceitos indeterminados que contenham a hipótese de incidência da norma tributária e essa analogia,

¹⁶⁵RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão tributária**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 49.

para que se comprove que a concretização da norma ou sua extensão teleológica não constitui analogia.

A lacuna, na acepção de Humberto Ávila¹⁶⁶, é uma incompletude contrária ao plano normativo aferível no âmbito do direito positivo, mensurada pelo ordenamento jurídico em vigor. Não existindo a disciplina das condutas no ordenamento por meio de norma específica, ao operador do direito é atribuída a busca pela solução do caso concreto, utilizando-se da integração das normas jurídicas constantes no ordenamento.

Como visto no capítulo anterior, a existência da lacuna consiste em um dos elementos que caracterizam a elisão tributária. Destaca Marco Aurélio Greco¹⁶⁷ a esse respeito a existência de um ‘culto à lacuna’, utilizando-se da afirmação de que os fatos não se interpretam, de que são aquilo que são e, se a lei não traz como hipótese de incidência a tutela daquela conduta, o caso concreto está fora de seu alcance, não sofrendo o fato a incidência da norma tributária.

Entretanto, observa o autor, tal acepção tem como pressuposto a plenitude do ordenamento jurídico, contendo este a previsão de todas as condutas tributáveis, de forma que nada escaparia às previsões do ordenamento e, se fosse possível identificar um ‘vazio’, uma hipótese não prevista em lei, o contribuinte poderia livremente atuar sem que a lei tributária o alcançasse.

Essa visão tem como fundamento, portanto, uma visão de que o sistema tributário se encontra com tipicidade fechada, o que na prática não ocorre, já que os tipos tributários são abertos e buscam sua complementaridade no sistema. Aponta Greco¹⁶⁸ ainda que, uma vez verificada a lacuna no sistema, esta não pode permanecer em aberto permanentemente, devendo o ordenamento utilizar-se de meios para que a lacuna seja preenchida.

Para o preenchimento de lacunas e solução de antinomias presentes no ordenamento, prevê o Código Tributário Nacional no art. 108 a utilização da analogia, dos princípios gerais de direito público e de direito tributário e a equidade, fazendo duas ressalvas, como mencionado: a analogia não pode resultar da imposição de tributo não previsto em lei e a equidade não pode resultar na dispensa de tributo devido.

¹⁶⁶ AVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19/12/2006, 3.ª edição rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 451.

¹⁶⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p.155.

¹⁶⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p.156.

A analogia, na visão de Humberto Ávila¹⁶⁹, pode ser definida como uma ‘inferência do particular ao particular’, restringindo-se à equiparação de uma segunda hipótese de incidência determinada em conformidade com o critério de aferição de uma hipótese legal de incidência similar que exija a complementação em lei. Ela utiliza-se, na concepção de Marco Aurélio Greco¹⁷⁰, de um ‘critério de relevância’ a demonstrar e ligar o evento não descrito expressamente em norma tributária com a hipótese de incidência de fato jurídico semelhante, aproximando pois figuras diferentes.

Por ir esse procedimento além da interpretação da norma posta a buscar situação semelhante por esta não amparada, a analogia não pode ser utilizada como solução diante da lacuna existente no direito, por vedação expressa do art. 108, § 1.º, do CTN.

Deve-se no entanto diferenciar a analogia da complementação do tipo, mediante o processo de delimitação dos chamados conceitos indeterminados, existentes no direito.

A interpretação de conceitos indeterminados não cria nova hipótese de incidência diante da similitude com hipótese previamente inserida em norma tributária, como faz a analogia, mas sim delimita os contornos previamente inseridos em hipótese de incidência já posta pela norma tributária. Para tanto, ante a indeterminação, o intérprete busca no sistema, por interpretação teleológica, os conceitos previamente postos e que se enquadram na hipótese de incidência aventada¹⁷¹.

Um exemplo de conceito indeterminado a ser determinável por esse método encontra-se na regra matriz do Imposto sobre a Renda, que prevê da ação contida no núcleo do critério material da hipótese de incidência a aquisição de disponibilidade financeira pela conduta de auferir ‘renda’, conceito esse que, ao ser interpretado, delimita as condutas objeto da imposição tributária do mencionado tributo.

Clara então se encontra a distinção entre os dois métodos, uma vez que a analogia acrescenta um outro sentido específico não contido na norma tributária inserida no texto legal, enquanto na interpretação teleológica identificam-se os limites do conceito previamente estipulado pela norma, buscando seu campo de atuação pela investigação da finalidade e do sentido da norma, para verificar se esta tutela o caso concreto¹⁷².

¹⁶⁹ AVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19/12/2006, 3.ª edição rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 452.

¹⁷⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p.140.

¹⁷¹ Neste sentido ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19/12/2006, 3.ª edição rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 456.

¹⁷² Nesse sentido, GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p.143 e ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19/12/2006, 3.ª edição rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 457.

No caso da disciplina da elisão, atingiria o legislador o objetivo de tutelar todas as hipóteses concernentes aos fatos objeto da tributação, se o tipo tributário, de natureza aberta, possuísse elementos determináveis a partir do caso concreto, mediante interpretação de todas as normas constantes do sistema, não sendo necessária a sua enumeração exaustiva pela norma posta.

No entanto, um dos argumentos utilizados para defender a tipicidade fechada e a previsão normativa expressa de todas as hipóteses de incidência na norma tributária é centrado na idéia de que tal enumeração é garantia da segurança jurídica dos administrados, escopo do princípio da legalidade.

Observar-se-á agora como deve ser visto o princípio da legalidade e de que forma ele fundamenta, e ao mesmo tempo, condiciona e limita a elisão tributária.

3.3.3 Sentido e limites ao princípio da legalidade

Em linhas anteriores, foi visto que o tipo tributário possui conteúdo aberto, sendo complementado pelas demais normas do sistema, constituindo esta a quarta etapa (S₄) do processo interpretativo abordado no primeiro capítulo.

Entretanto, como destacado acima, um dos argumentos a defender a tipicidade fechada como argumento a assegurar a segurança jurídica e realizar concretamente a legalidade em nosso sistema, é que somente estando prevista na lei, expressamente, a hipótese de incidência tributária, esta poderia ser oposta aos particulares destinatários da norma.

Destaque-se que, no entanto, a previsão de tipos abertos não simboliza a inexistência de tipificação das condutas, sendo estas enquadradas em hipóteses de incidência aduzidas apenas de normas previamente insertas no sistema.

Verifica-se portanto que não há infração à segurança jurídica dos cidadãos tutelados, visto que a complementação dos tipos é feita por outros tipos, conceitos e cláusulas previamente insertas no sistema, voltadas a essa função.

Por esse pensamento torna-se então possível e constitucional a adoção de uma norma geral antielisiva a tratar as hipóteses de evasão tributária e elisão, quando abusivas e contrárias a direito, uma vez que sua aplicação seria complementada pelas normas específicas a titularem os contornos de cada tributo, aplicáveis ao caso concreto.

Destaque-se ainda que no processo de construção de sentido das normas jurídicas contidas no texto constitucional relacionadas à elisão tributária deve-se considerar não apenas a sua previsão no corpo de texto legal e sua obediência aos ditames da liberdade dos cidadãos,

mas também observar outras normas, como os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, derivados da idéia de solidariedade social.

Passa-se agora ao estudo das normas limitativas da elisão tributária.

4 NORMAS CONSTITUCIONAIS LIMITADORAS DA ELISÃO TRIBUTÁRIA

4.1 O princípio da igualdade na Constituição Federal;
4.1.1 A igualdade e o tratamento isonômico; 4.1.2 Sentido e alcance do disposto no art. 150, II da Constituição Federal; 4.2 O princípio da capacidade contributiva; 4.2.1. Conceito e características; 4.2.2. Relação entre a capacidade contributiva e a igualdade no sistema constitucional; 4.2.3. Limite mínimo da capacidade contributiva: o mínimo existencial; 4.2.4. Limite máximo da capacidade contributiva – a vedação ao confisco; 4.3 A elisão tributária e sua relação com os princípios da capacidade contributiva e da igualdade.

No capítulo anterior foi visto que a elisão tributária tem como principal fundamento as ações realizadas sob o albergue dos direitos humanos relativos à liberdade dos indivíduos.

Entretanto, embora esses direitos tenham sido inicialmente consagrados na primeira dimensão dos direitos humanos com o advento do Estado Liberal, com o impacto da industrialização e os graves problemas sociais surgiram os direitos econômicos, sociais e

culturais de segunda dimensão e os direitos concernentes à fraternidade e solidariedade social de terceira dimensão a modificarem-lhe a extensão e o conteúdo.

Por conviverem essas diversas dimensões¹⁷³ dos direitos humanos dentro do sistema constitucional brasileiro, interpretam-se e aplicam-se as normas a este referentes de forma a evitar o choque entre esses direitos humanos. Nesse sentido verifica-se que, conforme visto anteriormente, os direitos de propriedade, legalidade e igualdade insertos no art. 5.º da Constituição Federal possuem seu conteúdo pautado pelo prisma da solidariedade social exposta como objetivo do Estado brasileiro no art.º 3.º, I, da Carta Magna.

Serão então analisados e interpretados os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, e em que medida estes relativizam os direitos concernentes à liberdade que fundamenta o exercício da elisão tributária no ordenamento brasileiro.

4.1 O princípio¹⁷⁴ da igualdade na Constituição Federal

4.1.1 A igualdade e o tratamento isonômico

O princípio da igualdade, no qual se expressa a isonomia, está consolidado como direito fundamental de todo cidadão no artigo 5.º, *caput*, da Constituição Federal. Esta igualdade, segundo ensina George Sarmiento¹⁷⁵, derivando em dois significados, que são a igualdade dos pontos de partida e a igualdade perante a lei.

A igualdade dos pontos de partida, originalmente “equality of opportunity”, surgiu como produto ideológico do denominado “Welfare State”, e significa uma crescente distribuição de felicidade e bem-estar para todos os integrantes da sociedade, a ser garantida pelo Estado Social. Por meio de tal princípio defende-se a diminuição das desigualdades sociais e econômicas, a ser obtida mediante políticas públicas que garantam condições

¹⁷³ Neste trabalho adota-se a concepção de dimensões de direitos fundamentais e não de gerações, visto que estas, segundo Ingo Sarlet, encontram-se em processo constante de transformação, convivendo na mesma realidade social, sem que uma necessariamente tenha sucedido a outra (SARLET, Ingo W. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**, 7.ª ed, rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 55).

¹⁷⁴ Destaque-se em relação à igualdade que, conforme a espécie, pode esta ter a acepção de princípio, de regra ou de postulado normativo. Nesse sentido contribui Humberto Ávila com a distinção nos seguintes termos: “o termo ‘igualdade’ pode ser empregado para denotar aquela norma que oriente o intérprete na aplicação de outras normas (igualdade-postulado); para expressar aquela norma que estabelece um estado ideal de igualdade a ser alcançado (igualdade-princípio); para referir a norma que delimita substancialmente o poder do legislador proibindo o emprego de determinadas medidas de comparação (igualdade-regra)”. ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 76.

¹⁷⁵ SARMENTO, George. Pontes de Miranda e a Teoria dos Direitos Fundamentais. In **Revista do Mestrado em Direito – Universidade Federal de Alagoas**, ano I, n.º 01, Jan/Dez 2005, p. 82.

materiais mínimas para o pleno desenvolvimento dos indivíduos componentes desta sociedade. E, como consequência, estariam todos em condições equânimes para uma competição em sociedade.

Por sua vez, a igualdade perante a lei foi consagrada como axioma na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, simbolizando “lei igual para todos”¹⁷⁶. Significa, na prática, que diante da lei não há privilégios, e que à lei todos devem se submeter. Deve-se observar também que, diante das diferenças entre cidadãos, existe a igualdade na lei, que reconhece essas desigualdades, dando tratamento desigual não para manter privilégios, mas para assegurar a simetria entre todos.

Neste ponto, ressalta Humberto Ávila¹⁷⁷ que a distinção é antiga, mas se reveste de importância e atualidade, já que muitas vezes a aplicação da igualdade se restringe à igualdade perante a lei, como no caso da instituição da contribuição social sobre o faturamento, onde as alíquotas foram diferenciadas para contribuintes com lucro e sem lucro, e os que tivessem lucro teriam direito a uma compensação, beneficiando em consequência aquelas empresas com melhores condições de financiar a Seguridade Social. No julgamento do RE 336.134 pelo STF tratando da matéria, observa o autor¹⁷⁸ que os julgadores não atentaram para o conteúdo da lei, não afastando a diferenciação lesiva.

Ao tratar as pessoas de forma igual, com iguais ônus e vantagens, o legislador deve também distinguir as situações distintas, tratando-as em proporção às suas desigualdades. Para a aplicação dessa idéia deve-se considerar que o próprio sistema que prevê e efetiva a igualdade também estabelece critérios para a desigualdade, harmonizando essas aparentes contradições no sistema.

A esse respeito Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁷⁹, em estudo acerca do conteúdo jurídico do princípio da igualdade, afirma que o estabelecimento de fatores de desigualação é possível quando esta discriminação é compatível com a cláusula igualitária, ou seja, quando

¹⁷⁶ SARMENTO, George. Pontes de Miranda e a Teoria dos Direitos Fundamentais. In **Revista do Mestrado em Direito – Universidade Federal de Alagoas**, ano I, n.º 01, Jan/Dez 2005, p. 84.

¹⁷⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 75. Essa divisão é criticada por José Afonso da Silva (SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 23.ª edição rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 213), para quem o princípio da igualdade insculpido no art. 5.º não se restringe apenas à isonomia formal (‘igualdade perante a lei’) em que não são consideradas as distinções entre os grupos, devendo ser esse princípio interpretado em consonância com outras normas constitucionais e com as exigências da justiça social, objetivo da ordem econômica e da ordem social, efetivando-se a igualdade em sentido material;

¹⁷⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 76;

¹⁷⁹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**, 3ª edição, 15.ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 17.

existe uma justificativa que permita o afastamento desse princípio e que ele não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição.

O reconhecimento das diferenciações que não podem ser feitas sem quebra da isonomia, segundo Bandeira de Mello¹⁸⁰, reside em quatro elementos a determinar critérios para a existência e possibilidade do *discrímén*.

O primeiro elemento refere-se ao fator de *discrímén*, determinando-se que o elemento tomado como fator de desigualação não pode ser resultado de norma individual e singular que ampara apenas um em detrimento dos outros; tampouco esse traço diferencial pode ser elemento que, não existindo nas pessoas em si, possa servir de base para submetê-las a regimes diferentes.

O segundo elemento reside na correlação lógica entre o *discrímén* e a *desequiparação* procedida, sendo tal vínculo o fator determinante da validade ou invalidade de uma regra perante a isonomia. Por esse elemento o fator discriminante possui estreita ligação com a disparidade de tratamentos jurídicos dispensados, justificando-se assim a desigualdade, pois não poderia a lei conceder tratamento específico peculiarizando uma categoria de indivíduos sem essa adequação, sob pena de esta tornar-se gratuita ou fortuita.

O terceiro elemento versa sobre a necessidade de que o vínculo demonstrável seja constitucionalmente pertinente, sendo essa discriminação legal compatível com os interesses acolhidos no sistema constitucional, não bastando a exigência de pressupostos fáticos diversos ou de fundamento racional para a *desequiparação*, sendo necessários elementos que se orientem na linha de interesses, sob pena de incompatibilidade com o preceito igualitário.

Um último elemento reside na existência da situação de *desequiparação* dentro do conteúdo da norma, não sendo possível interpretar como desigualdades situações em que a lei não haja assumido o fator como *desequiparador*, de forma que circunstâncias ocasionais que proponham fortuitas, acidentais, cerebrinas ou sutis distinções entre categorias de pessoas não devem ser consideradas.

Do estudo realizado pelo autor conclui-se que não é vedada a existência de critérios desigualadores a conviver com a aplicação do princípio da igualdade, sendo possível sua coexistência desde que os princípios que fundamentariam o tratamento desigual se coadunem com os interesses existentes no ordenamento jurídico constitucional garantidores do preceito igualitário.

¹⁸⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**, 3ª edição, 15.ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 23 e seguintes.

Da mesma forma, acrescenta Humberto Ávila¹⁸¹ que é possível o tratamento diferenciado se este tiver fundamento constitucional diferenciador, devendo tal tratamento pautar todos os sujeitos envolvidos nas condições que prevêm a norma de diferenciação. No entanto, o controle desses requisitos não é realizado pelo Poder Judiciário, que, segundo o autor se utiliza da chamada ‘tese do legislador negativo’.

Por essa tese não poderia o Poder Judiciário realizar o controle abstrato da constitucionalidade e alterar o sentido da norma de discrimen para alcançar grupo ou pessoa não alcançado pela norma questionada, somente podendo declarar a nulidade do critério de discriminação, porque, caso contrário, tal decisão afetaria o princípio da separação entre poderes, interferindo na esfera do Poder Legislativo, já que atribuindo sentido diverso ao intentado pelo legislador normativo.

Assiste razão ao mencionado autor. O controle de constitucionalidade das normas atinge não apenas os elementos formais, mas também os elementos materiais, protegendo os valores insurgidos no sistema constitucional. Se não for possível a análise dos fatores de discrimens e sua relação com o permissivo constitucional, tal posição não possibilita a salvaguarda do princípio da igualdade.

Em aplicação da possibilidade de estabelecimento de fatores distintivos na seara tributária, observa-se que a coexistência de tratamentos tributários diferenciados conforme a capacidade econômica não fere o princípio da igualdade, sendo diferenciações compatíveis com o princípio da igualdade. Nesse sentido é a lição de José Afonso da Silva¹⁸², que entende que tais princípios não se chocam, pois o princípio da capacidade contributiva, apesar de autorizar tratamento desigual, tem por objetivo concretizar a justiça tributária, o que permite a harmonização dos dois princípios no ordenamento.

4.1.2 Sentido e alcance do disposto no art. 150, II, da Constituição Federal

Traz a Carta Magna na tutela do sistema tributário nacional a igualdade perante a tributação, prevista como limitação ao poder de tributar, expressa no art. 150, II, da Carta Magna:

É vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional

¹⁸¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19/12/2006, 3.^a edição rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 354 e ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 183.

¹⁸² SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 23.^a edição rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 221.

ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

A igualdade perante os gravames fiscais, segundo Victor Ulkmar¹⁸³, pode ser entendida em dois sentidos: o sentido jurídico, no qual predomina a paridade de posição com exclusão de qualquer privilégio de classe, religião e raça, para que os contribuintes em idênticas situações sejam submetidos a idêntico regime fiscal; e a igualdade em sentido econômico, como dever de contribuir aos encargos públicos em igual medida.

Enquanto a igualdade em sentido jurídico é refletida na Constituição Federal de 1988, onde se excluem privilégios em razão de classe, raça ou posição social, a igualdade em sentido econômico reflete-se no princípio da igualdade em matéria tributária, com a vedação ao tratamento desigual realizada pelo dispositivo mencionado e por meio do estabelecimento de um segundo princípio em sentido econômico, o princípio da capacidade contributiva.

Sobre a capacidade contributiva e a igualdade, contribui Victor Ulkmar¹⁸⁴ afirmando que a capacidade contributiva teria significado importante na medida em que reafirma a igualdade dos cidadãos ante o dever de prover as necessidades da comunidade. Essa igualdade perante os ônus públicos significaria justiça tributária, devendo o legislador ter como fim nos ordenamentos por ele elaborados a distribuição equânime dos ônus tributários.

Nesse sentido percebe-se a estreita vinculação entre o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva como seu meio de instrumentalização, tornando-se essencial sua análise para entender como estes dois princípios atuam como elementos limitativos da elisão tributária no ordenamento jurídico brasileiro.

4.2 O princípio da capacidade contributiva

4.2.1 Conceito e características

O princípio da capacidade contributiva, que simboliza na seara tributária uma das formas de instrumentalização da igualdade, é previsto expressamente no parágrafo primeiro do art. 145 da Carta Magna, que prescreve:

¹⁸³ ULKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário** (tradução de Marco Aurélio Greco). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, EDUC, 1976, p. 54.

¹⁸⁴ ULKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário** (tradução de Marco Aurélio Greco). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, EDUC, 1976, p. 71.

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

Esse princípio tem intenção distributiva, uma vez que determina que o ônus tributário deve ser distribuído entre todos na medida de suas capacidades econômicas. Ele implica dois fatores, que são a existência de uma base impositiva que possibilite a medição da capacidade econômica de cada indivíduo para verificar o campo de possibilidade para suportar tal encargo, e a existência de alíquotas que igualem a incidência da tributação sobre todos.

Dessa forma a capacidade contributiva pode ser vista como instrumento material que irá verificar a capacidade econômica de cada indivíduo a fim de que ele possa contribuir, em justa medida, para o financiamento do Estado, realizando materialmente seu dever constitucional de pagar tributos.

Para Paulo de Barros Carvalho¹⁸⁵, o princípio da capacidade contributiva deve ser visto em dois sentidos. O primeiro, da capacidade contributiva objetiva, retrata a eleição pela autoridade legislativa competente de critérios que possibilitem a identificação dos fatos que retratam símbolos de riqueza a viabilizar a aplicação do princípio. O segundo sentido, de uma capacidade contributiva subjetiva, implica a repartição da percussão tributária entre os cidadãos, de forma que contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. Esse segundo sentido somente se realiza com a satisfação do primeiro, realizando o conteúdo constitucional daquele princípio.

Em relação à eficácia do princípio, destaca-se que o sujeito primeiro ao qual se destina sua aplicação é o legislador, que tem a competência para instituir tributo de acordo com a capacidade econômica auferida pelo cidadão, sendo limitado ao poder de tributar previsto no Texto Maior. Mas tal assertiva não implica que esse seja o único destinatário, sendo tal princípio dirigido ao aplicador da lei, seja em sua atividade regulamentar ou na sua interpretação, onde teria o poder de verificar a sua correta aplicação ao caso concreto e a obediência de seus limites máximo e mínimo¹⁸⁶.

¹⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 19.^a edição, rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 182.

¹⁸⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão tributária**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 88. Tal posicionamento também é defendido por LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 257.

Algumas teorias surgiram ao longo dos tempos para caracterizar o princípio da capacidade contributiva. Ricardo Lodi Ribeiro¹⁸⁷ afirma que, historicamente, apesar de na Antiguidade greco-romana ter havido discussões sobre o tema da justiça, e de São Tomas de Aquino fazer referência, em sua obra, à preocupação com a tributação *secundum facultatem* ou *secundum equalitem proportionis*, somente com a obra de Adam Smith há a primeira referência concreta ao princípio da capacidade contributiva. Surge a teoria do benefício¹⁸⁸, que tem uma visão positiva do ato de tributação, em que os tributos devem ser repartidos de acordo com o benefício auferido pelo contribuinte, e que tem base na premissa de que os benefícios estatais são gozados pelo cidadão na proporção de sua riqueza.

Stuart Mill, segundo o autor, traz uma segunda teoria, na qual a capacidade contributiva justifica-se pela teoria do sacrifício igual e pela utilidade marginal do capital. Essa teoria trabalha com a idéia de que todos devem arcar com o peso dos tributos, numa medida em que se alcance sacrifício igual para todos. Tal visão utilitarista inspirou Enno Becker e Albert Hensel a criarem a teoria da interpretação econômica do fato gerador. Essa doutrina ignorava a forma jurídica do ato praticado pelo contribuinte, avaliando apenas seus efeitos econômicos para desconsiderá-lo. Tal teoria, por visualizar apenas o fim arrecadatório do Estado, teve sua radicalização, narrando Ricardo L. Ribeiro¹⁸⁹ que esta chegou ao ponto de admitir cobrança de tributos não previstos em lei, desqualificando o fim da norma tributária, o que não progrediu no sistema.

Manoel Cavalcante¹⁹⁰ apresenta em sua obra a teoria atual sobre a capacidade contributiva, que passa a ser regida pela visão do princípio da solidariedade social, defendendo a contribuição de todos na repartição das despesas públicas, exigindo colaboração no interesse geral em função da riqueza possuída, independentemente de obtenção de retorno em serviços públicos.

Como se verifica nessas teorias, a idéia de um dever fundamental que compele os cidadãos a responsabilizarem-se pelo auxílio financeiro às atividades estatais está intrínseca

¹⁸⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão tributária**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 55.

¹⁸⁸ Nesse sentido é a colaboração de Victor Ulmar, que define a teoria proposta por Adam Smith nos seguintes termos: “Justifica-se tal tese se se reporta ao ensinamento de Smith, segundo o qual todos devem contribuir para as despesas do Estado ‘in proportion to the revenue which they respetively enjot under the protection of the State’”. Smith, *Wealth of Nations*, livro V, cap. 2, apud ULKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário** (tradução de Marco Aurélio Greco). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, EDUC, 1976, p. 72.

¹⁸⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão tributária**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 57.

¹⁹⁰ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 248.

ao conteúdo desse princípio, seja na idéia de se onerar um benefício obtido, de submeter todos a sacrifício ou na própria solidariedade social, onde se destaca o caráter social desse auxílio. Essa visão, segundo Manoel Cavalcante¹⁹¹, seria a versão subjetiva de tal princípio, que se reporta a cada sujeito individualmente considerado, enquanto a versão objetiva é expressa pela Constituição, ao elencar a competência para instituição de impostos.

Roque Antônio Carrazza¹⁹² reforça o caráter objetivo da capacidade contributiva ao afirmar que esta é objetiva porque se refere expressamente às condições objetivas de riqueza de cada um, e não às condições econômicas reais do indivíduo. Para tanto, o autor cita o seguinte exemplo: um jovem de dezoito anos, que não tenha renda própria, se recebe como doação um carro de luxo, deve pagar sobre ele o IPVA cabível e incidente sobre o novo patrimônio adquirido, mesmo que não apresente capacidade econômica real para tanto.

Segundo Manoel Cavalcante¹⁹³, a limitação que vincula tributação e capacidade contributiva tem por fundamento três direitos: o direito de propriedade, a igualdade e a liberdade de iniciativa econômica. A igualdade e a capacidade contributiva, a serem abordadas adiante, possuem estreita ligação. E a relação fundamental entre os direitos de propriedade e livre iniciativa e a capacidade contributiva está no fato de que esta interfere diretamente no gozo e exercício desses dois direitos, condicionando-os e limitando-os.

4.2.2 Relação entre a capacidade contributiva e a igualdade no sistema constitucional

Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva possuem estreita ligação. Além de sua previsão constitucional expressa no art. 5.º da Constituição Federal visualizou o legislador a necessidade de estabelecer e delimitar a aplicação desse princípio na seara tributária, prevendo a igualdade como princípio limitativo do poder de tributar no art. 150, inciso II, da CF/88.

Por este princípio, devem pessoas em situações iguais submeter-se à mesma carga tributária, concorrendo no mercado em igualdade de condições, com os mesmos pontos de

¹⁹¹LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 252.

¹⁹²CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 21.ª ed., São Paulo: Malheiros editores, 2005, p. 88. Tal visão também é compartilhada por Lílian Emerique (EMERIQUE, Lílian Márcia Balmant. **Igualdade e o Mínimo Existencial: um estudo na Constituição de 1988**. Disponível em <http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/Anais/Lilian%20Marcia%20Balmant%20Emerique.pdf>. Acesso em 02/05/2007, p. 08).

¹⁹³LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 253.

partida, prevalecendo o tratamento isonômico a todos que praticam condutas semelhantes, o que consagra o axioma da lei igual para todos.

Na tributação, a igualdade tem como objetivo a aplicação da mesma norma àqueles que se encontrem em igual situação econômica. Segundo Lílian M. B. Emerique¹⁹⁴, essa igualdade deve ser entendida nos seguintes termos:

O princípio da igualdade na tributação implica a proibição de arbitrariedade, desproporção ou excesso, significa vedação à desigualdade instituída através de artifícios que procuram burlar o seu conteúdo, instituindo privilégios ou gravames a uns em detrimento de outros que se encontram em condições similares.

Uma das formas de instrumentalização da igualdade consiste no princípio da capacidade contributiva, presente no parágrafo primeiro do art. 145 da Carta Magna, que prescreve que sempre que possível os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. A relação entre esses dois princípios é estreita, segundo ensina Ricardo L. Ribeiro¹⁹⁵:

O princípio da capacidade contributiva constitui-se em uma decorrência da igualdade, na medida em que todos devem contribuir para as despesas públicas, em razão de suas possibilidades econômicas. Assim, de acordo com esta diretriz, somente são legítimas as distinções que se baseiem na diferença entre as riquezas que vários contribuintes manifestem.

Do conteúdo do dispositivo constitucional pode-se observar que uma das formas de aplicação da capacidade contributiva é a progressividade das alíquotas, a ser estabelecida com base em critérios de capacidade econômica do sujeito passivo. Sobre o tema esclarece Roque Carrazza¹⁹⁶:

Impostos com alíquotas crescentes em função do aumento de suas bases tributáveis (bases de cálculo *in concreto*) levam corretamente em conta que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas públicas é tanto maior quanto menor a riqueza que possui (e vice-versa). Ademais, permitem que o Estado remova, pelo menos em parte, as desigualdades econômicas existentes entre as pessoas.

Ao estabelecer que a variação das alíquotas possui ligação direta com a capacidade econômica dos cidadãos, há a prevalência de um tratamento isonômico para aqueles com

¹⁹⁴ EMERIQUE, Lílian Márcia Balmant. **Igualdade e o Mínimo Existencial: um estudo na Constituição de 1988**. Disponível em <http://www.conpedi.org/manuel/arquivos/Anais/Lilian%20Marcia%20Balmant%20Emerique.pdf>. Acesso em 02/05/2007.

¹⁹⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão tributária**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 65.

¹⁹⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 21.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 87.

igual capacidade contributiva e de desigualdade entre os que possuem capacidade diversas, como defende também Luciano Amaro¹⁹⁷:

Deve ser diferenciado (com isenções ou com incidência tributária menos gravosa) o tratamento de situações que não revelem capacidade contributiva ou que mereçam um tratamento fiscal ajustado à sua menor expressão econômica.

Hão de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir.

Observa-se então, que, por essa visão, a capacidade contributiva é instrumento de efetivação do princípio da igualdade. No entanto, Marco Aurélio Greco¹⁹⁸ enxerga uma ordem diversa de aplicação entre os princípios da capacidade contributiva e da igualdade. Para o autor, a capacidade contributiva está situada entre os princípios gerais de direito tributário como uma diretriz positiva e elemento estrutural do sistema, de forma que apenas depois dessa verificação é que incidiriam as limitações ao poder de tributar (diretrizes restritivas) e, dentre essas, o consagrado princípio da igualdade entre indivíduos sujeitos à tributação.

Sobre o tema, Lilian Emerique¹⁹⁹ possui importante visão acerca da relação entre capacidade contributiva e igualdade:

Embora a capacidade contributiva seja uma das formas de exteriorização do princípio da igualdade, não se pode olvidar que são proposições distintas, porém, complementares. Na ausência de qualquer uma delas, a justiça tributária não se efetiva. A capacidade contributiva é objetiva, sendo aferida por meio dos indicadores de riqueza pertencentes aos contribuintes, pois indicam o grau de sua capacidade econômica. O tratamento desigual é permitido neste caso pela Constituição, porque existe uma desigualdade econômica anterior que não pode ser relevada. Antes, para o alcance da igualdade faz-se necessária a observância das diferenças dos indicadores de riqueza dos contribuintes e o tratamento adequadamente adaptado a esta realidade.

Diante das visões apresentadas, verifica-se a estreita relação entre esses dois princípios. Entretanto, da análise da aplicação do princípio da capacidade contributiva verifica-se que este tem como objetivo o estabelecimento de critérios que possibilitem uma tributação equânime, o que possibilitará a verificação da aplicação do princípio da igualdade estabelecido na Carta Constitucional, consistindo a capacidade contributiva, portanto, em instrumento efetivo da aplicação concreta do princípio da igualdade.

¹⁹⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 136.

¹⁹⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 299.

¹⁹⁹ EMERIQUE, LÍLIAN MÁRCIA BALMANT. **Igualdade e o Mínimo Existencial: um estudo na Constituição de 1988**. Disponível em <http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/Anais/Lilian%20Marcia%20Balmant%20Emerique.pdf>. Acesso em 02/05/2007, p. 9.

Alguns dos elementos a serem considerados na aplicação do princípio da capacidade contributiva são a proporcionalidade, a progressividade, a seletividade e o mínimo existencial. Lílian Emerique²⁰⁰ fala de um conceito de proporcionalidade na capacidade contributiva:

A proporcionalidade é elemento constitutivo da capacidade contributiva, posto que tanto maior a capacidade econômica do contribuinte evidenciada pelos fatos eleitos como indicadores de riqueza, tanto maior será a sua contribuição, e tanto menor sua capacidade econômica, tanto menor o valor do imposto a ser pago.

A progressividade, na visão da autora, possui relação estreita com a proporcionalidade:

A progressividade e a regressividade caminham junto com a proporcionalidade, pois só será realmente igualitária a medida que dispuser sobre uma progressividade na contribuição através de uma alíquota maior, a proporção do aumento da base ou o efeito inverso em relação a regressividade. O tributo será graduado de forma a atingir por alíquotas maiores as bases tributárias mais elevadas.

A seletividade, indicada por Ricardo Lodi Ribeiro²⁰¹ como subprincípio que traz efetividade ao princípio da capacidade contributiva, materializa-se na variação de alíquotas segundo o critério da essencialidade do produto nos tributos indiretos. Nessa técnica, o consumo de bens populares é onerado por alíquotas menores que as dos bens considerados supérfluos.

Dois limites se afiguram como elementos formadores da capacidade contributiva, como previsto na Constituição Federal. O primeiro versa sobre um limite mínimo, uma parcela mínima necessária à subsistência do cidadão, que não deveria ser objeto da tributação estatal – o mínimo existencial. E o segundo diz respeito ao limite máximo em que o Estado poderia intervir sobre o patrimônio dos cidadãos, expresso como princípio constitucional entre as limitações ao poder de tributar – a vedação ao confisco (art. 150, IV). Essa é a posição de Ricardo L. Ribeiro²⁰², que leciona:

Vale ainda advertir que o aspecto subjetivo do princípio da capacidade contributiva encontra como limites o mínimo existencial e a vedação ao confisco, que se revelam como verdadeiras fronteiras delimitadoras do referido princípio em suas porções mínimas e máximas. Não se pode tributar abaixo do mínimo existencial, pois não há riqueza disponível. Não se tributa acima dos limites confiscatórios, onde a seara da capacidade contributiva exaure-se.

²⁰⁰ EMERIQUE, Lílian Márcia Balmant. **Igualdade e o Mínimo Existencial: um estudo na Constituição de 1988**. Disponível em <http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/Anais/Lilian%20Marcia%20Balmant%20Emerique.pdf>. Acesso em 02/05/2007, p. 9.

²⁰¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão tributária**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 73.

²⁰² RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão tributária**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 74.

Esses limites também são destacados por Manoel Cavalcante²⁰³, ao afirmar que a capacidade contributiva reproduz direito fundamental dos contribuintes, inserto nos direitos fundamentais, e que na defesa dos cidadãos teria duas funções: evitar a tributação excessiva, preservando o livre exercício da atividade econômica e social, na qual se liga ao limite máximo – a vedação ao confisco; e proteger da tributação o nível de capacidade contributiva do contribuinte que o atinja nas suas necessidades básicas, imprescindíveis à sua sobrevivência – o mínimo existencial.

Estes dois aspectos, mínimo existencial e vedação ao confisco, limitadores da capacidade contributiva, serão objeto das considerações a seguir.

4.2.3 Limite mínimo da capacidade contributiva: o mínimo existencial

Para entender em que consiste o ‘mínimo existencial’ e qual sua relação com o princípio da capacidade contributiva, antes se faz necessário investigar sua origem e seu conteúdo entre os direitos fundamentais do ser humano.

Segundo Ana Paula de Barcellos²⁰⁴, os direitos fundamentais são apresentados como um conjunto de três categorias: os direitos individuais, os direitos políticos e os direitos sociais. Os direitos individuais identificam-se com os direitos de liberdade, onde é assegurada ao indivíduo uma esfera livre de intervenção do Estado, e com os direitos políticos, na instrumentalização da participação popular nas decisões políticas. Os direitos sociais, que congregam direitos sociais, econômicos e culturais, possuem estreita relação com a idéia de “mínimo existencial”, que consiste em um *conjunto formado pela seleção desses direitos, tendo como um dos critérios basilares de determinação a essencialidade*.

Para estabelecer as bases de seu conceito do mínimo existencial, Ana Paula de Barcellos faz um estudo comparativo da questão do mínimo existencial na obra de três

²⁰³LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 253.

²⁰⁴BARCELLOS, Ana Paula de. O mínimo existencial e algumas fundamentações: John Rawls, Michael Walzer e Robert Alexy. In TORRES, Ricardo L (org.) **Legitimação dos Direitos Humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 13.

autores: John Rawls, Michael Walzer e Robert Alexy. Segundo a autora²⁰⁵, Rawls em suas obras “Uma teoria da Justiça” e “O liberalismo político” apresenta o ‘mínimo social’ como um conjunto mínimo de condições materiais que servem como pressuposto para que o procedimento decidido pelos indivíduos no estado original seja verdadeiramente equitativo em uma justiça processual pura.

O conteúdo de tal procedimento seria composto de dois princípios, sendo o primeiro que cada pessoa deve ter o direito igual ao mais extenso sistema de liberdades básicas que seja compatível com um sistema de liberdade idêntico a todos, e o segundo que as desigualdades sociais e econômicas existentes devem ser distribuídas de forma que criem expectativa maior de benefício aos menos favorecidos e que estejam ligadas a funções e posições abertas a todos, em posição equitativa de oportunidades. A realização de tais princípios possibilitaria a efetivação desse procedimento em condições isonômicas.

Em Walzer, a autora não encontrou menção direta ao desenvolvimento da idéia do mínimo existencial, mencionando indiretamente algumas prestações contidas nesse conceito, como a necessidade como critério à assistência social e a defesa da igualdade simples como via de acesso à educação básica, limitando-se o autor a descrever um modelo geral de sociedade e uma fórmula específica de justiça distributiva para a sociedade.

A partir da análise da teoria jurídica dos direitos fundamentais proposta por Robert Alexy, que afirma que deve haver ponderação de princípios da dignidade humana e da igualdade real com as limitações expressas nos princípios da separação de poderes, da competência do legislador democrático e do limite imposto por direitos de terceiros, Ana Paula de Barcellos²⁰⁶ traz um conceito pleno deste mínimo existencial:

O mínimo existencial, como exposto, é exatamente o conjunto de circunstâncias materiais mínimas a que todo o homem tem direito; é o núcleo irredutível da dignidade da pessoa humana. É, portanto, a redução máxima que se pode fazer em atenção aos demais princípios (menor interferência possível na competência do legislativo e executivo e menor custo possível para a sociedade).

Outro conceito interessante, que faz menção expressa a alguns dos princípios que formam o conteúdo do mínimo existencial, é o dado por Ricardo Lobo Torres²⁰⁷, que leciona:

²⁰⁵BARCELLOS, Ana Paula de. O mínimo existencial e algumas fundamentações: John Rawls, Michael Walzer e Robert Alexy. In TORRES, Ricardo L (org.) **Legitimação dos Direitos Humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 27.

²⁰⁶BARCELLOS, Ana Paula de. O mínimo existencial e algumas fundamentações: John Rawls, Michael Walzer e Robert Alexy. In TORRES, Ricardo L (org.) **Legitimação dos Direitos Humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 45.

²⁰⁷TORRES, Ricardo Lobo. A Cidadania Multidimensional na Era dos Direitos. In TORRES, Ricardo L (org.) **Teoria dos Direitos Fundamentais**, 2.ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 266.

Há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado e que ainda exige prestações estatais positivas. O mínimo existencial não tem dicção constitucional própria. Deve-se procurá-lo na idéia de liberdade, nos princípios constitucionais da igualdade, do devido processo legal, da livre iniciativa e da dignidade do homem, na Declaração dos Direitos Humanos e nas imunidades e privilégios do cidadão.

O mínimo existencial é, portanto, aquele conteúdo mínimo de direitos a serem assegurados a cada cidadão para sua sobrevivência e necessário convívio como cidadão entre os integrantes da sociedade.

Como visto, o mínimo existencial tem seu extrato fundamental no valor maior da dignidade humana, sendo resultado da ponderação desta diante de outros princípios como o da livre iniciativa, da liberdade e da igualdade, verificando-se, pois, a íntima relação entre o mínimo existencial como forma de delimitação do princípio da igualdade. Neste ponto, destaca Lílian Emerique²⁰⁸, portanto, que não se deve confundir a dignidade humana com o mínimo existencial, e que estes não são sinônimos:

A proposta de estabelecer um rol de direitos que comporia o mínimo vital tem por objetivo evitar a total ineficácia jurídica de vários dispositivos sobre direitos sociais, contudo, cabe aclarar que não se deve confundir a materialidade do princípio da dignidade da pessoa humana com o mínimo existencial, nem reduzi-lo ao direito de subsistir. Apesar das dificuldades não se justifica partir para versões minimalistas abandonando de vez uma visão mais global. Também se torna impróprio definir quais seriam os limites internos da cada direito social selecionado como inerente ao mínimo vital sugerido, visto que igualmente as graduações cairiam no mesmo problema da subjetividade de quem as estipulam.

Uma das primeiras discussões acerca de sua existência deu-se, segundo Ingo Wolfgang Sarlet²⁰⁹, com a entrada em vigor da Lei Fundamental Alemã, quando houve a normatização da discussão em torno da garantia do mínimo indispensável para uma existência digna, trazida por Otto Bachof. O mínimo existencial passa a ser discutido em casos jurisprudenciais e, vinte anos após, passa a ser consagrado pelo Tribunal Federal Constitucional, que reconhece definitivamente *status* constitucional da garantia estatal deste mínimo, estabelecendo que essa garantia integra o conteúdo essencial do princípio do Estado Social de Direito, sendo uma de suas principais tarefas e obrigações.

²⁰⁸ EMERIQUE, Lílian Márcia Balmant. **Igualdade e o Mínimo Existencial: um estudo na Constituição de 1988**. Disponível em <http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/Anais/Lilian%20Marcia%20Balmant%20Emerique.pdf>. Acesso em 2/5/2007, p. 19.

²⁰⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**, 7.^a ed. ver. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 341.

Segundo Lílian Emerique²¹⁰, o mínimo existencial possui duas feições: uma vertente garantística, que impede a agressão do direito por meio da submissão de outros direitos ou deveres perante a garantia de meios que satisfaçam as mínimas condições de vivência digna da pessoa ou de sua família; e uma vertente prestacional, refletida no caráter de direito social, exigível de prestações positivas ante o Estado.

Em relação à vertente prestacional, Ingo W. Sarlet avança significativamente no conceito do mínimo existencial, visualizando-o como limite demarcativo dos direitos fundamentais sociais a serem garantidos pelo Estado. Esses direitos, em tese, não possuem aplicabilidade imediata, sendo levantado como limite a ‘reserva do possível’²¹¹ como fator que fundamenta seu não-atendimento imediato pelo Poder Executivo. Entretanto, o autor afirma que entre os direitos sociais prestacionais o direito à garantia de uma existência mínima sobrepõe-se a aqueles, sendo direito subjetivo *prima facie*. Para o autor²¹²:

Assim, em todas as situações em que o argumento da reserva de competência do Legislativo (assim como o da separação dos poderes e demais objeções aos direitos sociais na condição de direitos subjetivos a prestações), esbarrar no valor maior da vida e da dignidade da pessoa humana, ou nas hipóteses em que, da análise dos bens constitucionais colidentes (fundamentais, ou não) resultar a prevalência do direito social prestacional, poder-se-á sustentar, na esteira de Alexy e Canotilho, que, na esfera de um padrão mínimo existencial, haverá como reconhecer um direito subjetivo definitivo a prestações, admitindo-se, onde tal mínimo é ultrapassado, tão-somente um direito subjetivo *prima facie*, já que – nesta seara – não há como resolver a problemática em termos de um tudo ou nada.

Dessa forma, um conteúdo mínimo, englobado na idéia de um mínimo existencial teria sua aplicação imediata possibilitada por meio da atividade do Poder Judiciário, não se conflitando com os argumentos de uma reserva do possível, ou de que uma intervenção seria atentatória ao princípio da separação dos poderes, inserta na Carta Constitucional.

Além de ter a obrigação ativa para o cumprimento dos deveres prestacionais na redução das desigualdades sociais, o Estado deve agir de forma não interventiva (dimensão

²¹⁰ EMERIQUE, Lílian Márcia Balmant. **Igualdade e o Mínimo Existencial: um estudo na Constituição de 1988**. Disponível em <http://www.conpedi.org/manuel/arquivos/Anais/Lilian%20Marcia%20Balmant%20Emerique.pdf>. Acesso em 2/5/2007, p. 11.

²¹¹ A reserva do possível é o argumento utilizado para justificar que a ação do Poder Executivo na implementação dos direitos fundamentais expressos na Constituição possui um viés de limitação econômica aos recursos existentes no orçamento do Estado. Essa expressão, que segundo Ricardo L. Torres foi cunhada pelo Tribunal Federal Constitucional alemão, simboliza que os direitos a prestações não são determinados previamente, estando sujeitos a essa reserva, no sentido de que deve a sociedade fixar a razoabilidade da pretensão para sua inclusão no orçamento pelo legislador, resguardando o equilíbrio financeiro geral (TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial, os direitos sociais e a reserva do possível. In **Diálogos constitucionais Brasil/Portugal** - Antonio José Avelãs Nunes, Jacinto Nelson de Miranda Coutinho (orgs.). Rio de Janeiro:Renovar, 2004).

²¹² SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**, 7.^a ed. ver. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 374-5.

negativa), visando a delimitar uma parcela mínima da renda e trabalho a não ser atingida pelas obrigações tributárias. Essa é a visão garantística do mínimo existencial, onde se encontra sua relação com o princípio da capacidade contributiva.

No campo tributário, segundo Ricardo L. Ribeiro²¹³, o mínimo existencial deve ser entendido como aquele espaço livre de qualquer tributação, “até o limite em que sejam atendidos os requisitos mínimos para uma vida humana digna”.

Destaque-se que se esses valores são os mínimos para uma existência digna, seria contraditório que o Estado, tendo como objetivo a concretização da Constituição possibilitando efetividade aos direitos fundamentais para proteger essa esfera mínima de direitos a cada cidadão, atuasse impondo tributação a tais valores com a finalidade de retirar desta parcela a contribuição para a manutenção das políticas públicas²¹⁴.

Por essa perspectiva encontra-se o mínimo existencial protegido da tributação, sendo então limite mínimo do auferimento da capacidade contributiva dos cidadãos da sociedade. Essa tributação, que consiste na realização do dever fundamental que cada cidadão possui em relação à manutenção do Estado, possui também um limite máximo de incidência, o que não pode ser ultrapassado para a proteção do direito de propriedade, e que é a vedação ao confisco, a ser vista a seguir.

4.2.4 Limite máximo da capacidade contributiva – a vedação ao confisco

Para a análise do limite material ao princípio da capacidade contributiva, necessário se faz primeiramente delimitar no que consiste o confisco. Para Klaus Tipke²¹⁵, o confisco pode ser suposto em três hipóteses: quando o imposto é tão alto que ele pode ser recolhido apenas da substância patrimonial; quando ele acaba por consumir no todo ou em grande parte o rendimento do capital; ou quando ele age sobre a empresa causando-lhe paralisia.

A vedação ao confisco aplica-se indistintamente aos impostos pessoais e aos impostos reais. Apesar de nos impostos reais se poder verificar com maior precisão a infração a essa regra, uma vez que tais impostos se relacionam com um bem, retirando deste parte de seu

²¹³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão tributária**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 75.

²¹⁴ Nesse sentido é a posição de Klaus Tipke, que defende que não pode o Estado tributário retirar do contribuinte aquilo que como Estado Social deve devolver, interpretando o princípio da capacidade contributiva nos seguintes termos: “todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos” (TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 31 e 34).

²¹⁵ TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 46.

conteúdo, nos impostos pessoais esta vedação também pode ser verificada quando a apropriação de rendimentos for de tal monta que atinja o indivíduo que destes dependa para sua sobrevivência.

Segundo o autor, nos Estados Liberais de Direito onde não é prevista expressamente uma proibição do confisco, aduz-se essa proibição do princípio da liberdade e de sua relação com o direito de propriedade.

Este não é o caso do ordenamento jurídico brasileiro, que, na Constituição Federal de 1988, no inciso IV do artigo 150, referente às limitações ao poder de tributar, determina expressamente a vedação ao confisco:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
IV – utilizar tributo com efeito de confisco.

Essa limitação visa a proteger o patrimônio de cada cidadão de uma tributação que se revele como ato danoso ao direito de propriedade do sujeito passivo. Para Manoel Cavalcante²¹⁶, tal princípio reflete o direito do contribuinte a uma tributação que esteja nos limites da capacidade contributiva que importa em um dever de abstenção do Estado, não devendo ultrapassar essa linha divisória para não violar o direito de propriedade.

O princípio da vedação ao confisco atua como um limite negativo da atuação estatal e da delimitação do princípio da capacidade contributiva, da seguinte forma: a tributação não pode exceder determinados limites, sob pena de estar infringindo o direito de propriedade de cada cidadão, realizando compulsória e indiretamente a subtração do patrimônio na obtenção de recursos para o financiamento da sociedade. Eis a posição de Roque A. Carrazza²¹⁷, que leciona:

O princípio da não-confiscatoriedade limita o direito que as pessoas políticas têm de expropriar bens privados. Assim, os impostos devem ser graduados de modo a não incidir sobre as fontes produtoras de riqueza dos contribuintes e, portanto, a não atacar a consistência originária das suas fontes de ganho.

Uma das questões polêmicas que envolve esse assunto é como aferir o excesso²¹⁸. Inicialmente, aponta Manoel Cavalcante que a abordagem deveria em tese ser individualizada,

²¹⁶LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 230.

²¹⁷CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 21.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 98.

²¹⁸Sobre o tema, entende de forma diversa Paulo de Barros Carvalho, para o qual o objeto da regulação do art. 150, IV, da CF/88 teria unicamente rumo axiológico, sendo apenas advertência ao legislador de que existe limite

ou seja, o tributo tem efeito confiscatório se atingir patamares confiscatórios em sua incidência.

Entretanto, o autor destaca que muitas vezes a sobreposição de incidências de tributos diferentes sobre uma mesma capacidade contributiva pode gerar o mesmo efeito sobre o cidadão. Como exemplo, o autor²¹⁹, ao comentar acerca da declaração de inconstitucionalidade de norma que estipulava aumento de alíquota da contribuição social de forma a caracterizar o confisco realizada nos autos da ADIn 2010-2, esclarece:

Que a remuneração do servidor público deve servir como fato presuntivo de riqueza para o imposto de renda e base para a instituição da contribuição previdenciária, de modo abstrato, parece inquestionável. Agora, que a tributação conjunta ultrapasse mais da metade da remuneração do servidor, de forma concreta, parece indicar encargo excessivo e desproporcional a atingir o direito de propriedade, é dizer, significa violação da capacidade contributiva subjetiva que se enquadra como confisco.

Sobre o assunto, destaca José Casalta Nabais²²⁰ sua concepção acerca do princípio da não-confiscabilidade e um limite máximo para a carga incidente sobre o PIB:

Se bem que a idéia de não confiscabilidade venha sendo tradicionalmente invocada e seja operacional sobretudo em relação a cada um dos impostos individualmente considerados e, principalmente, no respeitante aos impostos que tecnicamente podem ser objecto de taxas progressivas ou, de algum modo, comportar taxas mais elevadas, o certo é que ela também pode referir-se ao próprio sistema fiscal, sendo, neste caso, fundamentalmente uma outra maneira de reafirmar o princípio da garantia da propriedade privada e, em suma, o carácter fiscal do estado. Com efeito, este será posto em causa se o sistema de impostos visar ou tiver um efectivo alcance confiscatório, o que se presumirá quando a carga fiscal atingir uma quota superior a 50% do PIB.

Da análise das palavras de Casalta Nabais verifica-se uma questão polêmica em relação ao confisco, que seria como se auferir a referida situação de fato: o confisco caracterizar-se-ia se a incidência de um único tributo produzisse tal efeito ou poder-se-ia considerar que a carga tributária total (ou “carga fiscal”, como nomeia o autor), com a multiplicação de incidências sobre a mesma base de cálculo, ao produzir o mesmo efeito seria exemplo de confisco²²¹?

para a carga tributária, não sendo possível a delimitação do conteúdo desse princípio (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 19.^a edição rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 181).

²¹⁹LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005.

²²⁰NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 221.

²²¹Um dos trabalhos que abordam essa questão é o artigo de Gecivaldo Vasconcelos Ferreira, que enfoca a polêmica acerca do princípio do não-confisco (FERREIRA, Gecivaldo Vasconcelos. O princípio do não-confisco e a majoração da carga tributária. **Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 652, 21 abr. 2005**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6608>>. Acesso em: 1/5/2007).

Da análise da ADIn 2010²²², julgada pelo STF em 1999, podem-se verificar duas posições diversas defendidas acerca da interpretação da vedação ao confisco, expressa na Carta Constitucional. O posicionamento da União Federal, ao defender a constitucionalidade da Lei 9783/99, que instituiu contribuição social a aposentados e pensionistas, é de que a interpretação do dispositivo deve ser de se verificar a possibilidade de confisco a cada tributo, visto que a Constituição utiliza a expressão no singular. A segunda posição, que prevaleceu no julgamento da ação direta de inconstitucionalidade, é de que a incidência de dois ou mais tributos sobre uma mesma base de cálculo gerando uma carga tributária alta sobre rendimentos do cidadão, consiste em infração da vedação ao confisco, expressa no texto constitucional. O voto do Ministro Celso de Mello²²³ espousa claramente essa tese:

Sabemos todos que o ordenamento normativo vigente no Brasil, ao definir o estatuto dos contribuintes, proclamou, em favor dos sujeitos passivos que sofrem a ação fiscal do Estado, uma importante garantia fundamental que impõe, em sede constitucional, aos entes públicos dotados de competência impositiva, expressiva limitação ao seu poder de tributar.

Essa garantia reflete-se na vedação, que, destinada à União Federal, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios, proíbe-lhes a utilização do tributo 'com efeito de confisco' (CF, art. 150, IV).

Revela-se evidente, desse modo, a meu juízo, que o 'quantum' excessivo dos tributos, desde que irrazoavelmente fixado em valor que comprometa o patrimônio e a renda ou ultrapasse o limite da capacidade econômica do contribuinte, incide na proibição constitucional, hoje expressamente inscrita no art. 150, IV, da Carta Política, que veda a utilização de prestações tributárias com efeito confiscatório(...).

Diante das posições apresentadas, e analisando o objetivo estabelecido na Carta Magna com a proibição do confisco, a segunda teoria, que considera que a majoração da carga tributária leva indiretamente a um confisco, expressa melhor a proteção intentada pelo legislador na consagração desse princípio.

Para Manoel Cavalcante²²⁴ a solução para a aplicação do referido princípio estaria na aplicação do princípio da proporcionalidade no controle de constitucionalidade da tributação fiscal, sendo consideradas inconstitucionais as normas que impliquem vedação ao confisco.

²²² ADIn 2010-2 DF, publicada no DJ de 12/4/2002, Ementário 2064-2, Relator Min. Celso de Mello.

²²³ Voto do Min. Celso de Mello na ADIn 2010-2 DF, publicada no DJ de 12/4/2002, Ementário 2064-2 (Min. Relator Celso de Mello), p. 160.

²²⁴ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 234. Tal posição também é corroborada no voto do Ministro Celso de Mello na ADI 2010-2 e por RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão tributária**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003, p. 78.

Essa posição estende-se, segundo o autor, aos tributos em geral, e até às multas excessivas, segundo a decisão da ADI 551 MC/RJ²²⁵, cuja ementa indica expressamente:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE, §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS, VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA.

A desproporção entre o despeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal.

No caso das multas tributárias, Manoel Cavalcante²²⁶ afirma que a doutrina apresenta as seguintes alternativas para evitar-se que o montante da penalidade configure confisco: a penalidade não pode ser superior ao valor da operação ou bem que serviu de base de cálculo na operação e essas sanções devem guardar proporcionalidade com o valor do tributo e não com a base sobre a qual este é calculado.

Com base nesses aspectos pode-se concluir que a vedação ao confisco, tal como expressa na Carta Constitucional, tem abrangência sobre todas as obrigações da legislação tributária, sendo um dos limites máximos do princípio da capacidade contributiva.

4.3 A elisão tributária e sua relação com os princípios da capacidade contributiva e da igualdade

Como visto, a elisão tributária trabalha com a prática de ato lícito que tem como objetivo impedir a ocorrência do fato gerador ou qualificar o fato em hipótese menos onerosa de sua incidência. Ao realizar tal conduta, pode esse ato excluir do campo de abrangência da capacidade contributiva um indivíduo com capacidade econômica para tanto, gerando relação de desigualdade entre os sujeitos submetidos à mesma norma tributária.

Diante do conceito clássico de elisão tributária exposto, surge uma dúvida: existem limites à elisão tributária? Quais seriam esses limites? A resposta a tais questões passa pela visão de elisão tributária na doutrina e sua relação com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

²²⁵ ADIn 551-1/RJ, publicado no D.J. de 14/2/2003, Ementário 2098-1 (Relator Min. Ilmar Galvão), p. 39.

²²⁶ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 237.

A discussão sobre se existe limite à elisão tributária é acalorada na doutrina, existindo duas correntes que se contrapõem: uma, que defende uma livre realização da elisão, desde que os atos não se contraponham a fatos vedados pela lei, e uma segunda corrente, que argumenta que a elisão tributária deve ter em seu conteúdo atos com justificativas além do motivo estritamente tributário e que respeitem os limites da capacidade contributiva e da igualdade, previstos no sistema constitucional.

O posicionamento exposto na primeira corrente²²⁷ tem fulcro em uma interpretação dos princípios da legalidade e da tipicidade tributária, entendendo que se a legislação não previu a situação fática realizada pelo contribuinte como hipótese de incidência da norma tipificada fechadamente, essa conduta não está tributada, inexistindo, portanto, a obrigação tributária.

Por essa visão, pode o sujeito passivo buscar livremente outras formas de realização do mesmo ato, antes da prática do fato gerador da norma tributária, para se esquivar de sua incidência. Entretanto, a inteligência de tal ato contribui para a concretização de uma relação de desigualdade, pois enquanto uns realizam a conduta típica submetendo-se a sua obrigação de pagar tributos, outros utilizam-se de formas para elidir e evitar a incidência da norma.

A segunda corrente, que afirma que além da licitude e da anterioridade da conduta, deve-se verificar se tal ato seria oponível ao Fisco, faz essa ressalva. Para Marco Aurélio Greco²²⁸ o planejamento, visto pela perspectiva clássica resulta em dois problemas: a perda da arrecadação e o não-atingimento da capacidade contributiva, e a criação de situações que quebram a neutralidade da tributação perante o universo de contribuintes competidores no mercado. Dessa visão compartilha Hermes Marcelo Huck²²⁹, que leciona:

Se a elisão funda-se no princípio da legalidade, certamente viola o da capacidade contributiva, pois o agente, utilizando-se de forma distinta, não prevista em lei, acaba por alcançar finalidade econômica idêntica, sem sujeitar-se à tributação originalmente prevista para aquela finalidade.

Por essa corrente, a elisão tributária teria um limite eminente, colocado pela sua interpretação em relação aos princípios da capacidade contributiva e da igualdade, que

²²⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário – Teoria e prática perante o Imposto de Renda. In **Planejamento Fiscal – Teoria e Prática**, 2.º vol. (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1998, p. 110-11. Tal posição também é esposada por Rutnéa Navarro Guerreiro, na mesma obra (GUERREIRO, Rutnéa Navarro. Planejamento tributário: os limites da licitude e de ilicitude. In **Planejamento Fiscal – Teoria e Prática**, 2.º vol. (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1998, p. 151).

²²⁸ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 111.

²²⁹ HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional – In **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática**, 2.º vol. (coord. Valdir de Oliveira Rocha), p. 13.

protegem o sistema tributário ao delimitar estritamente as hipóteses em que os sujeitos passivos da tributação poderiam se omitir ao dever fundamental de se submeter à tributação.

Com base nesses dois princípios é que se defende que mesmo os direitos de propriedade e livre iniciativa econômica encontram restrições no próprio sistema tributário com a aplicação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, de forma que a justificativa econômica apenas não é suficiente ou autorizativa de quaisquer atos. A liberdade individual para o livre exercício da atividade econômica existe, mas não seria suficiente para justificar qualquer substituição ou montagem jurídica que crie desigualdade.

Nesse sentido, destacava Victor Ulkmar, já em 1959, os danos que poderiam advir das exclusões em matéria tributária interpretada pela Suprema Corte americana, o que incentivaria a busca aos chamados *loopholes for evasion*:

A isenção fiscal de tão vastas categorias de atividades constitui violação contínua dos princípios constitucionais da igualdade e da generalidade da tributação e criam para usar uma expressão significativa, perigosos *loopholes for evasion*, tanto mais que, identicamente ao que ocorre em todo o mundo, também nos Estados Unidos há uma nítida tendência a estender as zonas de intervenção das administrações públicas em concorrência com os particulares: da construção e gestão dos elevadores ou de outros meios de transporte, aos moinhos, aos magazines, aos depósitos de combustíveis e aos teatros.

A posição defendida pela segunda corrente apresentada coaduna-se com a intenção expressa por esses dois princípios constitucionais. Se a possibilidade de realização de procedimentos de elisão tributária fosse permitida sem restrições, haveria uma quebra dos princípios da capacidade contributiva por exclusão de sujeito detentor de disponibilidade econômica para suportar a carga tributária, e da igualdade, em conseqüência, uma vez que provoca desequilíbrio na relação de isonomia por permitir a existência de pessoas em competição no mercado com obrigações tributárias diversas. E é então que agem esses princípios como limitadores da elisão tributária.

Dessa forma, não se pode admitir que os princípios da livre iniciativa e da propriedade tenham caráter absoluto, tendo sua relativização diante da obrigação de solidariedade social e de outros princípios como a igualdade e capacidade contributiva, a manter uma relação isonômica entre todos os sujeitos submetidos à tributação.

Esse posicionamento, porém, não tem a intenção de vedar o exercício da elisão tributária em nosso ordenamento, mas sim demonstrar que sua utilização e os princípios que a fundamentam não podem ser vistos em caráter absoluto.

O próprio ordenamento brasileiro tem como utilizar-se de norma criada no sistema – a norma antielisiva, a permitir a elisão e, ao mesmo tempo, a coibir eventuais abusos. E deve ser aplicada em processo interpretativo que, diante de todos os valores expostos no sistema, e diante de tipos, conceitos e cláusulas que delimitem as hipóteses de incidência da norma, delimitará o alcance da tributação e as hipóteses em que a elisão está calcada em hipótese distinta das constantes no ordenamento pátrio.

CONCLUSÃO

Teve este estudo o objetivo de delimitar a estrutura constitucional relativa à elisão tributária no ordenamento jurídico pátrio com base nas normas insertas no sistema constitucional referentes a direitos relativos à liberdade dos cidadãos, tais como legalidade, propriedade e livre exercício da atividade econômica, em contraposição a prerrogativas relativas ao direito à igualdade e do dever de solidariedade social expressas na Carta Magna.

Para tanto, foram analisados ao longo de quatro capítulos a estrutura da norma jurídica tributária, o instituto da elisão tributária e suas características, as normas que servem de fundamento constitucional ao exercício da elisão tributária, consubstanciadas nos direitos fundamentais relativos à liberdade dos indivíduos, em confronto com outras normas que relativizam esses direitos, baseadas nas idéias de igualdade de submissão de todos ao dever de contribuir para a realização das necessidades públicas e para a manutenção de estrutura estatal, por meio do dever de solidariedade social.

Ante este estudo, foram obtidas as seguintes conclusões sobre o tema:

1. O estudo da estrutura da norma tributária é fundamental para sua compreensão e para se entender como a elisão tributária se desenvolve no ordenamento. O conteúdo da norma jurídica, e, em sentido estrito, da norma jurídica tributária, é extraído de um conjunto de textos legais que expressam signos lingüísticos cuja significação é extraída de um procedimento interpretativo, no qual o aplicador constrói o sentido da norma.
2. Esse processo interpretativo, que engloba tanto a extração dos significados e a construção das normas a partir do texto posto quanto a sua construção mediante outros elementos a trazerem o sentido de outras normas previamente postas no sistema, ocorre em quatro planos, ou sistemas, sendo o primeiro plano o da identificação do conteúdo textual a possibilitar a interpretação; o segundo, de atribuição de sentido aos signos encontrados, formando enunciados; o terceiro, de formulação de normas a partir desses enunciados; e o quarto, de integração desses enunciados no sistema, em relações de subordinação e coordenação.
3. Esses quatro planos interpretativos possibilitam visualizar o processo interpretativo e a construção de sentido das normas, o que é fundamental para se perceber como estas são construídas e que a norma tributária não depende de uma tipificação fechada para a compreensão de seu sentido e alcance.
4. Outro elemento concernente à estrutura da norma e fundamental para a visualização da elisão tributária consiste na identificação dos elementos que compõem a regra matriz de incidência tributária, norma tributária geral e abstrata, que contém o núcleo do tributo, estruturando-se no antecedente em três critérios (material, temporal e espacial), e no conseqüente, que reúne os sujeitos da imposição tributária e sua expressão em base quantitativa monetária.
5. Um dos elementos, o temporal, é apontado como característico da elisão tributária, por consistir na delimitação temporal do momento de ocorrência do fato jurídico tributário, o que tenta a elisão evitar, seja pela não-realização da conduta descrita como hipótese de incidência da norma tributária, seja com a realização de ação não prevista no sistema tributário.
6. Entretanto, como visto, tal critério não é suficiente para caracterizar a elisão tributária, sendo sua conjugação necessária com os outros dois elementos, consistentes em um motivo lícito para a conduta e na existência de uma lacuna no sistema, a possibilitar o exercício das condutas elisivas. Em relação ao motivo, verifica-se que apesar da defesa com base na liberdade do cidadão de livre agir e de que o planejamento se justificaria

apenas na economia de impostos, tais condutas devem buscar refletir o motivo real do ato para sua configuração no sistema.

7. A existência de lacuna na lei a possibilitar a elisão também não deve ser vista em sentido absoluto, devendo ser combatidas as formas de planejamento tributário que tenham apenas aparência jurídica lícita, mas conteúdo distinto do albergado pela norma. Destaque-se que aqui não se está a defender a interpretação econômica dos fatos tributários, doutrina alemã de 1919 que propugnava que os atos poderiam ser desconsiderados se seus efeitos econômicos fossem diversos do ato praticado, mas sim observar se a intenção fática do sujeito a realizar a conduta se encontra em consonância com a *intentio juris* descrita na norma tributária.
8. Tais cuidados ao analisar o tema visam distinguir e delimitar a linha tênue existente entre elisão e evasão tributária, excluindo das hipóteses de elisão tributária não apenas os fatos definidos como crimes tributários expressos nas condutas de fraude, sonegação e conluio, mas também algumas distorções, com aparência externa de licitude, relativas às condutas de fraude à lei, simulação e abuso de direito.
9. Nos casos mencionados, verifica-se a intenção dos agentes para praticar elisão de forma abusiva: na fraude à lei tenta-se afastar a incidência de hipótese tributária utilizando-se de norma de cobertura para trazer resultado aparente oposto; na simulação, existe um ato aparente e perfeito a mascarar pacto para a realização de outro ato, correspondente à hipótese de incidência tributária; e no abuso de direito, configura-se o exercício de um direito além dos limites do conteúdo deste. Em todas essas hipóteses tenta-se contornar uma incidência previamente determinada pelo sistema para excluir-se um fato tributável de seu alcance.
10. Sobre a última hipótese, de abuso de direito, vale ainda ressaltar que essa visão possui influência da aplicação da teoria de abuso de direito, existente na França, em que mediante o auxílio de um Conselho Consultivo os atos que dissimulem o conteúdo real de contrato ou convenção podem ser desconsiderados. Outras teorias existem nos diversos ordenamentos para combater a elisão abusiva, como a teoria do propósito negocial, que mediante a interpretação dos fatos desconsidera atos em desconformidade com as intenções do negócio realizado, e a teoria das *step transactions*, que desconsidera os diversos atos realizados se o conteúdo do conjunto for contrário à intenção do negócio.
11. O sistema brasileiro adotou, por sua vez, a solução constante no estabelecimento de uma norma geral antielisiva para evitar a elisão abusiva, falando em dissimulação do

negócio. Tal solução teve sua constitucionalidade questionada, por não trazer a proibição a tipificação fechada das condutas a serem vetadas pelo ordenamento, o que em tese lesionaria o princípio da legalidade.

12. No entanto, apesar de os autores se dividirem entre duas teorias, a teoria clássica, a defender o livre e incondicionado exercício da livre iniciativa e a argumentar que a inexistência de previsão expressa fere o princípio da legalidade; e a teoria moderna, a defender que a interpretação das normas tributárias deve atender aos princípios da capacidade contributiva e da igualdade, relativizando as liberdades previstas no ordenamento, uma análise dos princípios constitucionais demonstra que a norma antielisiva é constitucional e pode ser aplicada aos casos concretos, não prevalecendo a idéia de que as imposições tributárias se encontram previstas em tipos expressos de enumeração taxativa e exaustiva.
13. Essa visão tem como fundamento a análise do conteúdo de alguns direitos de liberdade que fundamentam a elisão tributária, como a legalidade, o livre exercício da atividade econômica e do direito de propriedade, restringidos pelos valores de igualdade e solidariedade social que permeiam o sistema.
14. Como visto, a livre iniciativa encontra-se condicionada pela solidariedade social e pela existência de um dever de pagar tributos, que a todos obriga a contribuir para a manutenção da estrutura do Estado. Por esse prisma, não existe o direito de se esquivar à incidência de norma posta, retirando o fato tributável de seu alcance, sob a justificativa de liberdade e inexistência de obrigação de contribuir. Somente é justificável a exclusão se a matéria objeto da ação não consiste em valor objeto de tributação pelo sistema, sendo enquadráveis as manobras diversas em hipóteses de elisão abusiva condenáveis pelo sistema.
15. O direito de propriedade também não possui o conteúdo absoluto a albergar a justificativa imposta, visto que possui um condicionamento à função social expresso na Carta Magna, que observa o fundamento social de seu exercício para a realização do bem-estar coletivo.
16. A legalidade tributária, prevista em diversos pontos da Constituição, consiste na necessidade de previsão legal à imposição das obrigações tributárias. Entretanto, esse princípio não determina que os tipos tributários devam ser fechados e enumerados taxativamente para o estabelecimento da imposição aos destinatários.
17. O tipo tributário não consiste em tipo fechado, ao contrário do defendido amplamente, mas sim em elementos contidos no texto legal a possibilitarem, mediante processo

interpretativo, a construção do real sentido da norm tributária e seu alcance. Nesse sentido a interpretação do texto normativo consiste em processo fundamental, visto que delimita a norma por meio da utilização não apenas dos tipos, mas também da apreensão de conceitos determinados ou determináveis e de cláusulas existentes no sistema.

18. Destaque-se a respeito que, quando se fala de interpretação, não se está fazendo apologia à realização da analogia em matéria tributária para determinar a imposição tributária a fatos não albergados pela incidência tributária, o que é vedado pelo Código Tributário Nacional, mas sim demonstrando que o processo interpretativo, partindo de uma previsão legal não necessariamente taxativa e enumerativa, pode construir o sentido da norma, alcançando todos os fatos tributáveis a esta relacionados.
19. As lacunas da lei surgem como efeito da inexistência de previsão expressa e enumerativa das hipóteses no corpo legal. Entretanto, pelo princípio do *non liquet*, em que não é cabível ao julgador deixar de apreciar o caso concreto pela ausência de disposição normativa expressa, as lacunas não devem permanecer *ad eternum* à espera de solução para o caso concreto, sendo a interpretação um instrumento de solução de conflitos e aplicação da norma tributária. Dessa forma, não consiste a lacuna em instrumento a ser utilizado como mecanismo de fuga, devendo ser preenchida pelo sistema.
19. Por conceber a interpretação como processo de construção de sentido das normas para aplicação nos casos concretos e que tal construção leva em consideração todos os elementos constantes do sistema, considera-se constitucional a existência de uma norma geral antielisiva a possibilitar a distinção e desconsideração de atos elisivos de conteúdo abusivo, cuja aplicação passa pelo prévio processo interpretativo, efetivando, diante dos fatos existentes no ordenamento, a sua inserção dentro das hipóteses albergadas pela norma tributária.
20. Tal posicionamento coaduna-se com o ideal de igualdade de submissão de todos à imposição tributária, contido na idéia de igualdade disseminada pela Carta Magna, cuja expressão no direito tributário passa pela consideração da capacidade econômica dos indivíduos, expressa por meio do princípio da capacidade contributiva.
21. O princípio da capacidade contributiva, enquanto diretriz a delimitar a capacidade econômica dos destinatários da tributação, possui como limites mínimo e máximo para a imposição das obrigações tributárias o mínimo existencial e a vedação ao confisco. O mínimo existencial consiste naquelas condições mínimas essenciais à sobrevivência

do indivíduo e que não devem ser submetidas à imposição tributária. Já a vedação ao confisco, asseguradora da efetivação do direito de propriedade, proíbe a usurpação indireta do patrimônio do particular pelo estabelecimento de obrigação tributária a consumir o objeto da tributação. Em não ferindo a tributação, esses limites estabelecem uma obrigação impositiva a todos segundo suas capacidades econômicas.

22. Assim como a realização da igualdade na seara tributária passa pela verificação da capacidade econômica dos destinatários, tem esse princípio um conteúdo mais amplo, permitindo a isonomia de todos diante de suas obrigações, devendo os critérios de discrimen estar em consonância com o texto constitucional.
23. Da análise dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva verifica-se que os princípios da legalidade, livre exercício da atividade econômica e propriedade têm caráter absoluto, devendo seu conteúdo ser analisado em conjunto com os comandos de solidariedade social e de outros princípios como a igualdade e capacidade contributiva, para manter uma relação isonômica entre todos os sujeitos submetidos à tributação.
24. Assim, não existe um direito de afastar a tributação pela não-previsão expressa, visto que o sistema é regido por valores contidos em diferentes normas, e estas estipulam, em conjunto, quais os limites à elisão tributária que se coadunam como os valores insertos na Carta Constitucional brasileira.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 11.^a edição. São Paulo: Saraiva, 2005.

APOCALYPSE, Sidney Saraiva. A regra antielisiva. Apenas uma dissimulada intenção. **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104** (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 2001.

ÁVILA, Humberto. Planejamento Tributário. **Revista de Direito Tributário n.º 98 – XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

_____. **Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 4.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Sistema constitucional tributário**, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19/12/2006, 3.^a edição rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

BARCELLOS, Ana Paula de. O mínimo existencial e algumas fundamentações: John Rawls, Michael Walzer e Robert Alexy. In TORRES, Ricardo L (org.) **Legitimação dos Direitos Humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**, 3ª edição, 15.ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**, 3.ª edição. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto, **Teoria do Ordenamento Jurídico**, tradução Cláudio de Cicco e Maria Celeste C. J. Santos. São Paulo: Polis e Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1989.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 21.ª edição. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos jurídicos da incidência**, 5.ª edição, revista e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Curso de Direito Tributário**, 19.ª edição, revista e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASTRO, Aldemário Araújo. **Norma Geral Antielisiva (art. 116, parágrafo único do CTN): Constitucionalidade e outros aspectos relevantes**. Brasília, 28 de dezembro de 2002. Disponível em <<http://www.aldemario.adv.br/nga.pdf>> Acesso em 26 de agosto de 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 8ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Os limites atuais do Planejamento Tributário. **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104** (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 2002.

_____. Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. **Planejamento Fiscal : Teoria e Prática**, 2.º vol (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1998.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**, 2.ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

ECO, Umberto. **O signo**, 5.ª ed.. Lisboa: Editorial Presença, 1997.

EMERIQUE, Lílian Márcia Balmant. **Igualdade e o Mínimo Existencial: um estudo na Constituição de 1988**. Disponível em <<http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/Anais/Lilian%20Marcia%20Balmant%20Emerique.pdf>>. Acesso em 02/05/2007;

FERREIRA, Gecivaldo Vasconcelos. O princípio do não-confisco e a majoração da carga tributária. **Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 652, 21 abr. 2005**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6608>>. Acesso em: 1/5/2007).

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**, 4.ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

GRECO, Marco Aurélio, **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004

GRECO, Marco Aurélio. Constitucionalidade do Parágrafo único do Artigo 116 do CTN. **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104** (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 2002.

GUASTINI, Ricardo. **Teoria e dogmatica delle fonti**, Milão: Dott. A. Giuffrè Editore, 1998.

GUERREIRO, Rutnéa Navarro. Planejamento tributário: os Limites de Licitude e Ilicitude. **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática – 2.º volume** (coordenador Valmir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1998.

GUIBOURG, Ricardo, GHIGLIANI, Alejandro M. e GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al conocimiento científico**. Buenos Aires: EUDEBA.

HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional. **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática**, 2.º vol (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1998.

IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

JÚNIOR, Dirley da Cunha. **Controle Judicial das Omissões do Poder Público**. São Paulo: Saraiva, 2004.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito tributário: teoria geral do tributo**. Barueri, SP: Manole; ES: Marcial Pons, 2007.

LEITE, Geilson Salomão. **Do Imposto Territorial Rural – ITR**. São Paulo: Max Limonad, 1996.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005.

LÔBO, Paulo Luiz Netto. Princípios sociais dos contratos no Código de Defesa do Consumidor e no Novo Código Civil. **Revista do Direito do Consumidor n.º42**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, abr/mai/jun 2002.

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. IPI, ICMS, ISS e Planejamento Fiscal. **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática**, 2.º vol (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1998.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico: plano da existência**, 12.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. **Teoria do Fato Jurídico – Plano da Validade**, 6.ª ed. reform. de acordo com o Novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10/1/2002). São Paulo: Saraiva, 2004.

NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos** Disponível em

<http://www.agu.gov.br/publicacoes/artigos/05042002JoseCasaltaAfaceocultadireitos_01.pdf.>
> Acesso em 18/02/2007

_____. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário – Teoria e prática perante o Imposto de Renda. In **Planejamento Fiscal – Teoria e Prática**, 2.º vol. (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1998.

_____. A Elisão fiscal ante a Lei Complementar 104. **O Planejamento tributário e a Lei Complementar 104** (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 2001,.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado – Parte Geral - Tomo I**, 4.ª ed. São Paulo: RT, 1983.

_____; Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado – Parte Geral - Tomo IV**, Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

QUEIROZ, Mary Elbe. A elisão e a evasão fiscal: o planejamento tributário e a desconsideração de atos, negócios e personalidade jurídica. **Desconsideração da Personalidade Jurídica em matéria tributária** (coords. Heleno Taveira Torres e Mary Elbe Queiroz). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão tributária**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2003.

ROBLES, Gregório. **El derecho como texto**. Madrid: Civitas, 1998.

RODRIGUES, Sílvio. **Direito Civil – Dos contratos e das declarações unilaterais da vontade**, 30.ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

ROLIM, João Dácio. Do Planejamento Tributário como Direito ou Dever do Contribuinte – seus Contornos Jurídicos Gerais e Específicos. **Planejamento Fiscal : Teoria e Prática**, 2.º vol (coord. Valdir de Oliveira Rocha). São Paulo: Dialética, 1998.

_____. **Normas Antielisivas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Elisão e evasão fiscal**, 2.ª edição. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1977.

SARLET, Ingo W. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**, 7.ª ed, rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SARMENTO, George. Pontes de Miranda e a Teoria dos Direitos Fundamentais. In **Revista do Mestrado em Direito – Universidade Federal de Alagoas**, ano I, n.º 01, Jan/Dez 2005.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 23.ª edição rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e Regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais n.º 1**, 2003.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes** (trad. Pedro M. Herrera Molina. Madri: Marcial Pons, 2002.

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

TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado – autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. **Revista eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n.º5, fev/mar/abr 2006. Disponível na Internet <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em 26 de março de 2008.

_____. A Cidadania Multidimensional na Era dos Direitos. In TORRES, Ricardo L (org.) **Teoria dos Direitos Fundamentais**, 2.ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

_____. Ricardo Lobo. O mínimo existencial, os direitos sociais e a reserva do possível. In **Diálogos constitucionais Brasil/Portugal** - Antonio José Avelãs Nunes, Jacinto Nelson de Miranda Coutinho (orgs.). Rio de Janeiro: Renovar.

ULKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário** (tradução de Marco Aurélio Greco). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, EDUC, 1976.

VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**, 2.ª edição. Coimbra: Editora Almedina, 2001.