A ELISÃO TRIBUTÁRIA E UMA BREVE ANÁLISE DA (IN) CONSTITUCIONALIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN: DOS PRINCÍPIOS JURÍDICOS ÀS INTERPRETAÇÕES POSSÍVEIS.

Gabriela Casaril

Monografia apresentada ao Curso de Direito, do Centro Universitário Univates, como exigência parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Ben-Hur Rodrigues Rava

Lajeado, novembro de 2009

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

DEDICATÓRIA

Dedico esta monografia a minha mãe, Analice Boneti Casaril, que foi quem acompanhou de perto todas as fases deste estudo, deixando muitas vezes de lado seus afazeres para me apoiar, acalmar e incentivar sem impor condição alguma.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

AGRADECIMENTOS

Agradeço, de forma muito especial, à minha família que me incentivou incondicionalmente durante a realização deste trabalho, possibilitando a conclusão desta fase da minha vida acadêmica.

Ao meu namorado, que se mostrou compreensivo na ausência e me apoiou em todos os momentos.

Agradeço também, a todos os meus amigos, os quais me ajudaram com palavras de carinho e incentivo, se fazendo presentes nos momentos de cansaço e de angústias, propiciando ocasiões de distração e alegria.

Ainda, agradeço ao meu orientador, professor Ben-Hur Rodrigues Rava pela confiança e assistência na confecção deste trabalho.

Por fim, a todos os meus professores e colegas que me ajudaram a percorrer a Academia, sempre focada no aprendizado, buscando o aprimoramento dos conhecimentos, mas com boa dose de bom humor.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

RESUMO

Esta monografia observa o fenômeno da elisão da incidência tributária sob o enfoque da interpretação valorativa do Direito Tributário, analisando a (in)constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela LC 104/2001. O estudo inicia pela análise da relação entre os princípios normativos e as correntes interpretativas ligadas à incidência tributária, reconhecendo uma ambivalência principiológica no tocante à possibilidade do contribuinte em potencial utilizar-se de métodos elisivos do nascimento da obrigação tributária, com a finalidade de não pagar tributos ou diminuir seu dever fiscal. Passa a identificar os conceitos fundamentais da elisão tributária, por muitos denominada também de planejamento tributário elisivo ou, simplesmente, planejamento tributário, verificando que somente pode ser praticada antes da constituição de todos os elementos do tipo tributário, caso contrário, se estaria diante da evasão fiscal, competindo ao Fisco buscar o tributo devido, bem como analisa os modelos estrangeiros limitadores da elisão tributária e como o ordenamento jurídico pátrio vem lidando com a possibilidade de não contribuição fiscal por parte do cidadão que se utiliza de atos e negócios jurídicos com a finalidade de elidir a incidência tributária. Além disso, identifica condutas que, mesmo praticadas antes do nascimento da obrigação tributária, podem não revelar a elisão da incidência. Ainda, condiciona a vedação ao fenômeno elisivo à interpretação da natureza do art. 116, parágrafo único do CTN, o qual não detém eficácia plena por falta de disposição do procedimento de desconsideração em lei ordinária e discussão sobre sua constitucionalidade. Por fim, aprecia a possibilidade de desconsideração por parte do Fisco de atos ou negócios jurídicos, desde que a busca pela incidência não seja calcada na integração analógica e conhece a interpretação jurisprudencial dedicada à elisão tributária. Como método utiliza o indutivo sob o modo de abordagem de pesquisa qualitativa na modalidade descritiva, uma vez que se observa como deve ocorrer o fenômeno da incidência tributária, sua relação com a elisão e com o parágrafo único do art. 116 do CTN, chegando-se a conclusão. O procedimento técnico adotado apóia-se em fontes bibliográficas, como normas legislativas, doutrina especializada, artigos extraídos de revistas e sites jurídicos, além de decisões administrativas e judiciais, de forma a fundamentar a compreensão atual relativa à possibilidade de elisão da incidência tributária.

PALAVRAS-CHAVE: Elisão tributária. Incidência. Obrigação tributária. Interpretação valorativa. Abuso de direito. Fraude à lei. Dissimulação. Art. 116, parágrafo único, CTN.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art.	Artigo
CC	Código Civil – Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002
CC/1916	Código Civil de 1916 – Lei nº 3.071 de 1º de janeiro de 1916
CF/1988	Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de out. de 1988
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentações ou Transmissões de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira
CSLL	Contribuição Social sobre Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966
DL	Decreto-Lei
DRJ	Delegacia da Receita Federal de Julgamento
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
INSS	Instituto Nacional da Seguridade Social
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial Territorial Urbano
IRPJ	Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica

ITBI	Imposto sobre a transmissão onerosa *inter vivos* de bens imóveis
ITCD	Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos
ITR	Imposto Territorial Rural
LICC	Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro - Decreto-Lei nº 4.657 de 04 de setembro de 1942
PIS/COFINS	Contribuições para os Programas de Integração Social e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
STF	Superior Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF4	Tribunal Regional Federal da 4ª região

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 9

2 PRINCÍPIOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS COMO INSTRUMENTO INTERPRETATIVO DA ELISÃO TRIBUTÁRIA 14

2.1 A importância dos princípios jurídicos tributários como instrumento de interpretação jurídica da incidência 15

2.2 Conflitos normativos e a proporcionalidade como fator de integração no caso de colisão de princípios: Técnica de ponderação 21

2.3 A análise dos princípios jurídicos diretamente relacionados à elisão fiscal 33

2.4 A interpretação valorativa do Direito Tributário em matéria de elisão tributária..... 46

3 O TRATAMENTO JURÍDICO DA ELISÃO TRIBUTÁRIA: DA ESTRUTURA À DINÂMICA DA INCIDÊNCIA..... 58

3.1 Conceito, conteúdo e finalidade da elisão tributária 59

3.2 Os modelos antielisivos no direito comparado..... 76

3.3 O modelo legislativo da elisão tributária no direito brasileiro e sua evoluçã 82

3.4 As condutas antielisivas e efeitos jurídicos pretendidos: Legalidade ou ilegalidade? 86

4 A ELISÃO TRIBUTÁRIA E SEU ALCANCE INTERPRETATIVO: DA INTENÇÃO LEGISLATIVA À APLICAÇÃO JUDICIAL 103

4.1 A natureza do parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela LC nº 104 de 10 de janeiro de 2001 104

4.2 A atual ineficácia do possível obstáculo imposto à elisão tributária: A interpretação judicial do alcance do parágrafo único do art. 116, CTN 118

4.3 A compreensão judicial da elisão tributária: Algumas (possíveis) soluções de interpretação jurisprudencial 129

5 CONCLUSÃO 144

REFERÊNCIAS 152

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

1 INTRODUÇÃO

O Estado Democrático de Direito brasileiro firmou-se com a promulgação da Constituição Cidadã de 1988. Esta é marcada pela garantia de diversos direitos sociais e individuais. Seu foco é a concretização dos direitos humanos através da transformação da realidade, cabendo ao Estado coordenar o desenvolvimento social e econômico da sociedade, reduzindo as desigualdades e promovendo a justiça fiscal.

Esta perspectiva impõe ao Estado que, cada vez mais, efetive a prestação aos direitos fundamentais sociais, proporcionando um serviço público eficaz e de qualidade e, calcado na ideia de solidariedade, reparta riqueza e prime pelo desenvolvimento humano. A concretização destes objetivos constitucionais depende da tributação eficiente, que arrecade recursos para cumprir com os projetos de desenvolvimento. Porém, o Constituinte de 1986 impôs diversas limitações ao poder de tributar, concedendo ao contribuinte garantias como a legalidade, tipicidade, anterioridade, vedação ao confisco, além da discriminação das competências tributárias, com o federalismo presente na arrecadação e distribuição da receita fiscal, de modo a privilegiar os direitos individuais à liberdade e à propriedade.

Contudo, se está presenciando uma crise na efetividade dos ditames constitucionais prestacionais. Em especial, no tocante à tributação, tem-se que, só

no ano de 2008, segundo dados divulgados pela Receita Federal[1], a arrecadação de tributos atingiu 35,8% do Produto Interno Bruto (PIB) com uma alta de 1,08 ponto porcentual em relação à carga de 2007, havendo a previsão de que, neste ano (2009) o brasileiro, diante de estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de planejamento Tributário (IBPT)[2], terá de trabalhar 147 dias exclusivamente para financiar as atividades do Estado. Significa dizer que quase 05 (cinco) meses trabalhados no ano são destinados ao pagamento de tributos. Assim, a carga tributária brasileira é semelhante à de países desenvolvidos como o Canadá.

Em contrapartida, a contraprestação que o Estado deve ao contribuinte é insatisfatória, salvo raras exceções. A saúde pública é precária, o ensino e segurança deixam muito a desejar e o Estado não proporciona condições de uma vida qualificada pela dignidade aos cidadãos. Num mercado capitalista baseado na livre concorrência, a necessidade de reduzir custos é imprescindível para que se obtenha lucro, mesmo assim, o Estado impõe um ônus fiscal elevado às empresas, projetando um custo grande para a sobrevivência da mesma.

Nesta conjuntura de busca pela redução da incumbência do pagamento de tributos, o tema deste trabalho, ou seja, a elisão tributária torna-se um instrumento cada vez mais utilizado pelo contribuinte em potencial, sendo compreendido por ele como um direito de legítima defesa à tributação sobre o mínimo existencial.

Nesta senda, o tema desperta a atenção dos operadores do Direito, em especial do Direito Tributário, não só pela discussão filosófico-principiológica que se revela como raiz da análise e os diversos posicionamentos vislumbrados sobre a interpretação da hipótese de incidência tributária, mas pela procura, cada vez mais presente na prática das relações privadas, por meios elisivos da tributação.

Deste modo, uma problemática reside na investigação da influência da teoria valorativa ligada aos princípios da solidariedade, capacidade contributiva, legalidade

---

[1] Receita Federal: Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2008.pdf>. Acesso em 26 out. 2009.

[2] Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário: Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13709&PHPSESSID=1fb2c18f1253e7d7d591cdcdc37bf4d7>. Acesso em: 26 out. de 2009.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

e autonomia privada, quando relacionados à interpretação da incidência tributária e sua elisão. Outra questiona se o planejamento fiscal elisivo, mesmo calcado na liberdade de escolha de tipos, formas e causas dos atos e negócios jurídicos, é vedado pelo art. 116, parágrafo único do CTN.

Assim, o presente trabalho terá como objetivo geral identificar, sob a perspectiva dos princípios norteadores do Direito Tributário, se a busca pela elisão fiscal encontra limitações interpretativas no tocante a escolha da forma, tipo e/ou causa negocial.

Inicialmente abordará a relação entre os princípios normativos e as correntes interpretativas ligadas à incidência tributária, reconhecendo que o Direito Tributário é marcado pelo conflito entre os interesses do Estado, que detém o poder de tributar, e as limitações em favor do contribuinte. Sendo a Carta Política de 1988 abundante na imposição de deveres ao Estado, tanto na tutela de garantias à sociedade como de garantias ao indivíduo, também demonstrará que o intérprete jurídico deve guiar-se pela tentativa de equilibrar interesses conflitantes na busca pelo bem-comum e unicidade do ordenamento jurídico, fazendo o uso da técnica de ponderação calcada na proporcionalidade. Ainda, o primeiro capítulo analisará as correntes principiológicas ligadas às possibilidades ou limitações do planejamento tributário elisivo, analisando o fenômeno da elisão da incidência da norma tributária sob o enfoque da teoria valorativa do Direito Tributário.

No segundo capítulo, intitulado de “O tratamento jurídico da elisão tributária: da estrutura à dinâmica da incidência”, se fará um estudo dos conceitos fundamentais da elisão tributária, por muitos denominada também de planejamento tributário elisivo ou, simplesmente, planejamento tributário, verificando que o meio utilizado para elidir a tributação, necessariamente deve ser diverso do fato gerador previsto na regra-matriz de incidência tributária e anterior ao nascimento da obrigação tributária, sob a perspectiva de se estar diante da evasão fiscal, a qual não afasta o dever de pagar o tributo. Também, por oportuno, considerará o tratamento legal dispensado pelo direito estrangeiro e como o ordenamento jurídico pátrio vem lidando com a possibilidade de não contribuição fiscal por parte do cidadão que se utiliza de atos e negócios jurídicos com a finalidade de elidir a incidência tributária. Além disso, identificará condutas que, mesmo praticadas antes

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

do nascimento da obrigação tributária, podem não revelar a elisão da incidência, as quais são denominadas de condutas antielisivas.

O terceiro capítulo se destinará a identificação da natureza do parágrafo único do art. 116 do CTN acrescentado pela LC nº 104/2001. O estudo tentará compreender se esta norma veda completamente a elisão tributária e buscará as perspectivas para o alcance interpretativo daquele dispositivo de lei. Discorrer-se-á sobre a falta de eficácia plena do mesmo diante da carência de disposição do procedimento de desconsideração em lei ordinária e sobre a tramitação da ADIN nº 2246, que questiona a constitucionalidade daquela norma, além de avaliar, através do exame de decisões jurisprudenciais, a possibilidade de desconsideração por parte do Fisco de atos ou negócios jurídicos, desde que a busca pela incidência tributária não seja calcada na integração analógica.

A justificativa principal para a escolha do tema encontra-se no fomento da discussão acadêmica sobre a evolução da interpretação do Direito Tributário, em especial pelos desafios impostos ao intérprete com a consolidação do Estado Democrático de Direito desde a promulgação da Carta Magna de 1988. A Lei Maior delimitou em minúcias o Sistema Tributário Nacional, criando grande divergência doutrinária e jurisprudencial quanto à possibilidade do contribuinte em potencial utilizar-se da liberdade de causa, formas e tipos negociais para elidir a incidência tributária.

Ademais, tramita, sem movimentação desde 2004, a ADIN nº 2446 com pleito de reconhecimento da inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 116 no Código Tributário Nacional perante o STF, o que deixa os contribuintes inseguros sobre uma possível vedação à elisão não abusiva. Poucos são os que se arriscam a abordar o tema, havendo insuficiente produção doutrinária sobre o assunto. A somar-se a isto, a primeira tentativa de regulamentação do procedimento de desconsideração presente na MP nº 66 de 2002 não foi transformada em lei, além de haver um Projeto de Lei em tramitação desde 2007 sob o nº 536, que nada revela sobre a natureza daquela norma.

Utilizar-se-á o método indutivo sob o modo de abordagem de pesquisa qualitativa na modalidade descritiva, uma vez que se partirá do estudo da

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

interpretação valorativa do Direito Tributário ligada à forma de compreensão do fenômeno da incidência tributária relacionando-o ao instituto da elisão, buscando-se concluir se o planejamento tributário elisivo pode ser vedado ou não de acordo a técnica da ponderação de princípios e sua relação com a natureza do parágrafo único do art. 116 do CTN. Assim, se observará que a incidência tributária deve ser buscada através da análise da verdadeira causa negocial para os atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, sendo o planejamento tributário elisivo permitido, mas sofre limitações.

O procedimento técnico apoia-se em fontes bibliográficas, como normas legislativas, doutrina especializada, artigos extraídos de revistas e sites jurídicos, além de decisões administrativas e judiciais extraídas das Delegacias da Receita Federal, Conselho de Contribuintes, Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e Superior Tribunal Federal, de forma a fundamentar a compreensão atual relativa à possibilidade de elisão da incidência tributária.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

2 PRINCÍPIOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS COMO INSTRUMENTO INTERPRETATIVO DA ELISÃO TRIBUTÁRIA

Este capítulo analisará a elisão fiscal à luz dos princípios jurídicos tributários e sua natureza jurídica, contextualizando a função dos mesmos dentro do ordenamento jurídico brasileiro na atualidade, a fim de evidenciar que o planejamento tributário elisivo está diretamente ligado à interpretação da hipótese de incidência tributária e à consequente subsunção do fato à norma.

A interpretação dos princípios relacionados à elisão fiscal demonstra tanto a permissão quanto a limitação da possibilidade do cidadão eleger tipos e formas negociais diversas daquelas previstas nas hipóteses de incidência de tributos para praticar seus negócios jurídicos, desviando-se do dever de contribuir com a mantença do Estado. Assim, diante da ambivalência principiológica relevada pela técnica interpretativa, a ponderação de princípios se mostra como um meio de manter a unicidade do ordenamento jurídico, sendo necessário compreender-se os critérios de integração levados em conta por esta abordagem.

A jurisprudência dos valores se desvenda como a mais adequada ao sistema constitucional lançado pelo constituinte e cristalizada na Carta Constitucional de 1988, sendo que a interpretação valorativa no tocante à prática elisiva deve necessariamente privilegiar os fins sociais da norma, dando-lhe a maior eficácia possível com a consequente menor restrição dos direitos e garantias individuais.

2.1 A importância dos princípios jurídicos tributários como instrumento de interpretação jurídica da incidência

Para se compreender a importância dos princípios dentro do sistema jurídico brasileiro atual, torna-se necessário discorrer, inicialmente, sobre os aspectos teóricos que conduzem à dinâmica de sua dogmática.

Na evolução do pensamento jurídico, as escolas jusnaturalistas, positivistas e pós-positivistas contribuíram para a evolução do pensamento jurídico relacionado à normatividade dos princípios.

Sabe-se que o movimento jusnaturalista pregava a existência de um direito natural pertencente ao homem pela sua própria condição humana. Para a Escola de Direito natural havia uma série de garantias, advindas das necessidades do indivíduo de se desenvolver, de gerir-se na vida em sociedade, como o direito à liberdade e à propriedade, as quais necessariamente deveriam ser reconhecidas pelo Estado-sociedade, independentemente de se encontrarem escritas em leis positivas. Entretanto, as garantias individuais muitas vezes se encontravam limitadas, os princípios em que se fundavam detinham baixa normatividade, levando ao seu não reconhecimento.

Com o advento do Estado liberal aliado à ideia de afirmação dos direitos individuais, teve início o constitucionalismo moderno e o movimento de codificação do Direito em pleno século XVIII. Tal codificação abriu as portas para o movimento positivista que compreendia o Direito como ciência, de forma que este deveria ser analisado com neutralidade valorativa. Neste sentido, a norma é tida como o único instrumento capaz de trazer imparcialidade ao intérprete, de modo que os direitos do indivíduo perante o Estado deveriam estar descritos na lei para serem reconhecidos. Neste período, o intérprete limitava-se a subsumir o fato à norma, a qual, segundo Barroso (2001), era interpretada literalmente, cabendo ao legislador a total descrição dos fatos. Entretanto, o afastamento do Direito de qualquer valoração ética, proporcionou, um “[...] disfarce para autoritarismos de matizes variados.” (Barroso, 2001, texto digital), como, por exemplo, as perversidades em nome da lei vislumbradas nos movimentos fascista e nazista na Europa.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Diante da insustentabilidade desse quadro, a partir da segunda metade do século XX, surge o movimento pós-positivista, o qual reconhece a necessidade de reintrodução do pensamento ético no ordenamento jurídico. A compreensão é de que a liberdade apreciativa do intérprete deve ser ampliada, como forma de possibilitar que os valores presentes na sociedade sejam trazidos ao sistema jurídico.

A solução encontrada pelo legislador foi incorporar nas Constituições, as quais já se revelavam como a lei maior do Estado, uma série direitos fundamentais[3] interpretados como princípios jurídicos. Com essa medida, os princípios são conduzidos ao centro do sistema, conquistando o *status* de norma e revelando-se de grande importância na relação entre o Estado e o cidadão, uma vez que o intérprete pode encontrar meios para obstar eventuais abusos de poder.

Contudo, a atividade interpretativa que antes limitava-se a buscar na lei a descrição do fato, começa a ter que lidar com a nova hermenêutica ditada pelos princípios jurídicos.

No Brasil, foi a Constituinte de 1986 que incluiu no texto constitucional diversos princípios fundamentais do Estado, além de uma série de direitos e garantias fundamentais individuais com *status* de cláusulas pétreas (art. 60, § 4º da CF/1988). Tais princípios passaram a ter uma finalidade não meramente formal, mas ganharam efetividade substancial sobre as demais normas. Conforme Barroso e Barcellos (2003), as Constituições anteriores eram estruturadas como meras ordenações de programas de ação, convocações ao legislador ordinário e aos poderes públicos, as quais se deixavam "[...] inflacionar por promessas de atuação e pretensos direitos que jamais se consumaram na prática" (Barroso e Barcellos, 2003, texto digital).

[3] Para Sarlet (2001) a eficácia dos direitos fundamentais está fortemente amparada na vinculação imposta aos poderes públicos, criadores e aplicadores do Direito, entre outros, de realizarem a aplicação imediata dos mesmos, conforme as disposições do § 1º, do art. 5º, da CF/1988. Bem como, tal característica dos direitos fundamentais, reunido a sua imutabilidade, já que ao legislador originário é vedado tolher tais garantias, somente sendo possível abolir-se algum direito e garantia individual através de uma nova assembléia constituinte, fazem com que os direitos fundamentais se tornem a base principiológica da interpretação de todo o ordenamento jurídico nacional.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Outrossim, ao mesmo tempo em que a Lei Maior de 1988 disciplinou limitações à atuação estatal, impôs ao Estado, representante da sociedade, obrigações denominadas doutrinariamente de direitos fundamentais sociais prestacionais, ou seja, ao acolher-se direitos sociais no texto constitucional, imputou ao poder público o dever de promover a redução das desigualdades sociais, econômicas e culturais, tornando-se um objetivo da coletividade.

Contudo, a força normativa dos princípios faz com que estes tenham que conviver com as regras, exigindo uma remodelação do sistema jurídico que, conforme Canotilho (2003), passa a ser um sistema aberto, balanceado através de normas divididas em regras e princípios. Segundo ele, para que o sistema se mantenha em harmonia, ambos os tipos normativos são válidos, hígidos e prevalecem às demais normas, havendo dependência recíproca entre eles, já que os princípios possibilitam a discussão valorativa dos anseios da sociedade, enquanto as regras amarram tais preceitos, de modo a trazer segurança ao sistema legal constitucional.

No mesmo sentido, Barroso (2001) afirma que diante do princípio da unidade da Constituição, ambas as categorias (princípios e regras) encontram-se em igualdade dentro do sistema jurídico, mas desempenham funções distintas dentro do ordenamento.

Nesta perspectiva, Canotilho (2003) baseado nos ensinamentos de Esser, diferencia qualitativamente as espécies do gênero norma, pelo que impõe aos princípios uma função normogenética fundamentante, ou seja, servem como fundamento às regras jurídicas, sendo estas utilizadas para a concretização dos mesmos.

Conforme Carrazza (2003, p. 31) o termo ‘princípio’ traduz a ideia de começo, origem, base, sendo o ponto de partida e o fundamento (causa) de um processo qualquer. Também, leciona esse autor que “[...] em qualquer ciência, *princípio* é começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo”.

Pode-se, também, definir princípio como sendo:

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

> [...] mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico (MELLO apud LEAL, 1999, p. 157-158).

Consoante os ensinamento de Ávila (2008), tem-se que:

> *Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção* (ÁVILA, 2008, p. 78-9, grifo conforme original).

Assim, os princípios, por condicionarem a atividade do intérprete servindo de guia ao mesmo na busca pela coordenação e efetivação, tanto do exercício dos direitos individuais como dos direitos sociais, os quais podem conflitar, acabam auxiliando o julgador na sua tarefa de julgar com justiça. Ensina Barroso (2001) que o intérprete "[...] deve pautar-se pela identificação do princípio maior que rege o tema apreciado, descendo do mais genérico ao mais específico, até chegar à formulação da regra concreta que vai reger a espécie" [4] (Barroso, 2001, p. 20).

Deste modo, várias disciplinas jurídicas recebem inovadora leitura à luz do novo texto constitucional. O Direito Tributário também começa a ser reinterpretado, com vistas a identificar e dar efetividade tanto aos direitos de defesa (liberdades individuais) como aos direitos sociais prestacionais[5].

---

[4] No mesmo sentido Carrazza (2003, p. 34) ensina que "O jurista ao examinar o direito, deve considerar as ideias que mais se aproximam da universalidade dos princípios maiores; com isto, formará proposições e terá verdades menos gerais. Em seguida, tomará as ideias que mais se aproximam, por sua universalidade, das descobertas que acabou de fazer, concebendo novas proposições e continuando, desta maneira, sempre sem deixar de aplicar os primeiros princípios a cada proposição que descobrir. Descerá, então, pouco a pouco, dos princípios gerais às normas jurídicas mais particulares, caminhando, na medida do possível, do conhecido para o desconhecido".

[5] Para Canotilho (2003, p. 383) as normas de direitos fundamentais podem se fundamentar tanto em uma garantia de direito subjetivo para o indivíduo, quanto um direito fundamental objetivo para a coletividade (interesse público) impondo deveres ao Estado. Pelo que, assevera que os direitos fundamentais cumprem uma dupla função como direitos de defesa dos cidadãos: "[...] (1) constituem, num plano jurídico-objectivo, normas de competência negativa para os poderes públicos, proibindo fundamentalmente as ingerências destes na esfera jurídica individual; (2) implicam, num plano jurídico-subjectivo, o poder de exercer positivamente direitos fundamentais (liberdade positiva) e de exigir omissões dos poderes públicos, de forma a evitar agressões lesivas por parte dos mesmos (liberdade negativa)".

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

A norma já não mais revela um direito estático, mas atribui ao julgador a possibilidade de ponderar os interesses postos sob análise, de maneira a privilegiar, dentro do possível, a justiça.

Neste sentido, Bonavides (2006) ensina:

> A importância vital que os princípios assumem para os ordenamentos jurídicos se torna cada vez mais evidente, sobretudo se lhes examinarmos a função e presença no corpo das Constituições contemporâneas, onde aparecem como os pontos axiológicos de mais alto destaque e prestígio com que fundamentar na Hermenêutica dos tribunais a legitimidade dos preceitos da ordem constitucional (BONAVIDES, 2006, p. 289).

Também, segundo Carrazza (2003, p 35) "[...] nenhuma interpretação poderá ser havida por boa (e, portanto, por jurídica) se, direta ou indiretamente, vier a afrontar um princípio jurídico-constitucional".

Deste modo, os princípios jurídicos tributários influenciam diretamente o modo como será interpretada a hipótese de incidência tributária, revelando qual a forma de análise que deverá ser dispensada pelo intérprete na busca de seu elemento material qualitativo, ou seja, como o fato gerador do tributo será compreendido para subsumir-se à norma.

Ávila (2008), por sua vez, critica a superioridade atribuída aos princípios sobre as regras como forma de aumentar a valorização dada pelo intérprete à norma, pois menciona que esta acabou por enfraquecer a sua eficácia, afirmando que:

> [...] a doutrina redireciona a aplicação do ordenamento para os princípios, mas, ao fazê-lo sem indicar critérios minimamente objetiváveis para sua aplicação, aumenta a injustiça por meio da intensificação do decisionismo; com a intenção de difundir uma aplicação progressista e efetiva do ordenamento jurídico, a doutrina qualifica aquelas normas julgadas mais importantes como princípios, mas, ao fazê-lo com a indicação de que os princípios demandam aplicação intensamente subjetiva ou flexibilizadora em função de razões contrárias, lança bases para o que o próprio conservadorismo seja legitimado [...] (ÁVILA, 2008, p. 91).

Reservada qualquer interpretação voltada ao retorno das ideias positivistas, a crítica do autor ganha forças na medida em que expõe diretrizes para a análise dos

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

princípios[6], como forma de obstaculizar o uso arbitrário desses. Esta última afirmação justifica-se na seguinte passagem:

> Já se ouviu, em certa ocasião, um juiz afirmar que determinado advogado utilizou a seguinte tese: 'Regras decorrem de princípios. A regra que estabelece que o prazo para apelar é de 15 dias, está concretizando o princípio do duplo grau de jurisdição e da própria efetividade da tutela jurisdicional. Num conflito entre o princípio da efetividade da tutela jurisdicional e o princípio da celeridade processual, é certo que a justiça deva prevalecer. Logo, num juízo de ponderação entre princípios, o juiz haveria de aceitar o protocolo da apelação mesmo fora do prazo, até porque o juiz não iria ler mesmo a petição no dia do protocolo'!!! Não raras vezes viu-se a tentativa de se relativizar a regra de exigência da contratação pública mediante licitação através de ponderação com o princípio da eficiência. Assim como já se viu todo e qualquer interesse da Administração Pública, mesmo os mais mesquinhos, serem entronizados ao se transformarem no mágico princípio da supremacia do interesse público sobre o privado e, assim, sempre poderem 'ponderar' e 'relativizar' o exercício de direitos fundamentais dos cidadãos (BARCELLOS apud SCHIER, 2005a, texto digital).

Assim, tanto o aplicador do direito detentor da função de interpretá-lo, como qualquer outro intérprete da norma, além de fazer uso dos métodos hermenêuticos clássicos, necessita construir seu julgamento com imparcialidade, atentando para o verdadeiro valor revelado pelo princípio, sob pena de buscar amparo a seus interesses e de não desvendar o verdadeiro significado da norma.

Neste sentido, com apego à igualdade substancial e capacidade contributiva, poder-se-ia lançar vozes pela busca da capacidade econômica do contribuinte, de modo a fazer-se a seguinte construção interpretativa:

> [...] se uma empresa mantiver uma edificação para abrigar sua linha de produção industrial de calçados, o intérprete poderia sustentar que, a cada par de sandálias que a empresa vendesse, seria devido o imposto de transmissão imobiliária, pois, *economicamente*, todos sabem que, no preço

[6] Ávila (2008) ensina que o intérprete deve: a) procurar o fim específico ditado por determinado princípio, através da leitura dos dispositivos constitucionais relacionados ao objeto sob análise, relacionando-os com os princípios fundamentais (1º ao 4º, CF/88), bem como, com a normas constitucionais capazes de restringir a aplicação do princípio que dispõe sobre o fim específico eleito; b) pesquisar (na jurisprudência) casos paradigmáticos que possam dar início ao processo de esclarecimento das condições que compõe o estado ideal das coisas a ser buscado pelas condutas necessárias a realização do fim específico; c) examinar, dentre os casos diversos, mas paradigmáticos, as similaridades capazes de possibilitar a constituição de grupos de casos que giram em torno da solução valorativa de um mesmo problema; d) criteriosamente, delimitar os bens jurídicos que compõe o estado ideal das coisas, definindo fundamentadamente, também para outros casos, quais são as condutas necessárias à realização do princípio e o porquê de sua adoção, e; e) pesquisar-se novamente (jurisprudência), partindo-se do estado das coisas e os comportamentos necessários a promoção do bem jurídico até chegar ao princípio (expresso ou não) que se revelou como objeto de análise.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

> do produto vendido, está incluída parcela correspondente ao custo da edificação (encargo de depreciação), de modo que, ao longo da vida útil da construção fabril, esta seria *economicamente* vendida pelo industrial (AMARO, 2008, p. 227, grifo conforme o original).

Ou ainda, poder-se-ia utilizar o princípio da liberdade para justificar a recusa de pagar tributo e descumprir com o 'pacto social' quando vislumbrada a má aplicação do dinheiro público. A alegação residiria na afirmação de que as normas jurídicas, em especial a hipótese de incidência, não poderiam ser cogentes por ferirem a liberdade do cidadão de bem dispor de seus bens e finanças.

Casos de construções interpretativas isoladas como estas são comuns no Direito Tributário, porém é notável que os princípios constitucionais não amparem tais conclusões, uma vez que sua análise deve ser feita em conjunto com os demais valores jurídicos e em caso destes se conflitarem com aqueles, proceder-se a ponderação entre eles. Há uma verdadeira aplicação teleológica do sentido da tributação em consonância com os interesses maiores da coletividade social, sem quebrar a harmonia sistemática do ordenamento jurídico.

Logo, os princípios ganham destaque e superioridade inegável com relação à hermenêutica jurídica, uma vez que amparam a finalidade maior da ciência do Direito que é a busca pela justiça. Justiça essa que direcionará o intérprete na escolha da melhor processo interpretativo no momento da captação dos fatos geradores do tributo.

2.2 Conflitos normativos e a proporcionalidade como fator de integração no caso de colisão de princípios: Técnica de ponderação

Continuando a abordagem com relação à função interpretativa dos princípios, é necessário compreender que, em tendo os princípios adquirido força normativa, estes necessitam ser interpretados assim como as regras. Ocorre, porém, que diante do seu elevado grau de abstração, sua interpretação é variável, sendo necessária grande dedicação interpretativa por parte dos operadores jurídicos, em especial do aplicador do direito.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Deste modo, quando é evidenciado determinado valor jurídico, o intérprete se vê diante de uma variedade de métodos interpretativos, sendo eles a técnica de interpretação gramatical, lógica, histórica e teleológica, sempre de forma a buscar a unicidade do ordenamento jurídico. Através da interpretação sistemática busca-se interpretar objetivamente o significado do texto constitucional como um todo, ou seja, “[...] a vontade autônoma da lei” (Barroso, 2003, p. 145).

Para se extrair essência e finalidade daqueles axiomas introduzidos no ordenamento jurídico, a interpretação teleológica revelada, segundo Barroso (2003) por estudiosos como Ihering, se faz de extrema relevância para a interpretação constitucional pós-moderna, já que é através desta que a norma será adaptada à realidade da sociedade em que foi introduzida.

Esse método de interpretação vem disposto no art. 5º do DL nº 4.657 de 1942 (LICC), o qual exige que o aplicador da norma atenda a seus fins sociais e ao bem comum. Para Barroso (2003), a interpretação calcada na finalidade social da norma torna-se viável justamente pela força normativa dos princípios, que representam valores em conceitos indeterminados e elásticos, sendo através de uma interpretação evolutiva que o juiz encontrará a possibilidade de reforma informal do texto constitucional, dentro de limitações bem marcadas como a intangibilidade dos princípios fundamentais, buscando adaptar a norma a sua realidade social.

Igualmente, para tornar mais simplificada a interpretação dos princípios constitucionais, a doutrina lançou outros princípios conhecidos por instrumentais ou, conforme Ávila (2008), por postulados normativos ou normas de segundo grau (metanormas), que auxiliam a interpretação destes, norteando o intérprete.

Barroso e Barcelos (2003) expõem que tais princípios de interpretação constitucional não se encontram expressos no texto constitucional, já que instrumentalizam a própria interpretação dos valores constitucionais. Dentre os lecionados por esses doutrinadores destacam-se o princípio da supremacia da Constituição, da unidade desta, a interpretação das normas infraconstitucionais conforme a Constituição, além do princípio da efetividade das normas constitucionais na realidade social e o princípio da razoabilidade ou proporcionalidade.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Ávila (2008) explica que a denominação correta a ser utilizada para tais critérios interpretativos seria metanormas, já que determinados preceitos variam de classe, ora se apresentando como postulados, ora como princípios e, às vezes, como meras regras jurídicas. O doutrinador cita o exemplo da igualdade que pode se apresentar como postulado, princípio e como regra a depender da relevância descoberta pelo hermeneuta[7].

O estudioso ainda alude que, ao se utilizar a expressão princípio, que nomina as normas de primeiro grau (princípios e regras), haverá imediata confusão deste com as normas de segundo grau, as quais instrumentalizam a interpretação daquelas. Assevera que, ao utilizar-se a expressão princípios, tanto em relação às normas de primeiro e segundo graus, estar-se-ia confundindo "[...] o objeto de aplicação com o critério de aplicação", ou seja, "[...] quem define a proporcionalidade como princípio, confunde a balança com os objetos que ela pesa" (Ávila, 2008, p. 139).

Em suma, conforme Ávila (2008) os postulados são normas que orientam a aplicação das outras normas, funcionando de modo diferente das regras e dos princípios, porque são dirigidos ao intérprete e ao aplicador do Direito para a compreensão daqueles.

Por exemplo, através do postulado da unidade hierárquico-normativa da Constituição, tem-se inexistir "[...] hierarquia entre normas da Constituição, cabendo ao intérprete a busca da harmonização possível, *in concreto*, entre comandos que tutelam valores ou interesses que se contraponham[8]" (Barroso e Barcellos 2003, texto digital, p.32, grifo conforme o original).

Esta ideia de coexistência entre os princípios é confirmada em Canotilho (2003, p. 1108) quando afirma que diante da abertura do sistema constitucional

---

[7] Conforma Ávila (2008, p. 150) a igualdade quando se referir à proibição de tratamento discriminatório é uma regra, já quando fizer referência a uma igualdade como fim a ser promovido configurar-se-á um princípio, de modo que, se configurará um postulado se estruturar a aplicação do Direito "[...] em função de elementos (critério de diferenciação e finalidade da distinção) e da relação entre eles (congruência do critério em razão do fim)".

[8] Do mesmo modo, Ávila (2008) refere que quando da aplicação do Direito, é necessário solucionar-se as possíveis antinomias, as quais surgirem ocasionalmente diante de cada caso, perante um problema concreto, bem como decorrem de conflitos externos ao ordenamento jurídico, conflitos os quais qualifica de contingentes, concretos e externos.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

ocorrerão momentos de tensão ou antagonismo entre eles, devendo ser "[...] objecto de ponderação e concordância prática, consoante o seu 'peso' e as circunstâncias do caso".

Assim, os postulados poderão orientar o intérprete facilitando sua busca pelo alcance das diversas normas presentes no ordenamento jurídico, em especial, as normas constitucionais que se sobreporão quando da aplicação do critério hierárquico de solução de antinomias aparentes.

Neste diapasão, Lobo Torres (2000) opina que, com relação ao sistema tributário, a Constituição brasileira é conflituosa ao apresentar:

> [...] sérias antinomias de valores e princípios, como as que ocorrem entre segurança e justiça, entre capacidade contributiva e desenvolvimento econômico. Problema que se coloca há muitos anos e que se sintetiza na 'teoria do bolo': devemos primeiro deixar o País crescer, para depois dividir o bolo da riqueza, ou, pelo contrário, vamos desde logo fazer a justiça, aplicando princípios de capacidade contributiva e da redistribuição de renda, para depois pensar em desenvolvimento econômico? (LOBO TORRES, 2000, p. 43).

Para ele, além das formas institucionalizadas de controle da constitucionalidade, como a ação direta de inconstitucionalidade, a qual a partir de 1988 ganhou relevância para a defesa dos direitos fundamentais, há também meios informais de resistência às antinomias valorativas e à injustiça fiscal, citando como exemplo a sonegação fiscal ou a economia informal, demonstrando que a primeira "[...] surge às vezes como reação ao excessivo rigor das incidências tributárias e à própria falta de legitimidade da ordem fiscal" (Lobo Torres, 2000, p.44). Conclui que tais contradições, quando insuperáveis acarretam sua correção através de revoluções e revoltas fiscais.

O doutrinador também menciona que, quando a contradição entre princípios é aparente, o intérprete poderá fazer uso da técnica da ponderação, derivada da teoria da interpretação, sendo que:

> [...] em determinadas situações, um princípio apresenta peso menor que o de outro que se ajusta melhor ao caso, sem daí se poder concluir pela superioridade de qualquer deles (conforme Larenz, Karl). Os princípios constitucionais vivem em equilíbrio e na permanente busca da harmonia (LOBO TORRES, 2000, p. 45-46).

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Deste modo, se o intérprete constatar a existência de colisões entre os fins (dever ser) ditados pelos princípios, a técnica de ponderação poderá lhe ser útil, pois se apresenta como forma de harmonização entre eles.

Encontra-se, no específico caso da elisão fiscal, nos dizeres de Ávila (2006), uma ambivalência principiológica, já que, como se verá ao longo deste estudo, existem duas correntes de princípios que levam: i) tanto à compreensão de que a legalidade em matéria tributária aliada à autonomia negocial permitiriam ao cidadão eleger tipos e formas negociais diversas das previstas nas hipóteses de incidência de tributos, para assim praticar suas atividades econômicas sem contribuir devidamente com o fisco, ii) quanto ao entendimento de a solidariedade social e dignidade da pessoa humana se expressarem pela busca da capacidade contributiva do cidadão e, no momento que alguém se utilizasse de liberdades presentes no direito privado para elidir o pagamento do tributo, o sistema estaria permitindo uma disparidade entre os cidadãos-contribuintes, gerando desigualdades.

Para os doutrinadores que pregam a utilização da técnica ponderativa como Ávila (2008), o postulado que dita ser a Constituição uma unidade hierárquico-normativa devido a sua amplitude, acaba se revelando pouco útil para a aplicação epistemológica do Direito, já que a ponderação pode recair tanto sobre princípios, quanto sobre bens jurídicos, valores, fins e interesses, configurando um postulado inespecífico. Afirma que, com relação ao Direito Tributário, a ponderação pode ser exemplificada na busca de harmonização “[...] entre a carga tributária e os serviços públicos que o Estado coloca à disposição da sociedade” (Ávila, 2008, p. 161).

Assim, salienta que a argumentação que leva à escolha de um princípio em detrimento de outros, normalmente para a decisão no caso concreto, necessita de critérios mais objetivos, sob pena de se tornar muito abstrato o relacionamento entre os diversos elementos, sendo necessária a indicação de como deve ser traçado esse sopesamento, através da utilização de postulados específicos como a igualdade, proporcionalidade e razoabilidade.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Com relação à proporcionalidade, Ávila (2008) enfatiza ser possível confirmarem-se três exames para se deduzir que determinada norma seja proporcional, sobrepondo-se, quando analisado determinado problema jurídico:

> [...] o da adequação (o meio promove o fim?), o da necessidade (dentre os meios disponíveis e igualmente adequados para promover o fim, não há outro meio menos restritivo do(s) direito(s) fundamentais afetados?) e o da proporcionalidade em sentido estrito (as vantagens trazidas pela promoção do fim correspondem às desvantagens provocadas pela adoção do meio?) (ÁVILA, 2008, p. 161-162).

Ainda contrapõe que, com relação às restrições aos direitos fundamentais, a proporcionalidade em sentido estrito estabeleceria a comparação entre a importância da realização do fim e a intensidade da restrição. “A pergunta que deve ser formulada é a seguinte: O grau de importância da promoção do fim justifica o grau de restrição causada aos direitos fundamentais?” (Ávila, 2008, p. 173).

Do mesmo modo, o doutrinador alude que da junção dos postulados da proporcionalidade com o da proibição de excesso, surge a exigência de que para haver a restrição de um direito fundamental, a finalidade buscada pelo interesse público deve corresponder à pouca restrição daquele em contrapartida ao grande alcance da finalidade, pois seria desproporcional ferir direitos tão importantes na busca de pouca efetividade das finalidades públicas.

Já Barroso e Barcelos (2003) elucidam que a proporcionalidade e a razoabilidade se fundem, servindo como meio de proteção aos direitos fundamentais e ao interesse público, uma vez que permitem o controle da discricionariedade dos atos do Poder Público e funcionam como forma de medida a ser utilizada na interpretação de uma norma no caso concreto, para a melhor realização do fim constitucional nela embutido ou decorrente do sistema.

Também, mencionam que:

> O princípio da razoabilidade permite ao Judiciário invalidar atos legislativos ou administrativos quando: a) não haja adequação entre o fim perseguido e o instrumento empregado (adequação); b) a medida não seja exigível ou necessária, havendo meio alternativo menos gravoso para chegar ao mesmo resultado (necessidade/vedação do excesso); c) não haja proporcionalidade em sentido estrito, ou seja, o que se perde com a medida é de maior relevo do que aquilo que se ganha (proporcionalidade em sentido estrito) (BARROSO e BARCELOS, 2003, texto digital).

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Outrossim, Ávila (2008) disciplina haver distinção entre os postulados específicos da razoabilidade e da proporcionalidade, esclarecendo que o exame concreto a ser feito quando há colisão entre dois princípios com base numa relação de meio e fim (proporcionalidade) não é o mesmo que se faz quando ocorre uma incompatibilidade entre uma regra geral e um caso excepcional (razoabilidade). Para ele as justificações para a escolha do intérprete são diferentes, podendo ser utilizadas em conjunto ou separadamente, situação em que se corre o risco de encontrar resultados diversos.

No mesmo sentido, Pimenta (2004, p. 303) refere não haver confusão entre proporcionalidade e razoabilidade, afirmando que "[...] a diferenciação pode se dar por meio dos seguintes critérios: a motivação na aplicação dos princípios, a adequação meio-fim e a função".

Em suma, a colaboração trazida por tais doutrinadores é de que além da razoabilidade se apresentar como diretriz de equidade, também é empregada na exigência de vinculação das normas jurídicas com o mundo ao qual fazem referência, "[...] seja reclamando a existência de um suporte fático empírico e adequado a qualquer ato jurídico, seja demandando uma relação congruente entre a medida adotada e o fim que ela pretende atingir" (Ávila, 2008, p. 152). A razoabilidade pode exigir uma relação de equivalência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona, ou seja, correspondendo-se entre si. Como exemplifica Ávila (2008): a pena deve ser equivalente ao ato delituoso.

Assim, a "[...] norma jurídica deverá, a um só tempo, ser apta para os fins a que se destina, ser menos gravosa possível para que se logrem tais fins, e causar benefícios superiores às desvantagens que proporciona" (Sarmento, 2001, p. 58).

Deste modo, se o intérprete optar por seguir a técnica ponderativa de interpretação, orientar-se-á pela busca do fim que mais se coadune com a realidade social a que a norma está inserida, sendo a teoria da argumentação calcada nos critérios de proporcionalidade entre meios e fins e de razoável relação entre critério e medida, que o levará a uma apropriada ponderação de princípios perante o caso concreto.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Os princípios gerais do Direito também se dedicam à interpretação valorativa, não de apenas um ramo do Direito, mas estipulam fins legais a serem seguidos pela ordem jurídica num todo diante do postulado da unidade hierárquico-normativa da Constituição.

No tocante ao Direito Tributário, há na Lei nº 5.172, de 25-10-1966 (CTN), um capítulo exclusivamente dedicado à interpretação e integração da legislação tributária. Em seu art. 108, mais especificamente nos incisos II e III, encontra-se disposto que, em caso de lacuna, a legislação tributária deve ser integrada com a utilização de princípios gerais do Direito Tributário e sucessivamente pelos princípios gerais de Direito Público.

Para Lobo Torres (2000) a tentativa de hierarquizar os princípios gerais do Direito Tributário e os princípios gerais de Direito Público é inconsequente, uma vez que ambos emanam dos princípios gerais do Direito.

Segundo Bonavides[9] (2006, p. 294), os princípios gerais do Direito confundem-se com os princípios constitucionais, detendo plena eficácia normativa, fazendo "[...] a congruência, o equilíbrio e a essencialidade de um sistema jurídico legítimo".

Já para Barroso e Barcellos (2003) os princípios gerais podem ser entendidos como espécie de princípios constitucionais materiais. Para eles, os princípios gerais são desdobramentos dos princípios fundamentais - aqueles que representam a estruturação do Estado, os objetivos indicados à República, suas relações internacionais -, na medida em que, limitam o poder Estatal, resguardando direitos individuais e se irradiam por toda a ordem jurídica. Explicam os autores que "A maior parte dos princípios gerais concentram-se no art. 5º da Constituição, dedicado aos direitos e deveres individuais e coletivos [...]" (Barroso e Barcellos, 2003, p. 35).

[9] Conforme o doutrinador "[...] desde a constitucionalização dos princípios, fundamento de toda a revolução *principal*, os princípios constitucionais outra coisa não representam senão os princípios gerais de Direito, ao darem estes o passo decisivo de sua peregrinação normativa, que, inaugurada nos Códigos, acaba nas Constituições" (Bonavides, 2006, p. 291). Também, segundo ele "[...] os princípios gerais, elevados à categoria de princípios constitucionais, desatam, por inteiro, o nó problemático da eficácia dos chamados princípios *supralegais*, terminologia que tende a cair em desuso [...] salvo na linguagem jusnaturalista" (Bonavides, 2006, p. 293).

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Ao mesmo tempo em que Ferraz Jr. (2003, p. 247) defende que "[...] os princípios gerais do direito constituem reminiscência do direito natural como fonte", Grau (2001) destaca seu caráter normativo e sua positivação, reconhecendo inclusive a normatividade jurídica de princípios gerais do Direito não expressos nos dispositivos legais, diante de sua existência no interior de determinado ordenamento e não fora dele como no direito natural, sendo descoberto pelo intérprete, uma vez que lá se encontram em estado de latência. Deste modo, cita como exemplo o princípio da liberdade contratual, o qual, mesmo não enunciado como princípio constitucionalmente positivado, é direito positivo dos contratos, desempenhando a função de princípio geral do direito privado, consoante o art. 4º da LICC.

Assim, acredita-se que a interpretação das hipóteses de incidência tributária deve se amparar na interpretação valorativa, bem como se deve interpretar o parágrafo único do art. 116, CTN com amparo nos princípios gerais do direito, não havendo uma interpretação isolada das normas relativas à tributação.

Deste modo, o princípio da primazia do interesse público sobre o particular, mesmo não tendo disposição legal expressa, é decorrência lógica do Estado Democrático de Direito, onde a primazia da coletividade sobrevém ao interesse particular.[10]

Tal pressuposto é reconhecido por grande parte da doutrina brasileira[11] como princípio geral de Direito Público, tendo assim notável relação com o Direito Tributário, diante de dois motivos basilares. O primeiro decorre da interpretação sistêmica de valores a qual se destina todo o sistema jurídico, inclusive o tributário. O segundo, pois o CTN, em seu art. 108, inciso III combinado com o art. 107 do mesmo diploma legal, incumbe à autoridade competente utilizar para a aplicação da legislação tributária e para sua interpretação, os princípios gerais de Direito Público.

---

[10] Ávila (2001) questiona tal axioma, defendendo que a supremacia do interesse público sobre o particular não se trata de uma norma-princípio *prima facie* segundo a teoria geral do Direito, mas sim, mera regra abstrata de preferência no caso de haver colisão de interesses, ou seja, sempre prevalecerá o interesse público em detrimento do privado, mas como mera regra, havendo exceções, como no caso das limitações constitucionais ao poder de tributar, as quais por serem direitos fundamentais dos cidadãos-contribuintes, consistem em interesses privados que também fazem parte do interesse público.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

No tocante ao planejamento de tributos, ganha relevo o estudo deste preceito jurídico, diante da necessária compreensão de seu objeto, ou seja, qual a real finalidade disposta em tal princípio, bem como seu alcance perante a elisão fiscal.

Mello (2008) define o interesse público como sendo "[...] o interesse resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem" (p.61, grifo conforme original). Acrescenta que, embora o mesmo não se confunda com a somatória dos interesses individuais, é vinculado aos interesses de cada uma das partes que compõe o interesse do todo, além de afirmar não ser possível a discordância entre determinado interesse público e o interesse de cada um dos membros da sociedade, havendo uma inseparável relação entre o interesse público e os interesses dos indivíduos enquanto partícipes da Sociedade.

O interesse público é doutrinariamente dividido em interesse primário e interesse secundário:

> O interesse público *primário* é a razão de ser do Estado e sintetiza-se nos fins que cabe a ele promover: justiça, segurança e bem estar social. Estes são os interesses de toda a sociedade. O interesse público *secundário* é o da pessoa jurídica de direito público que seja parte em uma determinada relação jurídica- quer se trate da União, do Estado-membro, do Município ou das suas autarquias. Em ampla medida, pode ser identificado como o interesse do erário, que é o de maximizar a arrecadação e minimizar as despesas (BARROSO, 2005. p. xiii, grifo conforme o original).

Segundo lição de Mello (2008), o Estado só poderá atuar em defesa de seus interesses individuais, ou seja, interesses públicos secundários, se estes não se confrontarem com os interesses públicos primários, trazendo à baila o exemplo ditado por Renato Alessi, pelo qual "[...] o Estado poderia ter interesse em tributar desmesuradamente os administrados, que assim enriqueceria o Erário, conquanto empobrecesse a Sociedade [...]" (p. 66). Porém, Mello (2008) segue esclarecendo que, neste caso, o Estado estaria agindo contra o Direito, já que "[...] a concreta individualização dos *diversos interesses qualificáveis como públicos* só pode ser encontrada no próprio Direito Positivo" (p. 67, grifo conforme o original), de forma

[11] Encontram-se entre os defensores da qualidade de princípio atrelada à supremacia do interesse público sobre o privado, os publicistas Celso Antônio de Mello (2008), Hely Lopes Meirelles (2001) e Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2005).

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

que a função administrativa se baseia no dever de satisfazer finalidades legalmente impostas, em prol do interesse do povo.

Aquelas finalidades somente são alcançadas através dos poderes conferidos ao Estado como o privilégio e a supremacia concedidos ao encarregado de zelar pelo interesse público. Mello (2008) esclarece que tais prerrogativas inerentes à supremacia do interesse público sobre o interesse privado só podem ser utilizadas legitimamente para o alcance de interesses públicos primários e não para satisfazer exclusivamente conveniências do aparelho estatal ou dos agentes governamentais.

Diversamente, a doutrina publicista vem se movimentando de maneira a questionar a superioridade atribuída ao interesse público. Por exemplo, Ávila (2001) repensa a superioridade do proveito público sobre o particular, afirmando que, diante do confronto entre princípios para a solução de um caso concreto, se a supremacia do público sempre superar o privado, deixa-se de lado o postulado normativo da proporcionalidade, permitindo um desequilíbrio no ordenamento jurídico, o qual "[...] regula justamente uma relação de tensão ('*Spannungsverhälynis*') entre o interesse público e o particular, bem exemplificada pela repartição de competência nos vários níveis estatais e pelo contraponto da instituição de direitos fundamentais [...]" (Albrecht *apud* Ávila, 2001, texto digital), além de concluir que os interesses privados constituem uma parte do interesse público, não podendo ser descritos separada ou contrariamente a eles.

Do mesmo modo, Sarmento (2005) revela a necessidade de analisar-se tal princípio com olhos focados também para a nova ordem jurídica constitucional, atentando-se para os prejuízos que tal princípio pode acarretar na tutela dos direitos fundamentais, impondo-se com a seguinte crítica:

> Parece-nos que o princípio em discussão baseia-se numa compreensão equivocada da relação entre pessoa humana e Estado, francamente incompatível com o *leitmovit* do Estado Democrático de Direito, de que as pessoas não existem para servir aos poderes públicos ou à sociedade política, mas, ao contrário, estes é que se justificam como meios para a proteção e promoção dos direitos humanos (SARMENTO, 2005, p. 27, grifo conforme o original).

Também, relativamente ao conceito de interesse público, Sarmento (2005) dispõe que este vem passando por uma crise diante da fragmentação e pluralismo

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

encontrado nas sociedades contemporâneas, não sendo possível a identificação do que seja o bem comum ou a vontade da sociedade. De modo a estar-se no eminente perigo da ressurreição das ‘razões de Estado’, vindo a obstaculizar as garantias fundamentais dos cidadãos.

Barroso (2005) expõe que o interesse público primário também se realiza quando o beneficiário for uma única pessoa privada, como nos casos da promoção da educação primária de uma criança ou a garantia da integridade física de um detento, cabendo a defesa de tais direitos pelo Estado, mesmo contra a vontade expressa de seus titulares imediatos, diante da indisponibilidade dos direitos fundamentais, garantidos pelo Estado Democrático de Direito e insculpidos na lei suprema (CF/1988).

Schier (2005b, p. 228), do mesmo modo, acrescenta que “[...] os direitos fundamentais privados devem integrar a própria noção do que seja interesse público e este somente se legitima na medida em que nele estejam presentes aqueles”.

Afirma Barroso (2005) que o maior problema enfrentado na atualidade não reside exclusivamente na supremacia de um interesse público primário sobre um interesse privado, mas no confronto entre um interesse público primário consubstanciado numa meta coletiva e aquele que se realiza mediante a garantia de um direito fundamental, segundo ele a ponderação deve pautar-se na dignidade da pessoa humana[12] e na razão pública, porque “Para que um direito fundamental seja restringido, em favor da realização de uma meta coletiva, esta deve corresponder aos valores políticos fundamentais que a Constituição consagra [...]” (Barroso, 2005, p. xvi).

No que toca ao exercício do planejamento de tributos, num primeiro momento é possível encontrar-se um conflito entre um interesse público consubstanciado em uma meta coletiva e o interesse público com fulcro em direitos fundamentais do contribuinte.

[12] No tocante ao princípio da dignidade humana, Barosso (2005) refere que para Kant, o mesmo se expressa na máxima de que cada indivíduo deve ser tratado como fim em si mesmo, como forma de evitar que o ser humano seja reduzido à condição de meio para a realização de metas coletivas ou de outras metas individuais, já que se deve respeitar a dignidade humana de uma só pessoa, como compreendem os publicistas comprometidos com o Estado de direito.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

2.3 A análise dos princípios jurídicos diretamente relacionados à elisão fiscal

Quanto aos interesses públicos primários reconhecidos como meta coletiva, é possível identificar a solidariedade social, a qual é um fim insculpido na Constituição Federal (art. 3º, I, *in fine*) a ser buscado num Estado Democrático, tornando-se um objetivo fundamental da sociedade. Esta também vem disposta no art. 170, *caput*, do mesmo diploma legal, relacionado como diretriz a ser seguida, inclusive pela ordem econômica.

Esse primado se revela na busca pela igualdade material, de maneira a dar aplicação imediata aos direitos fundamentais prestacionais, sendo ultrapassada qualquer afirmação que o rebaixe a mera norma programática.

Pereira (2001b) revela que, embora tenha encontrado explicitamente o caráter de solidariedade somente nos artigos 194 e 195 da CF/1988, os quais tratam das contribuições sociais que visam o financiamento da seguridade social, todas as espécies de hipóteses de incidência, sejam vinculadas ou não (imposto) à atividade estatal, se submetem ao princípio da solidariedade social, onde "[...] a destinação do tributo é necessariamente pública (abastecer o Estado com recursos)" (Pereira, 2001b, p. 171). Porém, a conclusão de que a solidariedade se expressa apenas no dever de pagar tributos é simplista.

Já Machado (2006, p. 67) vai além, ao referir que o tributo também é instrumento útil para uma política de redistribuição de renda, porém, diz que esta deve ocorrer essencialmente através do gasto público, deixando em segundo plano a ideia de solidariedade horizontal[13] entre os diversos grupos sociais.

Greco (2006) alude que a solidariedade social encontra-se insculpida em vários planos distintos na tributação, ou seja, como fundamento da tributação, expressando o reconhecimento do caráter instrumental do Estado. Afirma que a tributação existe como forma de atingir os valores e objetivos constitucionalmente

[13] Buffon (2009) amparado nos ensinamentos de Nabais elucida que a concepção atual de solidariedade comporta o entendimento de que ao cidadão há o direito de exigir do Estado o cumprimento dos deveres constitucionalmente estabelecidos, denominada de solidariedade paterna ou vertical, bem como a este é imputado o dever mútuo de solidariedade entre os componentes da sociedade civil, que é denominada de solidariedade fraterna ou horizontal.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

considerados fundamentais para a sociedade. Ainda, no plano dos parâmetros de interpretação da lei tributária, tem-se que a solidariedade social, como norma programática de eficácia positiva, “[...] aponta a direção a seguir na produção legislativa e na interpretação que vier a ser dada ao produto legislativo” (Greco, 2006, texto digital).

Deste modo, a solidariedade social se expressa no dever do Estado em cumprir com os direitos fundamentais prestacionais e imputar obrigações ao indivíduo (pessoa física ou jurídica) por viver em sociedade, como forma de exercitar sua cidadania, ajudando o Estado a cumprir com suas finalidades constitucionalmente instituídas. Por isso, ao cidadão não compete entender a tributação como fator de enriquecimento do Estado, mas como forma de redistribuição de riqueza.

Buffon (2009) compreende que a solidariedade social alicerça o entendimento de que o pagamento de tributos é dever fundamental do cidadão, afirmando que o Estado fiscal social é financiado basicamente pelos tributos não-vinculados (impostos e contribuições sociais), devendo haver “[...] um ônus mais significativo para aqueles cidadãos com maior capacidade econômica, especialmente pela via da progressividade de alíquotas” (p. 98), de maneira a se obterem os recursos necessários à concretização dos direitos fundamentais sociais.

Também esclarece que tais direitos, além de constituírem uma exigência para o exercício das liberdades individuais, revelam uma garantia de igualdade substancial, pois ao Estado não compete apenas tratar a todos com isonomia, mas também que “[...] desenvolva ações - políticas públicas – no sentido de que as desigualdades econômicas e sociais, que produzem essas diferenças, sejam combatidas, minimizadas e eliminadas” (Buffon, 2009, p. 260), de modo a privilegiar o princípio da dignidade da pessoa humana.

Neste sentido, é possível compreender-se que a realização de negócios jurídicos entre os particulares, com a intenção de pagar menos tributos ou não pagar, confrontaria tal finalidade, já que compete ao Estado intervencionista promover a justiça social, tributando aqueles que se mostrem autossuficientes para garantir aos hipossuficientes o cumprimento dos direitos fundamentais (sociais)

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

prestacionais como educação, saúde, moradia, alimentação, entre outros, de modo a concretizar o princípio da dignidade da pessoa humana através da justiça distributiva.

Dentro desta perspectiva, disposta no art. 145, § 1º da CF/1988, tem-se a capacidade contributiva, a qual foi reintroduzida no sistema sendo eleita pelo Constituinte de 1986 como um princípio geral no tocante à tributação, começando a ser interpretada sob essa nova visão constitucional embasada na solidariedade.

Percebe-se, nos dizeres de Buffon (2009, p. 180), que este começa a ser reconhecido como "[...] um poderoso instrumento para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, na qual as desigualdades sociais sejam reduzidas, e a pobreza e a marginalização erradicadas ou minimizadas".

Para o doutrinador a dignidade da pessoa humana somente é alcançada quando a carga tributária for suportada proporcionalmente à efetiva capacidade contributiva do cidadão, revelando-se como norte da tributação, ou seja, "[...] o ônus tributário será tanto maior, quanto maior for a capacidade de arcar com tal ônus e, ao contrário, será menor, ou até mesmo inexistente, quanto menor – ou nula[14] – for tal capacidade" (Buffon, 2009, p. 264).

Neste diapasão, o professor ensina que a concretização dos ditames constitucionais relativos ao novo modelo de Estado, em especial no sistema tributário expressado pelo princípio da capacidade contributiva, se revela na progressividade tributária[15], a qual é operada "[...] pela imposição de alíquotas tanto maiores quanto maior a base de cálculo do tributo, isto é, a grandeza econômica representativa do fato gerador" (Buffon, 2009, p. 186).

---

[14] De grande valia os ensinamentos do professor Buffon (2009) com relação à condição de garantia ao mínimo existencial revelada pelo princípio da capacidade contributiva. Nesses termos conclui: "Não se pode falar em dignidade da pessoa humana, se não for garantido o denominado 'mínimo existencial'. Para tanto, de um lado, o Estado deverá dar a máxima eficácia aos direitos fundamentais; de outro, é-lhe defeso exigir tributos que possam atingir aquele mínimo essencial a uma existência digna" (Buffon, 2009, p. 264, grifo conforme o original).

[15] No mesmo sentido Carrazza (2003) ensina que a justiça fiscal somente será atingida com a progressividade de alíquotas, referindo: "Em suma, salvo as exceções que a própria Lei Maior alberga, os impostos com alíquota fixa são inconstitucionais, por ofensa ao princípio da capacidade contributiva, que exige que cada contribuinte seja tributado de acordo com suas manifestações objetivas de riqueza" (Carrazza, 2003, p. 79).

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Ainda elucida que a progressividade fiscal decorrente da busca pela capacidade econômica do sujeito passivo não se limita apenas aos impostos pessoais, mas também pode ser aplicada aos impostos relacionados ao direito de propriedade (impostos reais) [16] e aos tributos indiretos através da aplicação de alíquotas seletivas (Ex.: IPI art. 153, § 3º, I, CF/1988). A limitação ao signo 'imposto' contido no §1º do art. 145 da CF/1988 é insuficiente para afastar o princípio da capacidade contributiva das demais espécies tributárias. Também este encontra relevância quando a capacidade econômica se revelar inexistente ou se manifestar de forma insuficiente, já que reza ser impossível a tributação sobre o mínimo existencial.

Assim, é evidente a relação do princípio da capacidade contributiva com o princípio da igualdade, sendo aquele desdobramento deste, o que se encontra expressamente disposto no *caput* do art. 5º da CF/1988. Mais especificamente ao Direito Tributário, o princípio da igualdade vem disposto no art. 150, II, da CF/1988, que vedou aos entes tributantes o estabelecimento de tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação de equivalência. Deste modo, encontra-se literalmente disposta no texto legal a observância da isonomia formal ou igualdade horizontal.

A igualdade substancial também denominada de igualdade material ou igualdade vertical não se encontra na literalidade do texto constitucional, mas, como demonstra Buffon (2009), pela devida interpretação do §1º do art. 145 da CF/1988 (capacidade contributiva) juntamente com a busca por justiça fiscal, que a mesma é aceita como princípio constitucional.

Deste modo, é possível afirmar que a capacidade contributiva desempenha uma dupla função de isonomia, uma formal e outra material. Neste sentido:

[16] Neste diapasão, Alexandrino e Paulo (2009) aludem que o princípio da capacidade contributiva tem aplicabilidade especial nos impostos pessoais (Ex.: Imposto de Renda) destacando duas técnicas que possibilitam graduá-los conforme a capacidade econômica do contribuinte, sendo elas: as deduções fiscais e a progressividade das alíquotas em função da base de cálculo. Porém, referem que tal princípio orienta também os impostos reais de forma que o STF entende que estes devem ser proporcionais – limitando-se a alíquota fixa e base de cálculo variável – exceto se houver autorização constitucional expressa para a aplicação da progressividade fiscal aos impostos reais, como no caso das disposições previstas nos arts. 153, §4º, I e 182, §4º, II, ambos da CF/1988.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

> Pois bem, o princípio da igualdade de tributação, assente no princípio da capacidade contributiva, diz-nos que as pessoas são tributadas em conformidade com a respectiva capacidade contributiva, o que significa, de uma lado, que ficarão excluídos do campo de incidência dos impostos, aquelas pessoas que não disponham dessa capacidade e, de outro lado, que face a detentores de capacidade contributiva, os contribuintes com a mesma capacidade pagarão os mesmos impostos (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferentes capacidades pagarão diferentes impostos, seja em termos qualitativos, seja em termos quantitativos (igualdade vertical) (CASALTA NABAIS apud BUFFON, 2009, p. 177).

Porém, alguns doutrinadores resistem a essa nova concepção de igualdade material apresentada ao princípio da capacidade contributiva, afirmando que, com relação ao planejamento tributário elisivo, este se encontra limitado à mera igualdade formal.

Amaral (2004) alude que o princípio da capacidade tributária assume duas funções dentro do subsistema constitucional, sendo que exige manifestação de riqueza para que seja instituído tributo, bem como obriga o legislador a tomar essa manifestação como parâmetro à tributação, vindo a afirmar que a capacidade contributiva se manifesta objetivamente na “[...] simples realização de fatos signos presuntivos de riqueza, os quais, uma vez postos no antecedente de norma tributária e confirmados pela base de cálculo, serão suficientes para desencadear a relação jurídica tributária [...]” (Amaral, 2004, p. 54).

Deste modo, o estudioso destaca que tal princípio advém de um critério jurídico e não econômico, pois se fosse um critério econômico calcado na capacidade contributiva material “[...] decorrente das características efetivas do próprio contribuinte (saúde financeira, econômica, etc.)” (Amaral, 2004, p. 54), o cumprimento da obrigação tributária se demonstraria inviável diante da complexidade hodierna da sociedade, tornando-se um empecilho à tributação. Bastaria elencar a situação de penúria das empresas que se justificaria o não recolhimento de tributos ou como no seguinte exemplo: um mendicante, ao herdar uma mansão em área nobre do município, poderia alegar sua (in)capacidade contributiva material de modo a exonerar-se do pagamento do IPTU, sob a alegação de que teria que vender o bem herdado diante da falta de outras condições financeiras para recolher o imposto devido.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Assim, o doutrinador conclui, através dos ensinamentos de Victor Uckmar, ser utópica a implantação de um sistema calcado na capacidade contributiva absoluta, sendo que o princípio da capacidade contributiva apenas "[...] possibilita ao sistema cobrar o mesmo tributo de pessoas que não estão materialmente na mesma situação, muito embora realizem formalmente semelhante fato presuntivo de riqueza" (Amaral, 2004, p. 55).

Também em Nabais *apud* Tôrres (2003, p 128) se afirma que a capacidade contributiva não se justifica como sendo o princípio do estado social, mas se revela apenas como o "[...] pressuposto e o critério da tributação [...]" baseado no princípio da igualdade entre os contribuintes, não se prestando assim, como forma de eficiência administrativa na busca de uma justiça distributiva entre os contribuintes, com o fim de atender as despesas majoradas diante da intervenção do Estado na ordem econômica e social.

No mesmo sentido, Rentzsch (2003) reconhece eficácia ao princípio da capacidade contributiva, porém limitada a direcionar o legislador na busca de fatos demonstrativos de riqueza para a constituição das hipóteses de incidência, negando a possibilidade de o intérprete buscar qualquer manifestação de capacidade contributiva.

Em seguimento, Carvalho (2007), ao discorrer sobre a segurança jurídica em matéria tributária, questiona a busca por uma capacidade contributiva material, afirmando:

> Outro tanto se diga a respeito do princípio da capacidade econômica ou da capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária. Por mais que a Ciência do Direito Tributário, principalmente a da Europa continental, tenha se esforçado para descrever o perfil desse primado, buscando limites e teorizando sobre possíveis demarcações práticas, nada de objetivo se realizou, permanecendo o quadro de incertezas que é, era e sempre foi. Sabe-se, quando muito, que o fato jurídico do tributo há de ser presuntivo de riqueza econômica, mesmo porque os números da pretensão impositiva hão de sair de avaliação que ele próprio ofereça. Porém, daí a pretender critérios intersubjetivos válidos, constantes e satisfatórios, para dosar a carga tributária, vai uma distância realmente grande. Em parcelas homogenias do universo de contribuintes ou de bens e situações que sejam tomadas como referência básica para a tributação, de fato o princípio se apresenta não só útil e imprescindível, como de fácil manipulação (CARVALHO, 2007, texto digital).

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Entretanto, mesmo que os argumentos lançados revelem preocupação com a difícil e conturbada tarefa do Fisco em buscar a real capacidade econômico-financeira do contribuinte, não se pode afastar a procura pela igualdade material a fim de se obter justiça fiscal. A redução das desigualdades sociais só é viável através da tributação. Tal meta permeia o interesse público, nascendo junto com a CF/1988. Desamparado assim, diante da unicidade constitucional e interpretação valorativa do direito tributário, o não reconhecimento da busca pela igualdade substancial em matéria tributária.[17]

Destarte, o princípio da capacidade contributiva, ao servir de amparo na busca da redução das desigualdades econômicas e sociais, ganha um cunho de interpretação teleológica, sendo que, na visão solidarística, tal princípio, como explica Reis (2003), impõe um dever aos contribuintes de custear os gastos públicos na medida de sua riqueza. Ou seja, o custeio das atividades prestadas pelo Estado, deve ser financiado por todos e de acordo com a capacidade contributiva demonstrada por cada cidadão.

Tal faceta é expressa pela progressividade fiscal e intributabilidade do mínimo existencial, bem como esse direito a contribuir-se de acordo com a efetiva capacidade econômica traz ao intérprete a compreensão de que a elisão tributária deve ser repelida, já que no momento que o contribuinte se utiliza da sua autonomia privada para elidir o pagamento do tributo, este remeteria seu dever de contribuição com a mantença do Estado para os demais cidadãos, gerado desigualdades.

Greco (2008) dispõe que o preceito de capacidade contributiva impõe limitações à elisão fiscal quando vislumbradas condutas calcadas no abuso de direito, gerando um desatendimento ao primado de solidariedade social.

> Entendem estes que, com a fuga de alguns sujeitos do mecanismo ordinário de tributação, dar-se-ia uma hipótese de discriminação, correspondente ao privilégio que poderia ser mantido para aqueles que reduzem o tributável com formas insólitas e fins elusivos, em face dos que continuariam submetidos a este dever. Isso quebraria a garantia de generalidade e consequentemente a igualdade (TÔRRES, 2003, p. 261).

[17] Mesmo que se encontre a afirmativa de que a busca pela isonomia vertical, não resolveria por si só as desigualdades sociais, já que o Estado não está utilizando os recursos orçamentários de maneira satisfatória, não há que se esquecer que o governo brasileiro se instaura numa política representativa, na qual o indivíduo/contribuinte deve cumprir com seus deveres sociais, bem como fiscalizar seus representantes de maneira ativa e participativa.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Logo, os defensores da limitação à elisão tributária pela teoria do abuso de direito mencionam que o contribuinte, ao gozar, em excesso, das garantias privadas de auto-organização através da liberdade de causas, tipos e formas negociais para o não pagamento de tributos, utiliza tal prerrogativa como instrumento a promover a desigualdade, pois acaba atingindo a mesma finalidade econômica daquela prevista para a incidência tributária, demonstrando a mesma capacidade contributiva, mas diante do formalismo atribuído a interpretação do tipo tributário, sente-se protegido pelo ordenamento para descumprir seu dever de cidadão.

Também, a exemplo do direito estrangeiro, o Fisco tende a compreender que a capacidade contributiva somente poderá ser buscada com o desapego aos conceitos instituídos no direito privado e formas jurídicas ali previstas, cabendo ao intérprete a compreensão econômica das relações entre os privados.

Entretanto, sem discutir-se sobre a viabilidade ou não da aplicação da autonomia do Direito Tributário com relação ao direito privado, tem-se que no Brasil, principalmente pelo apego à positivação do direito, a compreensão que se tem da estrutura jurídica relacionada à tributação leva à não aceitação da interpretação econômica na busca pela incidência tributária, quando presente a analogia.

Mesmo diante da busca pela igualdade material que, juntamente com a diretriz de solidariedade fiscal revela a necessidade de justiça fiscal amparada na capacidade contributiva do cidadão, se encontram no sistema tributário brasileiro limitações ao poder de tributar, as quais não podem ser esquecidas.

Buffon (2009) expõe:

> [...] se, por um lado, a concepção contemporânea de cidadania fiscal implica o dever de pagar tributos, por outro lado, impõe que este dever seja exercido nos estritos limites previstos na constituição, observados os tradicionais direitos de defesa que deram ensejo ao liberalismo clássico (BUFFON, 2009, p. 101).

Ainda diante do conflito entre interesses públicos calcados em meta coletiva e direitos fundamentais, tem-se que os princípios da estrita legalidade e da tipicidade, por serem relacionados aos direitos fundamentais constitucionalmente atribuídos aos cidadãos-contribuintes, impediriam a vedação da elisão fiscal através da criação de uma norma geral antielisiva, já que são direitos indisponíveis do contribuinte: a

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

certeza com relação aos fatos geradores de obrigações tributárias, bem como a vedação a interpretação extensiva das hipóteses de incidência ou a integração analógica.

As garantias constitucionais em favor dos contribuintes vêm proclamadas especialmente nos incisos do art. 150, da CF/1988, as quais além de serem próprios direitos fundamentais dos contribuintes contra os abusos de poder por parte do Estado, também são decorrência direta daquelas garantias encontradas no art. 5º da CF/1988, formando assim o estatuto do contribuinte.

Para Carrazza (2003) os direitos consagrados no art. 5º da Carta Magna são igualmente ou até mais relevantes que aqueles atribuídos aos entes federativos para instituir tributos, já que o exercício das competências tributárias é limitado "[...] ao pleno desfrute dos direitos públicos subjetivos dos contribuintes" (Carazza, 2003, p. 381). Assim, o posicionamento do Fisco deverá ser o de respeitar as garantias estabelecidas em favor do contribuinte, atuando o agente administrativo tributário vinculado as disposições legais quando da busca pela incidência tributária.

O princípio da legalidade tributária está elencado constitucionalmente como a primeira das limitações ao poder de tributar (inciso I, art. 150, CF/1988), encontrando subsídio no inciso II do art. 5º da CF/1988 que determina que somente a lei poderá impor obrigações aos particulares, além de atrelar a atuação do administrador público, consoante o art. 37, *caput*, da CF/1988.

Este preceito é reconhecido doutrinariamente como um dos mais relevantes do Direito Tributário. Dentre os autores pesquisados, tem-se a contribuição de Carrazza (2003, p. 218) o qual explana que: "O princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do Direito Tributário". Amaro (2008) aduz ser o princípio da legalidade da tributação um enunciado fundamental. No mesmo sentido, Carvalho (2002, p. 155) menciona que juntamente com o princípio da tipicidade tributária a legalidade se torna o "[...] postulado imprescindível ao subsistema [...]" adquirindo transcendental importância. Coêlho (1988) concorda que as limitações ao poder de tributar, especialmente a legalidade, não-surpresa e irretroatividade, são necessárias em prol da cidadania.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Para Pereira (2001b), o princípio da legalidade pode ser analisado sob comando regente tanto da esfera pública quanto da privada:

> Em relação à Administração tributária, valeria o aspecto público, segundo o qual a Administração (ou quem lhe faça às vezes) somente poderá exigir condutas dos particulares (seja de recolher tributo, seja de cumprir deveres instrumentais) se houver regra legal que lhe atribua competência para isso. O aspecto privado do princípio da legalidade, por outro lado, afirma a liberdade dos particulares para a configuração jurídica da própria conduta, respeitadas as prescrições legais de formas obrigatórias ou proibidas (PEREIRA, 2001b, p. 114).

Diante da intervenção gerada pela imposição do dever de pagar tributos na esfera de autorregulação do sujeito e na sua propriedade privada - direitos fundamentais de primeira dimensão - tem-se que:

> O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição haver protegido a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei (CARRAZZA, 2003, p. 219-220).

Assim, compete exclusivamente ao constituinte derivado criar e aumentar tributos, consoante o disposto no art. 146, III, "a" da CF/1988. E somente a lei instituída pelo Poder Legislativo, via de regra,[18] lei ordinária, é instrumento hábil a definir os tipos tributários dos impostos, de acordo com as competências previamente elencadas nos arts. 153 a 156 da Carta Magna.

A exigência de a lei ser confeccionada através da espécie normativa própria (Ex.: art. 146, CF/1988) e pela pessoa constitucionalmente competente é amparada pelo princípio da reserva da lei tanto formal quanto material (absoluta legalidade). Decorre daí também a obrigação do legislador tributário ter o dever de elencar todos os elementos - fato gerador, a base de cálculo, a alíquota, entre outros - da imposição e não apenas nominá-la[19].

---

[18] Sendo que para a criação de impostos residuais da União, ou seja, não descritos na Constituição Federal é necessária lei complementar por força do art. 154, I, CF/1988, bem como tal exigência se faz para os empréstimos compulsórios e contribuições sociais previstas no § 4º do art. 195 do mesmo diploma legal.

[19] Carrazza (2003, p. 234) assim expõe: "[...] criar tributos por lei não é apenas rotulá-los (isto é, declarar simplesmente que estão instituídos), mas descrever, pormenorizadamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas".

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Conforme Coêlho (1988), a reivindicação de uma norma qualificadora dos fatos geradores e dos deveres fiscais decorreu da necessidade de tornar a lei fiscal clara contra o subjetivismo que antes penetrava em seu conteúdo, uma vez que nas relações tributárias o que imperava, antes da estipulação da tipificação, era "[...] a vontade do rei por seus 'ministros' [...]" (Coêlho, 1988, p. 285). O agente fiscal não detém um poder ilimitado na busca pela tributação, este, ao não respeitar as garantias do indivíduo comete abusos, extrapolando suas prerrogativas.

Ao princípio da estrita legalidade, expressão utilizada por Ataliba (1992), encontra-se atrelado o princípio da tipicidade, o qual, segundo Jardim (2007), faz parte da categoria dos princípios constitucionais inexpressos. Por tal preceito, a legalidade tributária se realiza através da exigência de definição precisa dos fatos que fazem nascer a obrigação tributária, ou seja, somente aquela hipótese de incidência prevista em lei válida e qualificada pelos elementos tributários se presta a impor uma obrigação tributária.

A tipificação legal dos elementos que fazem nascer a obrigação tributária deve conter, segundo Carrazza (2003), um conceito fechado, seguro, exato, rígido e preciso para que reforce a segurança jurídica, sendo que, "[...] as exigências do princípio da legalidade tributária são cumpridas quando a lei delimita, concreta e exaustivamente o fato tributável" (Carrazza, 2003, p. 221).

Numa comparação com o Direito Penal, tanto Carrazza (2003) como Ataliba (1992) afirmam que a tipicidade tributária é mais rigorosa, já que há maior grau de subjetivismo por parte do julgador no momento da dosimetria da pena criminal, enquanto ao aplicador da lei tributária cabe apenas cumprir o que a própria lei determina para a decisão e as medidas que está autorizado a adotar, permanecendo o agente fiscal vinculado a prévia tipificação do fato gerador e os demais elementos que impõe o dever de pagar tributos. [20]

Ainda assevera que "Só é típico o fato que se ajusta rigorosamente àquele descrito, com todos os seus elementos, pelo legislador" (p. 235).

[20] Também, no processo criminal encontra-se fortemente arraigado o princípio *in dubio pro réu* enquanto no processo administrativo tributário impera a busca pela verdade real apontando para uma maior necessidade de certeza de quais fatos serão capazes de gerar a obrigação tributária perante o contribuinte e também perante o intérprete fiscal da norma tributária, sendo temerosa para ambos a implantação no sistema de uma norma que imponha a administração uma interpretação extensiva ou

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Coêlho (1988) ensina que a tipicidade é qualificada como cerrada para que não haja uma interferência na modelação do tributo pela via interpretativa ou integrativa por parte do executivo e do judiciário, respeitando-se assim os três poderes, ou seja, o primado dos freios e contrapesos (*'checks and balances'*), como bem afirma: "De pouca serventia seria fixar no legislativo a função de fazer as leis fiscais (legalidade)[21] se ela não permitisse ao contribuinte conhecer claramente o seu dever (tipicidade) e previamente (não surpresa)" (Coêlho, 1988, p. 283).

Entretanto, Rentzsch (2003) esclarece que diante da impossibilidade de fechamento total de conceitos pela lei, não há como alcançar-se uma tipicidade absoluta, de modo a exaurir todos os aspectos substancias dos tributos[22]. A mestra prefere utilizar a denominação 'princípio da determinação da hipótese de incidência' e afirma que esse se apresenta explicitado na alínea "a" do art. 146, III da CF/1988, tendo como corolários outros quatro princípios, sendo eles: da seleção, do *numerus clausus*, do exclusivismo e da determinação.

Resumidamente, tais preceitos remetem a seleção por parte do legislador dos fatos e demais elementos que este delineará na norma reveladora da hipótese de incidência, descrevendo-os do modo mais preciso possível, como forma de serem facilmente determinados, evitando-se critérios subjetivos na aplicação concreta da norma por parte do órgão aplicador da mesma, ou seja, "[...] evitar que o administrador ou juiz interfiram demasiadamente na descrição legal da hipótese de incidência, pelas vias interpretativa ou integrativa [...] suprimindo as lacunas pela analogia" (Rentzsch, 2003, p. 23). A hipótese de incidência é taxativa pela exigência de que todos os elementos estejam presentes na norma e que o legislador esteja

---

analógica das hipóteses de incidência. Temerosa para o contribuinte que a cada negócio ou ato jurídico que praticar, ficará na expectativa de possível desconsideração dos efeitos tributários por parte do fisco, bem como, temerosa ao agente fiscal que será aparelhado com juízos interpretativos extensivos do fato gerador sem amparo a ditames legais, sendo incumbido de uma atividade pertencente exclusivamente ao poder legislativo, sem mencionar a possível assombra pelo fantasma da vedação à renúncia fiscal.

[21] Note-se que o inciso III do art. 97 do CTN reforça a ideia de que só a lei pode estabelecer o fato gerador da obrigação tributária principal.

[22] Consoante Rentzsch (2003, p. 17) a previsão precisa e exaustiva de todos os aspectos substancias dos tributos se encontra amenizada, sendo que o STF no RE nº 343.446-2/SC declarou constitucional contribuição social destinada ao custeio do Seguro Acidente do Trabalho, por lançar entendimento no voto do relator de que "[...] o fato de a lei deixar a cargo do regulamento a determinação de parte do aspecto quantitativo do tributo não ofende a garantia de legalidade tributária [...]".

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

vinculado aos conceitos e fatos tributáveis previstos na Carta Magna diante do princípio do *numerus clausus*, além do art. 114 do CTN consagrar o princípio do exclusivismo, pelo qual o fato gerador é a situação, tanto de fato quanto jurídica, definida legalmente, a qual é indispensável e satisfatória à ocorrência da obrigação tributária principal.

Ao legislador cabe determinar os aspectos material, temporal e espacial do tributo de maneira a alcançar o máximo de certeza à hipótese de incidência, garantindo segurança ao contribuinte. Além do mais, a ação de tributar restringe diretamente o direito de propriedade do indivíduo[23], devendo a imposição tributária ser limitada ao não-confisco[24].

Por conseguinte, com relação ao planejamento tributário, tais argumentos ganham especial relevância, uma vez que as limitações ao poder de tributar garantem ao contribuinte que planeja a possibilidade de analisar seus atos e negócios, sabendo quais são fatos geradores de obrigações tributárias e quais não o são, já que sempre "[...] existirão espaços vazios, nos quais não há incidência tributária, como por exemplo, as zonas de imunidades, de isenções, ou as próprias lacunas das normas" (Rentzsch, 2003, p. 56).

Portanto, a legalidade é um direito fundamental constitucionalmente disposto em benefício do contribuinte, mas não deve ser compreendida isoladamente e sim interpretada juntamente com os demais ditames constitucionais. Assim, a ideia de vedação ao intérprete-aplicador da lei tributária de qualquer manifestação

[23] O princípio do respeito à propriedade vem disposto expressamente no art. 5º, XXII da CF/1988, bem como, com relação específica à ordem econômica, se encontra disciplinado no inciso II do art. 170, do mesmo diploma legal. Jardim (2007) dispõe que a relevância deste princípio frente ao Direito Tributário justifica-se, "[...] pois o tributo incide sobre uma parcela da propriedade, e o faz compulsoriamente [...]", acrescentando que "[...] o direito de propriedade representa o vértice que tem como fronteira a capacidade contributiva e a tributação confiscatória, tanto que estas se encontram balizadas pelo aludido direito de propriedade" (p. 184). Ainda, alude que "[...] a constitucionalização do direito de propriedade se preordena a proteger a propriedade privada em relação ao Estado, pois no plano ordinário já existe legislação protetiva desse direito" (Jardim, 2007, p. 184).

[24] A proibição ao confisco encontra-se constitucionalmente expressa no inciso IV do art. 150 da Carta Maior, servindo como limitador da prerrogativa do Estado expropriar os bens privados, consoante os ensinamentos de Murillo e Coelho (2008, texto digital): "[...] 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". Neste caso, a fonte produtora é a capacidade do contribuinte de gerar recursos para se manter hábil a contribuir, daí a relação do princípio com outros congêneres como a capacidade contributiva e o mínimo existencial.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

interpretativa, limitando-se a fenomenologia da incidência através da estrita subsunção do fato à norma, não encontra mais tanta força no meio jurídico, pelo que a legalidade e tipicidade perdem sua qualidade de estrita e cerrada.

Aliás, como já evidenciado, diante das veias principiológicas interpretativas da incidência tributária, tem-se ser possível a limitação aos direitos fundamentais, desde que baseada nos critérios de proporcionalidade e razoabilidade, quando da ponderação.

E é através dessa técnica de integração dos fins ditados pelos princípios, que se começa a compreender que não será qualquer conduta aparentemente lícita e praticada anteriormente ao nascimento da obrigação tributária que se revelará como um planejamento tributário permitido, reforçando a ideia de que o intérprete deve buscar dar a maior eficácia ao interesse público calcado em uma meta coletiva, privilegiando o princípio da solidariedade social e demais valores presentes num Estado Social, sem banir a tutela das garantias individuais.

2.4 A interpretação valorativa do Direito Tributário em matéria de elisão tributária

Os valores desvendados na Carta Política de 1988 implicam em dois blocos valorativos. De um lado, as propostas das forças progressistas se consagraram na implantação de um Estado Social, calcado na solidariedade social e na “[...] busca da isonomia, o atendimento à capacidade contributiva, a redução das desigualdades sociais e regionais [...]” (Greco, 2006, texto digital). De outro, as convicções calcadas num Estado de Direito também são consagradas para afirmar a proteção ao indivíduo através da “[...] proteção à propriedade, à liberdade individual, ao patrimônio e assim por diante [...]” (Greco, 2006, texto digital). E, assim nasce o Estado Democrático de Direito no Brasil, tendo como objetivo fundamental instituído no art. 3º, inciso I, da CF/1988 a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Tendo-se analisado a atração gravitacional exercida pelo princípio da solidariedade no tocante ao fenômeno elisivo da incidência tributária, torna-se interessante tecer, também, algumas considerações acerca da autonomia privada.

A afirmação no direito positivo da autorregulação da pessoa, historicamente está ligada ao direito de propriedade e à igualdade formal, bases do Estado liberal, que no século XX, passou a garantir a força normativa da autonomia da vontade, pelo intervencionismo do Estado de bem-estar social.

Para Tôrres (2003) a autonomia privada é um princípio civilista emanado do Direto Constitucional, o qual consiste no "[...] poder conferido constitucionalmente aos particulares para que estes possam criar normas jurídicas, visando a constituição de situações jurídicas, fundando direitos subjetivos sobre bens disponíveis, sob a tutela e garantia do Estado" (Tôrres, 2003, p. 107).

Através do princípio da autonomia privada, as pessoas de direito privado têm liberdade de vincularem-se em direitos e deveres, mediante o exercício livre e sem vícios da vontade. Este compromisso é selado através dos contratos, que criam lei entre as partes. Inclusive, segundo Tôrres (2003), tais obrigações podem abranger compromissos que o próprio poder público não poderia impor aos cidadãos.

A autonomia privada e autonomia da vontade estão ligadas de maneira indissociável, porém não são sinônimas:

> Se a autonomia privada decorre de uma composição de princípios democráticos garantidores do exercício da cidadania, desse modo, vinculados aos interesses maiores da comunidade, como instrumento de realização dos objetivos políticos e econômicos que a sociedade pretende alcançar num determinado momento histórico; a autonomia da vontade é algo intrínseco ao indivíduo, aos seus interesses, isoladamente, no seio de dada relação negocial (TÔRRES, 2003, p. 119).

Igualmente para Rentzsch (2003), a liberdade de contratar é princípio corolário aos direitos da liberdade econômica e livre iniciativa[25] (art. 1º, IV e art. 170, *caput*, ambos da CF/1988):

[25] Mesmo que doutrinadores tributaristas como Amaral (2004) digam que o princípio da Livre Iniciativa seja irrelevante ao estudo do planejamento tributário elisivo, sendo um ditame exclusivo ao Direito Empresarial, têm-se doutrinadores como Carazza (2003) que entendem que os tributos devem ser dosados de modo a viabilizar a livre iniciativa.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

> Considerando que liberdade significa alternativa de comportamentos, a liberdade de contratar compreende, não só da possibilidade de opções entre uma pluralidade de tipos ou modelos negociais que o Direito Privado coloca à disposição dos particulares para realização de seus objetivos, mas também à possibilidade de opções entre as diversas formas de configurações desses tipos negociais (RENTZSCH, 2003, p. 32).

Para a mestra, a liberdade de contratar aliada a possibilidade de opção fiscal anunciada por Alberto Xavier desemboca no direito de liberdade fiscal, o qual também é direito fundamental, incluído de maneira implícita juntamente com o princípio da legalidade, no rol de direitos e garantias individuas, sob o abrigo da imutabilidade do art. 60, §4º, inciso IV, da CF/1988. Para ela é através dessa liberdade que:

> [...] o contribuinte pode optar, dentre as formas negociais existentes no âmbito do Direito Privado, por aquela que lhe parece mais conveniente, a partir de um juízo de oportunidade e conveniência, considerando, inclusive, eventual redução da sua carga tributária [...]. Essa liberdade de opção fiscal é o fundamento para a liberdade de planejamento fiscal, o qual consiste na liberdade dos contribuintes planejarem suas atividades e seus negócios em busca da menor onerosidade possível, dentro da zona de licitude que o ordenamento jurídico lhe assegura (RENTZSCH, 2003, p. 33).

A autora revela que tal liberdade gera para os contribuintes um direito subjetivo de defesa, que "[...] impede que os entes públicos criem ou aumentem tributos por meios não permitidos constitucionalmente, como a utilização de cláusula geral, de delegação normativa pura, de analogia ou de poder discricionário" (Rentzsch, 2003, p. 34).

Tôrres (2003) também alude que as interpretações lançadas sobre as normas tributárias deverão respeitar o exercício da autonomia privada, que se expressa em três liberdades:

> [...] i)a garantia de liberdade à escolha da melhor 'forma', não se limitando àquelas que o direito encerra positivadas, quando o legislador assim o permita; ii) a garantia de liberdade à escolha do melhor 'tipo' negocial, que implica em aceitação dos chamados negócios indiretos, mistos e fiduciários; iii) o direito à definição da 'causa' do negócio jurídico, que pode envolver um ou vários negócios jurídicos, típicos, atípicos ou mistos (TÔRRES, 2003, p. 266-267, grifo conforme o original).

Ademais, no tocante a intervenção do Estado nos atos negociais, Tôrres (2003) se posiciona pela impossibilidade de desconsideração de negócios jurídicos com finalidades estritamente tributárias ou a equiparação de figuras distintas pelo

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

regime jurídico, citando como exemplo a comissão com representação ou contrato de agência (art. 710 a 721, CC), já que visam a obtenção de facilidades arrecadatórias ou o controle sobre a situação dos contribuintes. Deste modo, para o doutrinador, a desconsideração de atos ou negócios pelo Fisco, somente é possível se respeitar os ditames da segurança jurídica e legalidade.

Contudo, com o novo modelo constitucional que assegurou o Estado Social, liberdade e solidariedade passam a sofrer uma interpretação proporcional, de modo a alcançar-se a justiça. Ao mesmo tempo em que o Estado Social garante a autonomia privada, passa a limitá-la em favor do interesse público primário, sendo que:

> A propriedade privada, a livre contratação e a determinação do alcance jurídico das obrigações criadas pela vontade dos contratantes, dentro de uma liberdade contratual e formal, aparecem como pressupostos, não só da persecução dos interesses particulares, mas em função do interesse geral da sociedade (TÔRRES, 2003, p. 105).

A ideia que passa a imperar é a de "[...] garantir uma ordem econômica justa e solidária e não permitir que se cerceie a liberdade de iniciativa do particular" (Couto e Silva *apud* Ludwig, 2002, p. 97). Diante desta, há um processo de publicização do privado, com a intervenção dos poderes públicos na economia em nome dos interesses da coletividade, bem como há um movimento de privatização do público[26]. Assim, não se está mais diante de uma marcada dicotomia entre Direito Público e Direito Privado[27]. A CF/1988 encarregou-se de iniciar a publicização do direito privado, que foi reforçada com a promulgação do Código Civil de 2002.

---

[26] Tal privatização, segundo Ludwig (2002, p. 103) denota "[...] uma situação de 'revanche' dos interesses privados, mediante a formação de grandes grupos econômicos que acabam, inegavelmente, por influenciar de maneira sensível o campo político [...]". Note-se que, a privatização do público é utilizada como instrumento de revanche, uma vez que o interesse privado muitas vezes é simplesmente esquecido pelo Estado, que passa a voltar-se apenas para o interesse público secundário, sufocando o indivíduo, esquecendo-se que este é o núcleo da própria existência do Estado, o qual é obrigado a unir-se em grupos de influência, confrontando o Estado, para buscar as garantias lhes atribuídas na Carta Magna.

[27] Ludwig (2002) enfatiza que tal dicotomia encontra superação diante da compreensão de que o direito privado é uma estrutura escalonada de interesses, ora mais públicos, ora mais individuais, que incidem sobre a vida social das pessoas. Pelo que, "Talvez, se possa, no máximo, manter a ideia de uma mera 'distinção' que se fragiliza diante de determinadas situações impostas pela nova ótica de refundação das bases do direito privado em face da Constituição" (Silveira, 2002, p. 49-50).

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

De expressiva completude a conclusão lançada por Sarmento (2005), ao tratar da relação constitucional (direito público) com o direito privado:

> Daí, passa-se a afirmar a necessidade impostergável de revisitação de vetustas categorias civilísticas, como propriedade, posse, contrato, família, etc., que devem ser reconstruídas a partir de novos pilares assentados no solo constitucional, erigidos a partir de uma tábua axiológica pluralista, que continua protegendo a liberdade e a autonomia privadas – esteio das codificações do passado - , mas que incorpora também, como peso superlativo, os valores da solidariedade social, da igualdade substantiva e da justiça distributiva (SARMENTO, 2005, p. 45).

Assim, a autonomia da vontade, manifestada através de atos ou negócios jurídicos, pode sofrer limitações legislativas, desde que, condizentes com o interesse público constitucionalmente disciplinado, no caso, a busca por uma ordem econômica justa e solidária, já que "[...] a autonomia privada há de ser produto da composição de todos os direitos e garantias definidoras da cidadania" (Tôrres, 2003, p. 111). Bom exemplo desta limitação instituída pelo interesse público é a função social dos contratos, que se expressa na boa-fé objetiva, teoria da imprevisão, limitação aos juros abusivos, etc.

Partindo dessas premissas, percebe-se que não é só o direito privado que começa a ser reformulado, mas diante da interpretação sistemática do ordenamento jurídico, o Direito Tributário, em especial a interpretação voltada à subsunção do fato à norma, vem ao encontro da denominada interpretação do direito através dos seus princípios gerais, ou seja, dispensa-se à tributação a interpretação valorativa, assim como aos demais ramos do direito.

Entretanto, a técnica hermenêutica empregada pelo intérprete pode levar a três correntes teóricas básicas de compreensão do Direito Tributário, as quais estão intimamente ligadas à admissibilidade ou não do planejamento tributário com fins elisivos da incidência tributária. São elas, segundo Lobo Torres (2002), baseado em Esser e Larenz, a jurisprudência dos conceitos, dos interesses e dos valores.

No tocante à veia de interpretação conceitualista tem-se que os conceitos e as categorias jurídicas expressam plenamente a realidade social e econômica subjacente à norma, os "[...] institutos devem ser compreendidos em consonância com o lugar que ocupam ou com o sistema de que promanam" (Lobo Torres, 2002). Deste modo, a possibilidade do contribuinte organizar seus atos e negócios

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

jurídicos, visando elidir a configuração do fato gerador do tributo, se praticada através de instrumentos jurídicos válidos, com base na interpretação dos conceitos de direito privado e sem simulação, seria sempre lícita, diante da possibilidade ilimitada de planejamento fiscal amparado na autonomia da vontade, bem como na legalidade absoluta, o primado do direito civil sobre o tributário, da separação entre a economia e direito, e da superioridade da lei sobre a jurisprudência.

O doutrinador segue esclarecendo que, de modo contrário, a jurisprudência dos interesses, volta-se à interpretação econômica do fato gerador[28], pela qual a elisão fiscal sempre é compreendida como um abuso de forma jurídica utilizada pelo contribuinte.

A interpretação econômica utiliza o "[...] dado econômico do suporte fático como critério de comparação entre fatos jurídicos distintos" (Amaral, 2004, p. 85). O fundamento da tributação residiria na "[...] capacidade contributiva material (subjetiva) [...] com que se aplica o raciocínio analógico para identificar o conteúdo econômico de dois fatos distintos, porém em alguma medida equiparáveis [...]" (p. 85).

Conforme Difini (2006) essa teoria prega que "[...] a interpretação das leis tributárias deveria se guiar pelos efeitos econômicos buscados pelas partes, desconsiderando-se as formas jurídicas empregadas [...] tendo em mira *os aspectos econômicos do fato gerador*, mais do que sua forma jurídica" (Difini, 2006, p. 179, grifos conforme o original).

O defensor moderado de tal teoria no Brasil foi Amilcar de Araújo Falcão, que assim se manifesta:

> Depurada de excessos e impropriedades, que se encontram em certos autores, a chamada interpretação econômica da lei tributária consiste, em última análise, em dar-se à lei, na sua aplicação às hipóteses concretas, inteligência tal que não permita ao contribuinte manipular a forma jurídica para, resguardando o resultado econômico visado, obter um menor pagamento ou não pagamento de determinado tributo.
>
> Identificar, na alusão feita pelo legislador fiscal a determinado ato, negócio ou instituto jurídico para a definição do fato gerador, o intuito de caracterizar,

[28] Sobre as diversas concepções relativas à teoria da interpretação econômica do Direito Tributário *vide* Villela (2002).

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

> através de uma forma elíptica, a relação econômica subjacente – essa a tarefa da interpretação econômica tributária: ao intérprete, em cada hipótese concreta, incumbirá ater-se intentio facti ou intenção empírica e, assim, se for o caso, concluir pela incidência do tributo toda vez que ficar demonstrada a propositada alteração da intentio juris correspondente [...] (FALCÃO, 1974, p. 50).

Segundo Lobo Torres (2002) os principais argumentos a favor de tal jurisprudência são a autonomia do direito tributário, a liberdade de criação do direito pelo juiz e a primazia da justiça embasada na solidariedade sobre a segurança jurídica.

Note-se que a interpretação econômica surgiu como forma de reação ao conceitualismo extremado, principalmente da necessidade de combate à evasão fiscal, de maneira a manter a subsistência financeira do Estado, bem como, calcou-se na busca pela tributação de relações econômicas expressivas da capacidade contributiva eleitas pelo legislador, mas que acabam, diante da realidade econômica globalizada instituída numa sociedade de riscos, a serem praticas através de formas diversas daquelas previstas na lei privada que regula tais relações, desrespeitando-se assim a igualdade substancial e solidariedade social.

Tôrres (2003) reconhece que muitos autores da atualidade utilizam a interpretação econômica do direito tributário como bandeira na busca da verdade material na apuração e qualificação dos fatos jurídicos tributários. Por isso, alerta que a teoria da interpretação econômica não se limita à pretensão finalista da aplicação das normas tributárias ou sua interpretação teleológica, mas veda completamente a possibilidade de elisão fiscal, revelando-se como um "[...] mecanismo de intervenção estatal na interpretação das leis tributárias, num dirigismo hermenêutico segundo os interesses arrecadatórios do Estado." (p. 210-211), vindo a lesar os princípios da legalidade, tipicidade e certeza de direito, os quais, ele denomina de "[...] princípios mais caros do ordenamento [...]" (p. 212), além de outros princípios como a autonomia da vontade negocial e respeito à livre iniciativa.

Para ele a interpretação econômica no direito tributário é um método dirigido somente ao controle dos ilícitos atípicos, ou seja, negócios jurídicos desprovidos de causa ou em fraude à lei, da mesma forma que os demais países introduziram em

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

seus sistemas jurídicos o abuso de direito (França), o abuso de forma (Alemanha, Portugal, Holanda, Argentina) e a fraude à lei (Espanha), os quais foram aplicados através de regras gerais ou mesmo com o emprego de regras específicas como na Itália e Reino Unido, além do *business purpose test* (EUA e Reino Unido), não vedando, deste modo, o planejamento tributário lícito.

Igualmente, Difini (2006) revela que a interpretação econômica não prevaleceu na comunidade jurídica brasileira:

> Não se pode ignorar o conteúdo jurídico do ato, para valorar apenas seu fim. Entre duas diferentes formas jurídicas de obter o mesmo efeito econômico, pode o contribuinte optar por aquela que gera menores ônus fiscais ou evita a ocorrência do fato gerador. Por exemplo, se a cessão de direitos hereditários sujeita-se ao ITCD e a renúncia não, e com esta, retomando o valor ao monte-mor, obtém-se, no caso, o mesmo efeito econômico (se o herdeiro beneficiado pelo retorno ao monte é o mesmo a que se pretendia ceder os direitos hereditários), é válida a opção pela forma jurídica que evita a ocorrência do fato gerador do tributo, embora o resultado econômico seja igual (DIFINI, 2006, p. 179).

Consoante Tôrres (2003), o interesse maior dos defensores de tal modelo interpretativo é o de proporcionar ao Fisco a constituição de patrimônio público, que denomina de *in dubio pro fiscum*, ou seja, a interpretação das normas em favor do Fisco. Acrescenta que, em 1919, a codificação tributária alemã introduziu a interpretação econômica em seu sistema legal. Neste modelo, a realidade econômica sempre prevalece quando da interpretação dos fatos jurídicos tributários, sendo irrelevante a forma jurídica adotada, já que a capacidade contributiva estaria ligada diretamente a capacidade econômica "[...] devendo as obrigações tributárias ter como fato jurídico tributário unicamente fatos de caráter econômico [...]" (Tôrres, 2003, p. 208).

Assim, Amaral (2004) salienta:

> Considerada a 'relação econômica' subjacente ao fato descrito pela norma, não haveria espaço para a elisão tributária, já que, em todo fato em que o efeito elisivo surgisse, existiria a possibilidade de reenquadrá-lo segundo a 'relação econômica' análoga prestigiada por uma norma tributária (AMARAL, 2004, p. 86-87, grifo conforme o original).

Para esse autor, a interpretação econômica que veda a elisão fiscal, por ofender a própria liberdade individual, gera incertezas que conduzem à insegurança

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

jurídica, que é a violação direta a um princípio legal bem marcado no ordenamento jurídico brasileiro.

Tôrres (2003) compartilha dos mesmos argumentos, além de afirmar categoricamente que quem defende a aplicação desta teoria no Brasil incorre em dois equívocos: a um, pois não há como interpretar textos jurídicos com critérios exclusivos do domínio econômico, e a dois, pois tal interpretação é feita antes da ocorrência do fato jurídico, o que acarreta a tendência de modificação do disposto na lei.

No mesmo sentido, Grupenmacher (2004) aclara que a tributação, num Estado Democrático de Direito, é limitada à manifestação de capacidade contributiva, sendo assim, vedada a incidência tributária indiscriminada sobre a capacidade econômica, uma vez que a simples manifestação de potencialidade econômica não é suficiente a autorizar a tributação[29], sendo necessária a sua vinculação à hipótese de incidência, bem como a não tributação do mínimo existencial.

Ademais, a utilização da interpretação econômica de modo a vedar o planejamento fiscal lícito, ou seja, elisivo do nascimento da obrigação tributária é rechaçada por grande parcela da doutrina nacional, sendo que Martins (2005) também se posiciona contrariamente à interpretação econômica no que toca ao planejamento elisivo, referindo ser inviável ao fisco suprir as omissões legislativas através desta técnica de interpretação, já que o tributo, diante da teoria da imposição, advém de uma norma de rejeição social, pelo que o órgão arrecadador não pode ultrapassar os limites constitucionalmente impostos a sua atuação, de modo a "[...] desconsiderar, eliminar as formas legais e legitimamente adotadas pelo contribuinte, para fazer prevalecer outra, a sua escolha, que implique maior arrecadação" (Martins, 2005, texto digital), de tal modo que se institua a prevalência do palpite fiscal.

[29] Assevera que, diante do próprio princípio da capacidade contributiva devem ser afastados da tributação os recursos mínimos necessários para a manutenção do indivíduo e de sua família. Deste modo, entende-se que tal obstáculo a criação de normas de incidência, não encontraria proteção, se houvesse a possibilidade de interpretação analógica aos atos e negócios jurídicos, amparada na jurisprudência dos interesses.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

A corroborar com o entendimento relativo à inaplicação da teoria da interpretação econômica como forma de interpretar-se o tipo tributário de maneira analógica ou extensiva, tem-se que esta foi relativamente afastada quando analisada pelo STF, sendo limitada a verificação da presença da simulação no caso concreto. Da decisão que julgou o Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 16050, encontra-se disposto no voto do Ministro Aliomar Baleeiro a seguinte manifestação:

> Essa interpretação econômica do Direito Fiscal que os juristas, geralmente, repelem, nada mais é do que o princípio, ou melhor, aquilo que V. Exa. conhece, como o mestre o ensinou a tantas gerações: a teoria da simulação dos atos jurídicos, de Ferrara tal como a expôs no Brasil nosso antecessor e mestre nesta casa, Ministro Eduardo Espínola. Porque aí é uma simulação. Simula-se um seguro, para efeito de obter-se uma dedução e depois se resgata logo a apólice (RMS 16050, Relator(a): Min. ALIOMAR BALEEIRO, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/03/1966, DJ 17-08-1966 PP-*****).

Contudo, observa-se que os modelos interpretativos, que levam à permissividade total ou à intolerância da elisão fiscal, na atualidade, perdem espaço para a interpretação valorativa do direito, recebendo severa crítica.

> O conceptualismo levou ao abandono da consideração da situação econômica e social e à convicção ingênua de que a letra da lei tributária capta inteiramente a realidade, posto que existe a plena correspondência entre linguagem e pensamento. A tal interpretação econômica transformou-se na defesa do incremento da arrecadação do Fisco, por se vincular à vertente da atividade arrecadatória do Estado (LOBO TORRES, 2002, texto digital).

Foi com amparo nas convicções trazidas pelo pós-positivismo que a interpretação do Direito Tributário evoluiu, culminando em sua interpretação valorativa. Essa passou a ganhar força aproximadamente há meio século, tendo como precursores Karl Larenz e John Rawls.

A mesma é reconhecida como a corrente que mais se identifica com o ordenamento jurídico pátrio, sobre a qual a doutrina e a jurisprudência especializadas direcionam sua atenção, reinterpretando as normas tributárias na busca das finalidades inseridas na Constituição.

Diante do destaque atribuído à interpretação valorativa do Direito Tributário, através da nova ótica sistêmica, tem-se, de maneira aliada a esta, o reconhecimento do pluralismo metodológico, pelo qual:

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

> [...] os métodos são aplicados de acordo como caso e com os valores ínsitos na norma: ora se reconhece o método sistemático, ora o teleológico, ora o histórico, até porque não são contraditórios, mas se completam e intercomunicam (LOBO TORES, 2000, p. 206).

Também, Difini (2006) se posiciona favorável a aplicação de todos os métodos interpretativos (literal, lógico, histórico e teleológico) conjuntamente, elucidando ser possível encontrar-se expresso na lei quando um método deve ser escolhido em detrimento dos demais, exemplificando com o art. 111, do CTN, o qual faz menção às hipóteses em que há exclusividade da interpretação literal, como nos casos de outorga de isenção, suspensão ou exclusão do crédito tributário e dispensa de obrigação acessória; e do art. 112, CTN, que revela a interpretação benigna ao contribuinte ou interpretação restritiva em caso de dúvidas com relação às infrações e penalidades tributárias.

E é diante desta nova ótica pós-positivista de interpretação das normas sobre tributos que se fundem os argumentos trazidos com relação à importância e função dos princípios, bem como a relevância da técnica integrativa de valores jurídicos.

Como bem revela Lobo Torres (2002), esta nova interpretação funda-se nos ideais de afirmação do Estado Democrático de Direito, da preponderância dos princípios fundamentantes trazidos no art. 1º da CF/1988[30], da ponderação entre o princípio da legalidade e da capacidade contributiva, da harmonização entre direito e economia e da associação da interpretação finalística e sistemática do Direito Tributário.

Ao mesmo tempo em que, diante do apego à interpretação sistemática do ordenamento jurídico, o Direito Tributário brasileiro relaciona-se com o direito privado, no tocante aos conceitos, institutos e formas ali previstas, o mesmo se revela como um ramo jurídico intrinsecamente ligado à economia do país, já que se dedica a organizar a atividade arrecadatória do Estado.

A hermenêutica jurídica acaba revelando que, a partir de uma interpretação teleológica, a norma deve se adaptar a sua realidade social, vindo a exigir que o

[30] Para aprofundar vide Delgado (2003, texto digital), o qual aborda a interpretação valorativa do Direito Tributário, em especial da tributação, como garantidora dos princípios da cidadania e da dignidade da pessoa humana, tornando-se "[...] um dos principais instrumentos de repartição de riqueza e desenvolvimento econômico [...]".

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Direito e, no caso analisado o Direito Tributário, se adapte à realidade social e econômica vivenciada. O aplicador jurídico, ao subsumir o fato à norma, teria liberdade de utilizar-se de outros aparatos como, por exemplo, a ciência econômica e não só a ciência jurídica como fórmula para alcançar a justiça.

Deste modo, a união destes interesses distintos é o novo desafio interpretativo lançado à comunidade jurídica na busca de ponderações diante das problemáticas encontradas, como no caso, o dever de pagamento de tributos calcado na solidariedade social contraposto à opção fiscal oriunda da liberdade individual.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

3 O TRATAMENTO JURÍDICO DA ELISÃO TRIBUTÁRIA: DA ESTRUTURA À DINÂMICA DA INCIDÊNCIA

A doutrina apresenta divergências sobre a possibilidade de utilização de atos ou negócios alternativos para a redução ou eliminação das imposições tributárias, de acordo com as linhas principiológicas vistas no primeiro capítulo; divide-se, assim, quando tenta estabelecer o alcance e licitude dos meios empregados para o alcance da elisão fiscal.

Assim, importante estabelecer noções sobre o que seja a elisão tributária, tecendo considerações acerca da dinâmica da incidência como pressuposto da tributação, bem como determinar-se em qual momento temporal se dá a ocorrência do fato gerador.

Buscar-se-á delinear a compreensão do tratamento jurídico dispensado com relação ao exercício da auto-organização na esfera tributária, analisando-se as soluções encontradas no direito estrangeiro e a forma como o assunto vem sendo trabalhado pelo legislador tributário, além de esclarecer-se em que consistem as condutas antielisão, ou seja, aquelas capazes de frustrar o efeito elisivo da incidência tributária.

3.1 Conceito, conteúdo e finalidade da elisão tributária

O planejamento tributário elisivo[31] se consubstancia na interpretação das hipóteses legais de incidência das obrigações tributárias, de modo que o contribuinte possa optar pela prática do ato ou negócio jurídico que mais lhe pareça vantajoso dentro da esfera da licitude, ou seja, pode o contribuinte utilizar-se de estruturações negociais que gerem a elisão da incidência tributária, desde que o meio empregado seja tutelado pelo princípio da liberdade negocial.

Note-se que para gerar efeitos elisivos, o planejamento deve ser evidenciado antes da ocorrência do fato gerador, sob pena de se estar diante de fraude ou sonegação fiscal.

Ademais, o planejamento elisivo da incidência tributária pode ser compreendido como a idealização e concretização de atos e negócios alternativos, permitidos pelo ordenamento jurídico, com a finalidade reduzir ou eliminar determinada obrigação, tendo como objetivo principal pagar menos para o Fisco.

Torna-se interessante para o contribuinte planejar sua obrigação fiscal visando à elisão tributária, uma vez que na concepção clássica, os tributos são uma imposição compulsória ao cidadão[32], sendo natural que este procure se auto-organizar através de um mecanismo permitido pelo ordenamento jurídico, como forma de possibilitar uma diminuição do seu dever de pagá-los.

Também, as empresas cumprem com sua finalidade quando buscam elidir tributos, pois é objetivo central da autonomia empresarial o aumento da lucratividade através da diminuição dos custos fiscais, já que a função social da empresa não a afasta da busca pela obtenção de lucro[33]. A própria concorrência exige que o gestor

---

[31] Neste estudo opta-se, em diversos momentos, por utilizar a expressão planejamento tributário elisivo para fazer referência à busca pelo afastamento da incidência tributária, através de meios não vedados, os quais acarretam a elisão fiscal.

[32] Conforme Ataliba (1992) O "Tributo é a exigência unilateral e coativa, feita pelo estado às pessoas submetidas à lei, com fundamento na Constituição" (arts. 145 a 156).

[33] As obrigações tributárias representam um importante elemento de custo para atividade empresária, sendo que com o crescimento da concorrência surge à necessidade de reduzir, fazendo com que o planejamento tributário ganhe importância num modelo econômico capitalista, como o do Brasil.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

do negócio busque diminuir seu encargo tributário de modo a não repassá-lo indiretamente ao consumidor. Neste sentido, tem-se o valioso ensinamento:

> Indubitavelmente o principal dever da empresa, em face da solidariedade social, é permanecer viva e operativa, ou seja, manter-se econômica e financeiramente estável. Para tanto, emprenhar-se-á para gerar o maior superávit possível, ao menos contábil, que de forma genérica se denomina como lucro justo ou justificável (FARAH, 2002, p. 689).

Greco (2008) afirma que o planejamento tributário elisivo consubstancia-se na reorganização pelo contribuinte de seus negócios, com vistas a dar vida à hipótese que não configura determinado fato gerador do tributo, resultando uma tributação em dimensão inferior a que existiria caso não tivesse tomado tal providência.

Para Tôrres (2002, p. 24), o planejamento tributário elisivo designa exclusivamente "[...] a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de tributos". Acrescenta que esse nada mais é do que uma avaliação prévia feita pelo operador jurídico, que observa a hipótese de incidência tributária e seu respectivo fato gerador, de maneira a praticar fatos diversos daqueles, a fim de afastar a subsunção do fato à norma. Assim aclara:

> É uma técnica de subsunção antecipada, antevendo as consequências jurídico-tributárias, elaborada para o agir conforme o ordenamento, usando as operações menos onerosas disponíveis como legítimas. Por esse motivo, seu conteúdo deverá considerar todas as repercussões do sistema, não somente a norma tributária estrita, aquela que define a obrigação tributária principal; como também todas as obrigações possíveis: acessórias (deveres instrumentais ou formais), penais etc. (TÔRRES, 2002, p. 25).

Esclarece-se, com base nos ensinamentos de Greco (2008), que a redução da prestação pecuniária pode ser obtida de diversas formas, não sendo todas que revelarão o legítimo planejamento tributário elisivo. Podendo ser: i) condutas repelidas, ou seja, as hipóteses que configuram ilícitos (na esfera penal, civil, regulatória e tributária); ii) condutas desejadas ou também induzidas, sendo aquelas que configuram a utilização do tributo com finalidade extrafiscal; e iii) condutas positivamente autorizadas pelo ordenamento (opções fiscais). [34]

[34] Importante ressaltar que a expressão planejamento tributário é trazido pela doutrina como qualquer meio empregado para o não cumprimento do ônus fiscal, sendo que Tôrres (2003) e Amaral (2004) afirmam que o conteúdo deste tanto pode ser uma conduta lícita quanto ilícita.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Com relação aos ilícitos, Greco (2008) refere que normalmente se estará diante de casos de evasão ou sonegação fiscal, não sendo estes os efeitos decorrentes do planejamento fiscal lícito, bem como leciona que a fraude à lei é disciplinada no CC como causa de nulidade do negócio jurídico, sendo excluída deste rol. O autor diferencia as opções fiscais do planejamento tributário elisivo, afirmando que, naquelas, a própria lei expressamente possibilita a escolha pelo contribuinte, oferecendo por exemplos a opção de tributação com base no lucro presumido ou o caso do regime de estimativa do ICMS ou, ainda, no tocante a escolha pelo Imposto Simples, autorizado no parágrafo único do art. 146, CF/1988.

Explica que o legislador, ao possibilitar a faculdade de escolha das opções negociais, não as apresenta ao contribuinte como duas formas independentes e estanques de tributação, mas apenas revela dois caminhos diferentes para operacionalizar a mesma e única incidência.

Portanto, investiga-se a elisão tributária advinda da liberdade de escolha de tipos, causas e formas dos atos ou negócios jurídicos como foco principal do estudo e não as opções fiscais, apesar de serem estas uma boa maneira de diminuir o pagamento de tributos.

Também para o professor, o planejamento tributário elisivo difere da elisão fiscal. Diferença que se dá quanto ao referencial adotado e à tônica que atribuem a determinados elementos. Tal diferenciação é explicada do seguinte modo:

> Quando se menciona ‘planejamento’, o foco de preocupação é a conduta de alguém (em geral, o contribuinte); por isso, a análise desta figura dá maior relevo para as qualidades de que se reveste tal conduta, bem como para os elementos: liberdade contratual, licitude da conduta, momento em que ela ocorre, outras qualidades de que se revista etc.
>
> Quando se menciona ‘elisão’, o foco de análise é o efeito da conduta em relação à incidência e cobrança do tributo; por isso, sua análise envolve debate sobre os temas da capacidade contributiva, da isonomia etc. (GRECO, 2008, p. 81-82).

Tal diferenciação é interessante, já que é possível concluir que a elisão é o resultado advindo do planejamento tributário lícito, ou seja, o planejamento não repelido pelo ordenamento é somente aquele que produz efeito elisivo ao fato gerador e ao momento de sua ocorrência.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Deste modo, faz-se necessário analisar a dinâmica da incidência tributária, já que a mesma é pressuposto para o nascimento da obrigação, estando diretamente ligada à prática do planejamento elisivo, o qual deve ocorrer antes da ocorrência do fato gerador do tributo.

A hipótese de incidência em matéria tributária tem uma importância diferenciada dos demais ramos do direito, diante dos princípios da legalidade e tipicidade. Neste sentido, compete ao legislador especificar e determinar da maneira mais abrangente possível todos os elementos do tipo, sob pena de prejudicar a própria aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Para que o intérprete descubra qual a hipótese de incidência que configura determinado tipo tributário, no mais das vezes, necessita investigar diversos dispositivos de lei, a fim de unir os diversos elementos que compõe, na expressão de Carvalho (2002), a regra-matriz de incidência.

Segundo o autor, o núcleo lógico-estrutural da norma padrão de incidência tributária comporta quatro aspectos diversos ligados à hipótese (descritor) e à consequência (prescritor), sendo eles: pessoal, temporal, espacial e material. Só poderá haver a imposição da obrigação tributária principal, através da presença plena destes dados identificativos.

No presente estudo, o aspecto material qualitativo[35] ganha destaque, pois serve para delimitar o tipo tributário com a descrição do fato gerador, o qual é considerado por Difini (2006) o núcleo do núcleo da hipótese de incidência.

Salienta-se que, mesmo que o CTN (art. 114) não faça distinção entre o fato gerador e a hipótese de incidência, a melhor doutrina[36] pacificou o entendimento de que a hipótese de incidência é a descrição legal de todos os elementos (material, temporal, pessoal e espacial) capazes de fazer nascer a obrigação tributária, enquanto o fato gerador ou fato imponível relaciona-se à evidência no mundo dos fatos da hipótese previamente descrita na norma.

---

[35] Segundo Difini (2006) o elemento material qualitativo refere-se ao fato gerador, enquanto o elemento material quantitativo está relacionado à base de cálculo e a alíquota.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

A construção do elemento material qualitativo da hipótese de incidência, segundo Difini (2006) passa por duas fases. A primeira é o da eleição pelo legislador das bases econômicas de imposição, diante do princípio da capacidade contributiva, sendo exemplos, o patrimônio, a renda e a circulação de riquezas. Na segunda "[...] passa o legislador à construção do tipo, ou seja, à descrição normativa precisa e determinada, com elementos fixos e objetivos, do fato objeto da hipótese de incidência" (Difini, 2006, p. 203).

Como bem salienta Oliveira (2003), a grande maioria dos fatos e atos escolhidos para configurarem objeto da hipótese de incidência pelo Direito Civil e não só por este, mas qualquer outra lei de direito privado, uma vez que a maior parcela das ações das pessoas que representam atividades com conteúdo econômico, sejam elas derivados das suas aptidões pessoais ou da utilização dos seus bens patrimoniais, é regida pelo direito privado, constituindo-se em atos ou negócios jurídicos.

Diante deste fenômeno de sobreposição dos fatos geradores de obrigação tributária a fatos e negócios jurídicos regulados por outros ramos do direito, a doutrina qualifica o Direito Tributário como direito de sobreposição. Segundo Oliveira (2003), é possível evidenciar-se a vinculação ao direito privado pelo legislador tributário desde a discriminação constitucional das competências tributárias aos entes federativos. De maneira exemplificativa, explicou que a Constituição, ao tratar do Imposto sobre a transmissão onerosa *inter vivos* de bens imóveis, somente considera os imóveis por natureza ou por acessão física para a incidência do tributo, através da conceituação presente no Direito Civil, já que é ali que se encontrará a definição do gênero imóvel e as suas espécies por natureza ou por acessão física.

> Ou então, quando a Constituição declara ser imune ao imposto a transmissão de bens imóveis incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em relação de capital, ou a transmissão por razão de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, está aludindo à categoria (patrimônio) disciplinada pelo direito civil e a atos regidos pelo direito comercial societário (Lei nº 6.404) e agora também pelos arts. 1.081 e 1.116 a 1.122 do novo Código Civil (OLIVEIRA, 2003, p. 119).

---

[36] Dentre os doutrinadores que diferenciam a hipótese de incidência e o fato gerador estão: Ataliba (1992), Carvalho (2002), Machado (2006) e Difini (2006), etc.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

O doutrinador reconhece que a possibilidade legal de utilização dos princípios gerais de direito privado para a identificação dos institutos de Direito Tributário é uma decorrência lógica da unicidade e organicidade do ordenamento jurídico, já que os mesmos signos devem ter significados iguais, sendo que, segundo o art. 109, CTN, a lei tributária pode dar tratamento tributário igual para pessoas, entidades ou coisas que são diferentes no Direito Civil, como forma de equipará-las, a fim de gerarem os mesmos efeitos tributários, contudo os institutos de direito privado, quando referidos pela lei tributária, não se modificam diante do disposto na primeira parte do art. 110, CTN.

Note-se que o alcance e conteúdo dos conceitos e formas de direito privado dispostos nesse artigo de lei guardam relação com o Código Civil de 1916, já que era este o estatuto civil em vigor quando da promulgação da CF/1988. Assim, o intérprete deve ter cuidado ao utilizar o Código Civil de 2002 que revogou o Código anterior, devendo verificar as competências instituídas na CF/1988 através da lei em vigor, mas sem alterá-las. [37]

Como bem salienta o doutrinador, o art. 109, CTN deve ser interpretado conjuntamente com o art. 110, CTN, já que este limita a liberdade conferida à lei tributária de definir os efeitos tributários das coisas e entidades do direito privado, cessando totalmente tal liberdade quando importar em extravasamento do respectivo campo de incidência. A lei tributária fica limitada pelo art. 110, CTN a não alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado que se encontrem nas normas definidoras das competências tributárias, ou seja, se não houvesse tal limitação às competências tributárias distribuídas constitucionalmente aos entes federados, segundo ele, estas poderiam ser modificadas, havendo invasão do campo de incidência de imposto constitucionalmente atribuído a outro poder, como por exemplo:

> [...] se a lei municipal dissesse que, para fins do imposto sobre a transmissão de bens imóveis, mercadorias são consideradas imóveis, situação em que estaria invadida a competência estadual para a cobrança

[37] Muito interessante é o estudo de Oliveira (2003) sobre 'Os reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário', no qual o autor compara as definições de vários institutos definidos no Código de 1916 e utilizados para definir competências no Direito Tributário, os quais, segundo ele, não sofreram alterações capazes de alterar as competências tributárias com a promulgação do Código Civil de 2002.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

> do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias (OLIVEIRA, 2003, p. 121).

Em suma, os atos e negócios jurídicos descritos pelo direito privado e utilizados pelo direito tributário como fatos signos presuntivos de riqueza, na expressão de Becker (1988), podem ser legalmente equiparadas para a produção de efeitos tributários, mas tal prerrogativa é obstada se alterar a competência de incidência tributária previamente estabelecida na CF/1988.

Também, o fato gerador sempre será um fato jurídico *stricto sensu* conforme Difini (2006, p. 194) já que "[...] se a lei tributária escolher uma tal situação como hipótese de incidência, o que revela para fins tributários é o fato resultante [...], sendo irrelevante para o Direito Tributário a exteriorização de vontade para a sua prática". Tanto é assim, que se o ato ou negócio tiver um objeto ilícito, como a aquisição de um veículo originário de furto, a incidência tributária será mantida.

Outrossim, conforme Ataliba (1992) somente é possível a classificação dos tributos em vinculados ou não à prestação do Estado, através da identificação do aspecto material qualitativo da hipótese de incidência, ou seja, seu fato imponível (fato gerador).

Da mesma forma, ocorre com a qualificação jurídica dos impostos, elencada na própria CF/1988, em seus artigos 153, 155 e 156, que discrimina os fatos portadores de conteúdo econômico[38] conforme categorias jurídicas fornecidas pelo direito privado.

> Assim, em face de nosso direito positivo, os impostos classificam-se em: sobre importação, sobre a exportação, sobre a renda, sobre proventos de qualquer natureza, sobre a propriedade territorial urbana, sobre doações, sobre operações mercantis, sobre serviços de qualquer natureza etc. Esta, sim, é a classificação jurídica dos impostos, até porque levada a efeito pela Carta Magna (CARRAZZA, 2003, p. 467).

O tipo tributário se revela na norma tributária que descreve a hipótese de incidência, sendo que a obrigação tributária somente poderá ser evidenciada quando o fato gerador do tributo descrito na norma - seja uma descrição conceitual

[38] De maneira didática, Machado (2006) agrupa os fatos geradores de tributos em: fatos geradores sobre comércio exterior; sobre patrimônio e a renda; sobre a produção e circulação e impostos especiais.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

prevista na própria lei tributária ou conceitos oriundos do direito privado - e os demais elementos do tipo ocorrerem no mundo dos fatos.

De outro tanto, o aspecto temporal da hipótese de incidência também ganha destaque no estudo, uma vez que, além da obrigação tributária somente se configurar com a presença de todos os elementos descritos no tipo, o momento em que o fato gerador é considerado ocorrido, revela um dos aspectos capazes de trazer ou não efeitos elisivos ao fato gerador do tributo.

Segundo Melo (2005, p. 218, grifo conforme o original) "O *aspecto temporal* consiste na fixação de um determinado momento em que se deve reputar acontecida a materialidade do tributo, tendo em vista que a norma deve conter a circunstância de tempo, certo e determinado". Tal momento segundo Ataliba (1992, p. 85) pode estar explícita ou implicitamente designado na lei, sendo que "Se o legislador se omitir, estará implicitamente dispondo que o momento a ser considerado é aquele em que o fato material descrito ocorre (acontece)".

Ainda, segundo este doutrinador o aspecto temporal não pode ser anterior ao completo acontecimento do fato, citando, como exemplo, o caso de antecipações camufladas de substituição tributária, diante da limitação constitucional disposta no art. 150, inciso III, "a" da CF/1988 que trata do princípio da irretroatividade.

Contudo, sem se entrar no mérito de ser constitucional ou não a possibilidade de haver fato gerador presumido, tem-se que em 1993, através da Emenda Constitucional nº 3, houve acréscimo ao art. 150, do § 7º, o qual autoriza ao legislador a constituição de obrigação tributária referente a impostos e contribuições sobre fatos geradores presumidos[39]. Assim, é possível que a obrigação tributária nasça e se torne exigível antes da ocorrência dos elementos da hipótese de incidência, sendo garantida a restituição do pagamento referente ao fato gerador que não vier a se consumar. Ainda, para que haja a antecipação dos efeitos

[39] Exemplos de fatos geradores presumidos encontram-se nas substituições de PIS/COFINS ou de ICMS, conforme o arresto da Apelação em Mandado de Segurança nº 2002.71.11.002302-0/RS oriunda do Tribunal Regional da 4ª Região e da decisão prolatada no Recurso em Mandado de Segurança nº 26.640 – GO (2008/0070447-5) do STJ.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

tributários antes da incidência propriamente dita, deve haver disposição legal que preveja tal hipótese.[40]

Igualmente, a doutrina costuma classificar as hipóteses de incidência quanto ao seu aspecto temporal em simples e complexos[41], de acordo com a quantidade de fatos e acontecimentos necessários ao nascimento da obrigação tributária, relacionando-se com a estruturação do fato gerador. De acordo com a dinâmica de sua ocorrência os classificam em fatos geradores instantâneos, continuados e periódicos.[42]

Entretanto, tais classificações são inócuas, já que o fato gerador não pode ser compreendido como algo não instantâneo, devendo este ser considerado ocorrido num único momento, de forma a se evidenciar exatamente quando nasce a obrigação tributária. Neste sentido encontra-se o seguinte apontamento:

> Embora a materialidade tributária possa ser composta, integrada, por diversos acontecimentos, tem que ser considerada una e indivisível, razão pela qual é inadequada a classificação de fatos geradores simples ou complexos, instantâneos ou continuados. A incidência tributária ataca unicamente o resultado da materialidade, que, enquanto não verificada, não faz eclodir o tributo, desencadeando efeitos que lhe são pertinentes (MELO, 2005, p. 218-219).

---

[40] Neste sentido Carrazza (2003) alega que o acréscimo do §7º ao art. 150 da CF/1988 pela EC nº 3/1993 é uma afronta direta ao princípio da segurança jurídica, não havendo a possibilidade de cobrar-se um fato imponível antes de sua ocorrência, pois não há como, nem por emenda constitucional, cercear tal garantia individual, por ser *clausula pétrea*. Neste sentido esclarece que "[...] a eventual recomposição do dano não restabelece o primado da segurança jurídica, que, aliás, resta irremediavelmente atropelado com a simples tributação de *fato imaginário*, isto é, que ainda não aconteceu (mesmo que, depois, ele realmente aconteça)" (Carrazza, 2003, p. 408, texto conforme o original).

[41] Classificar-se-ia – de acordo com a doutrina dominante – como simples aquela que se conforma pela conceituação de um fato ou acontecimento uno e singelo. A implicação temporal está em que, ocorrido o fato (acontecido empiricamente), verifica-se o fato imponível (nasce, portanto, uma obrigação tributária). [...] Já, h.i. complexa seria a que se configura pela conjunção de diversos acontecimentos ou fatos, pela compreensão de uma situação integrada por variados elementos e os reúne numa só figura (h.i.). Neste caso, o fato imponível só se daria com a completa realização de todos os elementos que o último dos fatos requeridos pela h.i. se verificar, integrando a figura, isto é: subsumindo-se inteiramente à h.i. (ATALIBA, 1992, P. 86).

[42] Os fatos geradores seriam instantâneos, quando se verificassem e se esgotassem em determinada unidade de tempo, dando origem, cada ocorrência, a uma obrigação tributária autônoma. Os continuados abrangeriam todos os que configurassem situações duradouras, que se desdobrassem no tempo, por intervalos maiores ou menores. Por fim, os complexivos nominariam aqueles cujo processo de formação tivesse implemento com o transcurso de unidades sucessivas de tempo, de maneira que, pela integração dos vários fatores, surgiria o fato final. [...] O IPI, o ICMS e o Imposto de Importação, por exemplo, seriam casos de fatos geradores instantâneos; o IPTU e o ITR entrariam como fatos continuados; e o IR consubstanciaria a forma clássica do fato gerador complexivo (CARVALHO, 2002, p. 262).

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Ataliba (1992, p. 91) também ressalta que “Por mais complexo que seja o fato objeto de consideração pela lei tributária, só se poderá falar em ‘fato gerador’, no momento exato em que estiver completa a figura típica.”, sendo este o caso do Imposto de Renda, onde a renda líquida será apurada no último dia do exercício, conforme disposição legal.

Do mesmo modo, há diversos outros exemplos, dentre eles seguem alguns citados por Melo (2005):

> “[...] o IPI não é devido simplesmente em razão da industrialização de um produto, sendo necessária a fixação de um determinado momento para ter início a sua exigibilidade, ou seja, a *saída do estabelecimento fabril* ou o *desembaraço aduaneiro* do produto importado. O IPTU traça como marco temporal um determinado dia do exercício financeiro, como é o caso do *primeiro dia do ano* (MELO, 2005, p. 219, grifo conforme o original).

Assim, para os casos em que a lei tributária relativa à hipótese de incidência for omissa, o CTN, em seu art. 116, traz regras de identificação do momento da ocorrência do fato gerador e seus efeitos de acordo com o tipo de situação. Por exemplo, em seu inciso I dispõe que os eventos da realidade social não judicializados, ou seja, situações de fato, como industrializar produtos ou prestar serviços, terá como momento de ocorrência o período temporal em que forem verificadas as circunstâncias materiais necessárias à produção dos feitos característicos de tais situações. O inciso II refere que, nas situações jurídicas privadas, será considerado aquilo que o direito aplicável a tal situação dispuser com relação ao momento da constituição daquela situação.

Exemplifica-se a diversidade entre estas situações nas lições de Carvalho (2002):

> Auferir renda líquida tributável (isto é, acima do limite anualmente estipulado) é fato jurídico, enquanto disciplinado normativamente, mas não consubstancia em si mesmo, um instituto jurídico, assim compreendido o plexo de disposições legais, reunidas pela ação de um fato gerador aglutinante. Agora, a hipótese do imposto de transmissão imobiliária pressupõe operação jurídica característica, em que se sucedem providências regradas pela lei, com especialidade e rigor. Esse é o caso típico do negócio jurídico, situação não só contemplada como também categorizada pelo direito, a que corresponde à figura do inc. II do art. 116. No primeiro exemplo, havemos de perquirir se os efeitos próprios foram alcançados, examinando como se processou a percepção da renda líquida oferecida à tributação. No outro, seremos instados a consultar as regras de direito atinentes às transformações imobiliárias, para saber da consumação

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

> do fato, segundo as prescrições do regime jurídico que lhe seja peculiar (CARVALHO, 2002, p. 271).

Do mesmo modo, ressalta-se que o momento que se considera ocorrido o fato gerador necessita demonstrar os efeitos próprios da situação tanto de fato quanto jurídica, sob pena de constituírem circunstâncias materiais análogas, incapazes de produzir a obrigação tributária. Melo (2005) assim demonstra:

> O mero aspecto físico – como se dá com a 'saída de mercadorias do estabelecimento' – pode não constituir fato gerador do ICMS, no caso de decorrer de furto, não se caracterizando a realização de 'operações' (negócios jurídicos mercantis, implicadores de transmissão de propriedade de mercadorias), consoante preceituado no art. 155, II, da Constituição (MELO, 2005, p. 220).

Em suma, o momento temporal da ocorrência do fato gerador pode ser tanto o definido na hipótese de incidência, tendo o legislador tributário a prerrogativa de antecipar seus efeitos ou, em caso de omissão, valerão as regras dispostas nos incisos do art. 116, CTN.

Amaro (2008), afirmando que a incidência da norma sobre o fato necessita o enquadramento deste na disposição legal, assim se manifesta:

> Diz-se que há *incidência* de tributo quando determinado fato, por enquadrar-se no modelo abstratamente previsto pela lei, se juridiciza e irradia o efeito, também legalmente previsto, de dar nascimento a uma obrigação de recolher tributo. [...] Quando se fala de *incidência* (ou melhor, de incidência de tributo), deve-se ter em conta, portanto, o campo ocupado pelos fatos que, por refletirem a hipótese de incidência do tributo legalmente definida, geram obrigações de recolher tributos (AMARO, 2008, p. 279, grifo conforme o original).

Consoante a fenomenologia da incidência da norma tributária, Carvalho (2002) leciona que o correto é falar-se em subsunção do fato à norma, já que fato e norma configuram linguagens distintas. O legislador recorta eventos que considera valiosos da vida real e quando todos os elementos da tipificação forem observados, tornam-se cabíveis as sanções previamente referidas na lei.

Também, ao tratar da subsunção do fato gerador à norma, Ataliba (1992) faz à seguinte referência:

> Para que um fato (estado de fato, situação) seja reputado fato imponível, deve corresponder integralmente às características previstas abstrata e

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

> hipoteticamente na lei (h.i.). [...] A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso.[...] Assim, [...] um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei (ATALIBA, 1992, p. 62-63).

Assim, o fato e o momento capazes de fazer nascer a obrigação tributária devem enquadrar-se naquele fato que é o objeto material qualitativo da hipótese de incidência e no respectivo aspecto temporal previsto na lei tributária ou na lei privada. Contudo, como leciona Carvalho (2002), o nascimento da relação jurídica se dá exatamente no instante em que todos os elementos (material, espacial, temporal e pessoal) do tipo são evidenciados, ou seja:

> Inexiste cronologia entre a verificação empírica do fato e o surgimento da relação jurídica, como se poderia imaginar, num exame mais apressado. Instaura-se o vínculo abstrato, que une as pessoas, exatamente no instante em que aparece a linguagem competente que relata o evento descrito pelo legislador. Para o direito são entidades simultâneas, concomitantes (CARVALHO, 2002, p. 244).

De outro modo, para Greco (2008), tal visão de subsunção do fato à norma, que a assemelha aos demais ramos do direito, acaba por gerar "[...] para o intérprete, dois grandes níveis de indagação: a) como interpretar a lei tributária (qual o sentido de seus termos etc.); e b) como interpretar os fatos (condutas dos contribuintes) para o fim de enquadrá-los na lei tributária" (p. 417-418). Questões que, aliadas a conflituosidade dos dois ramos principiológicos, fazem com que o modelo tradicionalmente adotado não forneça respostas suficientes para o fenômeno do planejamento tributário elisivo, já que uma lógica bivalente[43] acaba por ser insuficiente e simplista diante da complexidade que a compreensão da realidade exige. Para o doutrinador a ponderação entre o acolhimento da interpretação restritiva do fato gerador ou até mesmo a interpretação inclusiva deste, revelam ambivalência e uma segurança jurídica aparente. Assim destaca:

> Cumpre construir um novo modelo, qualitativo, que não ignore a utilidade do modelo quantitativo e bivalente, mas que compreenda a realidade como algo

[43] Greco (2008) ensina que a lógica bivalente tem sua origem no princípio da não-contradição formulado por Aristóteles. Por tal modelo teórico a realidade é compreendida através dos elementos essenciais que constituem seu núcleo, de modo a poder-se afirmar: isso é elisão, isso não é; deste modo é certo, daquele é errado, assim é lícito, assim é ilícito.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

> uno, no qual os valores, interesses, expectativas, objetivos visados etc. estão integrados, sem oposições ou exclusões, sujeitos, apenas, a graduações em função dos valores culturais e sociais vivenciados em certo momento histórico (GRECO, 2008, p. 452).

Deste modo, resta plenamente demonstrado que a obrigação tributária somente se configura com a subsunção do fato à norma e com a presença dos demais elementos do tipo. As considerações dispostas sobre a dinâmica da incidência tributária são fundamentais, já que o planejamento tributário elisivo tem o condão de obstar o nascimento da obrigação tributária, estruturando as condutas de forma a postergar a incidência ou fazê-la de maneira menos onerosa.

No tocante aos efeitos decorrentes da utilização do planejamento fiscal, é de ressaltar que, para ser aceita a elisão fiscal, esta tem que ocorrer obrigatoriamente antes da configuração do fato gerador, ou seja, antes que a obrigação tributária já esteja perfectibilizada pela subsunção do fato à norma. Assim, sendo evidenciados todos os elementos da hipótese de incidência, não há como se praticar qualquer conduta com a finalidade de elidir tributos.

Entretanto, nem todas as práticas utilizadas antes do nascimento da obrigação tributária serão aceitas como legítimas a elidir a tributação, pois existem condutas aparentemente lícitas praticadas como meio de afastar a incidência, que se revelam ilícitas, como a simulação, a fraude à lei e o abuso de direito, não obstando a perfectibilização da incidência tributária.

Assim, os efeitos decorrentes dos meios empregados para o não pagamento de tributos recebem denominações diferenciadas, dependendo da sua aceitação ou não pelo ordenamento jurídico pátrio.

Ao aprofundar o estudo da elisão, utilizam-se as críticas dispostas por Tôrres (2003), que salienta ser esse termo utilizado equivocadamente, já que o verbo elidir é sinônimo de suprimir. Amaral (2004) compartilha do mesmo entendimento afirmando o seguinte:

> A pesquisa semântica aos mais autorizados léxicos da língua portuguesa confirma a arguta crítica do ilustre professor pernambucano, hoje radicado na capital paulista. O termo elidir é sinônimo de omitir, ao passo que eludir tem como sinonímia o verbo evitar [...] Qualificar tal economia como ‘elisão’ (que significa o mesmo que omissão) implicaria reconhecer licitude ao ato

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

> de omitir o pagamento de determinado tributo [...] (AMARAL, 2004, p. 57-58).

Mesmo diante das ressalvas, ambos os doutrinadores se rendem ao abrigamento que a doutrina pátria deu ao termo elisão, como o efeito da lícita economia de tributos.

Dória *apud* Tôrres (2002, p. 33) define o planejamento tributário elisivo como "[...] todo ato ou omissão que tenda a evitar, reduzir ou retardar o pagamento de um tributo [...]", bem como salienta que sua causa básica é resultado do "[...] conflito entre o interesse individual de preservar o patrimônio e o interesse público de absorver uma parcela desse patrimônio para suportar uma parte dos gastos públicos".

Amaral (2004, p. 75) apenas admite a elisão como efeito de uma conduta lícita se esta for praticada por meio de uma ação comissiva, pois "[...] qualquer omissão, como descumprimento de um dever, será ilícita, portanto, evasão". Ressalta não haver "[...] possibilidade sintática de existir uma omissão que não seja ilícita e, assim, capaz de gerar efeitos elisivos".

Tôrres (2003, p. 174) ainda esclarece que a elisão fiscal pode ser equiparada à legítima economia de tributos, referindo que:

> A Constituição Federal garante e tutela o direito ao exercício da autonomia privada, à propriedade e à liberdade contratual, dentro dos limites que o conceito de Estado Democrático e Social de Direito impõe. Daí que as atitudes lícitas que possam ser adotadas pelos contribuintes, na estruturação ou reorganização de seus negócios, tendo como finalidade a economia de tributos, evitando a incidência destes, reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal, sem qualquer descumprimento frontal ou indireto das leis, são perfeitamente válidas e correspondem à noção de 'legítima economia de tributos' (TÔRRES, 2003, p. 174).

Assim, a elisão configura-se como o efeito decorrente do planejamento tributário lícito não sendo passível de desconsideração pelo Fisco. Ademais, o próprio entendimento dos meios que revelariam a elisão foi sofrendo adaptações com o passar do tempo.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

A doutrina revela que o primeiro posicionamento do intérprete com relação à elisão, foi o de que essa representa o efeito decorrente de qualquer conduta formalmente lícita praticada anteriormente à ocorrência do fato gerador do tributo.

Greco (2008) afirma que a discussão em torno da licitude e ilicitude do planejamento fiscal perdeu espaço para a discussão sobre a eficácia ou não do meio empregado para afastar a incidência tributária, pois seu conteúdo é conexo ao entendimento de se, em determinada situação, os efeitos jurídicos tributários que o contribuinte pretende extrair são ou não oponíveis perante o fisco, pelo que dispõe:

> Em suma, quando mencionamos planejamento tributário, estamos falando do conjunto de condutas que o contribuinte pode realizar visando buscar a menor carga tributária legalmente possível. Ao dizer 'legalmente' estou falando de atos lícitos. Mas não estou me referindo apenas à licitude no sentido de não haver agressão a nenhuma norma específica; 'conduta legal' neste contexto tem um sentido mais amplo por dizer respeito às condutas que estejam de acordo com a lei (preceitos específicos) e com o Direito (que abrange, além das leis, os princípios jurídicos e os valores prestigiados pelo ordenamento) (GRECO, 2008, p. 116).

Nesta perspectiva, o entendimento doutrinário passa a ser de que o abuso de direito e a fraude à lei obstariam a possibilidade de opção negocial nos casos em que a finalidade da liberdade de escolha fosse utilizada exclusivamente com o intuito de minorar o ônus tributário.

Deste modo, tem-se que certas estruturas negociais, mesmo não sendo vedadas perante o direito privado, se praticadas através de condutas compreendidas como antielisivas, passam de legítimos fins elisivos da incidência para evasão de tributos.

Tôrres (2003) define a evasão como sendo o descumprimento direto da lei, configurando uma conduta tipicamente ilícita. Aprofundando, esclarece que tal instituto provém da conduta omissiva ou comissiva, através de um agir voluntário e doloso, com a finalidade de os sujeitos passivos da relação tributária "[...] eximirem-se ao cumprimento, total ou parcial, das obrigações tributárias de cunho patrimonial" (p. 178). No mesmo sentido, menciona que:

> [...] mesmo nessa acepção estrita, alguns limitam a configuração de evasão fiscal à fraude e ao contrabando. Outros a ampliam, acolhendo em seu conceito até mesmo os descumprimentos por ignorância da lei, atos involuntários, como erros de cálculos etc (TÔRRES, 2003, p. 1780).

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Além disso, segue esclarecendo que o conceito de evasão apenas se torna relevante como forma de descumprimento da lei, analisado-a caso a caso, com relação "[...] às consequências jurídicas atribuídas em decorrência do desatendimento das obrigações ou de proibições tributárias [...]" (Tôrres, 2003, p. 178). Afirma, ainda, que a finalidade de identificar o ato ou negócio evasivo é de aplicar-se as penalidades previstas ou inscrever o débito em dívida ativa.

Consoante Bogo (2006), a evasão tributária é evidenciada quando da prática de dolo, fraude e simulação, conforme a disposição contida no art. 149, VII, CTN, sendo que, nestes casos, a desconsideração tributária poderá dar-se através de procedimento administrativo, configurando uma exceção à regra elencada no art. 168 e parágrafo único do CC que prescreve a declaração pelo poder judiciário da anulabilidade ou a nulidade do ato ou negócio jurídico.

A conclusão de Amaro (2008, p. 233) acerca da evasão é de que essa se diferencia da elisão segundo o aspecto da licitude do ato, esclarecendo que "O divisor de águas entre a evasão (ilegal) e a elisão parte realmente da consideração de que, na primeira, o indivíduo se utiliza de meios ilícitos para fugir ao pagamento de tributo, e no segundo caso, trilharia caminhos lícitos".

Ademais, o meio ilícito utilizado pelo contribuinte antes do nascimento da obrigação tributária, embora se iguale à sonegação fiscal para fins de desconsideração, difere dessa, configurando a evasão também quando os atos ilícitos são praticados antes da ocorrência do fato gerador do tributo. A sonegação fiscal é a conduta fraudulenta praticada após a materialização do fato imponível e, por consequência, após o nascimento da obrigação tributária, podendo inclusive configurar conduta típica de crime tributário disposta na Lei nº 8.137/90.

Neste sentido, Tôrres (2003) afirma haver uma figura que poderia ser evidenciada entre a elisão fiscal e a evasão, a qual denomina de elusão.

Segundo ele, a elusão é um fenômeno dotado de transparência, já que no momento em que "[...] o contribuinte revela-se ao Fisco, pela consecução dos atos ou negócios jurídicos próprios, atendendo aos requisitos formais e materiais dos procedimentos com os quais pretende alcançar o regime tributário mais vantajoso" (Tôrres, 2003, p. 188).

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Igualmente, o doutrinador explica que a elusão tanto pode decorrer da utilização de negócios jurídicos atípicos, atípicos mistos ou indiretos em que esteja presente a causa negocial e, portanto não sendo passíveis de desconsideração, como também pode consistir na utilização de tais negócios, porém, desprovidos de causa negocial ou organizados de modo simulado ou em fraude à lei, justificando a desconsideração do ato, negócio ou pessoa jurídica, como se fossem ilícitos próprios da evasão fiscal.

Segue o raciocínio enfatizando que "[...] 'eludir', do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem" (Tôrres, 2003, p. 188). Afirma ser através de condutas lícitas, porém desprovidos de causa, ou negócio jurídico que se possa enquadrar como uma violação indireta da lei tributária, que qualificará a elusão.

Assim, a elusão tributária se enquadraria dentro do que o Tôrres (2003) convenciona chamar de "ilícito atípico", esclarecendo:

> Temos, no estudo da elusão tributária, que separar a licitude do ato aparente, usado para evitar a aplicação da lei tributária, da ilicitude que se dessome da qualificação atribuída à situação aperfeiçoada a partir da conformação de um dos pressupostos eleitos pelas normas do sistema, especiais ou gerais. Estes pressupostos corresponderão, sempre, ao conceito de elusão que cada ordenamento adota; e o controle que se opera sobre tais atos não será mais do que uma tentativa de recompor a juridicidade do sistema, violada pela elusão, quer usando uma norma específica, quando se tratar de prévia tipificação da ilicitude, quer usando, na ausência de regra expressa com cabimento ao caso concreto, de uma norma geral antielusiva, fundada no conceito de ilícito atípico (TÔRRES, 2003, p. 196).

Outrossim, Castro *et al*. (2007) aduzem que a elusão fiscal também é identificada quando são utilizadas formas jurídicas anormais para a realização de determinado ato ou negócio. Referem que a elusão se perfaz quando o contribuinte abusa do direito que possui na escolha da forma adequada e da liberdade de contratar, vindo a se utilizar de "[...] formas jurídicas artificiais, anormais, inadequadas em relação ao ato ou negócio jurídico que se pretende levar a cabo, com o intuito exclusivo de obter economia fiscal" (Castro *et al.*, 2007, p. 45).

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Continuam esclarecendo que a consequência gerada pela prática elusiva repelida pelo ordenamento, será a incidência tributária plena. Eles citam o seguinte exemplo:

> Assim, por exemplo, se para não pagar o IOF de determinado empréstimo o interessado recorre a uma compra e venda com cláusula de retrovenda (que lhe permite a possibilidade de recompra do bem), deixando de levar o contrato a registro, por força do parágrafo único do art. 116 do CTN, somente para fins fiscais, a Fazenda Nacional poderia desconsiderar o negócio celebrado e tributar o IOF devida pela transação tida simplesmente como um mútuo (CASTRO et al., 2007, p. 45-46).

Desse modo, a consequência advinda da forma elusiva de planejamento dependerá, especialmente, da identificação de condutas que, mesmo inicialmente lícitas, serão capazes de gerar um descumprimento indireto das normas tributárias, podendo ou não ser aceitas como meio de afastar a incidência tributária, a depender da análise do caso concreto.

Contudo, conforme elucida Bogo (2006), a elusão tributária é uma nomenclatura que não integra o idioma pátrio, sendo para este desnecessária, uma vez que os meios empregados como forma de planejar os atos e negócios para diminuir o encargo fiscal, mesmo que no caso dos ilícitos atípicos, somente revelarão a ocorrência de dois efeitos: ou serão exitosos e considerados elisão fiscal, ou não afastarão a incidência tributária, ocorrendo a evasão de tributos.

3.2 Os modelos antielisivos no direito comparado

De modo a complementar este estudo, passa-se a avaliar alguns modelos estrangeiros utilizados com a finalidade de afastar as condutas que levam a efeitos diminutivos dos encargos fiscais individuais.

Consoante Tôrres (2003) o abuso de formas tem berço no Direito Alemão. Inicialmente, este contemplava um modelo antielisivo calcado na interpretação econômica do Direito Tributário, que se desenvolveu para a teoria do abuso de formas, a qual exige, para a desconsideração, a presença de formas ou negócios insólitos, inadequados para a finalidade comumente alcançada com aqueles mesmos atos ou negócios, além da necessidade do alcance substancial, do ponto

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

de vista econômico, do mesmo resultado que teria o contribuinte obtido se tivesse utilizado a mesma forma negocial de uma correta relação econômica.

Para Fischer *apud* Greco (2008), a disposição contida no § 42 da Lei tributária Alemã[44] consagra o princípio da adequação, o qual envolve uma interpretação teleológica dos conceitos tributários através da análise da realidade econômica evidenciada.

Outrossim, Lobo Torres (2002, p. 189) refere que no abuso de formas há "[...] o fingimento na norma, na interpretação, na subsunção. Quando o contribuinte pratica um ato [...] ele vai indicar como fundamento uma norma que não é a norma que verdadeiramente se aplicava àquele fato".

No sistema francês, a elisão fiscal é tratada através da teoria do abuso de direito, havendo norma reguladora no art. 64 do *Livres des Procédures Fiscales*, assim livremente traduzido por Greco (2008):

> Art. L. 64. Não podem ser opostas à administração tributária os atos que dissimulam o alcance verdadeiro de um contrato ou de uma convenção mediante a ajuda de cláusulas: [...]
>
> b) ou que disfarçam seja a realização, seja uma transferência de benefícios ou rendimentos; [...]
>
> A administração tem o direito de restituir a verdadeira natureza à operação litigiosa. Em caso de desacordo sobre as retificações notificadas com fundamento no presente artigo, o litígio é submetido, a requerimento do contribuinte, à apreciação do comitê consultivo para a repressão dos abusos de direito. A administração também pode submeter o litígio à apreciação do comitê (GRECO, 2008, p. 387).

Observe-se que, como salienta o doutrinador, aquele sistema legal elenca um conceito para o abuso de direito, além de um Comitê Consultivo.

Do mesmo modo, Tôrres (2003) ensina que o procedimento administrativo de desconsideração é rigoroso, podendo recair à Administração o ônus da prova. Neste sistema, o abuso de direito não é utilizado com muita precisão, se revelando, às vezes, como simulação ou como fraude à lei, como se denota:

---

[44] "§ 42. A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos do imposto tivesse sido adotada a forma jurídica adequada" (Greco, 2008, p. 382).

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

> Assim, a jurisprudência do Conselho de Estado e aquela Corte de Cassação delinearam duas grandes categorias para o conceito de abuso de direito: i) o abuso de direito por simulação, que corresponde à simulação do direito civil; e II) aquela do abuso de direito por fraude à lei, dos atos juridicamente regulares, cuja motivação consista, exclusivamente, em diminuir o encargo fiscal. Haja vista a influência do direito privado sobre a construção de tais categorias, exige-se ainda a demonstração da intenção do sujeito e o emprego anormal ou excessivo do direito subjetivo, numa das duas modalidades acima descritas (TÔRRES, 2003, p. 251).

Cabe ainda mencionar o modelo do ato anormal de gestão, para o qual a doutrina e jurisprudência francesa estão se encaminhando, no sentido de que o fisco, ao evidenciar uma anormalidade no ato de gestão praticado e entender-se lesado pela arrecadação a menor do tributo, busca, no ato praticado diferentemente da prática usual das empresas, a arrecadação mesmo que não evidenciado nenhuma das hipóteses de ilícito, fraude à lei, simulação, etc. Como enfatiza Greco (2008), a desqualificação não se baseia no abuso de direito, mas simplesmente na existência de um elemento estranho na conduta fiscal da empresa, sendo irrelevante a demonstração da tentativa de redução da tributação. Deste modo, o professor traz o seguinte exemplo:

> O contribuinte alegaria que o 'normal' é conseguir vender ainda que sem lucro, mas vender com o menor prejuízo possível à vista da conjuntura x, y ou z etc. Por outro lado, o Fisco diria que, se o contribuinte tivesse agido dentro do que os concorrentes ou o setor faz, a receita da pessoa jurídica seria maior e, portanto, a arrecadação fiscal também; assim, a decisão de vender com prejuízo se deu por convivência da empresa, mas fora dos 'cânones capitalistas da gestão' e, com isto, frustrou a receita do Fisco. Não haveria dúvida que a realidade econômica, o valor econômico do bem seria aquele, e de que houve uma circulação econômica de bens com o valor x, mas isto frustrou a arrecadação tributária (GRECO, 2008, p. 349).

Quanto ao sistema espanhol, até meados de 2003, este apegava-se à teoria da fraude à lei para obstaculizar o planejamento tributário, porém a Lei nº 58 de 17-12-2003 alterou a sistemática tributária espanhola, introduzindo, segundo Greco (2008), a figura do *conflito na aplicação da norma tributária*, como forma de eliminar o conceito legal fechado e impreciso de fraude à lei e reformulando as definições de simulação e abuso de formas, passando a envolver avaliações subjetivas por parte do Fisco com relação à natureza dos negócios realizados e seus efeitos, porém mantendo a vedação ao emprego da analogia.[45]

[45] Atualmente é nestes termos que dispõe a lei tributária espanhola sobre o conflito de aplicação da norma tributária:

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Para Souza e Funaro (2007, p. 71) a mudança normativa, como forma de obstaculizar o fim elisivo de algumas condutas, acabou abrangendo "[...] atos e negócios jurídicos inusuais e que não produzem efeitos econômicos diversos da vantagem fiscal e nem efeitos jurídicos distintos daqueles que seriam produzidos pelo negócio adequado".

Nos sistemas tributários de Portugal e da Argentina, também se observa a aplicação da teoria da interpretação econômica. No primeiro, há uma norma geral antiabuso disposta no artigo 38, nº 2 da Lei Geral Tributária (DL nº 398 de 17-12-1998) que foi alterado pelo Decreto nº 50/VIII de 2000, o qual conta com a seguinte redação:

> 2. São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de **idêntico fim econômico**, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas (SOUZA e FUNARO, 2007, p. 72, grifo conforme a autora).

Além da previsão expressa sobre a fraude e o abuso de formas, Greco (2008) assinala para a possibilidade de apego à interpretação econômica como forma de obstaculizar a elisão da incidência tributária, já que a lei conta com a expressão 'idêntico fim econômico' em seu texto.

Artículo 15. *Conflito em la aplicación de la norma tributária.*
1. Se entenderá que existe conflicto em la aplicación de la norma tributária cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible e se minore la base o la deusa tributária mediante actos e negocios em los que concurran las siguientes circunstancias:
a) Que, individualmente considerados o em su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido com los actos o negócios usuales o propios.
2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el prévio informe favorable de la Comisión consultiva a que se refere el artículo 159 de esta ley.
3. Em las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto em este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones (GRECO, 2008, p. 385, grifos conforme o original).

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Na Argentina, conforme Gutman (2002), impera o Princípio da Realidade Econômica, disposto no art. 12 da Lei de Procedimento Tributário[46] (Lei nº 11.683/1946) onde o Fisco goza de liberdade para entender que o ato ou negócio realizado contém irregularidades através de uma exclusiva interpretação econômica, tributando-o. O Fisco também conta com a possibilidade de afirmar que a escolha negocial praticada pelo contribuinte deveria ter se dado de outra maneira, conforme a denotação da realidade econômica revelada, subsumindo o fato à norma de incidência, compreendendo tal fato como imponível. Segundo ele:

> Esse é um passo bem mais complexo, porque o contribuinte pode escolher uma doação e para o fisco ser uma venda. Então, se o fisco considerar como uma venda, a partir daí, ele estabelece os diferentes gravames, como se essa operação fosse uma venda (GUTMAN, 2002, p. 174).

Conforme Jarach (1989), estudioso do Sistema Tributário Argentino, para alcançar-se uma justiça fiscal, os fatos geradores dos impostos não devem se vincular só ao patrimônio e rendimentos para serem reconhecidos como impostos sobre fatos econômicos, mas, consoante sua doutrina, deve existir a busca pela capacidade econômica do contribuinte também sobre a categoria que denomina de impostos sobre negócios e atos jurídicos, sendo eles, por exemplo, os tributos sobre heranças e doações.

Neste sentido, Jarach (1989) aduz que diferentemente dos meros fatos jurídicos, quando o legislador escolhe fatos imponíveis sobre negócios e atos, elenca na verdade a relação econômica criada por estes, pelo que dispõe ser: "[...] a relação econômica criada pelo negócio jurídico que interessa ao direito tributário como pressuposto de obrigação impositiva; somente a *intentio facti*, então, e não a *intentio juris*, é decisiva" (Jarach, 1989, p. 126).

Ao aliar a capacidade contributiva aos fatos imponíveis, o doutrinador afirma haver duas classes de fatos, os abstratos ou formais e os causais. A primeira classe de fatos geradores é aquela em que, por se evidenciarem características formais ao pressuposto da obrigação impositiva, busca-se a certeza do direito em detrimento

[46] Em la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujeitas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y su significación econômica. Sólo cuando no sea posible fijar por La letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado (GRECO, 2008, p. 390).

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

do princípio da igualdade. Tal hipótese, segundo o teórico, deve configurar a exceção, já que representa "[...] uma limitação ao poder do intérprete, em prejuízo da investigação sobre a natureza econômica efetiva do fato imponível [...]" (Jarach, 1989, p. 127). Assim, os fatos causais corresponderiam à necessidade de melhor adaptação do imposto a seu fundamento, respeitando-se a igualdade material.

Mas, para o doutrinador, somente quando houver vontade explícita do legislador de cada país de vinculação do fato imponível aos requisitos da forma é que não será levada em conta a relação econômica que pressupõe a obrigação tributária.

Contudo, mesmo diante da esclarecedora teoria de Jarach (1989), que aqui foi apresentada de modo breve e sucinto, pois não se apresenta como tema central do estudo, é interessante asseverar que esta se encontra em consonância com a eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva, porém o apego à interpretação econômica do Direito Tributário não trouxe para a Argentina, assim como esclarece Gutman (2002), uma real igualdade substancial, pois o país ainda enfrenta sérios problemas com a evasão fiscal.[47]

Conforme expõe Greco (2008), além do sistema de tradição romano-germânico, há teorias que dispensam norma legislativa expressa, como o caso da teoria do *business purpose* e da doutrina do *step transaction,* ambas de origem anglo-saxã. Nestas, os efeitos das operações jurídicas são mais importantes do que a causa, também a prevalência da substância sobre a forma é inerente ao sistema jurídico, porque a legalidade e tipicidade não recebem elevado grau de importância e os jurisdicionados detêm maior liberdade de julgamento diante do mínimo legal, o que eleva a experiência jurisprudencial.

Segundo Lobo Torres (2002), nos Estados Unidos há a exigência de que o negócio seja motivado por alguma razão econômica, sendo que a falta de um propósito mercantil caracteriza a elisão abusiva. Tôrres (2003) também reconhece

[47] Note-se que, mesmo quando o sistema jurídico tributário inibe totalmente a prática elisiva, como é o caso daqueles países apegados a teoria da interpretação econômica, se os cidadãos não sentirem-se seguros de que o dinheiro arrecadado pelo Fisco está sendo bem aplicado, bem como, conforme disposto por Buffon (2009) de que há justiça na repartição da carga tributária, a evasão fiscal passa a ser aceita por aquela sociedade, mantendo-se a injustiça fiscal, já que quem contribui paga o seu encargo e daquele que sonega.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

que as regras legisladas que fazem frente à elisão fiscal são decorrência das decisões jurisprudenciais, apontando o *business purpose test, step transactions* e *subtance over form*.

> A *step transaction doctrine* permite que os atos praticados de forma sucessiva sejam tratados como um único ato para fins fiscais, quando o exame daqueles em seu conjunto revele o mesmo resultado econômico que seria produzido por este, de acordo com os seguintes testes: o *binding commitment test* detecta a existência de obrigação em praticar o ato subsequente; o *end result teste* se concentra na intenção objetivada pelas partes; o *muntual interdependence test* investiga se os atos praticados estavam de tal forma entrelaçados que as relações jurídicas criadas por cada um seriam ineficazes sem a prática dos demais. Já a *business purpose doctrine* requer a existência de uma razão diversa da economia fiscal para justificar a realização de uma transação ou de uma série de transações. A *substance over form doctrine* admite a recaracterização de uma operação quando sua essência dissentir de seu revestimento jurídico. Por fim, a *economic substance* ou *economic sham doctrine* admite a impugnação de transações cujo conteúdo econômico seja insignificante, se comparado à vantagem tributária obtida (STRENG e YODER apud Souza e Funaro, 2007, p. 72, conforme o original).

Com relação à ordem jurídica da Inglaterra, Tôrres (2003) demonstra que a jurisprudência inglesa se utiliza da *step transacion*, promovendo a desconsideração isolada das diversas transações que configurem o planejamento, além da exigência de que os atos sejam praticados de acordo com a forma jurídica adotada. Lobo Torres (2002) acrescenta que também fazem parte de tais modelos antielisivos países como o Canadá, a Austrália e a Suécia.

Do exposto, denota-se haverem diversas cláusulas nos ordenamentos estrangeiros que repelem a elisão fiscal, sejam elas normas gerais ou preventivas, com o objetivo de frear seus efeitos e consequentemente conter a diminuição da arrecadação tributária gerada por aquela.

3.3 O modelo legislativo da elisão tributária no direito brasileiro e sua evolução

Em relação aos meios utilizados para alcançar o afastamento da incidência tributária é importante salientar que, num primeiro momento, a compreensão do aplicador do Direito era de que o contribuinte poderia utilizar-se de sua liberdade negocial para adaptar as formas, tipos e causa jurídica do negócio, mesmo que em descompasso com a verdadeira causa negocial. Tal operação acabava por ser

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

aceita, mesmo quando apresentada de uma maneira meramente formal ao Fisco, a causa negocial não era investigada ainda que mascarasse o fato gerador do tributo.

Porém, o aumento da prática de planejamento tributário com a finalidade de afastar o fato gerador, causou uma diminuição da arrecadação. O legislador pátrio, com amparo nos caminhos já trilhados pelos ordenamentos estrangeiros, anteviu a possibilidade da elisão ser controlada através de construções jurisprudenciais como nos países de tradição anglo-saxônica, ou da probabilidade da edição de cláusulas específicas ou gerais de repressão à prática elisiva.

Consoante Greco (2008), no sistema jurídico brasileiro, a elisão somente pode ser combatida por dois meios: um seria a criação de normas específicas para vedar a atitude elisiva específica praticada pelo contribuinte e o outro seria a criação de uma norma geral antielisão.

Para Rentzsch (2003) também é possível haver o controle da elisão fiscal através de cláusulas setoriais antielisivas, como a contida no inciso VI do art. 2º da Lei nº 9.311/96 que regulava a antiga CPMF. Assim, discorre sobre cada uma delas:

> A cláusula geral antielisiva é uma norma que tem como objetivo a tributação, por analogia, de atos ou negócios jurídicos não descritos na hipótese de incidência, mas que produzam efeitos econômicos equivalentes aos dos atos ou negócios jurídicos descritos na norma impositiva, sem, no entanto, produzirem as respectivas consequências tributárias. [...] As cláusulas especiais antielisivas correspondem a uma descrição posterior, por lei impositiva, de certos atos ou negócios jurídicos até então não previstos na norma que a experiência revelou como demonstrativos de capacidade contributiva e utilizados pelos contribuintes em substituição a atos ou negócios jurídicos descritos na hipótese de incidência. [...] Ainda, há as cláusulas setoriais antielisivas, as quais não se confundem sequer com as cláusulas especiais antielisivas, sequer com as cláusulas gerais antielisivas. Tratam-se de normas que autorizam a aplicação analógica, face a uma referência genérica e indeterminada, relativamente apenas a determinado tributo (RENTZSCH, 2003, p. 69).

No Brasil, desde a década de 80, é possível evidenciar-se a escolha legislativa pela criação de normas específicas que vedam a prática elisiva, como a Lei nº 7.450/85 relativa ao Imposto de Renda. Evidencia-se que o art. 51[48] dessa lei

[48] Interessante ressaltar que, é possível encontrarem-se objeções à possibilidade de criação de normas específicas de combate a elisão. Martins (1988) tece diversas críticas ao art. 51 da Lei nº 7.450/85 afirmando ser ele uma norma inútil e ineficaz, pois o considerada um artigo programático ou senão uma norma inconstitucional por ferir o princípio da tipicidade. Entretanto, tem-se ser este o

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

foi criado como uma norma específica de combate a elisão, atuando como forma de alargamento do tipo tributário discriminado constitucionalmente.

Bogo (2006) afirma que o legislador teria atentado para os comportamentos mais utilizados pelo contribuinte no momento de praticar os atos ou negócios jurídicos com o objetivo de minorar o pagamento de tributos, criando hipótese de incidência suplementar àquela já existente. Segundo ele, desde que a elaboração legislativa encontre-se adstrita ao núcleo constitucional da hipótese de incidência do tributo, de modo a não violar a discriminação das competências elencada na Carta Política de 1988, "[...] pode o legislador estabelecer, por meio de presunções ou ficções legais, normas cuja hipótese tenha por objetivo subsumir condutas à norma-padrão geral do tributo, de modo a evitar o comportamento elusivo" (Bogo, 2006, p. 226).

Também, segundo Tôrres (2003) o art. 24 da Lei nº 9.430/96 definiu os chamados 'países de tributação favorecida' para o controle de preços de transferência e específicas operações de remessas de recursos ao exterior, mediante a aplicação de métodos que têm como finalidade indicar o preço médio, ou seja, o valor normal, a ser praticado nestas relações, recepcionando o princípio *arm's length*.

Contudo, sendo a criação de normas específicas de combate à elisão fiscal a opção que mais favorece o princípio da legalidade, é possível perceber que tal técnica apresenta certos inconvenientes.

Bogo (2006, p. 227) menciona que as normas preventivas específicas ou de correção geram efeitos negativos, levando a "[...] denominada inflação legislativa, tornando o ordenamento jurídico tributário mais complexo e, em consequência, mais sujeito a inconstitucionalidades e imperfeições que prejudicam a consecução da almejada justiça tributária". Considera que este aumento da complexidade do ordenamento jurídico tributário não traria a necessária vedação à elisão fiscal, já que "[...] o legislador jamais poderá prever todas as possibilidades que se abrangem na

típico posicionamento dos defensores da primeira linha de compreensão do fenômeno elisivo, que se arraigavam na ideia de tipicidade cerrada.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

realização de atos e fatos no tecido social, sendo que o direito atua sempre após a realidade [...]" (Bogo, 2006, p. 227).

Uma norma geral que vede condutas antielisivas se revela como uma boa forma legislativa de combater a inflação legislativa, desde que não dê margem a abusos de poder quando a desconsideração for praticada pelo agente fiscal.

Com o acréscimo do parágrafo único ao art. 116, CTN, a doutrina novamente voltou os olhos à complexa tarefa de identificar o que seja lícito ou vedado com relação aos meios empregados pelo contribuinte em potencial para alcançar o abrandamento ou eliminação das possíveis obrigações tributárias.

Os estudiosos filiados à linha de compreensão de que conduta lícita geraria a elisão e a conduta ilícita levaria a evasão, permaneceram a alegar que a elisão compreenderia tudo aquilo que não fosse praticado com dolo, fraude e simulação e deveria se dar antes da ocorrência do fato gerador do tributo.

Porém, através de um estudo mais detalhado da Constituição Federal, o foco inverte-se. A doutrina começa a questionar se os meios aplicados para buscar a elisão tributária ainda têm espaço diante do preceito de solidariedade social e da nova dinâmica do Estado Democrático de Direito.

Neste período, o próprio direito privado começa a sofrer transformações, causadas pela hierarquia das novas normas constitucionais e anseios sociais. As relações privadas ficam condicionadas à presença da boa-fé objetiva, função social da propriedade e dignidade da pessoa, entre outros princípios, para merecerem a proteção do ordenamento jurídico.

Com a promulgação do Código Civil de 2002, tais ideais são reforçados, sendo cada vez mais reconhecidos e aceitos. O espírito da lei dita que o cidadão, em suas relações individuais, além de submeter-se a seus interesses pessoais (intrínsecos), passe a se preocupar com os interesses de toda a sociedade, vindo a autonomia privada a sofrer limitações.

O universo jurídico ligado ao Direito Tributário deixa de ter em mente que somente os meios reconhecidamente ilícitos configuram a evasão fiscal, mas

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

começa a questionar se todas as condutas realizadas através da possibilidade de autonomia negocial são válidas perante o Fisco.

A lei direcionada a disciplinar o relacionamento entre os particulares prevê vedações aos denominados ilícitos atípicos, institucionalizando o abuso de direito (art. 187, CC) e a fraude à lei (art. 166, inciso VI do CC).

Logo, o entendimento que se dissemina é de que o planejamento tributário elisivo deve ser repelido se a conduta praticada tiver a única função de afastar a fenomenologia da incidência tributária, pois a liberdade de escolha das causas, tipos e formas negociais autorizada pela autonomia da vontade, estaria sendo utilizada com finalidade diversa da qual foi constituída. Isto porque a possibilidade de utilização de negócios jurídicos atípicos ou indiretos se presta justamente para que as pessoas declarem sua vontade da maneira que lhes for mais propícia, podendo as relações negociais obedecerem às exigências econômicas, contudo não devem servir exclusivamente como meio ao não pagamento de tributos.

Igualmente, a ideia central é de que na medida em que um cidadão, demonstrando capacidade contributiva, utiliza-se de meios específicos para frustrar o nascimento da obrigação tributária e deixar de contribuir com sua parcela pecuniária de mantença do Estado-sociedade - fim a que se destina a tributação - seu ônus fiscal será necessariamente dividido entre todos os demais cidadãos, deturpando aquele Estado Social disciplinado na ‘Constituição Cidadã’.

Entretanto, o parágrafo único acrescentado ao art. 116 do CTN pela LC nº 104/2001, como redigido, não se revela exatamente como uma norma geral completamente repressora da elisão fiscal, havendo grande discussão jurídica no tocante a sua natureza.

3.4 As condutas antielisivas e efeitos jurídicos pretendidos: Legalidade ou ilegalidade?

Na prática do planejamento tributário relativo ao afastamento da incidência, identificam-se vários institutos que revelam condutas consideradas ilícitas ou ineficazes, sendo incapazes de gerar um resultado elisivo à estruturação fiscal

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

praticada pelo contribuinte. Dentre estes institutos pode-se evidenciar a presença de simulação, dolo, fraude, além de outros vícios relativos aos negócios jurídicos, que são classificados por Greco (2008) como abuso de direito e fraude à lei. Esses, quando forem identificados, podem levar à possibilidade de desconsideração dos atos e negócios jurídicos e sua requalificação para fins de incidência fiscal, diante das limitações à autonomia privada.

Com relação à figura do abuso de direito, Greco (2008), um dos pioneiros na defesa de sua aplicação relacionada ao afastamento da incidência tributária, compreende que o exercício ao direito de auto-organização sofre limitações diante do princípio da capacidade contributiva, independentemente de haver ilegalidade ou ilicitude de conduta. Afirma que tal teoria tem seu berço no Direito Francês, servindo como forma de obstaculizar o fim elisivo de determinadas condutas.

Neste sentido, dispõe que o abuso do direito é categoria construída para inibir práticas que, mesmo lícitas, acabam acarretando desequilíbrio no relacionamento das partes, “[...] (i)seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela para a qual o ordenamento assegura sua existência, (ii) seja pela sua distorção funcional, por implicar inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese sem uma razão suficiente que a justifique” (Greco, 2008, p. 195).

Para ele, o abuso de direito abarca os negócios realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio, ou seja, aqueles que não tenham nenhuma causa real e predominante ligada “[...] à convivência pessoal, a interesses de ordem familiar, a questões de natureza econômica ou ligadas ao desenvolvimento da empresa, ao seu aprimoramento ou à melhoria de sua eficiência etc” (Greco, 2008, p. 203). Nos casos em que o contribuinte visa somente à redução do encargo fiscal, acredita caber a desqualificação dos atos ou mesmo a desconsideração dos negócios praticados de modo abusivo, com a finalidade de inibir as práticas desprovidas de causa. Dispõe competir ao Fisco a prova de que houve excesso no exercício de direito de autorregulação diante da presunção de não abusividade, cabendo ao contribuinte demonstrar o respectivo motivo extratributário que levou à conduta sobre análise, já que, senão, estará lesando o Fisco.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Assim, conforme o professor, não se trata de impor ao contribuinte uma opção pela forma negocial mais onerosa fiscalmente, já que:

> Se determinada operação ou negócio privado tiver por efeito reduzir carga tributária, mas se apoia num motivo empresarial, o direito de auto-regulação terá sido adequadamente utilizado. Não haverá abuso! O Fisco nada poderá objetar! (GRECO, 2008, p. 204).

Greco (2008, p. 197) posiciona-se no sentido de que a possibilidade de o Fisco recusar ato ou negócio abusivo diante da falta de outro propósito que não seja o tributário, encontra amparo nos princípios constitucionais da capacidade contributiva, igualdade e solidariedade social, sendo "[...] um dever individual e um direito da coletividade", estando intrínseca no ordenamento jurídico a vedação ao abuso de direito[49]. Deste modo, ensina que com a promulgação do Código Civil de 2002, diante da redação dada ao art. 187 deste diploma legal, não se obteve uma novidade com relação à possibilidade de aplicação deste instituto no Direito Tributário, mas sim, introduziu-se um dispositivo legal afirmando que o abuso de direito é uma hipótese de ilícito[50], o que faz com que nas situações em que for comprovado, acarretará efeitos evasivos e não elisivos à hipótese de incidência tributária.

Reis (2003), além do entendimento evidenciado por Greco (2008) com relação à aplicação da teoria do abuso de direito ao Direito Tributário, alude que os contratos e atos jurídicos, por serem regulados pelo Direito Civil, se submetem as limitações ali dispostas, pelo que o art. 187, CC ampara a desconsideração, inclusive para fins tributários, dos negócios praticados em desacordo com a boa-fé, pois representam abuso do direito de autorregulação negocial, sendo o Fisco o terceiro lesado.

---

[49] Neste sentido, Greco (2008) refere não ser exclusiva do Direito Civil (art. 187, CC) a figura do abuso de direito, pelo que este permeia toda a experiência jurídica, inclusive com relação ao Direito Administrativo afirma haverem estudos com relação ao abuso de poder e do abuso de autoridade (Lei nº 4.898/65, que dispõe sobre os crimes relacionados ao abuso de autoridade) ou, também, com relação ao abuso de poder econômico disposto no art. 173, §4º, CF/1988.

[50] Conforme os ensinamentos de Tôrres (2003), tanto a fraude à lei, quanto o abuso de direito, configuram os chamados ilícitos atípicos, uma vez que inicialmente as condutas são permitidas pelo ordenamento, o qual veda apenas o excesso cometido no exercício deste direito, por vir a causar prejuízos a terceiros. Não se tratando deste modo de ilícito típico, mas sim atípico.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

No mesmo sentido, Bogo (2006) leciona que a violação à boa-fé objetiva, aos costumes e à finalidade socioeconômica disposta no art. 187, CC acarreta o abuso do direito público subjetivo à elisão fiscal, já que as normas civis que dispõem sobre a figura abusiva constituem normas gerais de aplicação do Direito, disciplinando os demais ramos deste, assim como o Tributário.

Para ele, a conduta abusiva abrange a "[...] desconformidade com os procedimentos usuais utilizados para determinada atividade comercial ou financeira, e com a sua costumeira finalidade [...]" (Bogo, 2006, p. 329), além de qualquer outra conduta lícita desprovida de causa negocial.

Também, Ribeiro (2008) considera que o abuso da conduta é evidenciado com a presença dos seguintes requisitos:

> -prática de um ato jurídico, ou um conjunto deles, cuja forma escolhida não se adequa à finalidade da norma que o ampara, ou à vontade e aos efeitos dos atos praticados esperados pelo contribuinte;
>
> - intenção, única ou preponderante, de eliminar ou reduzir o montante de tributo devido;
>
> - identidade ou semelhança de efeitos econômicos entre os atos praticados e o fato gerador do tributo;
>
> - proteção, ainda que sob o aspecto formal, do ordenamento jurídico à forma escolhida pelo contribuinte para elidir o tributo;
>
> - forma que represente uma economia fiscal em relação ao ato previsto em lei como hipótese de incidência tributária (RIBEIRO, 2008, p. 92).

Reis (2003), Bogo (2006) e Ribeiro (2008) concordam que, através da regulação contida no CC, art. 187, é possível instituir-se uma limitação para a faculdade de utilização de causas, formas e tipos negociais de maneira abusiva, já que tal opção é um direito regulado pelo estatuto civil que interfere no Direito Tributário, gerando efeitos relacionados à incidência tributária.

Em suma, as perguntas para se proceder a desconsideração do ato ou negócio com base na teoria do abuso de direito ou de formas teriam que ser as seguintes; O ato ou negócio jurídico, como apresentado perante o Fisco, se praticado através dos tipos e formas descritos na lei privada, revelaria um fim negocial idêntico? A opção negocial por um negócio atípico ou indireto não revelou outro motivo além da minoração do ônus tributário? Se as respostas forem

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

afirmativas e aquele negócio descrito pela norma fizer parte da hipótese de incidência tributária, é cabível a requalificação para fins de tributação.

Tôrres (2003) acrescenta que uma limitação ao direito subjetivo de se auto-organizar é desprovido de justificativa constitucional se calcada na doutrina precursora de Louis Josserand, pela qual se o ato ou negócio forem praticados fora do limite de normalidade, ou seja, de maneira anormal ou atípica, seriam repelidos pelo ordenamento jurídico, já que praticados em abuso de direito. Para ele, a vedação à livre opção negocial, excetuados os casos em que ausente a causa negocial, deve decorrer de lei expressa, já que o próprio Direito Civil prevê que os negócios jurídicos possam ser praticados através da liberdade de formas, causas e tipos.

Conforme o doutrinador, a necessidade de uma forma negocial é relevante para que a declaração da vontade se torne lei entre as partes, por isso não é permitida a inexistência de uma forma negocial, seja ela típica ou atípica, especialmente com relação aos atos e negócios jurídicos documentais, já que é a forma que trará certeza as relações juridicamente qualificadas. Porém, salienta que o Direito Civil brasileiro contempla o princípio da liberdade de formas negociais, disposto no art. 107 do CC, o qual autoriza a criação de contratos atípicos ou inominados[51], desde que a própria lei não exija uma forma própria.

Do mesmo modo, com relação ao abuso do direito (anormalidade do ato ou negócio) à liberdade de escolha dos tipos negociais, calcada na possibilidade insculpida no art. 425 do CC, Tôrres (2003) dispõe que, no uso de negócios atípicos ou contratos atípicos mistos, indiretos ou fiduciários[52], só será evidenciada uma conduta repelida pelo ordenamento se forem praticados com a ausência de causa

[51] Segundo Tôrres (2003), embora a doutrina muitas vezes traga as expressões contratos atípicos e contratos inominados como sinônimos, é possível distingui-los, da seguinte forma: "Um contrato pode ser *atípico* e mesmo assim *nominado*, legal ou socialmente. A nominação existe quando o contrato tem um *nomem iuris* na lei, e a tipicidade quando há regulação legal quanto ao seu procedimento e conteúdo" (Tôrres, 2003, p. 158, grifo conforme o original).

[52] Tôrres (2003) traz a diferenciação entre o negócio jurídico atípico e o negócio indireto, asseverando que: "[...] o negócio atípico será aquele praticado com mudança do tipo, não dos efeitos; quando são alterados os fins, mantendo-se o tipo legal, tem-se o chamado negócio indireto" (p. 162). Também, Reis (2003, p. 42) ensina que "[...] no negócio indireto, além dos fins típicos do negócio adotado, as partes visam, consensualmente, a realização de outro fim, não típico, ulterior àquele típico".

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

negocial, se revestirem de simulação absoluta/relativa ou fraude à lei, configurando evasão tributária.

Rentzsch (2003) menciona que não há como se aplicar a teoria do abuso de direito no campo tributário, com vistas a limitar a liberdade de escolha negocial, uma vez que o art. 187, CC vem disposto por lei ordinária, sendo que a aplicação da teoria das ilicitudes indiretas (ilicitudes atípicas) necessita de Lei Complementar, diante do disposto nos artigos 110, CTN e 146, III, b), CF/1988, por servir de impedimento a um modo de exercício de autorregulação com fins elisivos amparados nos princípios constitucionais tributários da legalidade e da determinação da hipótese de incidência.

Entretanto, mesmo sendo válida a observação trazida pela mestra, como bem referido por Greco (2008), o abuso de direito é um preceito presente em todo o ordenamento jurídico, podendo ser considerado um princípio geral do direito.

Ainda, especialmente no tocante a elisão fiscal, Tôrres (2003) dispõe que a regra-matriz de incidência, ao contemplar em seu núcleo material fatos regulados pelo direito privado, gera a variação da forma dos atos ou negócios jurídicos de acordo com cada tipo tributário, pelo que, na maior parte das vezes, o legislador tributário se vale de tipos com formas previstas na lei civil, prestigiando a liberdade de escolha entre as diversas formas típicas negociais.

Torrês (2003), mesmo rejeitando a aplicação de uma teoria calcada no abuso de direito, por vedar a liberdade de escolha negocial como forma de limitar a elisão fiscal, coaduna-se com parcela da doutrina que compreende ser vedada a ausência de causa negocial nas condutas com finalidade elisiva, lecionando que, no direito brasileiro, há a exigência de 'causa' para que o ato ou negócio seja lícito, de maneira que sua ausência vicia qualquer negócio tornando-o nulo. Segundo o doutrinador, tal exigência pode ser observada em vários dispositivos do CC.

> É o que se verifica, por exemplo, nas hipóteses de 'causa' *turpis* ou *iniusta*, como prescreve nossa atual legislação civil, no art. 166: "É nulo o negócio jurídico quando: (...) III – o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito; no art. 145: 'São os negócios jurídicos anuláveis por dolo, quando este for a sua causa'; no art. 140: 'O falso motivo só vicia a declaração de vontade quando expresso como razão determinante', como também no caso de simulação, cuja nova redação deixa muito clara a importância da 'causa', no art. 167: 'É nulo o negócio jurídico simulado, mas substituirá o que se

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

> dissimulou, se válido for na substância e na forma. §1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: (...) II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; (...) VI – tiver por objeto fraudar lei imperativa'. Também temos o art. 50, *in verbis*: 'em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, (...) pode o juiz decidir (...) que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica'. Desse modo, o desvio de finalidade confirma nosso entendimento acerca da importância da 'causa' (finalidade) como fundamento dos atos e negócios jurídicos (TÔRRES, 2003, p. 145-146, grifos conforme o original).

Conforme Azevedo *apud* Tôrres (2003) o exame da causa dos negócios jurídicos se torna relevante, uma vez que demonstrará o fato a ser subsumido pela hipótese de incidência tributária, já que a "Causa é a finalidade, a função, o fim que as partes pretendem alcançar com o ato que põe em execução, sob a forma de contrato, para adquirir relevância jurídica" (Tôrres, 2003, p. 142).

Ainda, segundo o professor, a causa, além de ser lícita, deve ser passível de tutela pelo direito positivo, já que cada contrato ou ato, mesmo os atípicos mistos, tem uma causa individualizada, como por exemplo:

> No contrato de venda e compra, a causa é o intuito de entregar um bem recebendo um preço correspondente. Caso seja um bem por outro, a causa já individualiza um outro contrato, o de permuta; e se não há intuito de obter o pagamento de preço, mas apenas atribuir um bem a outrem, aumentando o patrimônio deste, a causa já impõe outra qualificação, o de um contrato de doação (TÔRRES, 2003, p. 143).

Para esse doutrinador, a relevância da causa se justifica, já que esta se presta a atribuir individualidade ao negócio jurídico, como requisito de sua existência, servindo como critério de interpretação do negócio jurídico, constituindo critério para a qualificação do tipo negocial e identificando a função social do contrato, além de classificar os negócios jurídicos.

Destro desta perspectiva, a fraude à lei também é reconhecida como uma violação indireta ao ordenamento jurídico, configurando juntamente com o abuso de direito, uma modalidade de ilícito atípico. Em seu bojo há uma norma imperativa cuja incidência se quer evitar e outra norma de direito que servirá de suporte para a conduta a ser praticada.

A expressão 'fraude' *lato sensu*, não se confunde, *a priori*, com fraude à lei. Nesse sentido, Tôrres (2003) traz em sua obra as disposições contidas no art. 72,

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

da Lei 4.502/64, afirmando que este dispositivo legal apresenta o conceito de fraude. Para tanto transcreve-se o mesmo:

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

Para o estudioso, o conteúdo do conceito de fraude pode ser compreendido como gênero para:

> [...] i) qualquer ação ou omissão 'dolosa', requerendo, portanto, uma avaliação subjetiva da conduta, o que somente pode ser aferida em processo tributário, com livre produção e apreciação de provas; ii) promovida antes da constituição do fato jurídico da obrigação tributária principal, o que permite equiparar a 'fraude' a todos os casos de elusão tributária; e que seja iii) suficiente para 'impedir ou retardar', total ou parcialmente, a sua ocorrência, ou a excluir ou modificar suas características essenciais; considerando-se o móvel que qualifica o 'dolo' como 'específico' a tentativa de 'reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir seu pagamento' (TÔRRES, 2003, p. 181-182, grifo conforme o original).

Tanto Tôrres quanto Greco (2008) entendem que esta espécie de fraude é a vedada pelo art. 149, VII do CTN, uma vez que decorrente da teoria subjetiva da fraude, porque leva em consideração o elemento volitivo para sua configuração, bem como no próprio direito tributário existem diversos dispositivos que vedam a prática de atos fraudulentos, como é o caso citado por Tôrres (2003) da vedação à fraude à execução fiscal disposta no art. 185 do CTN.

> A fraude à lei é um 'drible jurídico' em que o agente se utiliza da norma de contorno (norma 2) para obter o mesmo resultado que adviria do pressuposto de fato de incidência da norma contornada (norma 1) sem que seja por ela alcançado. Para o agente chegar ao resultado desejado, teria de passar pela norma 1 que é norma de incidência ou a que prevê maior carga tributária. Mas faz um contorno, dá um drible, vai buscar a norma 2, realiza seu pressuposto de fato e obtém o mesmo resultado que obteria pela norma 1 (GRECO, 2008, p. 242).

Conforme Tôrres (2003), a fraude à lei é obstada diante das limitações legais à autonomia privada, sendo que quem a comete, abriga-se numa norma para praticar o resultado vedado por outra cláusula legal cogente (imperativa) limitadora da autonomia da vontade. Segundo ele:

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

> [...] 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 (TÔRRES, 2003, p. 341).

Para a ocorrência da figura de fraude à lei, o contorno deve ser intentado contra a finalidade insculpida na aplicação de uma norma imperativa. De acordo com Greco (2008, p. 244) “A imperatividade está ligada à deflagração de efeitos jurídicos, independente da vontade do destinatário”, sendo o que ocorre com a norma tributária de incidência, já que esta, ao prever o fato gerador, será imperativa, incidindo sempre que ocorrer o fato gerador, independentemente de qualquer critério do contribuinte.

Assim, fraude à lei no tocante ao direito privado é vedada pelo art. 166, VI do CC, configurando uma causa de nulidade do negócio jurídico, pelo que poderá o Fisco, conforme leciona Tôrres (2003), utilizar-se da presença de fraude à lei para desconsiderar atos e negócios jurídicos relacionados ao Direito Tributário.

Para ele, a fraude à lei somente terá relevância ao estudo da elisão tributária se for capaz de gerar o afastamento de regime mais gravoso ou tributável através do descumprimento indireto da norma imperativa de direito privado, quando da composição do ato ou negócio jurídico típico e não do descumprimento direto da própria norma de incidência tributária, o que configura fraude *latu sensu*.

Nesta senda, para Tôrres (2003) e Greco (2008), na *fraus legis* não há violação direta ao preceito legal, não se confundindo com a conduta *contra legem* ou fraude contra o Fisco, ou seja, fraude *lato sensu.* Nessa, conforme assevera Godói *apud* Greco (2008) há fraude a preceitos de obrigação principal e acessória, como a falsificação de livros fiscais e de documentos, configurando o fenômeno evasivo.

Greco (2008) acredita ser possível evidenciar a fraude à lei no tocante ao Direito Tributário, no exemplo em que apresenta e ilustra o assunto. Existia na década de 1960 uma norma proibindo a importação de automóveis, a fim de proteger a indústria automotiva da época. Um contribuinte, com amparo na hipótese de incidência que possibilitava a importação das peças do veículo separadamente, importou todas as peças do veículo e montou-o no Brasil, violando indiretamente a

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

finalidade da lei que proibia a importação como forma de proteger a indústria automotiva, lançando mão de outra norma amparadora de sua conduta.

Consoante interpretação de Reis (2003), se o ato de possível fraude à lei, ao ser analisado isoladamente, se apresenta como verdadeiro e válido é lícito, pois realizado sob o amparo de uma lei, porém se suas consequências ou seus resultados violam indiretamente outra norma com força imperativa, é ilícito.

Outrossim, Greco (2008) refere que para se evidenciar a fraude à lei é necessário observar as duas normas, tanto a norma de contorno como a norma contornada, bem como analisar suas respectivas finalidades, sendo desnecessária a evidência de dolo na prática da fraude à lei, já que esta é vista hoje através da teoria objetivista, bastando apenas a prática do ato. Neste sentido, Castro y Bravo *apud* Tôrres referem que nem a alegação de ignorância do direito e nem a necessidade de comprovação da intenção fraudulenta, que é difícil de ser provada, afastarão a vedação a fraude à lei, já que a sua finalidade é precisamente fazer uma defesa objetiva do ordenamento.

Nesta senda, se o contribuinte utilizar-se de um negócio típico para alcançar o mesmo efeito econômico gerado por outro negócio jurídico previsto como hipótese de incidência tributária, a fraude à lei somente não será evidenciada se o negócio praticado pelo contribuinte respeitar exatamente o procedimento, o conteúdo e a causa negocial previstos na lei privada (norma de contorno).

Continuando com Tôrres (2003), como forma de configurar-se fraude à lei, a comparação que será realizada entre o instrumento e o efeito alcançado deverá revelar um ato ou negócio jurídico desprovido de causa ou que esta seja amparada na ilicitude.

> A fraude à lei, alcançada pelo exercício de autonomia privada, sob uma sequência coordenada de atos ou sob a forma de um negócio jurídico, típico ou atípico, porque visa a evitar, com este, a incidência de norma cogente, há de ser sempre consequência do uso de um instrumento negocial sem causa. Nisso consiste o cometimento de infração indireta da lei, pois o que importa é saber qual a finalidade positiva ou negativa objetivada pela lei que fora superada pela manobra do agente da infração, o que se vai resumir num negócio jurídico carente de causa jurídica. Por isso, o instrumento típico ou atípico adotado, ou mesmo uma sequência de atos (*step-stone transactions*) tem por fim alcançar o efeito que estaria vedado ao interessado, sem incorrer nas sanções previstas, tal como predispostas pelo ordenamento. E nessa comparação entre instrumento e efeito alcançado, vê-se, pois, que o

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

> negócio jurídico em questão será desprovido de causa, ou possuirá, mas eivada de ilicitude (TÔRRES, 2003, p. 343).

Atente-se que a escolha por negócios indiretos[53] é viável, sendo a fraude à lei evidenciada, conforme ensina Greco (2008), somente se as partes não assumirem os efeitos próprios destes negócios, incluindo ou alterando cláusulas com o intuito de neutralizar os efeitos indesejáveis do negócio típico eleito em detrimento de outro negócio capaz de configurar uma obrigação tributária.

Do exposto, tem-se que a fraude é repelida no art. 149, VII, CTN, sendo possível a desconsideração para o lançamento de ofício. Também a fraude à lei poderá obstar a elisão do tributo, desde que demonstrado que a norma de contorno foi utilizada em desacordo com a causa negocial prevista na lei privada para aquele negócio jurídico.

Importante salientar que, uma parcela dos doutrinadores entre eles Tôrres (2003), refere que a fraude à lei não poderia acarretar o lançamento de ofício pelo agente fiscal, necessitando de processo judicial próprio, baseado no art. 166, VI do CC. Entretanto, a fraude à lei se ampara na mesma ideia de abuso do direito, estando ao lado deste como preceito presente em todo o ordenamento. Assim, tendo em vista que o negócio jurídico típico utilizado para afastar a incidência que normalmente não se encontra de acordo com a sua causa legalmente prevista, torna possível a sua requalificação[54] pelo Fisco e a constituição do crédito tributário.

O entendimento da simulação é muito importante ao estudo, diante da possibilidade de constituição do crédito tributário de ofício, garantida pelo art. 149, VII, CTN, ou seja, sua constatação produz o efeito de obstar a elisão fiscal.

Antes de discorrer sobre a desconsideração do negócio ou ato simulado, deve-se compreender o que é considerado como simulação e quando esta ocorre, já que a mesma é um instituto disciplinado pelo Direito Civil.

---

[53] Greco (2008, p. 279) leciona ocorrer "[...] negócio indireto quando o negócio típico celebrado para obter um efeito prático equivalente àquele próprio de outro negócio, mas que as partes não desejam celebrar em razão de certos efeitos ou problemas que enseja".

[54] Nestes casos, não há uma integração analógica ou interpretação extensiva da hipótese tributária, nem uma interpretação exclusivamente econômica do fato gerador do tributo, o que ocorre é o reconhecimento da incidência quando o contribuinte se utilizar de meios não tutelados pelo ordenamento para fugir da obrigação tributária.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Tôrres (2003) traz à baila as doutrinas volitiva, declarativista e causalista para a explicação da simulação, amparadas em doutrinadores italianos e alemães.

Para a teoria de Ferrara (1999), típico voluntarista, tem-se que o:

> Negócio simulado é o que tem uma aparência contrária à realidade, ou porque não existe em absoluto ou porque é diferente da sua aparência [...] A simulação pressupõe um concerto, um entendimento entre as partes; estas cooperam conjuntamente na criação do acto simulado. Sem o concurso de todos a simulação é impossível; não basta o propósito dum só, pois neste caso teríamos um reserva mental, não uma simulação. O acto terá validade entre os contratantes e nenhum deles poderá julgar-se não obrigado por causa da sua intenção unilateral de agir em aparência (FERRARA, 1999, p. 51-53).

Assim, como salienta Tôrres (2003), o fenômeno da simulação se consubstanciaria numa divergência entre a 'vontade do conteúdo' e a 'vontade da declaração', tomando a declaração como elemento de identificação formal do negócio e o elemento subjetivo constituído pela 'vontade do conteúdo'.

Segundo Greco (2008), a teoria do vício de vontade é a que abrangia a concepção de simulação no anterior Código Civil (CC/1916), imperando até pouco tempo na relação entre contribuinte e Fisco, relacionando-se a primeira fase de limitação à liberdade de planejamento fiscal elisivo.

Deste período recentemente superado, têm-se as lições de Miranda (2000, p. 443) sobre o fingimento e a simulação, que embora semelhantes, se distinguem, já que "A simulação supõe que se finja [...]", porém "Se os figurantes tomam por verdadeiro fato que não é, não há que pensar-se em simulação [...] porque a simulação é vício de vontade, e não de conhecimento" (p. 443). O ilustre mestre utiliza a vontade como critério de distinção entre a simulação absoluta e a simulação relativa, assim dispondo:

> A simulação é absoluta quando não se quis outro ato jurídico nem aquele que se simula. Relativa, quando se simula ato jurídico para se dissimular, ou simplesmente dissimulando-se outro ato jurídico. [...] Mostra-se o não-ser; e esconde-se o ser (MIRANDA, 2000, p. 441).

Já os declarativistas como Messina, consoante Tôrres (2003, p. 284), afirmam haver simulação quando houver "[...] divergência entre a verdade real e a vontade declarada [...]", interessando esta segunda.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Para os causalistas Betti e Pugliatti, também referidos pelo autor anterior, a definição de simulação residiria na causa do negócio jurídico, através do conflito entre a intenção prática do negócio e sua causa típica**.**

Desta forma, Tôrres (2003) conclui ser a terceira corrente a adequada ao estudo atual, diante da nova perspectiva trazida no CC com relação à teoria dos negócios jurídicos e avanço nas limitações ao afastamento da incidência tributária. Para ele, o ato simulatório divide-se em duas classes de simulação diante do acordo simulatório apresentado:

> Na *simulação absoluta*, as partes preordenam uma aparência de certo tipo ou categoria de negócio jurídico, sem qualquer correspondência com a realidade. O negócio que aparece é a simulação, não se destinando a alterar a sua esfera jurídica, que permanece imutável, como objetivo, porém, de que aos olhos de terceiros apareça como negócio normal. Na *simulação relativa*, à luz da doutrina tradicional, existem dois negócios: um real, encoberto, dissimulado, destinado a valer entre as partes, e um outro: ostensivo, simulado, destinado a operar perante terceiros; aquele, representando a vontade real das partes, e este, aparecendo como portador da sua vontade declarada. O acordo simulatório compreende a criação do contrato simulado e da relação dissimulada, que formarão o contrato simulado (TÔRRES, 2003, p. 301, grifo conforme o original).

Tem-se que a simulação relativa consistiria na declaração utilizada com o intuito de encobrir uma causa diversa do negócio, o qual interessa as partes, enquanto a simulação absoluta se prestaria a criar uma ficção, já que o negócio careceria de causa.

Reis (2003) traz como exemplo de simulação absoluta a aquisição de Notas Fiscais junto a médicos para fins de dedução do IRPF, sem ter se valido de tais serviços, inexistindo negócio jurídico real entre as partes.

O art. 167 do CC, em seu §1º disciplina quais as hipóteses em que se estará diante da simulação, além de prever os efeitos de sua presença quando da prática de negócios jurídicos nas relações privadas. Neste caso, será reconhecida a nulidade do negócio, independentemente do dano a terceiro, ou poderá ser perquirida sua anulação pelo terceiro prejudicado através de ação constitutiva negativa, a depender de ser a simulação absoluta ou relativa. Tôrres (2003) também afirma que o rol taxativo presente na lei civil não limita sua evidência no Direito Tributário.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Como já tratado, deve-se atentar para a mudança do Código Civil, diante da disciplina contida no art. 110, CTN (análise dos conceitos de direito civil) e a lei em vigor quando da promulgação da CF/1988, relacionada à simulação. Porém, mesmo esta sofrendo alterações com a vigência do CC, passando de uma cláusula de anulabilidade do negócio jurídico simulado para sua nulidade[55], dúvida não há de que a simulação absoluta deve ser alvo das desconsiderações pela administração tributária, principalmente pelo disposto no art. 149, VII, CTN, sendo que, consoante Tôrres (2003), este abrangeria tanto a simulação absoluta quanto a relativa.

Logo, competirá ao Fisco, através de processo administrativo, desconsiderar o ato ou negócio em simulação absoluta, porquanto eivado de nulidade, fazendo o lançamento de ofício se houver a incidência de alguma norma tributária. No caso, citado por Reis (2003), de simulação para fins de dedução fiscal, esta deixará de existir, havendo maior ônus fiscal àquele contribuinte. Para a simulação relativa, o diploma civil prevê que o negócio dissimulado poderá permanecer, desde que válido na substância e na forma, competindo ao Fisco constituir o crédito tributário, no momento da percepção do negócio dissimulado e diante da evidência da capacidade desse fato gerar tributos, desde que demonstre em que consistiu a dissimulação.

Além da teoria da simulação absoluta e relativa que compõe a simulação objetiva, Greco (2008) acrescenta que o art. 167, CC contempla também a simulação subjetiva, a qual abrange:

> [...] as hipóteses que envolvem a participação de pessoas, físicas ou jurídicas, em que se aparenta atribuir direitos a uma quando isto não é o que realmente acontece, ou em que se utiliza uma delas como interposta pessoa ou canal de trânsito de determinados bens ou valores para mascarar o verdadeiro titular ou o verdadeiro negócio celebrado (GRECO, 2008, p. 268).

Assim, Tôrres (2003) revela haver três tipos de simulação:

> [...] a *simulação tributária excludente* ou *redutiva*, que afeta os critérios da regra-matriz de incidência que permitam definir o fato jurídico tributário, o sujeito passivo e a base de cálculo, de modo a afastar o tributo devido, reduzir sua carga tributária ou mesmo afastar-se de algum modo de dever formal (obrigação acessória) ou de sanção administrativa pelo

[55] Tal mudança, segundo Tôrres (2003) não dispensou a demonstração por parte do Fisco da presença da simulação para fins de desconsideração do negócio, e em caso de evidenciada a obrigação tributária seu lançamento de ofício.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

> descumprimento de obrigações tributárias; e a *simulação tributária includente* ou *indutiva*, que permite ao sujeito ou às partes de um dado negócio jurídico obter uma vantagem específica, como isenções, imunidades, créditos presumidos, créditos de imposto, alíquota zero, moratória, anistia, remissão, incentivo, redução da base de cálculo. E para um e outro, quando o elemento alterado for o critério subjetivo, *a simulação tributária por transferência subjetiva*, que se verifica nos casos de interposição fictícia de pessoas (TÔRRES, 2003, p. 375, grifo conforme o original).

O doutrinador menciona que, tanto na simulação excludente como na includente, a ficção ou a dissimulação podem operar tanto sobre os elementos material, espacial, quanto aos critérios quantitativos e subjetivos, já que nestas "[...] operam-se mutações de critérios de conexão, formas jurídicas ou mesmo de qualificações que permitam o enquadramento em um dos critérios da regra-matriz de incidência [...]" (Tôrres, 2003, p. 358).

Ademais, Tôrres (2003) menciona que o dolo, também elencado no art. 149, VII, CTN, é uma forma de qualificar os atos praticados de maneira simulatória ou em fraude à lei, já que estas podem se apresentar de modo não doloso, tendo a sua forma qualificada pelo dolo, efeitos de evasão ou sonegação fiscal. [56]

Em suma, Greco (2008), de modo didático, evidencia a diferenciação entre os institutos estudados acima, dispondo que no "[...] abuso de direito há uma norma, um direito e um excesso no seu exercício; na simulação há duas causas ou duas vontades para uma única norma; na fraude à lei, são duas normas para um único ato" (Greco, 2008, p. 276).

Ainda, como bem demonstra o professor, cada um destes institutos será repelido pelo ordenamento de maneiras diversas, impedindo a elisão tributária. Na simulação, a reação será considerar-se ocorrido o negócio real e ignorar o aparente, aplicando-se a lei pertinente ao negócio real ou ao inexistente. Para o excesso no exercício do direito que configurará o abuso, o ordenamento negará a tutela jurídica apenas a essa parte, declarando a ineficácia parcial do que foi feito, bem como, no caso de fraude à lei, será aplicada a norma contornada.

---

[56] Consoante o autor, se assim não fosse, ter-se-ia o entendimento de que a repressão ao dolo para fins de incidência tributária qualificaria como dolosa todas as demais condutas que não se configurariam fraude ou simulação, mas que de algum modo prejudicassem o erário.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Greco (2008) por entender que muitos atos lícitos podem ser considerados ineficazes perante o Fisco, elenca diversas atividades as quais denomina de preocupantes, já que sua oponibilidade ou não contra o Fisco depende de uma análise individualizada do intérprete, uma vez que o só fato de ser determinada operação preocupante não significa que estejam contaminadas. Dentre elas se revelam: os redesenhos societários sucessivos através de incorporações e fusões; a autonomização de operações, quando uma operação complexa é dividida em partes e regulada por contratos distintos com menor incidência tributária e cláusula em contratos típicos que neutralizam os efeitos indesejados típicos do mesmo, que pode ser assim relatado:

> Exemplo deste tipo é o de doações (que, pela sua própria natureza, implicam transferência de todos os poderes de usar, gozar e dispor dos bens) acompanhadas de cláusulas como a outorga pelo donatário de procuração ampla e irrevogável (ou por longo período) ao doador para que este continue exercendo atos típicos do titular e (se o caso é de ações de sociedade) a previsão de uma 'remuneração' para este mandato equivalente aos dividendos que vierem a ser distribuídos pela sociedade (GRECO, 2008, p. 406).

Entretanto o mentor, mesmo não delimitando o que entende por contaminação da operação, ao tecer considerações sobre as operações preocupantes, acaba por revelar que todos estes atos e negócios apresentam algum defeito na causa, tipo ou forma e ainda reconhece a possibilidade de praticarem-se substituições jurídicas de maneira eficaz.

Tôrres (2003) conclui que os atos e negócios desprovidos de causa, ou seja, desprovidos de uma finalidade negocial econômica são passíveis de desconsideração através de normas que obstem o afastamento da incidência tributária, já que o Fisco deve buscar a verdade material relativa à declaração da vontade, não podendo ser viciada, bem como à liberdade de escolha de formas, tipos e causas garantida pelo direito privado leva ao aceite de planejamento através de negócios atípicos, indiretos e fiduciários, desde que não praticados em fraude à lei ou simulação. Valendo sua conclusão também para a teoria do abuso de direito apresentada por Greco (2008), onde o abuso do direito de opção negocial esbarra exatamente na falta de causa extratributária da conduta ou no mascaramento da verdadeira causa negocial.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Assim, o ordenamento deve buscar repelir os atos e negócios jurídicos que se apresentem em desacordo com a causa negocial verdadeira, mas permanece assegurada a possibilidade de escolha entre os diversos tipos, causas e formas garantidas pela autonomia negocial, se o meio utilizado não se revelar como uma conduta antielisiva.

Ademais, não obstante aos vários institutos apresentados como limitadores do planejamento tributário, Greco (2008) apresenta sua teoria denominada de 'modelo de consideração econômica do fato', o qual, segundo ele, difere da interpretação econômica e da aplicação da analógica, já que neste:

> [...] parte-se da lei, constrói-se o conceito legal para saber qual o tipo previsto na lei; vai-se para o fato, constrói-se o conceito de fato considerando os seus aspectos jurídicos, econômicos, mercadológicos, concorrenciais etc.; enfim, todos os aspectos relevantes para construí-lo e volta-se para a lei para saber se ele está enquadrado ou não. Isto é incluir a variável econômica ao lado de outras variáveis na construção do conceito de fato, para saber o que ele é. Isso não tem nada a ver com interpretação econômica (GRECO, 2008, p. 163-164).

Destarte, afirma que em sua concepção, o melhor modelo jurídico limitativo do planejamento fiscal é o da possibilidade de eficácia ou não do ato ou negócio elisivo ser decidida pelo intérprete, já que necessária uma interpretação para cada caso isoladamente.[57]

[57] Contudo, mesmo sendo muito interessante a posição adotada por este autor e respeitada sua doutrina inovadora, opta-se por não aprofundar suas lições com relação ao modelo de consideração econômica do fato gerador, já que não se evidencia uma diferença grandiosa entre este modelo de interpretação e o calcado na investigação da causa do negócio jurídico, bem como o doutrinador lança questões que a seu entender carecem de respostas, sendo, por ora, úteis tais ensinamentos como forma de aguçar o debate sobre o futuro da interpretação valorativa do Direito Tributário e consequentemente do planejamento fiscal elisivo, mas dilata muito a problemática aqui abordada, que tem por objetivo analisar a influência dos princípios jurídicos à compreensão do fenômeno elisivo da hipótese de incidência e sua relação com o parágrafo único do art. 116, CTN.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

4 A ELISÃO TRIBUTÁRIA E SEU ALCANCE INTERPRETATIVO: DA INTENÇÃO LEGISLATIVA À APLICAÇÃO JUDICIAL

Após a análise das duas veias de interpretação principiológica que norteiam os estudos com relação à elisão tributária, foi possível identificar que tal ambivalência será solucionada com amparo na técnica ponderativa, sendo útil o postulado da proporcionalidade para dar equilíbrio aos interesses conflitantes no tocante à relação tributária.

Quando do estudo do tratamento dado ao fenômeno da incidência, foi possível compreender-se que a autonomia da vontade negocial, autorizadora da liberdade na escolha dos tipos, formas e causas negociais perdeu força. Não será qualquer ato ou negócio jurídico reconhecido como lícito perante o direito privado e utilizado para escapar da tributação que afastará a incidência do tipo tributário.

O estudo revela que qualquer conduta do contribuinte ligada à fraude, ao dolo ou à simulação, é passível de desconsideração, consoante previsão insculpida no art. 149, VII do CTN, sendo que diante destes casos, tanto a doutrina quanto a jurisprudência aduzem estar-se diante da evasão fiscal.

A criação de norma específica vedativa da elisão fiscal não entraria em conflito com o princípio da legalidade, pois opera com presunções legais. Entretanto, o legislador complementar, ao introduzir uma regra em que dispõe ser possível a desconsideração de atos ou negócios jurídicos quando praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos

constitutivos da obrigação tributária, revelou uma nova missão ao intérprete, a necessidade de investigar a sua natureza jurídica de acordo com a interpretação valorativa do Direito Tributário.

Deste modo, neste capítulo, analisar-se-á o parágrafo único do art. 116 do CNT, acrescentado pela Lei Complementar 104/2001 e legislações atreladas a este dispositivo legal, bem como o posicionamento encontrado na jurisprudência com relação à elisão tributária.

4.1 A natureza do parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela LC nº 104 de 10 de janeiro de 2001

No Brasil, juntamente com a edição da LC nº 104/2001, surgem diversas correntes doutrinárias de compreensão do acrescentado parágrafo único ao art. 116 do CTN.

Com amparo na exposição dos motivos[58] referidos pelo legislador complementar, tem-se que o objetivo foi o de criar uma norma punitiva da elisão fiscal, sendo denominada pela doutrina de norma antielisiva.

Como bem esclarece Difini (2006), a doutrina e jurisprudência não formaram uma unicidade de entendimentos, principalmente diante da falta de regulamentação desta por lei ordinária, sendo importante trazer ao estudo as diversas correntes interpretativas ligadas à compreensão da natureza do parágrafo único do art. 116 do CTN.

Lobo Torres (2002) ensina que o legislador brasileiro teria recepcionado o modelo francês de cláusula geral vedativa da elisão. Para este autor, a nova norma operaria por contra-analogia, sendo uma exceção à vedação à integração analógica contida no § 1º do art. 108, CTN, além de afirmar que a expressão ‘dissimular’ visa

[58] De acordo com o Projeto de Lei nº 114 de 2000, que se transformou na LC nº 104 de 2001, encontra-se que a finalidade de tal medida foi alterar-se o CTN para punir a elisão fiscal, bem como a exposição dos motivos da LC nº 104/2001 proferida na Mensagem nº 1.459 *apud* Bogo (2006, p. 233) revela que o objetivo era a vedação do planejamento tributário praticado com abuso de forma ou de direito.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

coibir a conduta elisiva praticada através da dissimulação da hipótese de incidência ou fato gerador em abstrato e não do fato gerador concreto.

Conforme Tôrres (2003), esta norma, diversamente da elisão, vedaria a elusão fiscal, abrangendo a simulação e a fraude à lei. Refere que o parágrafo único do art. 116, CTN:

> [...] não deve ser interpretado com o emprego de força semântica sobre o conteúdo da palavra 'dissimular', mas sim na referência que faz à 'ocorrência do fato gerador do tributo', que se deve identificar e qualificar, ou à 'natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária', na hipótese em que o fato se tenha ocorrido. Essa é a sua função, desconstituir o aparente para constituir em linguagem o evento que se verificou in concreto, permitindo localizar a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário, nos termos do que dele emana, independentemente de ter, o contribuinte ou responsável, para sua ocultação, usado de simulação, absoluta ou relativa, de fraude à lei ou de simples negócio jurídico sem causa (TÔRRES, 2003, p. 363).

Greco (2008) vai adiante. Para ele, não só as condutas desprovidas de causa negocial e em fraude à lei são vedadas pelo dispositivo, mas também qualquer meio revelador do abuso de direito, além de outras condutas que se revelem mascaradoras do fato gerador da obrigação tributária, já que tal dispositivo faria referência aos efeitos dos atos ou negócios jurídicos. Assim, a expressão 'dissimular' é abrigada pelo vernáculo não somente como sinônimo de 'simulação', mas como disfarce, ocultação, fingimento, atenuação dos efeitos de algo ou reserva dos sentimentos ou desígnios, revelando um sentido mais abrangente do que a simulação, de modo que o legislador, se quisesse restringir a interpretação apenas a ela, teria empregado este termo como o fez em diversos outros dispositivos, especialmente no caso da desconsideração de ofício elencada no art. 149, VII, CTN.

Na mesma direção, têm-se as lições de Ribeiro (2008), quando expõe que o parágrafo único do art. 116, CTN é uma norma de combate ao abuso de direito, vedando as modalidades de fraude à lei, abuso de forma, abuso na intenção negocial e o abuso no uso da personalidade jurídica da empresa, assim o "[...] vocábulo dissimulação engloba também condutas como encobrir, ocultar, disfarçar ou atenuar os efeitos de algum fato [...]" (Ribeiro, 2008, p. 101).

Avançando o estudo, Greco (2008) assevera que a vedação à fraude à lei e ao abuso de direito, com a promulgação do CC, encontram óbice no próprio direito

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

privado, sendo a regra revelada pela LC nº 104/2001 verdadeira norma de atribuição de eficácia positiva ao princípio da capacidade contributiva, configurando uma norma antiabusos não limitada aos negócios indiretos e em *fraus legis*.

Ao contrário, Bogo (2006) afirma que estes argumentos são insuficientes para dar-se ao art. 116, parágrafo único do CTN capacidade de vedação a outras condutas, além da simulação relativa, podendo-se aí identificar discordância direta ao estudo de Greco (2008).

Da mesma forma para Amaral (2004), o sentido léxico do termo dissimular implica simulação, afirma que "[...] o signo dissimular possui campo conotativo que abrange o do verbo dissimular, já que só posso 'disfarçar' alguma coisa mediante 'fingimento', mas nem todo 'fingimento' está 'disfarçando' alguma coisa" (Amaral, 2004, p. 99). Aduz que o legislador não utilizou o termo de forma equivocada, pois sabia que o alcance da expressão dissimular limitava-se à simulação relativa, sendo vistas como sinônimas.

A diferenciação entre simulação absoluta e relativa é bem marcada na doutrina civilista, sendo empregado o termo dissimulação como sinônimo de simulação relativa. Neste sentido, tem-se as lições de Pereira (2004):

> Pode a simulação ser absoluta ou relativa. Será *absoluta* quando o negócio encerra confissão, declaração, condição ou cláusula não verdadeira, realizando-se para não ter eficácia nenhuma. Diz-se aqui *absoluta*, porque há uma declaração de vontade que se destina a não produzir resultado. O agente *aparentemente* quer, mas na realidade não quer; a declaração de vontade deveria produzir um resultado, mas o agente não pretende resultado nenhum. A simulação se diz *relativa*, também chamada *dissimulação*, quando o negócio tem por objeto encobrir outro de natureza diversa (e.g., uma compra e venda para dissimular uma doação), ou quando aparenta conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitam (e.g., a venda realizada a um terceiro para que este transmita a coisa a um descendente do alienante, a quem este, na verdade, tencionava desde logo transferi-la). E é *relativa* em tais hipóteses porque a declaração de vontade deve seguir-se um resultado, efetivamente querido pelo agente, porém diferente do que é o resultado normal do negócio jurídico. O agente faz a emissão de vontade, e quer que produza efeitos, mas é uma declaração enganosa, porque a consequência jurídica em mira é diversa daquela que seria a regularmente consequente ao ato (PEREIRA, 2004, p. 636-637, grifo conforme o original).

Tanto para Amaral (2004) quanto para Bogo (2006), o termo 'dissimular' utilizado pelo legislador complementar, ao ser reutilizado no CC em seu art. 167, outra coisa não fez senão trazer certeza de que este se refere à simulação relativa.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

No mesmo sentido, Marins (2002), Carvalho (2002), Carazza (2003) Rentzsch (2003), Amaro (2008) e Barreto (2009) concordam que o dispositivo analisado não veda à elisão fiscal, mas afirmam categoricamente que se está diante de uma norma anti-simulação, que vem somente a ratificar regra existente no art. 149, VII, CTN. Compartilham do entendimento de que a dissimulação seja uma espécie de simulação relativa, já que, se o legislador ao referir-se ao objeto 'fato gerador' tivesse ao invés de utilizar o termo 'dissimular' utilizado 'simular' o acontecimento do fato gerador, poderia induzir ao questionamento de quem iria simular a ocorrência de determinado fato gerador, já que teria que pagar o tributo correspondente.

Amaro (2008) é enfático na conclusão de que, se o parágrafo único do art. 116, CTN fosse considerado mais que uma norma vedativa da simulação, estaria se implantando uma forma de integração analógica na busca pela incidência tributária, a qual é legalmente vedada no sistema brasileiro de tributação.

Ainda, Amaral (2004) dispôs-se a investigar o sentido empregado ao termo 'dissimular' pela jurisprudência, concluindo que tanto o STJ quanto o STF utilizam o verbo 'dissimular' como sendo simulação relativa.[59]

Igualmente, Carvalho (2002) diz que é necessário ter-se cuidado para não compreender tal norma como vedação ao planejamento tributário elisivo, já que, neste caso, não há fato gerador ocultado, sendo este licitamente evitado, havendo a possibilidade de escolha pelo contribuinte com relação à obrigação tributária.

Ademais, consoante Coêlho (2002), a redação deste dispositivo de lei trouxe dúvida quanto à sua inovação, porém ele também compreende que este acabou servindo de reforço à proibição de simulação de atos e negócios jurídicos para evitar, retardar ou diminuir o pagamento de tributos, não abrangendo a elisão fiscal, sendo verdadeira norma antievasão.

[59] Salienta-se que se procurou a veracidade das informações prestadas através de uma nova investigação junto aos sites do STF e STJ, buscando-se decisões que remetessem ao termo "dissimulação" e corolários, entretanto, de relevância para o estudo somente foram evidenciadas as mesmas decisões trazidas pelo doutrinador, como por exemplo, o RE 89354 (DJ 28-12-1978 PP-10575) e o REsp 243.767/MS (DJ 12/06/2000 p. 110).

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

A doutrina compreende este dispositivo de lei ora como uma norma antielisão, ora antielusão, ora antiabuso e, ora como uma norma antievasão, tudo a depender dos argumentos interpretativos empregados para o raciocínio.

Diante dessa desuniformidade e da divergência no tocante a possibilidade do parágrafo único do art. 116 do CTN ser uma cláusula de exceção à proibição da integração analógica, passa-se a analisar a relação da vedação à analogia disposta no §1º do art. 108 do CTN com a interpretação da hipótese de incidência em matéria tributária, para um melhor entendimento da questão.

A analogia é utilizada em todos os ramos do Direito, decorrendo do processo de integração deste, como forma de dar unicidade ao ordenamento jurídico que não escapa de ser lacunoso. Especialmente relacionada à lei tributária, encontra-se referência a analogia no Capítulo IV do CTN que leciona sobre a interpretação e integração da legislação tributária. Ali, encontra-se disposta vedação ao emprego da analogia para a exigência de tributo não previsto em lei (art. 108, §1º, CTN).

Lobo Torres (2000), um profundo estudioso do assunto, menciona que tal capítulo apresenta mais confusão com relação à interpretação e integração do que esclarecimentos, chegando a afirmar através de severa crítica, que haveria sido melhor o legislador ter negligenciado tais disposições ao invés de tê-las introduzido, já que gerou mais dúvidas e dissenso do que uma fácil compreensão do assunto.

Mesmo assim, tal compilação normativa é vigente, tendo inclusive sido recepcionada quando da promulgação da CF/1988, ganhando força de Lei Complementar, pelo que resta a tentativa de esclarecer-se qual a abrangência da disposição contida no §1º, art. 108, CTN com relação à vedação da analogia quando vier a criar tributo por meio não legislativo.

O primeiro passo é identificar o que a doutrina entende por analogia.

Para Difini (2006, p. 183) a analogia é um método de integração da norma, consistindo na aplicação “[...] para o fato não expressamente previsto em lei (para o qual não há, pois, norma legal *específica*) norma *expressa* existente para caso *semelhante*”. Para ele “[...] se para a hipótese A não há norma legal expressa, mas existe norma específica a disciplinar a hipótese A**’**, que não é igual, mas

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

semelhante, aplico à hipótese A, por analogia, a norma existente para a hipótese semelhante A'" (p. 183).

Do mesmo modo, conforme Greco (2008) a integração analógica se revela quando inexiste uma lei para regular determinado fato, sendo que o intérprete se vale de uma norma presente no sistema que seja relevantemente compatível com a situação sob análise, de modo à regular-se aquele fato, que se encontrava num ponto lacunoso dentro do ordenamento jurídico.

Já, Becker (1988, p. 132) revela que a analogia pode ser dividida em analogia por compreensão e analogia por extensão, sendo que "[...] na primeira, a interpretação constata a incidência de regra jurídica que já existia; na segunda, não há interpretação, mas criação de regra jurídica nova que, uma vez criada, incide sobre sua hipótese de incidência [...]".

Maximiliano (2003) também ensina haver duas possibilidades com relação à analogia, pelo que diferencia analogia *legis* da analogia *iuris*:

> A respeito de analogia duas possibilidades merecem registro: ou falta uma só disposição, um artigo de lei, e então se recorre ao que regula um caso semelhante (analogia legis); ou não existe nenhum dispositivo aplicável à espécie nem sequer de modo indireto; encontra-se o juiz em face de instituto inteiramente novo, sem similar conhecido; e força, não simplesmente recorrer a um preceito existente, e, sim, a um complexo de princípios jurídicos, à síntese dos mesmos, ao espírito do sistema inteiro (analogia juris) [...] A analogia legis apóia-se em uma regra existente, aplicável a hipótese semelhante na essência; a analogia juris lança mão do conjunto de normas disciplinadoras de um instituto que tenha pontos fundamentais de contato com aquele que os textos positivos deixaram de contemplar [...] (MAXIMILIANO, 2003, p. 171-172).

A doutrina brasileira é quase unânime[60] em negar o uso do processo analógico quando vier a implicar a exigência de tributo não previsto em lei, bem como há vedação expressa à integração analógica no Direito Tributário, nos termos do art. 108, §1º, CTN.

[60] Lobo Torres (2002) compreende ser possível a utilização da analogia no combate à elisão, pois segundo ele "A nova norma antielisiva opera por contra-analogia ou por redução teleológica e introduz uma exceção ao art. 108, §1º, do CTN, que proíbe a analogia para a criação da obrigação tributária" (texto digital). Já, Tôrres (2003) afirma que os autores que, influenciados por Tipke, afirmam a possibilidade da adoção da analogia em matéria tributária se esquecem que este se baseia na ausência da tipicidade tributária.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Do mesmo modo, a jurisprudência[61] reafirma a vedação à integração analógica no tocante a incidência de tributos onde se tem o acolhimento da eficácia jurídica do § 1º do art. 108, CTN.

Igualmente, Tôrres (2003), Amaro (2008) e Difini (2006), entre outros doutrinadores, referem que esta limitação ao emprego da integração analógica também é amparada através da reivindicação legal da descrição de todos os elementos do tributo na sua hipótese de incidência de forma que este seja exigível conforme o princípio da legalidade explícito no art. 150, I, do texto constitucional. Nesta senda, tem-se:

> Se para determinada situação, não há lei instituindo tributo (sobre aquela hipótese não incide qualquer regra jurídica a obrigar o pagamento de tributo), não posso tomar regra que incide sobre hipótese semelhante (mas não igual) para exigir tributo sem lei que erija aquele fato (e não outro, ainda que semelhante) em hipótese de incidência. Do contrário, estar-se-ia criando tributo não por lei, mas por atividade de integração, por analogia, o que ofende ao princípio da legalidade, que é basilar em direito tributário (DIFINI, 2006, p. 183-184).

Outrossim, Greco (2008) menciona que a analogia guarda semelhança com a interpretação econômica do Direito Tributário e ambas não encontram espaço para aplicação no Direito tributário pátrio. Afirma que tal relação se dá, uma vez que pela teoria da interpretação econômica "Verifica-se o perfil econômico do fato, que tipo de riqueza é gerada, transferida, absorvida, poupada, despendida etc.; a partir desta constatação, procura-se a lei de incidência. (Greco, 2008, p. 163). E neste caso, em não se encontrando lei específica, o intérprete vale-se de outra norma para tributar o fato, utilizando-se assim, a partir daí, de interpretação análoga para a hipótese de incidência, vedada pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Do mesmo modo, Becker (1988) rejeita a criação de tributo através da analogia por extensão, já que nesta há a criação de regra jurídica nova, pois

---

[61] Diante da decisão oriunda do STF relativa ao RE 114354 (DJ 04-12-1987 PP-27644 EMENT VOL-01485-03 PP-00481) vislumbra-se a vedação à integração analógica para a exigência de tributos. O entendimento foi de que não é possível a tributação baseada no Imposto sobre serviços (ISS) com relação à confecção de levantamento sísmico, pois este configura atividade-meio para a prestação de análise técnica, a qual seria legalmente afastada da competência de instituição de tributo pelo Município do Rio de Janeiro de acordo com o item 33 da listagem anexa aos Decretos-Leis n 406/68 e 834/69, pelo que a busca pela tributação da atividade-meio gerou tributação por analogia. Importante salientar que mesmo se tratando de decisão anterior à CF/1988, não foi evidenciada discussão jurisprudencial no tocante à vedação ao uso da analogia relacionada à incidência de tributos. Procurou-se por arrestos mais atuais que abordassem a questão, não se obtendo êxito.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

segundo ele “[...] as regras jurídicas incidem ou não incidem segundo tenha ou não tenha se realizado sua respectiva hipótese de incidência (o intérprete nada mais faz do que constatar e fiscalizar esta incidência ou não-incidência da regra jurídica)” (p. 133), sendo que, se o intérprete ao constatar que não houve a incidência, vier a alargar a hipótese para que esta incida sobre aquele fato que não se encontrava descrito na norma, sua conduta será obstada pela vedação à analogia.

Tôrres (2003) refere também que a integração analógica faz-se necessária apenas diante da presença de lacunas e que as normas instituidoras de tributos não são lacunosas, portanto afirma:

> [...] não me parece cabível falar na existência de ‘lacunas’ no âmbito de incidência dos tipos tributários impositivos. Ou as normas tributárias alcançam o fato, por seu conteúdo encontrar-se no campo semântico do conceito da norma (subsunção) – plano de incidência -, ou não alcançam, quando suas propriedades não permitam adequação ao campo de abrangência da norma tributária, ficando no domínio da não-incidência (TÔRRES, 2003, p. 228).

Ocorre que, como bem salienta Andrade Filho (2009), a importância da analogia relacionada à interpretação da hipótese de incidência se revela quando o operador está diante de um caso concreto em que o foco principal não é a integração da lei, mas a compreensão de fatos.

Neste diapasão, alguns doutrinadores argumentam no sentido de que a vedação contida no §1º do art. 108, CTN não abrange a interpretação extensiva, a qual é sinônima da analogia por compreensão (Becker) e da analogia *legis* (Maximiliano).

Para Greco (2008) a analogia trabalha com dois fatos semelhantes e uma lei que os regula através de um critério de relevante semelhança, enquanto na interpretação extensiva “[...] o intérprete identifica o núcleo do preceito e aplica a regra sempre que estiver perante ele. ‘Estende’, por interpretação, para uma hipótese que não estava nominalmente prevista, mas estava contemplado o respectivo núcleo (seu gênero)” (Greco, 2008, p. 153).

Becker (1988) critica a expressão ‘interpretação extensiva’ afirmando ser inadequada e imprecisa diante do termo ‘extensiva’, já que tal método, por ser interpretativo, revela apenas aquilo que já estava inserido no contexto da norma,

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

não se tratando de extensão de conceitos. Assim, ele explica a analogia por compreensão do seguinte modo:

> Na analogia por compreensão há interpretação, porque o que o intérprete faz é a constatação de regra jurídica já existente e resultante do cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico. Isto é, a lei, considerada em si mesma, como um ser isolado, não existe como regra jurídica. A regra jurídica contida na lei (fórmula legislativa) é a resultante de um complexo de ações e reações do sistema jurídico onde foi promulgada. A lei nova age sobre as demais regras jurídicas da totalidade do sistema, estas, por sua vez, reagem; a resultante PE a verdadeira regra jurídica contida na lei (fórmula legislativa) que provocou o impacto inicial.
>
> Na analogia por compreensão, o intérprete nada mais faz do que captar esta resultante (a regra jurídica) e depois verificar se ocorreu sua hipótese imponível e a consequente incidência da regra jurídica (BECKER, 1988, p. 132-133).

De outro modo, Greco (2008) vem a reconhecer que no caso da interpretação extensiva ocorrerá uma extensão do conceito adotado pela norma, já que a lei que revela a hipótese de incidência existente, mas deixa dúvida se determinado fato está ou não abrigado pelo tipo descrito. Contudo afirma que sua permissividade é aceita, já que se trata de interpretação e não integração do Direito pela via da analogia.

Amaro (2008) também diferencia integração analógica e interpretação extensiva[62], porém para ele, tal "[...] distinção depende de uma incursão pela mente do legislador, pois se baseia, em última análise, em perquirir se o legislador 'pensou' ou não na hipótese, para, no primeiro caso, aplicar-se a interpretação extensiva e, no segundo, a interpretação analógica" (Amaro, 2008, p. 212).

Deste modo, retornando-se a ideia de ponderação de finalidades principiológicas, a doutrina tece os mais diversos argumentos com relação a como deve ser interpretada a hipótese de incidência para se constituir uma obrigação tributária.

[62] Diferença que ele entende dar-se da seguinte maneira: "[...] na analogia, a lei não teria levado em consideração a hipótese, mas, se o tivesse feito, supõe-se que lhe teria dado idêntica disciplina; já na interpretação extensiva, a lei teria querido abranger a hipótese, mas, em razão da má formulação do texto, deixou a situação fora do alcance expresso da norma, tornando com isso necessário que o aplicador da lei reconstrua o seu alcance. Num caso, a lei se omitiu porque foi mal escrita; no outro, ela também se omitiu, embora por motivo diverso, qual seja, o de não se ter pensado na hipótese; a omissão (que, afinal, é o que resta verificável, objetivamente, no exame da lei) iguala as duas situações" (AMARO, 2008, p. 212).

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Greco (2008), conforme já disposto, é um dos defensores da possibilidade de interpretação extensiva da hipótese de incidência, posicionando-se contrariamente a existência de uma tipicidade cerrada em Direito Tributário, bem como alega ser a interpretação extensiva uma forma de dar eficácia ao princípio da capacidade contributiva. Entretanto, diz optar pelo modelo de consideração econômica do fato, o qual difere da interpretação econômica e da aplicação da analogia.

Todavia, Amaro (2008) se posiciona favorável a interpretação estrita com relação à definição das hipóteses de incidência do tributo, afirmando que "[...] o princípio da reserva legal impede ampliações e desautoriza amputações do texto legal [...]" (Amaro, 2008, p. 213), seja por meio de analogia ou interpretação extensiva, sendo inútil a diferenciação entre analogia e interpretação extensiva com a finalidade de possibilitar uma interpretação aberta da hipótese de incidência. Ou seja, não é possível ao aplicador do direito utilizar uma hipótese de incidência que determine um fato imponível para estender a um negócio jurídico semelhante, através do emprego da analogia *legis* (interpretação extensiva).

Para este autor ao vedar-se a tributação por analogia não há afronta aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, já que o mesmo raciocínio interpretativo poderia ser lançado sobre as isenções tributárias[63], buscando-se dilatarem os fatos abrigados por tal benesse.

Para Torrês (2003, p. 261) haveria "[...] uma absoluta quebra dos valores que informam as liberdades negociais, além de grave exceção constitucional aos princípios da legalidade e tipicidade em matéria tributária [...]", se fosse aceita a interpretação extensiva da hipótese de incidência tributária. Expõe ser incabível fundar a teoria da causa dos impostos no princípio da capacidade contributiva (subjetiva), afirmando que a busca por esta não tem "[...] eficácia para alargamentos dos tipos legais tributários ou mesmo das funções vinculadas dos agentes administrativos, na apuração dos fatos tributários" (p. 263). Neste sentido expõe:

> A opção pela seleção dos fatos que podem ser tributados é decisão exclusivamente legislativa, da mesma sorte que é decisão tipicamente legislativa deixar de fora os fatos aos quais não pretenda atribuir a incidência

[63] De acordo com o art. 111 do CTN a interpretação relacionada às regras de isenções deve ser restritiva, através do modelo de interpretação literal.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

> de normas tributárias, numa espécie de declaração do não-tributável, por omissão na tipificação, o que alguns denominam de 'vazios legais desejados' (TÔRRES, 2003, p. 229-230).

Ademais, o mesmo doutrinador, com apego a doutrina de Vanoni, de maneira semelhante às considerações feitas por Becker (1988) à interpretação extensiva, leciona ser indiferente à busca de uma interpretação extensiva ou restritiva de um determinado conjunto de regras, uma vez que sempre competirá ao intérprete buscar o verdadeiro significado e alcance da lei, de modo que são inválidas as tentativas de utilização das interpretações extensivas com o objetivo de cobrança de tributos.

No mesmo sentido, Maximiliano (2003), ao discorrer sobre a hermenêutica das normas fiscais, aduz que aquelas que estabelecem impostos ou taxas são taxativas, não competindo ao aplicador nem restringir, nem dilatar seu sentido.

Sabe-se que a integração analógica é vedada para a imposição da obrigação tributária, enquanto a doutrina diverge sobre a possibilidade ou não de haver uma interpretação extensiva com relação às regras-matriz de incidência tributária, tudo a depender da corrente principiológica a que o interprete se filiar.

Porém, como visto, a diferenciação entre os dois institutos encontra-se numa linha tênue de distinção, sendo que, quando da busca pela incidência tributária, o raciocínio feito é praticamente igual. Também, a jurisprudência na área tributária omite-se com relação à interpretação extensiva para buscar-se a incidência, mas revela que na busca de benefícios como a isenção ou anistia, a mesma deve ser afastada[64], ou seja, a ideia é de que para beneficiar o contribuinte esta não é possível.

[64] É possível identificar nas decisões do RE 182314 (DJ 18-08-1995 PP-24980 EMENT VOL-01796-20 PP-04174) e do Agravo de Recurso Extraordinário nº 2286800 (DJ 02-08-2002 PP-00080 EMENT VOL-02076-06 PP-01087), que este é posicionamento adotado pelo STF. Respectivamente, naquelas houve o entendimento de que não cabia estender a isenção do IOF a todas as operações de câmbio relativas à importação de bens se o Decreto-Lei nº 2.434/88 disciplinou que tal benefício só seria concedido a partir de 1º de julho de 1988, bem como não ser possível estender-se a anistia prevista no art. 150, VI, d) da CF/1988 as empresas jornalísticas submetidas ao Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF), pois haveria interpretação extensiva nestes casos.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Oportuno tecer considerações acerca da primeira tentativa de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN pela MP nº 66 de 2002, bem como contemplar o Projeto de Lei nº 536/2007 que pretende regulamentar o procedimento para a desconstituição dos atos ou negócios dissimulados, diante da exigência elencada pelo legislador complementar.

A MP nº 66/2002 surgiu com a finalidade de dar eficácia àquele dispositivo, quando disciplinou o que foi denominado de 'Procedimentos relativos à norma geral antielisão'. As disposições legais daquela entraram imediatamente em vigor a partir da publicação, ou seja, 30/08/2002, consoante redação dada no inciso IV do art. 63 da mesma.

Os arts. 13 e 14 cuidavam das regras materiais[65], pois disciplinavam as condutas que seriam dissimuladoras do fato gerador do tributo ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Através deste havia o legislador elencado que os meios empregados pelo contribuinte para elidir a incidência tributária deveriam ser condutas não praticadas sem propósito negocial e este não poderia utilizar negócios jurídicos indiretos para a produção do mesmo resultado econômico do ato ou negócio previsto como núcleo material da hipótese de incidência tributária, pois aqueles atos ou negócios jurídicos poderiam ser desconsiderados. Foram ressalvadas, na disposição do parágrafo único do art. 13, as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, diante da regulamentação no tocante a esses casos já disciplinados no art. 149, inciso VII, CTN.

---

[65] Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado (BRASIL, Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto 2002).

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Martins (2002) aponta os aspectos formais que foram disciplinados nos arts. 15, 16, 17 e 18, *caput*, onde foi definida a competência administrativa para a desconsideração. O estudioso revela que as regras processuais foram elencadas nos §§ 1º e 2º do art. 18 e art. 19 da MP nº 66/2002, as quais tratavam da cientificação do contribuinte sobre o lançamento, oportunizando-se o pagamento ou impugnação no prazo de 30 dias, além da aplicação subsidiária das normas reguladoras do processo de determinação e exigência do crédito tributário.

O procedimento de desconsideração proposto pelo poder executivo, segundo Marins (2002), tinha natureza procedimental inquisitória, sendo o rito legalmente disposto para possibilitar à Receita Federal efetuar o lançamento de tributo quando estivesse diante de caso previsto no art. 116, parágrafo único do CTN, sendo assim, um conjunto de regras que garantiam formalmente aos contribuintes prerrogativas na relação jurídica tributária, já que sua não observância acarretaria nulidade do lançamento.

No entanto, tanto Marins (2002) quanto Utumi (2003) demonstram que em havendo disposição constitucional do art. 146, inciso III, alíneas “a” e “b”, de que a lei geral em matéria tributária somente será válida se instituída por lei complementar, não seria cabível por meio de Medida Provisória a instituição dos arts. 13 e 14 com as regras que a eles foram atreladas.

Porém, a doutrina especializada teve pouco tempo para analisar o conteúdo da MP nº 66 de 30/08/2002 com relação à regulamentação do procedimento antielisivo, já que o Congresso Nacional, ao convertê-la na Lei Ordinária nº 10.637 de 30/12/2002, vetou as disposições relacionadas à regulamentação do art. 116, parágrafo único, CTN. Os motivos de veto sequer constaram na mensagem nº 1.243 de 30/12/2002, vindo os arts. 13 a 19 a perderem sua eficácia, diante da não conversão em lei.

Assim, percebe-se que a tentativa do Executivo foi frustrada pelo legislador que compunha o Congresso Nacional à época, não se sabendo ao certo se aquele compreendeu que não seria possível obstar-se a liberdade de formas negociais e a possibilidade do contribuinte utilizar negócios jurídicos indiretos para alcançar o mesmo resultado econômico daquele descrito como fato gerador do tributo, ou se,

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

simplesmente a medida do executivo com relação aos procedimentos de regulamentação do art. 116, parágrafo único, CTN fora suprimida pela redação falha que levava à inconstitucionalidade formal dos artigos 13 e 14 da MP nº 66/2002.

Agora, se encontra em tramitação o Projeto de Lei nº 536/2007, o qual procura estabelecer o procedimento de desconsideração a ser adotado quando presente a hipótese de dissimulação prevista no parágrafo único do art. 116, CTN.

O projeto disciplina que competirá ao Auditor-Fiscal, ao evidenciar atos ou negócios jurídicos que visem à ocultação dos reais elementos do fato gerador, notificar o contribuinte para prestar esclarecimentos e provas e, em sendo consideradas insuficientes, este apresentará representação à autoridade administrativa, contendo a discriminação dos atos dissimulatórios, as provas, os argumentos de defesa apresentados pelo contribuinte e o valor do tributo, entre outros, sendo o Delegado obrigado a proferir em 120 dias a decisão sobre a desconsideração ou não da conduta sob investigação.

Observa-se neste projeto, que o procedimento se assemelha ao seguido para as desconsiderações nos casos de dolo, fraude e simulação, mas, a exemplo da MP 66/2002, estes institutos foram excluídos. Apenas traz como novidade a possibilidade de defesa pelo contribuinte antes da exigência do tributo. Consoante Souza e Funaro (2007), neste somente existem normas formais, não ensejando o anterior problema da MP nº 66/2002 que agregava normas materiais sobre o abuso de formas e a falta de propósito negocial dos negócios jurídicos indiretos. Contudo, é justamente a falta de critérios materiais estabelecidos pelo legislador que propicia à discussão relativa à natureza do parágrafo único do art. 116, CTN.

Assim, como será evidenciado, compete ao intérprete revelar qual a natureza do parágrafo único do art. 116, CTN, dado que o Projeto de Lei nº 536/2007 nada esclarece.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

4.2 A atual ineficácia do possível obstáculo imposto à elisão tributária: A interpretação judicial do alcance do parágrafo único do art. 116, CTN

Como já visto, são vários os argumentos favoráveis e contrários à vedação ao planejamento tributário exteriorizado na forma de elisão fiscal, havendo aqueles que defendem a arrecadação fiscal como exclusivo modo de sobrevivência do Estado, enquanto, em sentido contrário, há aqueles que se posicionam desfavoravelmente à criação de uma norma geral antielisiva, já que a elisão fiscal, enquanto percorrer a licitude, não passa de legítima defesa praticada pelo cidadão.

Consoante os ensinamentos de Estrella (2001) a elisão de tributos afeta diretamente a economia de um país mesmo que legitimada pela possibilidade de opção negocial. Segundo o estudioso, o combate à elisão já é evidenciado no direito comparado, diante da necessidade de redução do *déficit* fiscal e sua colaboração, juntamente com o controle dos gastos públicos, para um desenvolvimento econômico sustentável. Assim, para ela:

> [...] o aumento da arrecadação, gerado pela política fiscal de combate à elisão, propicia uma política econômica de incentivo à produção, com a oferta de novos financiamentos ao produtor brasileiro. Essa manobra produz um desejável aquecimento à economia, movimentando um mercado de milhões de consumidores à espera de produtos de melhor qualidade e um mercado de milhões de consumidores à espera de produtos de melhor qualidade e menor preço. Além, do que, para que sejamos um mercado atrativo ao investidor estrangeiro, deveremos estar com um certo equilíbrio em nossas contas, o que proporcionará, também, a conquista de novos mercados pelo produto nacional. [...] Portanto, a aplicação de norma antielisiva como instrumento de arrecadação contribuirá para a redução do *déficit fiscal*, gerando diversas vantagens à economia do país, tais como: a elevação da arrecadação, a maior oferta de financiamento ao produtor, a diminuição da taxa de juros, o aumento da produção, o crescimento do parque industrial, a geração de empregos diretos e indiretos, os investimentos externos no mercado brasileiro, a conquista de novos mercados estrangeiros, o alargamento do produto interno bruto, a geração de lucros e a diminuição da sonegação (ESTRELLA, 2001, p. 27-28).

De outro modo, é possível identificar-se a compreensão de que a elisão fiscal é um instrumento de legítima defesa do contribuinte, diante da severa carga fiscal a que os cidadãos estão sujeitos. Nesta senda, a legítima defesa no Direito Tributário foi trazida da ideia contida no Direito Penal como sendo uma excludente de antijuridicidade. Surgiu de construção ideológica por parte da doutrina, diante da realidade fiscal enfrentada e com amparo no princípio da vedação ao confisco.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Para Relvas (2003), em uma simples análise da carga tributária imputada ao contribuinte no Brasil, evidencia-se um atentado contra os princípios da capacidade contributiva e do não confisco. O autor relata que, à época de seu estudo, havia um rol de 67 tributos, o que considerou um exagero, já que a prática de fatos geradores é corriqueira e o tributo, no mais das vezes, é embutido no preço de consumo e, portanto suportado pelo consumidor. Diante desse panorama, evidenciou que o empresário ou cidadão só podem se encontrar numa das situações abaixo citadas:

> 1) A empresa ou o cidadão está quebrando, empobrecendo, já que está entregando seu patrimônio para o governo. 2) A empresa ou o cidadão está sonegando para sobreviver neste ambiente. 3) A empresa ou o cidadão está inadimplente com suas obrigações tributárias. 4) A empresa ou o cidadão está praticando o chamado planejamento tributário para se esquivar legalmente da carga tributária que pesa sobre sua atividade (RELVAS, 2003, texto digital).

Neste sentido, ao discorrer sobre a evolução do projeto do Sistema Constitucional Tributário presente na CF/1988, Martins (1988, p. 41), com a propriedade de quem fez parte da comissão, revela que, quando o projeto foi levado ao Plenário, a preocupação dos demais constituintes foi notável no sentido de haver uma majoração de receitas, antes de "[...] proteger o direito dos contribuintes, fazer justiça fiscal e promover o desenvolvimento nacional". O que, segundo ele, acarretou uma considerável elevação da carga tributária para o cidadão, diante da criação de novas formas de imposição e transferência acentuada de receitas, sem a previsão de atribuições à União, além de terem, com o passar do tempo, as diversas emendas constitucionais colaborado para "[...] agravarem o nível de peso fiscal e a desestruturação do sistema tributário brasileiro" (Martins, 1988, p. 43).

Igualmente, segundo Lorenzetti *apud* Silveira (2003) a divisão das funções do Estado com o privado[66] evidencia que a atenção estatal está voltada aos hipossuficientes. Os auto-suficientes gerem-se sem o apoio do Estado, trocando os serviços prestados por ele - que na maior parte das vezes encontram-se calamitosos - pela escola particular, vigilância privada, medicina particular, entre outros, o que gera um comportamento de não vinculação destes com aquele. Assim, todas essas

[66] No tocante a função do Estado atual, destaca-se o seguinte trecho: "A função do Estado no modelo atual, todavia, é *repartir custos*, *adjudicar cargas*. Bom exemplo disto, no direito privado, é a responsabilidade civil, cujo crescimento deve-se à retirada do Estado *nesses campos*, o que de certa

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

demandas financeiras, aliadas a uma carga fiscal elevada, demonstrariam a tributação ao mínimo existencial, configurando-se o planejamento fiscal elisivo uma conduta cada vez mais perquirida e aceita pela sociedade, como forma de não se buscar diretamente as condutas que revelem evasão fiscal.

Diante do cenário exposto, pensadores como Relvas (2003) pregam que a legítima defesa em favor do contribuinte autorizaria o mesmo a buscar a elisão tributária sem limitações à utilização das formas, tipos e causas jurídicas negociais. Entretanto como já referido, o ordenamento jurídico não mais tutela a compreensão de que a liberdade de contratar seja absoluta. Essa sofre limitações tanto na esfera do direito privado como de Direito Tributário.

Villella (2002) afirma que a busca pela minoração do encargo fiscal está diretamente ligada à sensação de impunidade, ou seja, de custo-oportunidade, como demonstra:

> Quanto maior for a carga tributária, maior é a tentação de minimizar. É óbvio que num ambiente em que a carga tributária é muito elevada sempre vai haver uma propensão maior de evadir legal ou ilegalmente. Isso tem muito a ver também com o processo de sanção e a percepção do contribuinte em relação à eficiência da administração tributária (VILLELA, 2002, p. 54).

Logo, no tocante ao combate da evasão, Buffon (2009), com propriedade, afirma que esta deve ser repudiada com base na ideia de cidadania fiscal, porém reconhece que a falta de percepção de que existe justiça na repartição da carga tributária, com a evidência pelo cidadão dos benefícios sociais oriundos do recolhimento de tributos, levam ao seu aceite pela sociedade.[67]

Assim, atentando-se a compreensão jurídica do fenômeno da incidência tributária, tem-se que o parágrafo único introduzido pela LC nº 104 de 2001 ao art. 116, CTN recebe diversas feições, conforme anteriormente evidenciado, com relação ao objeto que viria a combater. Neste sentido, os argumentos interpretativos

---

forma, invalida a perspectiva dicotômica entre justiça comutativa e justiça distributiva nos dias atuais" (Lorenzetti *apud* Silveira, p.40, 2003, grifos conforme o original).

[67] De qualquer sorte, o doutrinador assevera ser necessário combater-se a evasão fiscal de forma a chegar-se a níveis toleráveis de perda da arrecadação, através de mecanismos eficazes para o seu combate, como o investimento em qualificação dos agentes, aumento da tecnologia no cruzamento de dados e mecanismos de combate à corrupção, além da necessidade de simplificação da legislação fiscal.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

revelam que aquela visaria o combate à elisão por meio de uma cláusula geral aberta ou obstaria apenas a evasão oriunda de condutas ligadas ao abuso de direito, à fraude à lei e à simulação, em conjunto ou separadamente, a depender do posicionamento adotado pelo hermeneuta.

Embora, tenha havido a tentativa de findar a discussão sobre a finalidade do disposto no parágrafo único do art. 116, CTN com a MP nº 66 de 2002, percebe-se que a mesma foi frustrada pela sua não conversão em lei.

Neste diapasão, os posicionamentos adotados pela doutrina revelam que a compreensão do art. 116, parágrafo único, CTN no que toca a disciplina "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" (BRASIL, Código Tributário Nacional), guardam estreita ligação com a corrente principiológica que é adotada pelo analista da norma.

Lobo Torres (2000), particularmente, manifesta-se no sentido de que, embora, haja a afirmação que as normas gerais antielisivas sejam ambíguas e análogas, estas são o melhor caminho à procura da justiça fiscal, uma vez que, ainda permanece a possibilidade de planejamento elisivo, quando do emprego de presunções absolutas e ficções através de cláusulas específicas.

Estrella (2001), afirma ser esta uma norma antielisiva, filiando-se à corrente que a compreende como constitucional, diante do pluralismo valorativo que exige equilíbrio entre os princípios da liberdade, justiça e segurança jurídica. Para ele, a aplicação de uma norma geral antielisiva pressupõe que, cumulativamente, sejam tomadas algumas providências, ou seja:

> a) que o intérprete faça uso da técnica de ponderação de interesses na solução de conflito [...]; b) a justificativa para a intervenção do Fisco seja bem clara e definida, usando critérios objetivos, à luz da transparência que deve existir nas relações Fisco e contribuinte; c) obedeça à lei ordinária de cada ente federativo exigida em seu texto (*lei meramente procedimental*); d) exista uma ampla defesa, contraditório e controle do ato de desconsideração, sob pena de se atribuir um poder sem sua contrapartida (*checks and balances*) (ESTRELLA, 2001, p. 26, grifo conforme o original).

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Entende que o ideal seria manter-se a introdução de uma norma geral antielisiva no CTN e possibilitar-se ao legislador de cada ente federativo elaborar norma específica que contenha uma lista de negócios não oponíveis ao Fisco, já que a capacidade contributiva não se destina ao aplicador nem a administração fiscal, mas ao legislador, não sendo totalmente viável ter-se com exclusividade uma norma geral antielisiva, a qual passaria a função de medir a capacidade para outro poder, gerando insegurança aos contribuintes e não se coadunando com a garantia da legalidade. A compreensão é de que esta possibilidade privilegiaria o princípio federativo, já que tanto o poder local quanto os demais, poderão instituir regras no tocante ao controle da elisão com relação aos tributos de sua competência. Porém, deve-se atentar para que, ao passo que, cada ente federativo instituir critérios para a busca da incidência, necessariamente deverá criar normas específicas de combate à elisão, pois para a instituição de critérios matérias ligados a normas gerais, como já observado, de acordo com o art. 146, inciso III, alíneas “a” e “b”, só é possível através de lei complementar.

Segundo Martins (2002), esta norma introduziu um dispositivo de combate à elisão fiscal, contudo, a julga inconstitucional por agredir os princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei, configurando-se uma norma que leva ao emprego da analogia e a interpretação econômica do Direito Tributário. Expõe que “[...] a norma visa retirar de cada contribuinte a proteção do princípio da legalidade, tornando-o dependente exclusivamente da interpretação que cada agente fiscal der para cada situação” (Martins, 2002, p. 14-15). Na mesma senda, afirma que, se o parágrafo único se revelar como uma norma vedativa da elisão, estar-se-á implantando um sistema de tributação calcado na ficção. Assim, alude que:

> Na elisão, por não haver negócio inverídico, quando esse é desconsiderado não se desvenda qualquer negócio subjacente, real, tipificado. O expediente de ‘requalificação’ nesse caso, é aberrantemente ficcional. Pois ‘cria’ um fato imponível jamais praticado ou intencionado (MARINS, 2002, p. 119).

Também, o doutrinador garante que a dissimulação não pode ser revelada através de integração analógica ou interpretação econômica, pois senão teria o legislador conferido ao executivo tarefa legislativa, já que a hipótese de incidência

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

seria dilatada pelo administrador fiscal como bem entendesse, afirmando ter evidenciado capacidade contributiva em qualquer ato ou negócio sob análise.

De modo diverso, Greco (2008) compreende que tal norma é privilegiardora da eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva, afirmando ser ela uma norma geral antiabuso, não crendo em sua inconstitucionalidade. Para ele, as limitações ao poder de tributar são meras regras, encontrando-se abaixo dos princípios da capacidade contributiva, solidariedade social e isonomia, além do doutrinador afirmar que a segurança jurídica é um valor relativizado, não sendo prejudicada na busca por um Direito Tributário substancial e não mais somente formal, abrindo-se as portas para o realismo fiscal.[68]

Também, dentro desta perspectiva, Greco (2008) descarta a necessidade de criação de normas específicas, mas afirma que a criação de órgãos colegiados compostos por membros do Fisco e de contribuintes, como já presente no direito estrangeiro, se revela como uma boa opção para que seja procedida a ponderação e eventual desconsideração dos atos ou negócios calcados nos ilícitos atípicos.

Bogo (2006) reconhece a possibilidade de limitação à elisão fiscal alicerçada no abuso de direito, afirmando que essa não seria vedada pelos ditames constitucionais da legalidade, tipicidade e segurança jurídica, porém afirma que se o parágrafo único do art. 116, CTN fosse uma norma vedativa da elisão baseada exclusivamente no critério de abuso na conduta, assim como redigido, encontraria óbice na possibilidade da administração tributária proceder à desconsideração, já que "[...] A aplicação de uma norma geral antielisão pressupõe uma análise subjetiva e uma ponderação de valores ampla demais para serem outorgadas a uma das partes envolvidas na relação jurídica" (Bogo, 2006, p. 250). Revela que o ideal seria que a tarefa de análise eivada de subjetividade fosse legalmente atribuída ao Poder Judiciário quando o vício na causa fosse de difícil demonstração, já que estaria este mais bem preparado para fazer a devida ponderação com base na interpretação valorativa do direito.

---

[68] Deve-se salientar que a expressão 'norma geral antievasão' tanto pode ser empregada para qualificar o parágrafo único do art. 116, CTN como sendo uma norma vedativa da simulação ou como sendo uma norma repressora do abuso de direito, sendo condutas repelidas pelo ordenamento e portanto ilícitas, de modo que geram a evasão de tributos.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Para o doutrinador, nas hipóteses de ilícitos típicos como a fraude ou a simulação, “O esquema se resolve sob o prisma da subsunção do conceito do fato ao conceito da norma tipificadora da conduta ilícita” (Bogo, 2006, p. 251), exigindo menor grau de subjetividade do intérprete. Deste modo, admite aderir ao mesmo posicionamento lançado por Nabais sobre a norma geral antiabuso prevista no n. 2, do art. 38, da Lei Geral Tributária portuguesa, explicando que, mesmo diante da necessidade de conceder-se mais discricionariedade à administração tributária, não

é viável conferir-se a análise ponderativa de princípios constitucionais bivalentes a uma das partes da relação jurídico-tributária.

Semelhante é o posicionamento de Barreto (2009). Ele compreende que a possibilidade do Executivo desconsiderar os negócios jurídicos para fazer incidir determinado tributo, sem desconstituí-lo por vícios que se apresentem também na esfera privada, acaba passando à administração a função jurisdicional, percebendo tal dispositivo de lei como inconstitucional se o mesmo vier a possibilitar que a administração pública desconsidere atos e negócios jurídicos amparada num entendimento subjetivo, sem demonstrar com objetividade em que consistiu a conduta antielisiva praticada pelo contribuinte.

Tôrres (2003) leciona que uma interpretação proporcional entre os meios e fins presentes na norma, só pode revelar ser o parágrafo único do art. 116, CTN uma norma antielusão, obstando a fraude à lei e os negócios jurídicos desprovidos de causa (simulação), sendo possível a liberdade de escolha negocial autorizada pelos princípios gerais de direito privado, como a liberdade e a autonomia privada, tornando constitucional tal dispositivo. Deste modo, expõe:

> Assim, não havendo autorização constitucional para que a Administração possa desconsiderar atos ou negócios jurídicos lícitos, a norma geral presente no parágrafo único do art. 116 do CTN mais não pode do que alcançar, com exclusividade, os atos elusivos praticados de acordo com uma materialidade típica de negócio jurídico sem causa (i), como espécie de fraude à lei (ii) ou como forma de simulação (iii), nas suas três modalidades: absoluta, relativa ou subjetiva. Para o Direito tributário, estes são ilícitos atípicos que podem permitir a desconsideração, como sanção genérica; ao término do procedimento, identificada e qualificada a fraude ou a simulação, nada impede que outras sanções, agora, por ilícitos típicos, sejam aplicadas, tanto de natureza administrativa, como multas, suspensões de regime, etc., como de ordem penal (TÔRRES, 2003, p. 362).

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Diante desse entendimento, este doutrinador compreende que o legislador acaba por privilegiar a segurança jurídica ao prever a necessidade de regulamentação do procedimento de desconsideração pela via ordinária desses atos ou negócios dissimulados, discorrendo que:

> Ao exigir um procedimento previsto em lei, ampliando o campo da previsibilidade e reduzindo a possibilidade de arbitramento e indeterminação conceitual, pela tipificação dos casos de dissimulação, segundo as competências materiais de cada pessoa política, o ordenamento outorga aos contribuintes uma maior segurança jurídica, pela subordinação da decisão de desconsideração e requalificação dos atos ou negócios simulados a um devido processo administrativo, especialmente dirigido para esse fim, visando a uma redução da discricionariedade, tanto no que diz respeito à apuração, como à apreciação de provas e a decisão por parte das autoridades competentes (TÔRRES, 2003, p. 272).

Igualmente, alude que no caso da conduta elusiva repelida ser apresentada a uma pessoa política para que seja tributada, mas cuja desqualificação leve à incidência de tributo de competência de outro ente federativo, ocorrerá possível conflito de aplicação do direito. Esse se daria no sentido de que, em tendo cada pessoa política outorga legal para buscar a incidência de determinadas hipóteses tributárias, poderia haver uma disputa entre elas. Na situação hipotética em que o contribuinte apresenta um negócio de compra e venda de bem imóvel - ITBI - em que tem presentes todos os elementos para se constatar que o fim negocial é de uma doação - ITCMD -, será possível que o ente competente de recolher o ITBI, ou seja, o Município utilize o art. 118, CTN para alegar que a pecúnia relativa a este ali permaneça, enquanto o Estado utilize-se do art. 116, parágrafo único, CTN para desconsiderar o ato e buscar a tributação do ITCMD. Contudo, o doutrinador afirma competir ao legislador, quando da instituição dos procedimentos de desconsideração e requalificação dos fatos jurídicos, dispor uma solução para estes casos.

Assim, no tocante às situações em que a análise de cada caso aponte não ser possível a demonstração probatória por parte do fisco da dissimulação do fato gerador, a criação de normas específicas de combate a elisão continua sendo uma medida protetiva do contribuinte, que saberá exatamente que determinadas condutas não obstarão o nascimento da obrigação tributária. Entretanto, o ideal é que o procedimento de desconsideração, previsto em lei ordinária, exija que o agente fiscal prove, através da reunião de elementos fáticos, que o ato ou negócio

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

apresentado serviria apenas para encobrir/mascarar o fato gerador do tributo, de forma a manter-se a segurança jurídica em favor do contribuinte, mas sem obstaculizar a busca pela arrecadação tributária quando o contribuinte agir abusivamente.

Ademais, diversos autores[69] percebem ser tal norma vedativa apenas da simulação sob o argumento de que o termo dissimular estaria relacionado à simulação relativa, de modo que a constitucionalidade do parágrafo único do art. 116, CTN estaria preservada. Para eles, a necessidade de demonstração por parte da administração fiscal de qual a conduta que mascarou a verdadeira causa negocial de ato ou negócio jurídico previsto na hipótese de incidência tributária afasta desconsiderações carregadas de subjetivismos por parte do aplicador, com o consequente respeito às garantias de segurança jurídica, legalidade e a autonomia privada.

Através dos argumentos doutrinários lançados, é possível demonstrar-se o quadro de incertezas que assolam o intérprete. A falta de unicidade da compreensão doutrinária com relação à natureza do parágrafo único do art. 116, CTN confirma a preocupação dos operadores do planejamento tributário elisivo. A piorar, diante das dúvidas surgidas com a redação do editado parágrafo único do art. 116 do CTN, já em abril de 2001, mesmo ano da publicação da LC nº 104/2001, a Confederação Nacional do Comércio intentou no STF a ADIN nº 2446 questionando aquele dispositivo legal, lançando mão de prerrogativa a ela atribuída no art. 103, IX, da CF/1988.

A principal irresignação com relação a tal norma pode ser evidenciada no parágrafo que segue:

> Por este dispositivo, a autoridade está autorizada a não levar em consideração os documentos firmados pelos contribuintes, o que significa dizer que desconsiderará a forma jurídica adotada pelo mesmo para revestir ou representar os seus atos comerciais ou econômicos quando, no seu entender, terem sido praticados, na realidade, outros atos ou negócios jurídicos que gerariam uma quantidade maior de imposto (BRASIL, STF, 2001, p. 3).

[69] Dentre a doutrina sob consulta destacam-se Marins (2002), Carvalho (2002), Carazza (2003) Rentzsch (2003), Amaro (2008) e Barreto (2009).

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Assim, os principais argumentos residem nas afirmações de que a prática de elisão tributária é feita através de meios lícitos e é objetivo perseguido pelo empresário, já que instrumento do capitalismo, ao contrário da evasão fiscal.

Especificamente com relação às afrontas à Constituição Federal, a inicial apresenta que o dispositivo legal ofende diretamente os princípios da legalidade, da tipicidade fechada e segurança jurídica, introduzindo a interpretação econômica, calcada na analogia. Assim, encontra-se disposto que a inconstitucionalidade se faz presente em três vertentes diversas, sendo elas:

> A) Pelo princípio da legalidade, porque permite que a autoridade fiscal tribute por fato gerador não ocorrido e previsto na lei; B) Viola o princípio da tipicidade fechada, que corolário da legalidade estrita, por consequente, caracteriza uma segunda infringência ao art. 150, I, da CF; C) Introduz a interpretação econômica ao Direito Tributário brasileiro, ensejando tributação por analogia, também vedado pelo dispositivo legal, infringindo o princípio da certeza e segurança das relações jurídicas. E mais, autorizou o 'agente fiscal', executivo por excelência, a desarvorar-se em legislador em evidente afronta ao princípio da separação dos poderes plasmado no art. 2º e ratificado no art. 60, § 4º, III, como cláusula pétrea (BRASIL, STF, 2001, p. 9).

Esta ação contém pedido liminar de suspensão da eficácia do dispositivo atacado, o qual ainda não foi julgado, sendo que a última movimentação disposta na página de acompanhamento processual do STF[70] data de 24 de junho de 2006, quando a relatoria foi repassada a Ministra Cármen Lúcia.

Anteriormente, o Procurador Geral da República manifestou-se no sentido de que o pleito liminar não precisaria receber guarida diante da falta de eficácia plena, já que careceria da regulamentação prevista pelo legislador complementar e afirmou que o pedido deve ser julgado improcedente sob o entendimento de que o parágrafo acrescentado ao art. 116 do CTN pela LC nº 104 de 2001 não passa de norma que coíbe a evasão fiscal, atacando apenas as condutas simuladas e não o planejamento fiscal elisivo.

Assim, é inegável que as opiniões com relação à interpretação da natureza do parágrafo único do art. 116 do CTN também são conflituosas na esfera judicial. A

[70] Acompanhamento processual da ADIN nº 2446: Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1930159>. Acesso em 12 nov. 2009.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

falta de posicionamento do STF acaba impedindo que se apresente neste estudo uma conclusão com relação a sua (in)constitucionalidade, porque compete ao guardião da Constituição lançar a última palavra neste sentido. A situação vislumbrada na atualidade é de que se tem uma norma presente no CTN, que desde 2001 encontra-se carente de eficácia plena, não podendo ser utilizada pela administração fiscal para fazer a desconsideração, sendo ainda feito o lançamento com base no art. 149, VII, CTN, através do procedimento ilustrado no Decreto nº 70.235/1972.

Talvez a unicidade de entendimentos seja obtida quando o STF julgar a ADIN nº 2446 embora como se viu, pela demora, é possível que o Congresso Nacional busque disciplinar o assunto através de nova redação do dispositivo, com sua alteração através de lei complementar.

Outra possibilidade para determinar o seu alcance, será a partir do momento em que a eficácia daquele parágrafo for alcançada com a entrada em vigor da lei ordinária que regulará o procedimento de desconsideração, nos moldes do Projeto de Lei nº 536/2007, com a cansativa discussão jurisprudencial sobre o assunto, já que por vezes, há tendência da autoridade competente acabar utilizando a norma para tentar obstar qualquer conduta ligada à liberdade de opção negocial, enquanto o contribuinte continuará se defendendo sob a alegação de inconstitucionalidade ou, quando muito, reconhecerá o parágrafo único do art. 116, CTN como norma repressora da simulação absoluta.

Neste tempo de ineficácia plena do art. 116, parágrafo único do CTN, pela ausência de procedimento de desconsideração e não julgamento da ADIN 2446 pelo STF, a academia permanece cada vez mais inquieta, tentando solucionar o impasse que recai numa ponderação entre princípios e no próprio futuro da interpretação dada as relações tributárias.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

4.3 A compreensão judicial da elisão tributária: Algumas (possíveis) soluções de interpretação jurisprudencial

Como já referido em outras passagens deste trabalho, o rumo que a interpretação valorativa do Direito Tributário revela é a reformulação da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, ou seja, do Código Tributário Nacional e demais normas tributárias para se coadunarem aos ditames presentes no título VI da CF/1988, além das demais normas constitucionais, em especial com os princípios fundamentais, à semelhança da tão famosa 'constitucionalização do direito privado'.

Também, os princípios da legalidade e tipicidade não se revelam mais, através do estudo de obras doutrinárias mais recentes, qualificados como legalidade estrita e tipicidade cerrada.

Os argumentos mais relevantes para a limitação da possibilidade do contribuinte em potencial planejar o uso de formas, tipos e causas negociais para afastar os efeitos tributários são a) a desigualdade gerada quando condutas que demonstrem a mesma capacidade contributiva sejam ou não oneradas fiscalmente diante de formalidades ligadas à descrição do núcleo material da hipótese de incidência e apego extremado à forma contida na lei em detrimento da substância; b) que o próprio direito privado começa a ser interpretado e limitado através dos princípios da função social do contrato, da boa-fé, da dignidade da pessoa humana e da solidariedade social; c) de que, no Estado Democrático de Direito, o interesse individual somente é amparado pelo sistema jurídico se não ferir os interesses público-primário da coletividade.

A interpretação valorativa e sistemática especialmente e, consequentemente, a promulgação do CC, demonstram que restrições ao direito fundamental à liberdade, inclusive de escolha dos tipos, formas e causas negociais, se apresentam proporcionais quando o meio utilizado para alcançar o não pagamento do tributo for realizado abusivamente.

> Ao admitir-se o abuso de direto, não se exclui a possibilidade de elisão tributária, tampouco a busca do contribuinte pela realização de atos ou negócios jurídicos que representem menor onerosidade fiscal, o que é garantia constitucional decorrente dos princípios da liberdade, da propriedade, da autonomia privada, e da liberdade contratual. Todavia, reprime-se a conduta abusiva, que agride o fundamento axiológico-

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

> normativo desses princípios, ultrapassando, assim, os limites do exercício dos direitos deles decorrentes, os quais devem ser exercidos com vistas a garantir a dignidade da pessoa humana, a função social do contrato da propriedade e a redução das desigualdades sociais.
>
> Atender-se, desse modo à eficácia positiva dos princípios da capacidade contributiva e da solidariedade no custeio das despesas do estado, sem violar os direitos e garantias individuais, que não se prestam à tutela de comportamentos ilícitos (BOGO, 2006, p. 298-299).

Do mesmo modo, o contribuinte tem liberdade para, com amparo na autonomia da vontade, entabular negócios jurídicos típicos obtendo economia fiscal, desde que limitada à existência de causa negocial, observando a forma e a concordância entre o tipo e a finalidade do negócio jurídico, sendo desta maneira, segundo Reis (2003) compatibilizados os princípios da liberdade e da solidariedade.

Porém, a segurança jurídica, no tocante à relação Fisco *versus* Contribuinte, ainda é compreendida como obstáculo à desconsideração de negócios ou atos jurídicos realizados através da possibilidade de escolha negocial garantida pelos princípios de direito privado, como a autonomia privada, mesmo que este direito de auto-organização seja utilizado com objetivos diversos da finalidade a qual o direito à liberdade negocial se destina.

Contudo, esta compreensão de segurança não encontra mais espaço no sistema jurídico pátrio. Nos casos em que a liberdade for utilizada exclusivamente para o não pagamento de tributos e for evidenciada uma impropriedade na causa jurídica do negócio, que leve a dissimulação do fato gerador ou dos elementos da obrigação tributária, o modelo de desconsideração deve se moldar à esperada segurança jurídica em favor do contribuinte, mas o tributo deve ser buscado. Tôrres (2003) ensina:

> [...] o pressuposto de conduta elusiva deverá ser identificado caso a caso, não podendo ser tomado por presunção, a partir da constituição de negócios atípicos, não-formais, indiretos ou fiduciários, haja vista as garantias do ordenamento às três liberdades contratuais de formas, tipos e causas. O vício precisa ser provado, segundo procedimento regular e com amplas garantias de defesa (TÔRRES, 2003, p. 271).

Por isso, se acolhe a ideia trazida por esse doutrinador quando defende que a exigência contida no parágrafo único do art. 116, CTN de a desconsideração seguir procedimento regulado em lei ordinária privilegia a segurança jurídica.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Do mesmo modo, além dos argumentos despendidos em outras passagens da pesquisa[71], são trazidos e rebatidos por Bogo (2006), com coerência, aspectos que sustentam a possibilidade da aplicação da teoria da limitação a condutas praticadas abusivamente, quando presente desconformidade na 'causa' negocial, os quais vêm ao encontro do exame feito neste trabalho.

Segundo ele, são insuficientes para obstar-se a aplicação da teoria do abuso de direito os argumentos lançados no sentido de que "[...] os direitos e garantias individuais constituem matéria de reserva absoluta da Constituição e quando essa quis limitá-los o fez expressamente" (Bogo, 2006, p. 286), aliados aos ensinamentos de que a liberdade de contratar, a autonomia privada e a livre-iniciativa não poderiam ser limitadas pela teoria do abuso no Direito Tributário, sob o fundamento de uma exclusiva motivação fiscal. Afirma:

> Restou demonstrado que os princípios em referência não são absolutos e se encontram materialmente limitados pela própria Constituição. A ordem econômica (CF, art. 170), a par de estar fundamentada na propriedade privada, na concorrência, na autonomia negocial e na liberdade profissional, apresenta como alicerce, igualmente, a função social da propriedade, a redução das desigualdades sociais e os ditames da justiça social, de modo a assegurar a todos uma existência digna, na busca constante pela consecução dos ideais da sociedade (CF, art. 3º). A liberdade contratual, por sua vez, é limitada pela probidade e pela boa-fé (CC, arts. 113 e 422), bem como pela função social do contrato (CC, art. 421).
>
> É em nome desses valores e em obediência aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva que o direito à elisão tributária deve ser limitado, quando seu exercício se mostrar abusivo (BOGO, 2006, p. 286).

Também, o doutrinador assegura não se tratar de aplicação da analogia quando do "[...] reconhecimento da existência de um negócio subjacente àquele que foi nulificado, ou procedendo à requalificação jurídica dos fatos ou atos ocorridos, que foram objeto do negócio jurídico nulo, praticado com abuso de direito" (Bogo, 2006, p. 288), pois o lançamento somente será cabível quando verificada "[...] a materialização dos dados previstos nos critérios da regra-matriz de incidência tributária" (p. 289), não sendo o caso de tributação de um fato inexistente.

Ainda, garante inexistir ligação entre a interpretação econômica e a teoria do abuso de direito. Segundo ele, para o reconhecimento do abuso, buscar-se-á a

[71] Vide item 3.4.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

verdadeira ‘causa’ negocial e o conteúdo parcimonioso somente será considerado como forma de constatar a violação do “[...] fundamento axiológico-material próprio do direito que lhe dá sustentação [...]” (Bogo, 2006, p. 287-288) e não será considerado exclusivamente o objetivo econômico do ato praticado, nem o abuso será reconhecido simplesmente “[...] porque o contribuinte praticou um negócio indireto, atingindo o mesmo resultado econômico daquele previsto na norma de incidência, revelador de capacidade contributiva objetiva [...]”.

Na atualidade, mesmo recorrendo-se à jurisprudência, esta não revela uma solução direta para a problemática aqui enfrentada relativamente à natureza do parágrafo único do art. 116, CTN, principalmente, porque este carece de regulamentação, não podendo embasar a desconsideração de atos ou negócios jurídicos dissimuladores da ocorrência do fato gerador até a promulgação de disposição legal sobre o procedimento a ser seguido e pela falta de posicionamento do STF com relação à ADIN nº 2446. Entretanto, destacam-se julgados que possibilitam a compreensão sobre o instituto da elisão tributária e das suas limitações.

Nos casos em que presente a simulação absoluta, sua comprovação é mais fácil, a inexistência da causa negocial é evidente e não há dúvidas com relação à possibilidade da desconsideração dos atos ou negócios para a busca da tributação. Como visto, neste caso, o contribuinte apresenta ao Fisco um negócio meramente formal buscando um benefício fiscal, o qual não é aceito pela disposição contida no art. 149, VII do CTN.

Exemplo vislumbrado é o caso tratado na Apelação Cível nº 2006.72.04.004363-8/SC oriunda do TRF4[72], onde o contribuinte se apresentava ao

[72] Da ementa colacionam-se os aspectos mais importantes:

5. Portanto, resta analisar a existência de simulação. Nesse sentido, controverte-se sobre a legalidade fiscal da estrutura formal e funcionamento da empresa 3R do Brasil Representações Ltda. em sua relação com a JM Pereira Comercial Ltda. Cabe indagar se seriam duas empresas distintas e autônomas ou, apenas, aparentemente, teriam esta roupagem no intuito de permitir a sonegação tributária.

6. As duas pessoas jurídicas empreenderiam verdadeira simulação na condução de seus negócios. Tratar-se-ia de uma empresa apenas, com um só administrador que, mediante o fracionamento de suas atividades, obteriam redução da carga tributária, na medida em que uma delas (a JM Pereira Comercial Ltda.) encontrar-se-ia inserida no SIMPLES. Examinando a evolução dos Contratos

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Fisco com duas razões sociais diversas, para com isso enquadrar-se em regime de tributação favorecida (Simples). No caso telado, houve a identificação da unidade empresarial diante da evidência de que as empresas compartilhavam o mesmo espaço físico, parque fabril e quadro funcional, eram administradas pela mesma pessoa, além de desenvolverem a mesma atividade econômica, pelo que foi reconhecida a simulação da conduta.

Sociais, resta claro que a filial da 3R do Brasil Representações Ltda. e a JM Pereira Comercial Ltda. situam-se no mesmo endereço, (Rodovia BR101, Km 415, 2756, Mato Alto, Araranguá/SC), o que, por si só, caracteriza um forte indício de tratar-se de um mesmo estabelecimento. Também há registro de que Adão Rosa Pereira, sócio-gerente (administrador) da 3R do Brasil Representações Ltda., chegou a ser, concomitantemente, empregado da JM Pereira Comercial Ltda. Vale registrar, ainda, que, segundo os balanços patrimoniais de 1997 a 2001 a Comercial Pereira não possui registro de qualquer ativo permanente e suas despesas operacionais referem-se quase que exclusivamente a despesas com pessoal. A prova dos autos demonstra, destarte, que se está diante de duas empresas, mas, sim, de apenas uma.

7. Nada impede que a pessoa física atue como administrador de mais de uma empresa (uma delas como sócio e outras como procurador). Também, nada há de ilegal haver parentes no quadro societário das empresas em análise ou mesmo o fato de manterem estreito trato comercial. Sobre esse último aspecto, não raro, existem estabelecimentos industriais com número extremamente reduzido de clientes a quem prestam serviços. Todavia, no caso dos autos, a análise do conjunto da estrutura das duas pessoas jurídicas indica tratar-se materialmente de uma só empresa que, ao simular uma terceirização, promoveu o desmembramento (no papel) de seu parque fabril. Restou demonstrada a intenção de expor uma falsa verdade no intuito de ludibriar o Fisco. A ideia reduziu-se em simular, fazer aparentar, usar da realidade fictícia, e manter a verdade real camuflada. A aparência de duas empresas atuando de forma autônoma e independente (a 3R do Brasil Representações Ltda. e a JM Pereira Comercial Ltda.) permitiu que uma delas optasse pelo sistema instituído pela Lei do Simples (sistema integrado de pagamento de impostos), importando em redução no recolhimento da carga tributária, uma vez que recebeu tratamento tributário favorecido que levou à verdadeira evasão fiscal. [...]

10. O fato de a parte-autora ter obtido, em reclamação administrativa, a exclusão dos valores inseridos na notificação pertinentes à empresa Comercial Araranguaense de Máquinas Industriais para Calçados Ltda., não enfraquece a constatação da unicidade empresarial entre a 3R do Brasil Representações Ltda. e a JM Pereira Comercial Ltda. Pelo que se percebe da transcrição acima feita, e, também, considerando os fundamentos constantes da investigação, autuação e relatório do Fisco, a Comercial Araranguaense é, de fato, empresa de reduzido porte, com poucos empregados, o que não ocorre com a JM Pereira Comercial Ltda. Também, a prestação direta de serviços entre a Araranguaense e a JM não se fez presente, fato diverso do ocorrido entre esta empresa e a 3R. Por essa razão, os motivos que levaram à autoridade administrativa retificar a NFLD para o fim de excluir os débitos relativos à Comercial Araranguaense de Máquinas Industriais para Calçados Ltda. em momento algum importou no enfraquecimento da tese de que entre a 3R do Brasil Representações Ltda. e a JM Pereira Comercial Ltda. houve unicidade empresarial. A propósito, outra não é a conclusão a que se chega diante da leitura das conclusões finais da reclamação administrativa sobre este ponto. E não se está a falar em exclusividade de faturamento. A empresa JM Pereira Comercial Ltda. identifica-se com a 3R do Brasil Representações Ltda., de modo que elas (unificadamente consideradas) contrataram serviços com terceiros. E tais terceiros não estão envolvidos na simulação.

11. A evidência da unicidade empresarial para fins tributários, notadamente com o reconhecimento de que os empregados da JM Pereira Comercial Ltda. seriam, na verdade, empregados da parte-autora, não lhe retirou a personalidade jurídica para outras finalidades. Não houve qualquer desconsideração da personalidade jurídica da requerida ou da pessoa jurídica meramente formal, vez que, a fiscalização somente atribuiu ao sujeito passivo os tributos que houveram subsunção da hipótese de

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Todavia, dependendo das circunstâncias do caso, a cisão empresarial para o enquadramento em regime de tributação favorecida pode revelar-se como uma legítima elisão fiscal ou, como alude Ribeiro (2008), a não descaracterização da unidade empresarial pode levar à prática da fraude à lei. Assim revela:

> Exemplo de fraude à lei tributária ocorre quando uma grande empresa que, em função do volume de suas receitas, não pode se beneficiar de determinado regime fiscal mais favorável às pequenas e médias empresas, promove diversas cisões, transformando-se em várias empresas, sem contudo descaracterizar, na realidade, a unidade empresarial. Não há qualquer óbice legal às cisões societárias, mas o contribuinte utiliza-se dessa possibilidade legal para gozar de benefício fiscal a que não faz jus. Assim, sendo a prática abusiva, a partir da fraude à lei, tais cisões, podem, em tese, ser desconsideradas para os fins de apuração de tributos (RIBEIRO, 2008, p. 95).

Bogo (2006), com muita didática, esclarece ser a análise da estrutura negocial apresentada durante e após a cisão que revela se o enquadramento em regime de tributação favorável tem amparo, sendo esta reconhecida ou não como forma eficaz de redução da prestação pecuniária ao Fisco. Ensina que é preciso ter cuidado quando desse tipo de operação, pois talvez se trate de um ato simulado, se a empresa foi formalmente cindida, mas continua atuando como uma só, sendo ainda possível, aventar-se a possibilidade de abuso de direito quando evidenciada a ausência de qualquer causa ou finalidade negocial para a cisão. Deste modo, percebe-se que mesmo não havendo dúvidas quanto à possibilidade de redução do custo tributário através de opções fiscais, a elisão fiscal advinda dos meios empregados para alcançá-las, também sofre limitações ligadas à causa negocial.

As desconsiderações de atos e negócios jurídicos são observadas sob as mais diversas alegações. Umas sob o pretexto de que a conduta configurou um abuso de forma, outras com fulcro na alegação de abuso de direito ou fraude à lei, expressões utilizadas principalmente no âmbito das Delegacias Regionais da Receita Federal e dos Conselhos de Contribuintes[73].

---

incidência ao fato material detectado (TRF4, AC 2006.72.04.004363-8, Segunda Turma, Relatora Vânia Hack de Almeida, D.E. 10/09/2008).

[73] Com relação à compreensão de que situações são repelidas pelo ordenamento configurando-se abuso de direito, destacam-se o acórdão nº 12-10007 de 30 de março de 2006, proveniente da DRJ do Rio de Janeiro e o acórdão nº 14-20524 de 22 de setembro de 2008, oriundo da DRJ de Ribeirão Preto. Disponíveis em: <http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm>. Acesso em 12 set. 2009.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Neste contexto, a ementa referente ao acórdão nº 101-95.552, proferido em 25/05/2006 pelos membros da Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes, faz menção ao abuso de forma na estruturação negocial para a desconsideração do ato de aquisição de ações com ágio, seguida de retirada de sócio, que levaram a incidência de Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL). Vislumbra-se que o fator determinante para a desconsideração foi a incompatibilidade entre a causa negocial apresentada e o fim alcançado quando da prática dos diversos atos jurídicos.

Como bem salientado no voto do Relator Paulo Roberto Cortez, as operações estavam devidamente registradas na escrituração comercial das empresas, as quais se deram da seguinte maneira:

> Em 27/04/2000, a empresa M. Serviços integralizou sua participação no Capital Social da M. Sistemas no montante de R$ 162.498,00, por meio da entrega de equipamentos utilizados pelo SISTEMA MOLICAR.
>
> A seguir, em 30/04/2000, foi estimado o valor econômico do SISTEMA MOLICAR pela Avaliação Econômico-Financeira efetuada pela empresa Deloitte Touche Tohmatsu, em atendimento a solicitação da empresa Audatex, no montante de R$ 12.611.000,00.
>
> Em 09/06/2000, foi realizada a Assembléia Geral Extraordinária da M. Sistemas, cuja ata foi protocolizada na JUCESP em 24/07/2000 e relata as seguintes decisões, entre outras:
>
> (...) (b) aprovar ... o aumento de capital social, atualmente de R$ 162.498,00 ... para R$ 203.123,00... mediante a emissão de 40.625...novas ações ordinárias nominativas ... ao preço de emissão de R$ 219,9262274 por ação, com base no Laudo de Avaliação preparado pela empresa especializada Deloitte Touche Tohmatsu Consultores S/C Ltda, ... totalizando o valor de R$ 8.934.502,99 ... sendo que R$ 40.625,00 ... destinar-se-ão a aumento do capital social e R$ 8.893.877,99 ... destinar-se-ão à reserva de capital ... As ações emitidas em virtude do referido aumento de capital são neste ato, ..., totalmente subscritas e integralizadas por AUDATEX BRASIL SERVIÇOS LTDA ... neste ato representada por seu representante legal, Sr. Silvio Barbosa Bentes, ..." "(f) ... consignar que, até 8 de julho de 2000, a companhia promoverá a redução de seu capital social, objetivando a retirada da acionista MOLICAR SERVIÇOS TÉCNICOS DE SEGUROS LTDA ., mediante a apuração de seus respectivos haveres, para que, no mesmo ato, seja ainda deliberada a incorporação desta companhia pela AUDATEX BRASIL SERVIÇOS LTDA. ...
>
> Assim, em 09/06/2000, houve o ingresso da empresa Audatex na empresa M. Sistemas, mediante a integralização de R$ 8.934.502,99 e concomitantemente a consignação da retirada da M. Serviços da empresa M. Sistemas. [...]
>
> A Audatex integralizou capital no valor de R$ 8.934.502,99 a fim de adquirir 20% do capital social, cujo valor total correspondia a R$ 203.123,00.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

> Em 20/06/2000, foi realizada a Assembléia Geral Extraordinária da M. Sistemas, cuja ata foi protocolizada na JUCESP em 24/07/2000 e relata as seguintes decisões:
>
> (...) (a) aprovar o aumento do capital social atualmente de R$ 203.123,00 ... para R$ 9.097.000,99 ... sem a emissão de novas ações, mediante a capitalização da Reserva de Ágio constante do Balanço Patrimonial apurado em 10 de junho de 2000; (b) aprovar a redução do capital social, de R$ 9.097.000,99 ... para R$ 1.819.400,60... uma redução, portanto, de R$ 7.277.600,39 ... e a consequente extinção de 162.498 ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, todas detidas pela acionista MOLICAR SERVIÇOS TÉCNICOS DE SERGUROS LTDA. ... a qual neste ato se retira da companhia ... Os haveres pertencentes à acionista MOLICAR SERVIÇOS TÉCNICOS DE SEGUROS LTDA., totalizam o valor de R$ 7.277.600,39 ... e são, neste ato, com a expressa anuência da AUDATEX BRASIL SERVIÇOS LTDA., integralmente pagos em créditos mantidos em favor da companhia e evidenciados pelas seguintes Notas Promissórias [...] (MINISTÉRIO DA FAZENDA. Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 101-95.552. Sessão de 25/05/2006).

Os atos jurídicos, tal como foram praticados, não apresentam nenhum vício de acordo com as normas de direito privado. Porém, como evidenciado no corpo do arresto, os argumentos utilizados pelo Fisco foram de que diante de um aumento patrimonial da Molicar Sistemas Automotivos S/A de R$ 162.498,00 para R$ 7.277.600,39, o qual foi apurado num período de aproximadamente dois meses, evidenciou que o ingresso da empresa Audatex na M. Sistemas, juntamente com a consignação da retirada da M. Serviços, não decorreu da intenção das empresas M. Serviços e Audatex em manterem cossociedade na M. Sistemas, mas buscavam a alienação das ações da M. Sistemas e, consequentemente, seu principal ativo: o Sistema Molicar.

A decisão de primeira instância foi no sentido de conservar o lançamento, com a manutenção do aumento do valor do investimento realizado pela Molicar Sistemas Automotivos S/A para a apuração do seu lucro real no ano calendário de 2000, sob a constatação de que a busca pelo não pagamento da CSLL seria baseada na simulação.

Como o recurso delimitou aos Conselheiros apenas a análise da incidência da multa pelo intuito fraudulento, o Relator manifestou-se no sentido de que a conduta era diversa, já que os atos foram apresentados exatamente como ocorreram. Na mesma senda, o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior emitiu voto no sentido de inexistência de má-fé, afastando a incidência da multa prevista no art. 72 da Lei nº 4502/1964.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Para o Relator, a conduta sob análise representaria abuso de direito, ao passo que o Conselheiro Fraco Júnior afirma estar-se diante de um caso de simulação relativa, dispondo:

> Trata-se de conhecido planejamento de venda de participação societária, visando afastar tributação sobre ganho de capital. Ao invés de alienação direta, recebe-se um novo sócio, com investimento acima do valor patrimonial, ou seja, com ágio, retirando-se da sociedade incontinente o sócio mais antigo, levando consigo os valores monetários, enquanto o sócio permanece com as ações que originalmente pretendia adquirir. Pode ser o total da participação ou apenas parte dela, mas sempre visando escapar do ganho de capital que seria gerado na parte das ações que se pretendia alienar (MINISTÉRIO DA FAZENDA. Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 101-95.552. Sessão de 25/05/2006).

O raciocínio que induziu à desconsideração foi a disparidade entre a causa jurídica dos atos e o fim alcançado pelas partes da relação. Como bem salienta o Conselheiro Franco Júnior, a possibilidade da prática do ágio - pelo qual o valor em dinheiro entregue à empresa supera o valor patrimonial da ação adquirida - tem como finalidade a promoção do desenvolvimento da sociedade, por isso mesmo não é eleito como tributável. Porém, o alcance de tais valores à sociedade para imediatamente serem repassados ao antigo sócio que se retira da mesma, demonstra uma manobra para encobrir a causa negocial que é da compra e venda de participação societária, evitando o ganho de capital que demonstraria capacidade contributiva.

Note-se que a conclusão não foi baseada na simples motivação psicológica e intrínseca para o negócio, levando a uma avaliação subjetiva da negociação, mas na falta de propósito diante da aquisição ínfima de participação - número de ações pequeno - com a subscrição e integralização de um valor superior ao que valiam, sob a alegação de ágio, para que, logo em seguida, fosse retirado da empresa o valor integralizado, com a saída de outro sócio mais antigo.

Um outro caso de interessante análise é o denominado de ‘incorporação às avessas’, no qual a empresa deficitária incorpora a superavitária, aproveitando seus próprios prejuízos fiscais para compensar com o resultado positivo que a empresa lucrativa viria a apresentar ao término do exercício, trazendo economia fiscal ao grupo societário.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

O posicionamento adotado pelo Conselho de Contribuintes[74] em casos como esse é de que se ambas as empresas forem operativas e pertencerem ao mesmo grupo, se está diante de negócio jurídico indireto, já que a vedação legal de compensação do aproveitamento dos prejuízos fiscais era destinada à incorporadora superavitária e não a incorporadora deficitária, havendo a compreensão de que o efeito elisivo ao planejamento é afastado quando as circunstâncias presentes no fato revelem simulação.

Dentre as situações que levam à simulação, tem-se a análise do caso ilustrado no Agravo de instrumento nº 2004.04.01.044424-0/RS (TRF4, AG 2004.04.01.044424-0, Segunda Turma, Relator Dirceu de Almeida Soares, DJ 26/01/2005), onde o Desembargador Dirceu de Almeida evidenciou a inviabilidade econômica para a operação, já que a empresa incorporadora (deficitária) havia encerrado faticamente suas atividades, não possuindo ao tempo da incorporação equipamentos industriais ou sede, sendo inclusive eliminada a razão social da incorporadora e o grupo permaneceu denominado pelo nome da incorporada, mantendo a sede no local dessa.

Greco (2008) revela compreender o aceite a tais casos com estranheza, afirmando que dependendo da situação, a operação inversa pode revelar um abuso de direito. Igualmente, Bogo (2006) se manifesta, afirmando que:

> Efetivamente, as sucessivas incorporações de empresas lucrativas por empresas com prejuízos, com a incorporação desses prejuízos com o lucro das incorporadoras, indicam um exercício anormal do direito que assegura tal operação, com o único objetivo de evitar a tributação sobre o resultado positivo das empresas incorporadas. Assim, salvo a existência de uma causa negocial, de uma finalidade empresarial nessas sucessivas incorporações, o que parece difícil de ser sustentado – observando, ainda, que as incorporações findaram quando modificada a lei tributária -, estar-se-ia diante da hipótese de abuso de direito (BOGO, 2006, p. 304-305).

Assim, serão as peculiaridades do caso que podem revelar a possibilidade ou não da desconsideração. Em recente julgado proveniente do TRF4, o Desembargador Relator da Apelação Cível nº 2001.71.04.006989-5/RS reconheceu

[74] Este entendimento se desvenda nos acórdãos nº 101-94127 de 28/02/2003, nº 107-07596 de 14/04/2004 e nº 01-05.413 de 16/10/2007. Conselho de Contribuintes: Disponível em: <http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/webPesquisa?OpenAgent&Query=incorporacao%20as%20avessas&Position=1&Tipo=Ementa&Conselho=>. Acesso em 17 set. de 2009.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

ter havido dissimulação na conduta, desconsiderando assim os contratos que uma indústria de bebidas havia firmado com seus distribuidores, por evidenciar que a relação negocial havida entre as partes era de compra e venda de garrafas (embalagens) e não contrato de comodato.

A decisão baseou-se nos argumentos que se destaca:

> Para que não fosse gerada a incidência da COFINS ou qualquer outro tributo, alega a embargante que existia um mero contrato de comodato, ou seja, empréstimo gratuito, relativamente às embalagens (garrafas) nas quais eram colocadas as bebidas, motivo pelo qual a incidência era afastada. Acontece que a tese não convence, e o conjunto probatório também deixa claro que jamais houve empréstimo gratuito. O art. 579 do CCB assim conceitua o comodato: "o comodato é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis. Perfaz-se com a tradição do objeto". Tal artigo, é importante que se diga, é o correspondente ao art. 1248 do antigo CCB, de 1916.
>
> Embora denominado pela embargante de "caução", o que realmente ocorria era um empréstimo (mútuo), caracterizando real operação de compra e venda de vasilhames. Na realidade tratava-se de falso comodato, com fins de encobrir verdadeira operação de compra e venda. [...]
>
> Na verdade, resta patente que um negócio foi utilizado para dissimular outro, estando correto o agente fiscalizador ao lançar o tributo. Destaco, por oportuno, parte da impugnação, a qual exprime com exemplar clareza o que acontecia: "O negócio funcionava assim: junto com seu conteúdo (cerveja, refrigerante, etc) a garrafa era também vendida; aparentemente ocorria um contrato de comodato, de tal sorte que as garrafas seriam devolvidas a final; na rubrica escritural da empresa devedora a venda se referia apenas ao conteúdo das garrafas, mas não a elas. Recebia-se pelas garrafas, mas não se escriturava o valor, porque tratar-se-ia de comodato. Em passant, é bom que se diga, nem de comodato se trata. Como garrafa é coisa fungível, o mais correto seria falar-se em mútuo" (TRF4, AC 2001.71.04.006989-5/RS, Primeira Turma, Relator Álvaro Eduardo Junqueira, D.E. 06/10/2009).

A alegada dissimulação residiu precisamente na não devolução dos vasilhames e restituição do valor previamente alcançado a título daquilo que o contribuinte denominou de ‘caução’, perfectibilizando-se a aquisição das garrafas.

Ainda, é importante dar destaque à aceitação do planejamento tributário elisivo pelos jurisdicionados. O Conselheiro Paulo Roberto Cortez assim dispõe a respeito:

> Concordo com a ilustre Conselheira Sandra Faroni no sentido de que não existe ilicitude quando o administrador se empenha na busca de uma direção menos onerosa em matéria de tributos, mesmo que a procura de uma economia tributária seja a razão principal dessa via. Se isso não fosse verdadeiro, teríamos que concluir que o contribuinte estaria sempre obrigado a pagar o imposto pela forma mais elevada (MINISTÉRIO DA FAZENDA.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

> Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 101-95.552. Sessão de 25/05/2006).

O Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares manifesta-se favoravelmente à procura, pelo contribuinte em potencial, da menor onerosidade tributária possível, afirmando que o planejamento se fundamenta na liberdade que este possui de gerir suas atividades e seus negócios, ressalvando que o alcance da elisão fiscal somente é possível quando o contribuinte planeja evitar ou minimizar a tributação através do emprego de meios lícitos, diretos e sem simulação.

Relativamente à decisão prolatada quando da análise da Apelação Cível nº 2001.72.01.002275-1/SC (TRF4, AC 2001.72.01.002275-1, Primeira Turma, Relator Álvaro Eduardo Junqueira, D.E. 04/12/2006) tem-se que a pretensão em que se fundava o reconhecimento de débito fiscal constituído pelo INSS, no tocante a contribuições previdenciárias, foi afastada quando de sua análise judicial.

A lide se desvenda pela compreensão do agente autárquico de que o contrato de franchising operado entre a empresa DATASUL S/A e empresas franquiadas, onde a sociedade com seus ex-empregados não passariam de contratos mascaradores de relação de emprego, evidenciando a transferência da atividade-fim da empresa. Já, a alegação da autora na ação anulatória do débito fiscal se consolida no entendimento de que o tipo contratual foi utilizado como um mecanismo de melhoria do nível de satisfação dos trabalhadores, buscando maior qualidade e produtividade perante o consumidor.

O entendimento jurisdicional se consubstanciou na autonomia negocial evidenciada nas estratégias de venda; a possibilidade de contratação pelas franquiadas de profissionais a sua escolha, desde que enquadrados em certos requisitos de qualificação profissional; a auto-organização no gerenciamento dos recursos; liberdade nas estratégias de *marketing*; a autonomia jurídico contábil; bem como, a demonstração de abertura para que outras empresas viessem a se tornar franquiadas e não exclusivamente as criadas pelos ex-empregados; a constatação de objetivos sociais diversos, além da mantença de empregados com a continuação do empreendimento da franqueadora.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Deste modo, mesmo repercutindo numa economia de tributos, a evidência é de que a causa que levou a reestruturação organizacional da empresa foi condizente com a possibilidade legal do uso dos contratos de franchising, devidamente regulados pela Lei nº 8.955/1994, não havendo vícios no negócio jurídico, levando o julgador a reafirmar a anulação do débito fiscal.

Outro exemplo jurisprudencial igualmente revelador da garantia da elisão tributária é o dispensado pelo Desembargador Álvaro Eduardo Junqueira quando da análise do processo nº 2002.71.14.001226-7/RS[75]. Ali a busca fiscal também residia nos tributos provenientes de relação empregatícia, sob a alegação de que a transformação da estrutura empresarial havia se dado de forma irregular, devido à demissão dos empregados, quase que em sua totalidade gerentes das filiais da empresa que atualmente se apresenta como sócia ostensiva, vindo aqueles a constituírem sociedade civil e imediatamente associando-se em conta de participação como sócio participante (oculto). A alegação para a desconsideração foi a de que o agente autárquico somente havia vislumbrado uma alteração estrutural em que os trabalhadores passaram a ser comissionados ao invés de assalariados, buscando a Fazenda Nacional o reconhecimento do débito fiscal diante da compreensão de que se estaria diante de uma manobra fraudulenta ao fisco, afirmando a existência de relação empregatícia dissimulada.

Por seu turno, o julgador manifestou-se no sentido de que a estrutura vislumbrada encontrava-se de acordo com os ditames legais, pelo que a revogação das disposições relativas à sociedade em conta de participação presentes no Código Comercial não sofreram nenhuma distorção pelos arts. 991 a 996 do CC, já que a atividade de natureza intelectual à que se destinam as sociedades civis, não obsta o tipo societário em conta de participação, uma vez que a exigência é de que a sociedade ostensiva desenvolva a atividade empresária.

Também, compreendeu que a dissimulação não poderia ser fundada no fato da sócia ostensiva continuar a arcar com as despesas de manutenção das filiais, impostos e despesas com a Câmara de Dirigentes Lojistas (CDL) e Serviço de Proteção ao Crédito (SPC), além de eventuais perdas com a inadimplência dos

[75] Cumpre salientar que, neste caso, a decisão aguarda trânsito em julgado, diante da interposição, pela União Federal, de Agravo de Instrumento à decisão denegatória de Recurso Extraordinário.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

clientes, devidamente registradas em sua escrita fiscal como prejuízo, já que as sociedades em conta de participação legalmente não têm personalidade jurídica, sendo o sócio ostensivo quem se obriga perante terceiros, inclusive perante o Fisco. No próprio Regulamento do Imposto de Renda foi facultado ao sócio ostensivo incluir em seus livros fiscais a escrituração contábil das operações das Sociedades em Conta de Participação, sendo vedada apenas a compensação dos seus resultados positivos com os prejuízos fiscais.

Ademais, do arresto é indispensável trazer a análise os seguintes argumentos dispensados pelo julgador:

> Não se pode perder de vista que a norma de integração dos institutos de direito privado é o art. 110 do CTN. De acordo com esse dispositivo, a norma tributária está impedida de alterar a definição, o conteúdo e o alcance tanto dos institutos como dos conceitos e formas de direito privado.
>
> Uma vez que o Código Civil regulamenta as relações entre pessoas físicas e jurídicas sob o amparo da Constituição Federal, os conteúdos e conceitos dos seus institutos e formas são exatamente aqueles referidos implicitamente pela Carta Constitucional e, portanto, impossibilitados de sofrerem alteração pela norma tributária.
>
> Ademais, desconsiderar a forma de constituição de sociedade em conta de participação é afastar, em última análise, as leis, normas e princípios que a regem. E para tal *mister* seria necessário declarar a inconstitucionalidade desses dispositivos legais, uma vez que o Supremo Tribunal Federal não mais aceita apenas o afastamento da aplicação da lei impositiva, nos termos enunciados na Súmula Vinculante nº 10, cujo teor é o seguinte:
>
> Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte. [...]
>
> Não olvido também na atual conjuntura econômica e comercial, não só nacional mas de todo o planeta, mesmo em função dos altíssimos encargos tributários e sociais imponíveis no Brasil, soluções comerciais como a adotada pelo contribuinte em questão revela-se imprescindíveis à própria sobrevivência da empresa e colaboradores, refletindo alta capacidade de empreender e elevado tino mercantil merecedor dos mais dignos encômios e não via artificial de sonegação de tributos, como enxerga o fisco (TRF4, APELREEX 2002.71.14.001226-7, Primeira Turma, Relator Álvaro Eduardo Junqueira, D.E. 18/02/2009).

Deste modo, diante do liame do caso, o julgador, mantendo a decisão do Juiz *a quo*, preservou a liberdade de opção negocial, não a compreendendo como uma afronta ao princípio da capacidade contributiva, mas como uma solução de legítima economia de tributos, capaz de receber proteção jurídica.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

Assim, demonstra-se que a elisão tributária recebe amparo do ordenamento jurídico pátrio, se revelando como um instrumento em benefício dos contribuintes. Porém não há como negar-se que a justiça fiscal revela a busca pela capacidade contributiva e autoriza a desconsideração de atos ou negócios jurídicos quando se amparem em condutas antielisivas. A investigação da causa negocial e a observação da forma com a concordância entre estas e o tipo negocial apresentado é um meio de se afastar condutas que dissimulem a incidência tributária, sem amparo em subjetividades do intérprete como a integração analógica ou interpretação extensiva da hipótese de incidência tributária.

Em última análise, vislumbra-se que não encontra amparo no modelo de tributação presente no Brasil a vedação completa à elisão fiscal. Esta proibição somente poderá ser alcançada no momento que todo o sistema de tributação for revisado e o Direito Tributário ganhar plena autonomia, perdendo sua característica de direito de sobreposição. Assim, uma exclusiva interpretação econômica do fato gerador do tributo poderá ser praticada sem prejuízo do interesse privado e dos direitos fundamentais do contribuinte, de modo que a restrição a estes esteja de acordo com o postulado da proporcionalidade, inclusive agregando a este mais do que uma interpretação ligada à finalidade econômica do fato gerador, procurando-se dar maior eficácia à busca pela capacidade contributiva e igualdade substancial, além de buscar-se uma maior valorização da dignidade da pessoa humana também na esfera tributária.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

5 CONCLUSÃO

A carga tributária suportada pelos brasileiros se revela pesada, em especial, diante da baixa qualidade da contraprestação em serviços públicos. Da mesma forma, o custo tributário suportado pelas empresas obstaculiza um maior desenvolvimento econômico destas. Nesta senda, o cidadão em busca de reduzir sua prestação pecuniária em favor do Estado-sociedade, vale-se de meios elisivos da incidência tributária de forma a garantir sua saúde financeira.

Os contribuintes se apegam à interpretação dos direitos fundamentais dispostos na CF/1988 como a liberdade, o direito à propriedade, a autonomia da vontade e legalidade, entre outros, como forma de justificar a elisão. No entanto, os princípios reveladores das metas coletivas ganharam força normativa quando foram introduzidos no corpo das Constituições e sua normatividade não é mais meramente formal, mas substancial, competindo ao Estado nas suas três esferas – Executivo, Legislativo e Judiciário – primar pela sua eficácia. Desta forma, os princípios jurídicos revelados pelo Estado Democrático de Direito, este delineado na CF/1988, desvendam que o Direito Tributário também deve ser interpretado com vistas a identificar e dar efetividade tanto aos direitos de defesa (liberdades individuais), como aos direitos sociais prestacionais, já que ambos são interesse público primário disposto pelo constituinte de 1986 na Carta Política brasileira.

A interpretação do fenômeno da incidência tributária é influenciada pelos fins ditados pelos princípios, já que desempenham uma função informadora sob as

regras, sendo estes de grande valia ao julgador na busca pela justiça fiscal. Assim, os princípios, por reconectar o Direito à ética, são reconhecidos como o pilar do ordenamento jurídico.

Reconheceu-se que o Direito Tributário, desde sua essência constitucional, é marcado pelo conflito entre os interesses do Estado que detém o poder de tributar e as limitações em favor do contribuinte.

Discorreu-se sobre a técnica de ponderação, entendida como forma de manter a unicidade hierárquico-normativa da CF/1988, demonstrando que o intérprete jurídico deve se guiar pela tentativa de equilibrar interesses conflitantes na busca pelo bem-comum. O aplicador do direito necessita investigar o verdadeiro significado de cada valor jurídico e, em caso de conflito, as normas devem ser aplicadas proporcionalmente. A proporcionalidade se revela como um postulado normativo que orienta a própria interpretação dos princípios e esta, aliada a outros postulados específicos como a razoabilidade e proibição de excesso, revela que os direitos individuais podem ser restringidos para se alcançar um outro fim, insculpido como princípio de meta coletiva. Este, entretanto, tem que ser justificado pelo argumento de conceder mais benefícios à coletividade do que os prejuízos que a limitação ao direito fundamental acarretaria ao indivíduo.

Outrossim, recorreu-se ao estudo do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular para evidenciar que este por si só não é capaz de vedar a elisão tributária justificada no direito à propriedade, à liberdade econômica, à livre-iniciativa, à autonomia negocial e à não tributação confiscatória. Esta é reconhecida como um direito fundamental do indivíduo tutelado pelo Estado, fazendo parte do interesse público primário.

Destarte, partiu-se para a análise dos princípios diretamente relacionados à elisão fiscal, elegendo para o estudo aqueles que se demonstravam mais pertinentes ao tema.

Logo, compreendeu-se que o Direito Tributário se encontra num momento de gradativa mudança paradigmática em virtude da própria compreensão da relação entre Fisco e Contribuinte. Os princípios da solidariedade e capacidade contributiva impõem que o custo das atividades do Estado deva ser financiado por todos e de

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

acordo com a capacidade contributiva demonstrada por cada cidadão, sob pena de não se atingir verdadeira igualdade material, representada pelo ideal de justiça tributária. Nesta senda, o cidadão não deve entender a tributação como fator de enriquecimento do Estado, mas aceitá-la como forma de redistribuição de riqueza, sendo que a busca pela capacidade contributiva não se limita aos impostos, como disposto no § 1º do art. 145 da CF/1988, mas a todas as espécies tributárias.

Deste modo, evidenciou-se que o raciocínio extraído dos princípios da solidariedade social e capacidade contributiva revela que, no momento em que alguém se utiliza da autonomia privada para afastar o pagamento de tributos, estaria criando uma disparidade entre os cidadãos contribuintes, gerando desigualdade. Sinalizou-se para o entendimento de que somente quando o contribuinte exercer com abuso as garantias privadas de auto-organização, lhe será obstada a elisão tributária.

Reconheceu-se que dentre as limitações ao poder de tributar encontra-se assegurada a legalidade tributária, a qual garante ao contribuinte a certeza com relação aos tipos tributários, exigindo que todos os elementos da regra-matriz de incidência estejam previstos em lei. A busca pela tributação fica restrita ao direito de exercício das competências tributárias, vinculada aos conceitos e fatos tributáveis dispostos na CF/1988. O mesmo princípio veda a integração analógica e interpretação extensiva e está intimamente ligado às garantias de segurança jurídica e à proteção da propriedade privada. Há doutrinadores que adotam o posicionamento de que a legalidade, além de garantir ao contribuinte a possibilidade de planejar seus atos e negócios jurídicos, sabendo de antemão exatamente quais os fatos geradores descritos na hipótese de incidência, impede a criação de uma norma geral antielisiva.

Ao final do primeiro capítulo, atentou-se para a necessidade de aplicação da teoria dos valores no Direito Tributário, em especial, com relação à elisão tributária, reafirmando a ambivalência interpretativa ligada aos fins dispostos pelos princípios fundamentais da solidariedade social e da liberdade. Suscitou-se, através da análise do princípio da autonomia privada, a reflexão sobre o abrandamento da dicotomia entre Direito Público e Direito Privado, expondo que, a intervenção do Estado nas relações negociais entre os privados teve grande importância quando da exigência

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

da observância da função social dos contratos, que foi expressamente elencada na CF/1988 e depois no CC. Ainda, teceram-se considerações acerca das correntes interpretativas do Direito Tributário e sua relação com a possibilidade ou não de elisão tributária, destacando que a interpretação econômica do fato gerador do tributo, na acepção de que este deveria ser interpretado exclusivamente por critérios econômicos, não foi recepcionada no Brasil, não havendo autonomia do Direito Tributário com relação aos demais ramos do direito. Por derradeiro, confirmou-se que a interpretação valorativa do direito aponta para a necessidade de associação da interpretação finalística e sistemática do Direito Tributário, com a ponderação dos princípios da capacidade contributiva e legalidade.

Deste modo, uma vedação completa a elisão tributária não se descobre proporcional. Esta é possível de ser buscada pelo contribuinte, sendo-lhe uma garantia, principalmente pelas limitações à procura pela incidência tributária, como as ditadas pela legalidade e segurança jurídica, as quais vinculam a autoridade fiscal. A atividade arrecadatória é conexa ao fato gerador descrito na hipótese de incidência tributária, podendo o fisco, apenas, buscar a verdadeira causa negocial, vindo o direito do contribuinte de elidir a sofrer limitações das condutas antielisivas, mas o planejamento tributário elisivo é possível e deve ser aceito.

No segundo capítulo esclareceu-se que o planejamento tributário elisivo se revela como a idealização e concretização de atos e negócios jurídicos alternativos através da escolha de tipos, causas e formas permitidos pelo ordenamento jurídico, com a finalidade de reduzir ou eliminar determinada obrigação, tendo como objetivo principal pagar menos para o Fisco. Destacou-se que o foco do estudo difere das opções fiscais proporcionadas pelo legislador tributário, como a eleição pela tributação com base no lucro presumido, o regime de estimativa do ICMS ou a escolha pelo Imposto Simples, pois embora estas se revelem como um meio eficaz e favorável de reduzir o custo fiscal, a própria lei disciplinadora da relação tributária faculta ao contribuinte sua escolha, não havendo dúvidas quanto a sua possibilidade.

Demonstrou-se que o meio utilizado para elidir a tributação necessariamente deve ser diverso do fato gerador previsto na regra-matriz de incidência tributária e anterior ao nascimento da obrigação tributária. Para tanto, o reconhecimento do

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

alcance e conteúdo dos conceitos e formas do direito destinado a regular as relações entre os particulares são importantes para se revelar o aspecto material qualitativo da hipótese de incidência, já que o Direito Tributário é caracterizado como direito de sobreposição vinculado ao direito privado, o qual regula a maior parcela das ações das pessoas que representam atividades com conteúdo econômico, instituídas em atos e negócios jurídicos. Também, para se alcançar o efeito elisivo da incidência deve-se respeitar o momento temporal em que o fato gerador é considerado acontecido, o qual ocorre em uma ocasião única eleita pelo legislador, conforme as regras dispostas nos incisos I e II, art. 116 do CTN.

Viu-se que, embora a elisão tributária tanto quanto a evasão geram a perda da arrecadação pelo Fisco, ambas não se confundem. Ao passo que a elisão é compreendida como uma forma possível de diminuir ou afastar a obrigação tributária, a evasão é repelida, já que nessa o planejamento foi embasado em condutas vedadas pelo ordenamento jurídico.

Quando do estudo dos modelos estrangeiros limitativos da elisão tributária, percorreu-se os ordenamentos jurídicos de vários países, sendo importante destacar que não há como eleger qual é o melhor modelo. O ordenamento jurídico brasileiro, diante das peculiaridades que o assolam, especialmente no tocante a ambivalência interpretativa ligada à finalidade dos princípios da capacidade contributiva, legalidade e autonomia privada amparadora da opção negocial, exige que o legislador pátrio crie textos legais que se adaptem a nossa realidade.

Com relação à evolução do modelo legislativo ligado à elisão tributária, evidenciou-se que, no Brasil, a primeira opção foi a criação de normas específicas de combate ao planejamento tributário, as quais utilizam presunções e ficções como forma de alargamento do tipo discriminado constitucionalmente, criando-se uma hipótese de incidência suplementar àquela já existente. Porém, mesmo sendo elas as que mais favorecem as garantias em favor do contribuinte, ocasionam um aumento de regras legais, trazendo maior complexidade ao ordenamento jurídico.

O próprio desenvolvimento do pensamento jurídico relacionado à extensão da liberdade negocial que goza o indivíduo, influenciou a nova compreensão do intérprete da lei. A verdadeira causa negocial não era investigada, sendo que o

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

contribuinte acabava utilizando-se da liberdade negocial para apresentar atos e negócios meramente formais ao Fisco, o qual os aceitava. A atividade deste voltava-se a repressão das simulações absolutas, da fraude e sonegação fiscal, porém, como visto, com o advento da CF/1988 e com a institucionalização do abuso de direito e da fraude à lei pelo CC, a autonomia privada teve que se amoldar a eficácia material dos direitos sociais.

O entendimento que passa a vigorar é de que o planejamento tributário elisivo deve ser repelido se a conduta praticada tiver a única função de afastar a fenomenologia da incidência tributária, pois a liberdade de escolha das causas, tipos e formas negociais autorizados pela autonomia da vontade, neste caso, acaba sendo utilizada com finalidade diversa da qual foi constituída. Assim, compreendeu-se que uma norma geral que vede condutas antielisivas se revela como uma boa forma legislativa de combater o inchaço legislativo, entretanto, a mesma deve instituir um critério de análise da causa negocial a ser observado pelo aplicador da norma tributária quando da desconsideração, de modo a repelir eventual abuso de poder. O ideal é a criação de uma norma geral que possibilite ao fisco a busca pela verdadeira causa negocial conjuntamente com a exigência, prevista no procedimento de desconsideração, de que o mesmo, quando da análise do caso concreto, prove que o ato ou negócio jurídico em tela tem causa negocial diversa da apresentada em desacordo com o tipo e a forma.

A conceituação das condutas antielisivas ganha peculiaridades conforme o entendimento de cada doutrinador. Os mais apegados à segurança jurídica, à legalidade e à liberdade de opção negocial exigem critérios mais objetivos para a obstaculização do efeito elisivo, enquanto outros dispõem que a busca por uma justiça fiscal possibilita a investigação da capacidade contributiva desvinculada destes princípios. Percebeu-se que o abuso do direito de opção negocial esbarra na falta de causa extratributária da conduta ou no mascaramento da verdadeira causa negocial que revela o fato gerador previsto na hipótese de incidência e que o mais importante não é a conceituação exaustiva do que seja a fraude à lei, o abuso de formas, o abuso de direito ou a simulação entre outros, já que em muitos casos não será possível enquadrar a conduta em um ou apenas um dos institutos estudados. Mais interessante é o legislador estabelecer critérios claros, expondo os exatos

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

limites ao direito de opção negocial para fins tributários, afastando as incertezas e delimitando, em lei ordinária, exatamente os limites da atuação do agente fiscal quando de uma possível desconsideração de atos ou negócios jurídicos dissimuladores do fato gerador do tributo ou dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

No último capítulo, intitulado “A elisão tributária e seu alcance interpretativo: da intenção legislativa à aplicação judicial”, evidenciou-se que a norma insculpida no parágrafo único do art. 116 do CTN aumentou os dissensos, trazendo mais incertezas à comunidade jurídica sobre a possibilidade ou não de planejamento elisivo, do que uniformizando o entendimento sobre as condutas que não produzem a elisão da incidência tributária. Dependendo do entendimento do intérprete, essa norma varia de natureza, se prestando ora como uma norma antielisão, ora antielusão, ora antiabuso e, ora antievasão. De qualquer forma, atentou-se para a impossibilidade da utilização da integração analógica ou interpretação extensiva para a exigência de tributo não previsto legalmente, diante das garantias de segurança jurídica, legalidade e corolários atribuídas aos contribuintes.

A primeira tentativa de regulamentação do procedimento de desconsideração de atos ou negócios jurídicos dissimuladores da ocorrência do fato gerador do tributo ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária foi frustrada, como se demonstrou. A MP nº 66/2002 trazia regras materiais em seu texto, disciplinando que a desconsideração visava combater a falta de propósito negocial e o abuso de forma dos atos ou negócios jurídicos indiretos, entretanto, acabou não sendo convertida em lei, perdendo sua eficácia. Também, encontra-se tramitando uma nova tentativa de regulamentar o procedimento de desconsideração dos atos ou negócios dissimulados, mas o Projeto de Lei nº 536/2007 nada esclarece com relação à natureza do parágrafo único do art. 116, CTN.

A possibilidade de a desconsideração ser praticada pelo agente fiscal se revelou como a questão mais inquietante na busca da descoberta da natureza do parágrafo único do art. 116, CTN, porque quanto mais o intérprete dilata as possibilidades de desconsideração calcadas em teorias como o abuso de direito, maior é o grau de subjetividade empregado para a desconsideração. A conflituosidade de entendimentos não foi evidenciada somente na doutrina, mas a

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

tramitação da ADIN nº 2446 revela à discussão judicial relacionada ao parágrafo único do art. 116 do CTN, competindo ao STF manifestar-se quanto à constitucionalidade ou não de tal dispositivo de lei.

Ainda, através da análise jurisprudencial mostrou-se que as desconsiderações estão sendo feitas com amparo no procedimento previsto no Decreto nº 70.235 de 1972, havendo o combate à prática de condutas reveladas como antielisivas através da investigação da verdadeira causa negocial se esta revelar a incidência tributária. Entretanto, a elisão tributária continua recebendo tutela nos tribunais.

Deste modo, os objetivos que levaram ao estudo da elisão tributária foram atingidos. Conseguiu-se demonstrar que a elisão encontra limitações no tocante às condutas antielisivas, tendo o administrador fiscal a possibilidade de investigar a verdadeira causa negocial, desde que se vincule à procura do fato gerador descrito na hipótese de incidência tributária, não cabendo a ele uma interpretação exclusivamente econômica ou analógica para analisar o fenômeno da subsunção do fato à norma.

Também, revelou-se que o contribuinte não pode mais esconder sua capacidade contributiva atrás de formalidades ligadas à prática de atos ou negócios jurídicos. A substância negocial começa a ser investigada pelo Fisco se esta for um fato gerador de tributo previsto legalmente. Porém, viu-se que diante das garantias em favor do contribuinte o poder de tributar é limitado, acolhendo-se o entendimento de que uma norma geral que institua a possibilidade pela busca da verdadeira causa negocial, aliada a um procedimento de desconsideração que exija que a administração fiscal produza provas no tocante à conduta abusiva praticada pelo contribuinte, apontando a atitude que mascarou a verdadeira causa negocial, revelam a melhor forma legislativa de regulação da elisão tributária, respeitando-se a preceitos constitucionais que ditam fins ambivalentes.

Ademais, cumpre salientar que não se pretendeu neste estudo, esgotar o tema, mas fomentar a discussão valorativa ligada ao fenômeno elisivo da tributação, investigando sua possibilidade e limitações perante o ordenamento jurídico pátrio.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo. E Paulo. Vicente. **Direito Trbutário na Constituição e no STF**. 15. ed., rev. e atual.São Paulo: Método, 2009.

AMARAL, Gustavo da Silva. **Elisão fiscal e norma geral antielisiva.** Porto Alegre: IOB-Thomson, 2004.

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

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARGENTINA. **Lei nº 11.683/1946**. Disponível em <http://std.saij.jus.gov.ar>. Acesso em 06 Set. 2009.

ATAlIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª Ed. Coleção Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 1992.

ÁVILA. Humberto. Planejamento Tributário. **Revista de Direito Tributário 98.** São Paulo. Malheiros Editores, 2006.

_____. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”. **Revista Diálogo Jurídico.** Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº. 7, outubro, 2001. Disponível em: <http://www.direitopublico. com.br>. Acesso em: 22 de set. 2008.

_____. **Teoria dos princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** 8. ed. ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BARROSO, Luis Roberto. Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro (Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo). **Revista**

Diálogo Jurídico. Ano I. Vol. I. n º. 6. Set. 2001. Salvador, BA, Brasil. Disponível em <http://www.direitopublico.com.br/pdf_6/DIALOGO-JURIDICO-06-SETEMBRO-2001-LUIS-ROBERTO-BARROSO.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2008.

_____. **Interpretacao e aplicação da constituição**: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. Prefácio. O estado contemporâneo, os direitos fundamentais e a redefinição da supremacia do interesse público. In: SARMENTO, Daniel. **Interesse públicos *versus* interesses privados:** desconstruindo o Princípio de Supremacia do Interesse Público. Org. Daniel Sarmento. Editora Lumen Juris. RJ, 2005.

BARROSO, Luis Roberto e BARCELLOS. Ana Paula de. O Começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. **Revista de Direito**. 2003. Disponível em <http://www.camara.rj.gov.br/setores/proc/revistaproc/revproc2003/arti_histdirbras.pdf>. Acesso em: 10 Jun. 2009.

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

BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária** – licitude e abuso de direito. Curitiba: Juruá Editora, 2006.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional.** 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BRASIL. **Código Civil.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03 /LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 28 out. 2008.

BRASIL. **Código Civil de 1916.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L3071.htm>. Acesso em: 30 jun. 2009.

BRASIL. **Código Tributário Nacional.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 15 out. 2008.

BRASIL. Constituição (1998). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituiçao.htm>. Acesso em: 23 out. 2008.

BRASIL. **Decreto nº 70.235 de 06 de mar. 1972.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>. Acesso em: 03 jun. 2009.

BRASIL. **Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp104.htm>. Acesso em: 29 set. 2008.

BRASIL. **Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Decreto-Lei/Del4657.htm>. Acesso em: 28 out. 2008.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

BRASIL. **Lei Ordinária nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002.** Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/2002/lei10637.htm>. Acesso em: 28 set. 2009.

BRASIL. **Lei nº 7.450 de 23 de dezembro de 1985.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7450.htm>. Acesso em: 25 Jul. 2009.

BRASIL. **Lei nº 8.137 de 27 de dezembro 1990.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/L8137.htm>. Acesso em: 24 out. 2008.

BRASIL. **Lei nº 8.955 de 15 de dezembro de 1994.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8955.htm>. Acesso em 10 Jul. 2009.

BRASIL. **Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996.** Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ leis/ant2001/lei943096.htm>. Acesso em 10 Ago. 2009.

BRASIL. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro 1964**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4502.htm>. Acesso em: 20 out. 2008.

BRASIL. **Lei nº 9.311 de 24 de outubro de 1996.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9311.htm>. Acesso em 08 Nov. 2008.

BRASIL. **Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto 2002.** Disponível em:<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 23 set. 2008.

BRASIL. **Mensagem de veto nº 1.243 de 30/12/2002.** Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/Mensagem_Veto/2002/Mv1243-02.htm>. Acesso em: 28 set. 2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 101-95.552. Recorrente: Molicar Serviços Técnicos De Seguros LTDA. Recorrida/Interessado: 1ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP Relator: Paulo Roberto Cortez. Brasília, 25 de maio de 2006. Disponível em: <http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/3EF9A7644E176FD88325717E008385B6?OpenDocument&posicao=DADOS63B032>. Acesso em 02 out. de 2009.

BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Receita Federal.** Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 18 out. 2009.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 536 de 21 mar. 2007**. Disponível em <http://www2.camara.gov.br/proposicoes> e <http://www.camara.gov.br/sileg/integras/444885.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2009.

BRASIL. **Projeto de Lei da Câmara nº 114 DE 07 de dez. 2000.** Disponível em <http://www.senado.gov.br/sf/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=46003> e <http://legis.senado.gov.br/mate/servlet/PDFMateServlet?s=http://www.senado.gov.br/sf/atividade/Materia/MateFO.xsl&o=ASC&m=46003>. Acesso em: 28 set. 2009.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial REsp nº 243.767/MS. Recorrente: Ierter Pires da Rosa Cônjuge. Recorrido: Ramses Di Maurício Puppin e Cônjuge. Relator: Min. Eduardo Ribeiro. Brasília, 12 de junho de 2000. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/jsp/ita/abreDocumento.jsp?num_registro=199901197058&dt_publicacao=12-06-2000&cod_tipo_documento=. Acesso em: 12 out. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Extraordinário em Mandado de Segurança nº 26.640 /GO. Recorrente: Transhonório Diesel LTDA. Recorrido: Estado de Goiás. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, 29 de junho de 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200800704475&dt_publicacao=29/06/2009 >. Acesso em 14 out. 2009.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. (Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIN 2446), datada de: 18 abr. 2001. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=2446&processo=2446>. Acesso em: 30 out. 2008.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. Agravo no Recurso Extraordinário nº 228.680-0/CE. Agravante: Editora Verdes Mares LTDA. Agravada: União Federal. Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília 07 de maio de 2002. Disponível em:< http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>. Acesso em 14 jun. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. Recurso em Mandado de Segurança RMS nº 16050/PE. Recorrente: Luis Brito Mello. Recorrido: União Federal. Relator: Aliomar Baleeiro. Brasília, 22 de março de 1966. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=16050&classe=RMS>. Acesso em 14 jun. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE nº 114354. Recorrente: Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro. Recorrido: SERMAR- Serviços Marítimos LTDA. Relator(a): Min. Carlos Madeira. Brasília, 06 de novembro de 1987. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=114354&classe=RE. Acesso em 18 jun. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE nº 89354 / RJ. Recorrente: R. J. Feinhane – Marcearia. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Relator(a): Min. Soares Munoz. Brasília, 05 de dezembro de 1978. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=89354&classe=RE>. Acesso em 16 ago. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 182314 / SP. Recorrente: União Federal. Recorrido: Moto Honda da Amazônia LTDA. Relator(a): Min. Francisco Rezek. Brasília, 21 de fevereiro de 1995. Disponível em:< http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=182314&classe=RE>. Acesso em 14 jun. 2009.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

BRASIL.Tribunal Regional Federal da 4º Região. Agravo de instrumento nº 2004.04.01.044424-0/RS. Agravante: Josapar Joaquim Oliveira S/A Participações. Agravado: União Federal. Relator: Dirceu de Almeida Soares, DJ 26/01/2005. Porto Alegre, 26 de janeiro de 2005. Disponível em: <http://www.trf4.jus.br/trf4/jurisjud/inteiro_teor.php?orgao=1&numeroProcesso=200404010444240&dataPublicacao=26/01/2005>. Acesso em: 15 out. 2009.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4º Região. Apelação Cível nº 2001.71.04.006989-5/RS. Apelante: Refrigerantes Bernardon LTDA. Apelado: União Federal. Relator: Álvaro Eduardo Junqueira. Porto Alegre, 06 de outubro de 2005. Disponível em: <http://www.trf4.jus.br/trf4/jurisjud/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=3046462>. Acesso em: 19 set. 2009.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4º Região. Apelação Cível nº 2001.72.01.002275-1/SC. Apelante: Datasul LTDA. Apelante: INSS. Relator: Álvaro Eduardo Junqueira. Porto Alegre, 04 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.trf4.jus.br/trf4/jurisjud/inteiro_teor.php?orgao=1&numeroProcesso=200172010022751&dataPublicacao=04/12/2006>. Acesso em: 15 out. 2009.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4º Região. Apelação Cível nº 2006.72.04.004363-8/SC. Apelante: 3R do Brasil Representações LTDA. Apelante: União Federal. Relatora: Vânia Hack de Almeida. Porto Alegre, 10 de setembro de 2008. Disponível em: < http://www.trf4.jus.br/trf4/jurisjud/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=2350733 >. Acesso em: 12 out. 2009.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4º Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 2002.71.11.002302-0/RS. Apelante: Dugatsch Coml/ de Combustíveis LTDA. Apelado: União Federal. Relator: Eloy Bernst Justo. Porto Alegre, 28 de fevereiro de 2008. Disponível em: <http://www.trf4.jus.br/trf4/jurisjud/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=1989819 >. Acesso em: 10 ago. 2009.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4º Região. Apelação em Reexame Necessário APELREEX 2002.71.14.001226-7/RS. Apelante: Benoit Eletrodomésticos LTDA. Apelante: União Federal. Relator: Álvaro Eduardo Junqueira. Porto Alegre, 18 de fevereiro de 2009. Disponível em:< http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/acompanhamento/resultado_pesquisa.php?selForma=NU&txtValor=200271140012267&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=01/01/1970&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=>. Acesso em: 05 out. 2009.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana:** entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CANOTILHO, J. J. Gomes**. Direito constitucional e teoria da constituição.** 6. ed. Coimbra: Almedina: 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14. ed., revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. 2007, O princípio da Segurança Jurídica em matéria tributária. **Revista de Diálogo Jurídico**. Nº 16 – mai., jun.,jul., ago. de 2007, <http://www.direitopublico.com.br/pdf_seguro/princ_seguran%C3%A7a_jur%C3%ADdica_pbc.pdf>. Acesso em: 24 jul. de 2009.

CASTRO, Flávia de Almeida Viveiros de. Et al. **Gestão de planejamento de tributos.** Rio de Janeiro: FGV, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A norma geral antielisiva. In: MARINS, James (Coord.). **Tributação & antielisão**. Curitiba: Juruá, 2002. Livro 3, p. 13-17.

_____. **Comentários a constituição de 1988:** sistema tributário. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

DELGADO, José Augusto. **O fenômeno evolutivo da interpretação do Direito Tributário.** 2003. <http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/1870>. Acesso em: 13 jun. 2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 18. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2005.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ESPANHA. **Lei nº 58 de 17 de dezembro de 2003.** Disponível em <http://www.derecho.com/legislacion/boe/categorias/439/Procedimiento%20Tributario.html>. Acesso em 26 Out. 2009.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A norma antielisão e seus efeitos - art.116, parágrafo único, do CTN. **Revista de Estudos Tributários** nº 21, set-out/2001, São Paulo: I.E.T. Instituto de Estudos Tributários, 2001.

FALCAO, Amilcar de A.. **Fato gerador da obrigação tributária**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.

FARAH, Eduardo Teixeira. A disciplina da Empresa e o princípio da solidariedade social. In: Martins-Costa, Judth. **A reconstrução do direito privado**. Reflexos dos princípios, diretrizes e direitos fundamentais constitucionais no direito privado. Ed. Revista dos Tribunais, p. 662-710, 2002.

FERRARA, Francisco. **A simulação dos negócios jurídicos**. São Paulo: Red Livros, 1999.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito:** técnica, decisão, dominação. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

GRECO, Marco Aurélio. In: Seminário Internacional sobre elisão fiscal, 2001, Brasília. **Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal.** Realizado pela Escola de administração Fazendária - ESAF, em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001 - Brasília: ESAF, 2002. 1v. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributario/Eventos/SeminarioInter/AnaisSeminarioInterElisaofis2002.pdf>. Acesso em: 09 out. 2008.

_____. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

_____. **Solidariedade social e tributação.** Porto Alegre: TRF – 4ª Região, 2006 (Currículo Permanente. Caderno de Direito Tributário: módulo 1) <www.trf4.jus.br/emagis> Acesso em: 15 mai. 2009.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialetica, 2004.

GUTMAN, Marcos. III Experiências internacionais Experiência da Argentina. . In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL, 2001, Brasília. **Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal.** Realizado pela Escola de administração Fazendária - ESAF, em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001 - Brasília: ESAF, 2002. 1v. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributario/Eventos/SeminarioInter/AnaisSeminarioInterElisaofis2002.pdf>. Acesso em: 09 out. 2008.

Instituto Brasileiro de planejamento Tributário: Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13709&PHPSESSID=1fb2c18f1253e7d7d591cdcdc37bf4d7>. Acesso em: 26 out. de 2009.

JARACH, Dino. **O fato imponível teoria geral do direito tributário substantivo**. Tradução de Dejalma de Campos. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1989.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**: rev. e atual. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

LEAL, Rogério Gesta. **Hermenêutica e direito:** considerações sobre a teoria do direito e os operadores jurídicos. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 1999.

LOBO TORRES, Ricardo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. Normas Gerais antielisivas. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL, 2001, Brasília. **Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal.** Realizado pela Escola de administração Fazendária - ESAF, em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001 - Brasília: ESAF, 2002. 1v. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributario/Eventos/SeminarioInter/AnaisSeminarioInterElisaofis2002.pdf>. Acesso em: 09 out. 2008.

LUDWIG, Marcos de Campos. Direito Público e Direito Privado. A superação da Dicotomia. In: Martins-Costa, Judth. **A reconstrução do direito privado**. Reflexos dos princípios, diretrizes e direitos fundamentais constitucionais no direito privado. Ed. Revista dos Tribunais, p. 87-117, 2002.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário:** rev. atual. e ampl. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARINS, James. A instituição e a regulamentação da norma geral antielisão (a medida provisória 66 de 29 de agosto de 2002) In:_____ **Tributação & antielisão.** Curitiba: Juruá, 2002. Livro 3, p. 103-148.

MARTINS, Ives Granda**. A interpretação econômica no direito tributário.** Associação Paulista de Estudos Tributários. 2005. <http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=121>. Acesso em: 24 ago. de 2008.

_____. **Sistema tributário na Constituição de 1988.** 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1988.

_____.[et. al.] Norma antielisão. **IOB - crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: IOB Thomson Company, 2002.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Campinas: Bookseller, 2000.

MURILLO, Fernando Aurelio Zilveti Arce; COELHO, Mônica Pereira. Tributo confiscatório ou excesso fiscal? **Escola Paulista de Direito.** São Paulo, 28 jan. 2008**.** Disponível em: <http://www.epdireito.com.br/artigos/index.php?m=2&id_artigo=113&id_categoria=7>. Acesso em: 23 out. 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário. **Revista de Estudos Tributários** nº 29, jan./fev. 2003. São Paulo: I.E.T. Instituto de Estudos Tributários, 2003.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. A Elisão Tributária e a Lei Complementar nº 104/2001. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº. 8, novembro, 2001a. Disponível em: <http://www.direito publico.com.br>. Acesso em: 22 set. 2008.

_____. **Elisão tributária e função administrativa.** São Paulo: Dialética, 2001b.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de direito civil**. Volume I. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A razoabilidade das Leis Tributárias: Direito Fundamental do Contribuinte. In: **Tributos e Direitos Fundamentais**. Cood. Octavio Campos Fischer. Dialética. São Paulo, 2004.

PORTUGAL. **Decreto Lei nº 398 de 17 de dez. 1988 e Decreto nº 50/VIII de 2000**. Disponível em <http://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalheDiplomaAprovado.aspx?BID=2288>. Acesso em: 18 Out. 2009.

REIS, Elcio Fonseca. Princípios da Liberdade e da Solidariedade: por uma Interpretação Adequada ao Instituto do Planejamento Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário.** nº 99, dez-2003. São Paulo: Dialética, 2003.

RELVAS, Marcos. Legítima defesa no Direito Tributário. **Tributario.net**, São Paulo, a. 5, 2/7/2003. Disponível em: <http://www.tributario.net/artigos/artigos_ler.asp?id=25455>. Acesso em: 30 out. 2008.

RENTZSCH, Cristiane Pederzolli. **Fundamentos constitucionais e legais da elisão fiscal.** Dissertação de mestrado UFRGS, Porto Alegre, 2003.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Planejamento Fiscal: Panorama Sete Anos depois da LC nº 104/2001. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 159, dez.-2008. São Paulo: Dialética, 2008.

SANTOS, Gilmara. Planejamento tributário é válido, diz Fonteles. **Gazeta Mercantil**, 12 nov. 2004, Legislação, p. A-6. Disponível em: <http://www2.senado.gov.br/bdsf/item/id/1910>. Acesso em 13 nov. 2008.

SARLET, Ingo Wolfgang. Os Direitos Fundamentais sociais na Constituição de 1988.. **Revista Diálogo Jurídico**. Ano I. Vol. I. N º. 1. Abril de 2001. Salvador, Bahia, Brasil. Disponível em <http://www.direitopublico.com.br/pdf_seguro/REVISTA-DIALOGO-JURIDICO-01-2001-INGO-SARLET.pdf>. Acesso em: 10 dez. de 2008.

SARMENTO, Daniel. **Interesse Públicos *versus* Interesses Privados:** desconstruindo o Princípio de Supremacia do Interesse Público. Org. Daniel Sarmento. Editora Lumen Juris. RJ, 2005.

_____. Os princípios Constitucionais e a Ponderação de Bens. **Teoria dos direitos fundamentais**. Org. Mello, Celso de Albuquerque e Lobo Torres, Ricardo. 2. ed. ver. e atual. Temas (Renovar), 2001, p. 56-73.

SCHIER, Paulo Ricardo. Novos desafios da filtragem constitucional no momento do neoconstitucionalismo. **Revista eletrônica de direito do Estado.** <http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-4-OUTUBRO-2005-PAULO%20SCHIER.pdf>. 2005a. Acesso em: 03 jun 2009.

_____. **Ensaio sobre a supremacia do interesse público sobre o privado e o regime jurídico dos direitos fundamentais.** In: SARMENTO, Daniel. (Org.). Interesses públicos versus interesses privados: desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público. 1 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005b, v. 1, p. 217-246.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)

SILVEIRA, Michele Costa da. As grandes metáforas da bipolaridade. In: Martins-Costa, Judth. **A reconstrução do direito privado**. Reflexos dos princípios, diretrizes e direitos fundamentais constitucionais no direito privado. Ed. Revista dos Tribunais, 2002, p. 21-86.

SOUZA, Hamilton Dias de e Funaro, Hugo. A Insuficiência de Densidade Normativa da "Norma Antielisão" (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional), nov. 2007. **Revista Dialética de Direito Tributário,** nº 146. São Paulo: Dialética, 2007.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**: Autonomia privada - Simulação - Elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. Limites ao planejamento tributário – Normas antielusivas (gerais e preventivas) – A norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro. In: MARINS, James (Coord.). **Tributação & antielisão**. Curitiba: Juruá, 2002. Livro 3, p. 19-96.

UTUMI, Ana Cláudia Akie. O Planejamento Tributário e a Medida Provisória 66/2002. In: AMARAL, Gilberto Luiz do (Coord.). **Planejamento tributário & a norma geral antielisão**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 11-22.

VILLELA, Luiz Arruda. Elisão tributária e seu contexto. Fundamentos econômicos. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL, 2001, Brasília. **Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal.** realizado pela Escola de administração Fazendária - ESAF, em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001 - Brasília: ESAF, 2002. 1v. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributario/Eventos/SeminarioInter/AnaisSeminarioInterElisaofis2002.pdf>. Acesso em: 09 out. 2008.

BDU – Biblioteca Digital da UNIVATES (http://www.univates.br/bdu)