



**FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ
UNIVERSIDADE DE FORTALEZA – UNIFOR
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO CONSTITUCIONAL**

**O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE, O
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A NORMA GERAL
ANTIELISIVA**

Diana da Cunha Moura

Fortaleza – CE
Agosto, 2009

DIANA DA CUNHA MOURA

**O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE, O
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A NORMA GERAL
ANTIELISIVA**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Direito Constitucional, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, sob a orientação da Professora Doutora Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça.

Fortaleza – Ceará
2009

M929p Moura, Diana da Cunha.
O princípio da proporcionalidade, o planejamento tributário e a norma
geral antielisiva / Diana da Cunha Moura. - 2009.
150 f.

Dissertação (mestrado) – Universidade de Fortaleza, 2009.
“Orientação: Profa. Dra. Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça.”

1. Planejamento tributário. 2. Direito tributário. 3. Norma antielisiva.
4. Justiça. I. Título.

CDU 34:336.2

DIANA DA CUNHA MOURA

O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE, O PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO E A NORMA GERAL ANTIELISIVA

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a Dr.^a Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça
UNIFOR

Prof.^a Dr.^a Lília Maia de Moraes Sales
UNIFOR

Prof.^a Dr.^a Denise Lucena Cavalcante
UFC

Dissertação aprovada em:

Aos meus pais, por acreditarem na
minha determinação.

Ao meu marido, pela colaboração,
paciência e companheirismo
durante a feitura da dissertação.

AGRADECIMENTOS

A Deus por guiar-me pelos caminhos menos tortuosos.

À minha mãe, Maria Valda da Cunha Moura, pelo exemplo de luta, determinação e fé na formação completa e perfeita dos seus filhos;

Ao meu pai, Josias de Andrade Moura, por ser referência de integridade, honestidade, lealdade, homem trabalhador e, a sua maneira, sempre presente nas horas difíceis;

Ao meu marido e excelente professor, José Ferreira Silva Bastos, por compartilhar vitórias e derrotas, por estimular, incentivar, orientar a minha caminhada;

Aos meus irmãos, por terem me dado os filhos que eu não tive;

À minha orientadora, Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça, sempre disposta a ajudar nos momentos difíceis da elaboração do trabalho dissertativo;

À Coordenadora do Programa de Mestrado e Doutorado, Lília Maia de Moraes Sales, pelo investimento no corpo discente e por compreender o difícil caminho da teoria e da prática acadêmica;

Aos demais professores do Mestrado em Direito Constitucional da Universidade de Fortaleza – UNIFOR, por me propiciarem a discussão acadêmica;

Aos colegas do curso de Mestrado, pelos momentos de aprendizado;

À Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, por fazer parte desta conquista.

RESUMO

Trata a presente pesquisa do princípio da proporcionalidade, do planejamento tributário e da norma geral antielisiva. No primeiro momento, aborda a evolução histórica do pensamento jurídico, a partir das premissas estabelecidas no campo da teoria geral da interpretação, por meio das correntes teóricas da jurisprudência dos conceitos, da jurisprudência dos interesses e da jurisprudência dos valores. Retrata as doutrinas filosófico-jurídicas do jusnaturalismo, na qual destaca a existência dos princípios gerais de direito, a partir do valor justiça; da doutrina positivista, com a predominância dos métodos de interpretação literal, gramatical e sistemático, centrada no formalismo conceitual e na lógica de subsunção; da doutrina pós-positivista, com o resgate da teoria dos direitos fundamentais e da teoria da justiça, enfatizando a positivação da norma ética na seara tributária. Analisa a adoção do pluralismo metodológico, propiciando o entendimento das relações entre o Direito Tributário e o Direito Privado. Ressalta a importância do pós-positivismo com o método da jurisprudência dos valores que possibilita a inserção de cláusulas gerais, como a norma antielisiva do parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional. Estuda a distinção entre regras e princípios jurídicos. Da colisão entre princípios, surge o princípio da proporcionalidade, no intuito de melhor harmonizar o sistema constitucional. Descreve o princípio da proporcionalidade, sua evolução, sua natureza, sua contribuição para um melhor relacionamento entre os contribuintes e o poder público. Parte para a análise do planejamento tributário, fundamentado na autonomia da vontade e no princípio da livre iniciativa e das figuras da elisão e da evasão tributárias. Adentra na norma geral antielisão, no seu aspecto histórico, na fundamentação, na descrição da experiência de outros países para respaldar a sua importância no contexto brasileiro. A partir da análise da norma geral antielisiva do parágrafo único do art. 116 do CTN, sob o enfoque do pós-positivismo, do pluralismo metodológico e dos institutos do direito civil, constata a possibilidade de aplicação do princípio da proporcionalidade e de seus subprincípios para harmonização dos princípios da capacidade contributiva e da livre iniciativa. Conclui pela constitucionalidade do dispositivo e pela necessidade de um novo olhar para o fenômeno da tributação por meio do princípio da solidariedade.

Palavras-chave: Princípio da proporcionalidade. Planejamento tributário. Norma geral antielisiva. Princípio da capacidade contributiva. Justiça.

ABSTRACT

The present paper addresses the principle of proportionality, tax planning and the general anti-avoidance provision. Firstly, the historical evolution of legal thinking will be addressed, based on the propositions established in the field of the general interpretation theory, through the theoretical frameworks of the jurisprudence of concepts, the jurisprudence of interests and the jurisprudence of values. This paper also describes the philosophical-legal doctrines of natural law, of which we highlight the existence of the general principles of law with the value of justice as a starting point; the positivist doctrine, predominantly regarding the methods of literal, grammatical and systematic interpretation, focusing on the conceptual formalism and the logic of subsumption; the postpositivist doctrine, reexamining the theory of fundamental rights and the justice theory, emphasizing the concretization of ethical norms in the tax field. It further analyzes the adoption of methodological diversity, enabling the comprehension of relationships between Tax Law and Private Law. It also highlights the importance of post-positivism as a method of the jurisprudence of values which enables general clauses to be inserted, such as the anti-avoidance provision in the sole paragraph of article 116 of the Brazilian Tax Code. This paper studies the distinction between legal rules and principles. From the collision of principles arises the principle of proportionality, which aims to better harmonize the constitutional system. It describes the principle of proportionality, its evolution, nature and contribution to a better relationship between taxpayers and the government. This paper then moves on to analyze tax planning, based on the autonomy of individual will and on the principle of free enterprise, in addition to the concepts of tax avoidance and tax evasion. The paper discusses the general anti-avoidance provision, its historical aspect, its foundations, in the description of the experiences of other countries in order to support its importance in the Brazilian context. From the analysis of the general anti-avoidance provision in the sole paragraph of article 116 of the Brazilian Tax Code, under the perspective of post-positivism, the methodological diversity and the civil law doctrine, this paper verifies the possibility of applying the principle of proportionality and its subprinciples in order to harmonize the principles of ability to pay and free enterprise. In conclusion, it supports the provision's constitutionality and the need to see the tax phenomenon from a different perspective through the solidarity principle.

Keywords: Principle of proportionality. Tax planning. General anti-avoidance provision. Ability to pay principle. Justice.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO PENSAMENTO JURÍDICO E OS PRINCÍPIOS.....	14
1.1 O jusnaturalismo.....	17
1.2 O positivismo e as jurisprudências dos conceitos e dos interesses	19
1.2.1 A jurisprudência dos conceitos e o formalismo conceitual	20
1.2.2 A jurisprudência dos interesses, a interpretação econômica e o positivismo economicista	23
1.3 A jurisprudência dos valores, o pluralismo metodológico e o pós-positivismo.....	30
1.4 Os princípios numa visão positivista e pós-positivista e as regras jurídicas	33
1.4.1 O conflito entre regras e a colisão entre princípios	40
2 O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE.....	43
2.1 Evolução do princípio da proporcionalidade.....	43
2.2 Natureza do princípio da proporcionalidade	47
2.3 A tridimensão do princípio da proporcionalidade	52
2.3.1 Adequação ou idoneidade.....	53
2.3.2 Necessidade ou exigibilidade	55
2.3.3 Proporcionalidade em sentido estrito	57
2.4 A inserção do princípio da proporcionalidade no direito tributário	58
2.5 O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal	62
3 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, A ELISÃO E A EVASÃO FISCAIS	67
3.1 O planejamento tributário.....	68
3.2 Elisão e evasão fiscais	74

3.3	A elisão tributária e o princípio da capacidade contributiva	79
3.4	A elisão e o abuso do direito	82
4	NORMAS GERAIS ANTIELISIVAS	86
4.1	Aspecto histórico	86
4.2	Fundamentação das normas antielisivas.....	90
4.3	As normas antielisivas no contexto internacional	94
4.3.1	A experiência da Alemanha.....	96
4.3.2	A experiência da Argentina	98
4.3.3	A experiência do Canadá.....	99
4.3.4	A experiência da Espanha.....	99
4.3.5	A experiência dos Estados Unidos	101
4.3.6	A experiência da França	104
4.3.7	A experiência da Itália	105
4.3.8	A experiência de Portugal	107
4.3.9	A experiência do Reino Unido	109
4.4	A análise do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional como norma geral antielisiva.....	111
4.5	O princípio da proporcionalidade aplicado ao contexto da norma geral antielisiva	123
	CONCLUSÕES	137
	REFERÊNCIAS	143

INTRODUÇÃO

O presente trabalho pretende analisar o planejamento tributário e a aplicação do princípio da proporcionalidade, como harmonizador da tensão entre os princípios da livre iniciativa e da capacidade contributiva no contexto da norma geral antielisiva inserta no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, pela Lei Complementar nº 104/01.

A partir da inclusão da norma geral antielisiva no CTN, os ânimos entre Fisco e contribuinte acirraram-se, não obstante, considerável parte dos doutrinadores questionar a validade do dispositivo e o despropósito de criação de norma com a mesma previsão do art. 149, VII, do Código Tributário Nacional, no tocante à figura da simulação.

Contudo, a questão mostra-se anterior à inserção da norma antielisiva no sistema tributário nacional. Perpassa o reconhecimento do direito do contribuinte de reduzir, postergar ou eliminar a carga tributária, por meio do planejamento tributário, isto é, através de atos ou negócios jurídicos lícitos, mas abusivos, com o exclusivo fito de fugir à concreção da hipótese de incidência, no entanto, realiza-se o negócio com a incontestável manifestação de capacidade contributiva.

Logo, trata-se de determinar quais são os limites que devem ser postos ao contribuinte diante da liberdade de contratar preconizada na Constituição Federal. Em contrapartida, a Administração Tributária tem o dever de arrecadar e fiscalizar as operações praticadas pelos contribuintes, conforme os preceitos do ordenamento jurídico e, mais precisamente, garantir a maior eficácia possível aos princípios constitucionais, tais como, princípio da solidariedade, isonomia, capacidade contributiva, generalidade, universalidade, dentre outros.

O Fisco, diante do dever de regulação das atividades do contribuinte, precisa agir no combate à sonegação, à fraude, à evasão fiscal, à elisão abusiva e a outros modos de afronta à legislação tributária. Assim sendo, constata-se a necessidade de criação de preceito normativo que objetive coibir a prática de atos lesivos ao erário.

Todavia, ante a polêmica que o tema da norma geral antielisiva desafia, cumpre ressaltar a difícil tarefa imposta ao Fisco de tributar contribuintes de grandes setores da economia que podem investir na contratação de contadores e advogados para planejar as melhores maneiras de redução de carga tributária. Rompe-se com o princípio da igualdade entre os contribuintes e, de forma inaceitável, a variável tributária passa a interferir na competição entre as empresas. Neste contexto, a relevância de uma cláusula geral antielisiva que retrate, verdadeiramente, uma cláusula geral de justiça na repartição do encargo tributário entre os contribuintes é incontestável.

Impõe-se questionável a alegativa de que com a norma geral antielisiva não haverá limites à atividade fazendária para desconsiderar atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador. Diversamente, não se advoga poderes ilimitados ao Fisco, pelo contrário, prima-se pela criação de lei ordinária que disciplinará os procedimentos de atuação da autoridade administrativa com o devido respeito ao processo legal. Imprescindível esclarecer que o tema da norma geral antielisiva, com a edição da lei ordinária, pode sofrer mudanças que ensejarão novas discussões.

A metodologia empregada na pesquisa é do tipo bibliográfica, visto que foram realizadas consultas a livros, artigos de revistas especializadas e outras fontes disponíveis. Quanto à natureza, é qualitativa, porquanto embasa-se nas teorias do direito tributário e apresenta como marco teórico o princípio da proporcionalidade para resolver a colisão entre os princípios da capacidade contributiva e da livre iniciativa no contexto da norma geral antielisiva do parágrafo único do art. 116 do CTN. Em relação aos fins, são considerados descritivos, pois se disserta sobre o planejamento tributário e as correntes teóricas que aprimoraram a interpretação e a aplicação do direito tributário para a inserção da norma antielisiva.

O primeiro capítulo aborda a evolução histórica do pensamento jurídico, a partir das premissas estabelecidas no campo da teoria geral da interpretação, por meio das correntes teóricas da jurisprudência dos conceitos, da jurisprudência dos interesses e da jurisprudência dos valores. Retrata ainda as doutrinas filosófico-jurídicas do jusnaturalismo, positivismo e pós-positivismo, com o resgate da teoria dos direitos fundamentais e da teoria da justiça. A seguir, estudam-se os princípios jurídicos, com base nas teorias de Ronald Dworkin e Robert Alexy.

No segundo capítulo, trata-se dos fundamentos, da natureza e da inserção do princípio da proporcionalidade no direito tributário. Considera-se o princípio da proporcionalidade, pela doutrina e jurisprudência nacionais, como um dos mais importantes princípios norteadores das controvérsias na aplicação do direito. Detalha-se a estrutura do princípio da proporcionalidade, por meio da caracterização dos subprincípios da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Parte-se, no terceiro capítulo, para a análise do planejamento tributário, delimitando seus contornos juntamente com as figuras da elisão e da evasão fiscais, visando a uma melhor compreensão da norma geral antielisiva e do conflito entre o princípio da capacidade contributiva e o da livre iniciativa.

No último capítulo, discorre-se sobre o aspecto histórico, a fundamentação das normas gerais antielisivas, as experiências internacionais com base nos sistemas anglo-saxão (*common law*) e no romano-germânico (*civil law*), no intuito de demonstrar a relevância da inserção de norma geral antielisiva no direito brasileiro, como norma que se coaduna ao contexto mundial. E, finalmente, como ponto crucial, parte-se para a análise do parágrafo único do art. 116 do CTN e o emprego do princípio da proporcionalidade, no contexto da norma geral antielisiva, sob o enfoque do pós-positivismo, do pluralismo metodológico e dos institutos do direito civil para harmonização dos princípios da capacidade contributiva e da livre iniciativa. Revela-se o papel preponderante que assume o princípio da proporcionalidade no balanceamento dos princípios jurídicos constitucionais da livre iniciativa e da capacidade contributiva, tanto no exame da norma geral antielisiva, quanto nos casos de sua aplicação. Ademais, com o exame da norma geral antielisiva é que se afere se a limitação encontra-se autorizada pela Constituição.

Para sustentar o estudo em torno da interpretação da norma tributária antielisiva, imprescindível a colaboração dos doutrinadores Marco Aurélio Greco, Ricardo Lobo Torres, Douglas Yamashita, Marciano Seabra de Godoi e Helenilson Cunha Pontes, este, principalmente, na determinação dos traços constitutivos do princípio da proporcionalidade e da sua utilização no contexto da norma geral antielisiva.

Em síntese, inicia-se o presente trabalho ressaltando a evolução histórica do pensamento jurídico, com foco nas jurisprudências dos conceitos, dos interesses e dos valores e a relevância dos princípios jurídicos; mostra-se a importância do princípio da proporcionalidade

como “engrenagem essencial” na resolução dos conflitos entre princípios no ordenamento jurídico. Insere-se a discussão sobre o planejamento tributário, a elisão e a evasão tributários. Destacam-se as normas gerais antielisivas para, ao final, demonstrar-se a possibilidade de utilização do princípio da proporcionalidade para resolução dos conflitos entre a Administração Pública e o contribuinte em face das normas gerais antielisivas, por meio de um novo olhar sobre o fenômeno tributário que assegure uma sociedade livre, justa e solidária.

Em face da complexidade do tema (o princípio da proporcionalidade, o planejamento tributário e a norma geral antielisiva), não se pretende exaurir a temática, em razão da riqueza de possibilidades de enfoques. Logo faz-se necessário assegurar que o princípio da proporcionalidade serve como balizador do ato legislativo e da prática administrativa e judicial concernentes à norma geral antielisiva do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

1 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO PENSAMENTO JURÍDICO¹ E OS PRINCÍPIOS

No modelo científico propugnado pela ciência moderna, em seu substrato jurídico, não se concebe a estruturação do conhecimento científico de uma maneira estanque, desvinculada do contexto histórico, o qual fornece bases filosóficas importantes para a compreensão das categorias que surgem em um contexto plural, complexo, repleto de desafios e que necessitam de respostas razoáveis e proporcionais na busca do bem comum. A superação histórica do jusnaturalismo e a derrocada do positivismo possibilitaram inúmeras modificações na forma de se conceber o direito com a mesclagem de valores, regras e princípios. Nesse contexto, o direito tributário sofreu inúmeras influências das correntes que perpassaram o pensamento jurídico e dos métodos de interpretação jurídica que incidem na lide tributária, os quais serão discutidos no desenrolar deste capítulo.

Nos dois últimos séculos, o pensamento jurídico moderno caracteriza-se pela escolha de métodos interpretativos que, “se não se aliam claramente às posições favoráveis ou contrárias ao fisco, tendem a assumir, veladamente ou não, tais posturas.”² Ou seja, na seara tributária, preponderava ora a interpretação sistemática, presente na jurisprudência dos conceitos, ora a interpretação econômica, inserta na jurisprudência dos interesses, às vezes a centralização nos preceitos civis, às vezes a autonomia do direito tributário. Dessa maneira, com a primazia de um critério de interpretação arraigado a posições ideológicas, em alguns contextos históricos, há o enfraquecimento da ciência jurídica diante das possibilidades interpretativas. Por outro lado, percebe-se uma mudança de paradigma no contexto tributário ao aderir-se às ideias da jurisprudência dos valores, do pluralismo metodológico e do pós-positivismo. Constata-se no

¹ Para A. Castanheira Neves, não há que se estranhar “que os pensamentos jurídicos romano, medieval, moderno-iluminista e actual se não confundam – são diferentes na sua intencionalidade e na sua modalidade metódica, na índole da sua racionalidade e no seu tipo específico de juízo. E se deva também concluir que o objecto intencional da metodologia jurídica será decerto hoje, em último termo, o que vá postulado pelo pensamento jurídico próprio do nosso tempo.” NEVES, A. Castanheira. **Metodologia jurídica**: problemas fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 1993, p. 13.

² RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 7.

intérprete-aplicador a busca da melhor maneira de aplicar a norma jurídica ao caso concreto no contínuo balanceamento dos interesses em jogo para a realização da justiça social.

Verifica-se que, na fase que predominava a jurisprudência dos conceitos, optou-se pelo método sistemático ou dogmático que possibilitava o fluxo de concepções abstratas que se distanciavam da realidade histórica e social.

A jurisprudência dos interesses que se contrapôs ao formalismo exegético da jurisprudência dos conceitos vinculou-se ao método realista ou teleológico, em um contexto histórico de desabrochar das ideias socialistas. Ressalte-se que com a ascensão do método teleológico no direito tributário contribui-se para o predomínio da teoria da interpretação econômica do fato gerador. Referida teoria sofreu inúmeras críticas pelos doutrinadores brasileiros que não aceitavam a inserção de suas diretrizes, com a alegativa de serem totalitárias, por terem sido apropriadas pelo governo nazista alemão. No entanto, Rubens Gomes de Sousa³ instaura na teoria tributária brasileira a figura da interpretação econômica que elevava a importância da igualdade e da capacidade contributiva.

Em período posterior, com a decadência do *Welfare State* (Estado do Bem-Estar Social) e o surgimento do Estado da Sociedade de Risco⁴, floresce a jurisprudência dos valores com a centralização na força normativa dos princípios e o resgate do valor justiça para consolidação de um Estado Democrático de Direito.

Em suma, a interpretação do direito tributário acontece a partir das premissas estabelecidas no campo da teoria geral da interpretação, por meio dos postulados germânicos

³ SOUSA, Rubens Gomes de. Normas de interpretação no Código Tributário Nacional. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva/ EDUC, 1975. p. 361-382.: Nos termos de Rubens Gomes de Sousa, “recolocada no contexto científico e expurgada das distorções inspiradas por determinantes essencialmente políticas, a chamada ‘interpretação econômica’ não é um sistema que se oponha à ‘interpretação jurídica’. Ela é uma metodologia útil, precisamente, como recurso auxiliar, para se recompor a interpretação jurídica nos casos em que esta seja falseada – conscientemente ou não – por um desajuste entre o instrumento jurídico e o objetivo, necessariamente extra ou metajurídico da norma a aplicar”.

⁴ Segundo Ricardo Lodi Ribeiro, “a expressão sociedade de risco foi cunhada pelo sociólogo alemão Ulrich Beck, em 1986, após o acidente nuclear de Chernobyl, na Ucrânia, para designar os dias em que vivemos, a partir da constatação de que os perigos hoje enfrentados pela humanidade são resultado dos efeitos colaterais da própria ação humana, o que acaba por gerar uma imprevisibilidade quanto às consequências das medidas adotadas, e o enfraquecimento da racionalidade baseada no conhecimento do passado”. RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A segurança jurídica do contribuinte (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima)**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 34. Para Ricardo Lobo Torres, “o relacionamento entre Estado e Sociedade na fase do liberalismo social permite que se fale em uma sociedade de riscos, característica do Estado Subsidiário ou do Estado Democrático e Social de Direito”, que se contrapõe “a sociedade industrial, que dava sustentação ao Estado de Bem-estar Social ou Estado-Providência”. Prossegue ao caracterizar a sociedade de riscos com algumas notas relevantes: “a ambivalência, a insegurança e o redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade”. TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 59, p. 100-101, ago. 2000.

Jurisprudência dos Conceitos (*begriffsjurisprudenz*), Jurisprudência dos Interesses (*interessenjurisprudenz*) e Jurisprudência dos Valores que designam:

na realidade, métodos, verdadeiras matrizes reguladoras da compreensão do conceito de Direito e de como este se orienta: por conceitos normativos abstratos (Jurisprudência dos Conceitos), por interesses extraídos do fato social ou econômico (Jurisprudência dos Interesses), ou por valores contidos em regras e princípios jurídicos (Jurisprudência dos Valores).⁵

Descrever a evolução do pensamento jurídico com a superação de teorias que veicularam regras e princípios para compreensão do fenômeno jurídico possibilita o reconhecimento da impossibilidade do formalismo e do positivismo de responderem as indagações que surgem no âmbito da realização do direito. Impossibilidade que pode ser demonstrada pela incapacidade do ordenamento retratar o dinamismo dos fatos concretos e a dificuldade em estabelecer resoluções diferentes para casos semelhantes presentes no formalismo.

A fundamentação metodológica do século XX consubstancia-se no predomínio de estruturas gnoseológicas de tipo neokantiano presentes no formalismo e na recusa pela Ciência do Direito de considerações não estritamente jurídico-positivas característica inerente ao positivismo.⁶ No positivismo, Menezes Cordeiro assinala quatro insuficiências metodológicas: a) não admite ou não pode admitir a existência de lacunas; b) soluções materiais à margem do pensamento jurídico; c) incapacidade de lidar com conceitos indeterminados e conflito entre princípios; e d) impossibilidade de oferecer soluções às injustiças ou inconveniências graves no Direito.⁷

Na postura positivista, os princípios somente eram importantes para preenchimento de lacunas na ordem jurídica. Atualmente, fortalecem o sistema constitucional de uma nação com a positivação dos valores éticos, políticos e jurídicos.

Atesta Paulo Bonavides, que os princípios percorreram uma trajetória de juridicidade, com as fases jusnaturalista, positivista e pós-positivista. Primeiramente, encontravam-se inseridos nos códigos e ingressaram nas constituições, do Direito Privado para o Direito Público, a mudança da jusfilosofia para a Ciência Jurídica, a distinção entre regras e

⁵ YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos**: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei. São Paulo: Lex, 2005, p. 68.

⁶ CORDEIRO, A. Menezes. Introdução à edição portuguesa. In: CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002. p. XV-XVI.

⁷ *Ibid.*, 2002, p. XX-XXIII.

princípios, como espécies do gênero norma, com todo esse fluxo, os princípios transformaram a ordem constitucional, diante de sua essencialidade para a concretização de um sistema jurídico legítimo.⁸

A partir da caracterização dos métodos de interpretação, que constituem tema basilar para compreensão das nuances assumidas pelo direito tributário brasileiro no desenrolar de sua história, e do estudo dos princípios nas concepções positivistas e pós-positivistas, e, mais, precisamente, a análise do princípio da proporcionalidade como princípio equilibrador da tensão entre princípios constitucionais, adentrar-se-á nas questões que fomentaram o interesse do tema planejamento tributário, especialmente no que se refere às figuras da elisão e da evasão tributárias.

Do exposto até aqui, acredita-se na relevância da discussão dos princípios constitucionais para a construção de uma sociedade menos desigual com responsabilidade comunitária e perseguidora dos ideais de justiça tributária.

1.1 O jusnaturalismo

Compreende-se o jusnaturalismo como uma doutrina filosófico-jurídica que preconiza a existência de normas de direito natural, precedentes a qualquer norma jurídica positiva. Pode-se considerar o direito natural subjetiva e objetivamente. Sob a primeira perspectiva, identifica-se com o poder de viver e desfrutar de liberdade, com a garantia de igual oportunidade. Na concepção objetiva, é conjunto orgânico de princípios que baliza as atividades do Estado na gestão da sociedade, tendo por parâmetro a natureza humana. Os princípios do direito natural almejam a concretização das razões finalísticas da existência humana, ou melhor, centram-se na natureza humana e nos fins perseguidos pelos homens.⁹

Com a doutrina do holandês Hugo Grócio, delimita-se a origem do jusnaturalismo moderno, isto é, o dos séculos XVII e XVIII, marcadamente com os direitos inatos, o estado de natureza e o contrato social. Para o jusnaturalismo, entendia-se o Direito como um conjunto de normas morais, baseadas em valores éticos universais cabíveis em qualquer época e sociedade. Seu fundamento de validade era extraído da razão humana. Nos termos de Norberto Bobbio, em seu dicionário de política:

⁸ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 294.

⁹ NADER, Paulo. **Filosofia do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 156-157.

O jusnaturalismo é uma doutrina segundo a qual existe e pode ser conhecido um “direito natural” (*ius naturale*), ou seja, um sistema de normas de conduta intersubjetiva diverso do sistema constituído pelas normas fixadas pelo Estado (direito positivo). Este direito natural tem validade em si, é anterior e superior ao direito positivo e, em caso de conflito, é ele que deve prevalecer. O Jusnaturalismo é, por isso, uma doutrina antitética à do “positivismo jurídico”, segundo a qual só há um direito, o estabelecido pelo Estado, cuja validade independe de qualquer referência a valores éticos.¹⁰

Continua Norberto Bobbio ao esclarecer a proliferação das ideias jusnaturalistas, do século XVIII, nas declarações de direitos do homem, contabilizando enormes resultados políticos:

foi na doutrina do direito natural que se inspirou – conquanto confluíssem também outros elementos históricos e doutrinários, oriundos sobretudo da tradição constitucionalista inglesa – a Declaração da Independência dos Estados Unidos da América (1776), onde se afirma que todos os homens são possuidores de direitos inalienáveis, como o direito à vida, à liberdade e à busca da felicidade; e é de caráter genuinamente jusnaturalista a Declaração de direitos do homem e do cidadão (1789) que constituiu um dos primeiros atos da Revolução Francesa e onde se proclamam igualmente como “direitos naturais”, a liberdade, a igualdade, a propriedade, etc.¹¹

Consustancia-se pelo jusnaturalismo a ideia da existência de princípios gerais de direito que partem de um sistema superior imbricado do valor justiça. Nos termos de Paulo Bonavides:

[...] a corrente jusnaturalista concebe os princípios gerais de Direito, segundo assinala Flórez-Valdés, em forma de “axiomas jurídicos” ou normas estabelecidas pela reta razão. São, assim, normas universais de bem obrar. São os princípios de justiça, constitutivos de um Direito ideal. São, em definitivo, um conjunto de verdades objetivas derivadas da lei divina e humana.¹²

Na segunda metade do século XVIII, o jusnaturalismo atrelado aos valores iluministas origina o movimento de codificação do Direito, fase esta determinada pela inserção dos ideais constitucionais em textos legais escritos, tendo como momento áureo o Código Civil francês, em 1804, fruto das ideias de Napoleão Bonaparte.

O jusnaturalismo teve seu apogeu com o florescimento do Estado liberal, a incorporação dos direitos naturais em textos escritos e o êxito do movimento de codificação. Entretanto, a partir desses acontecimentos, não existia a necessidade de um direito natural, pois o que existia estava retratado nos códigos. Assim sendo, com o direito sistematizado no ordenamento jurídico, inexistia a possibilidade de se recorrer a princípios que estivessem fora do sistema e tal busca conduziria ao anticientificismo.

¹⁰ BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. 5. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 2000, p. 655-656.

¹¹ *Ibid.*, 2000, p. 658-659.

¹² BONAVIDES, Paulo, *op. cit.*, 2003, p. 261.

1.2 O positivismo e as jurisprudências dos conceitos e dos interesses

Com o positivismo, fruto do movimento de codificação dos direitos naturais, desenvolvem-se doutrinas formalistas centradas na supremacia da lei, na qual a ordem e a segurança são garantidas. Na doutrina positivista, o conhecimento humano passa a ser testado, através de comprovações científicas, por meio de um processo lógico-dedutivo, liberto de ingerências teológicas ou metafísicas.

Após o advento das codificações, precipuamente com o código napoleônico, surge a Escola da Exegese, escola interpretativa, que corresponde, no contexto germânico, à doutrina dos pandectistas, na qual a atuação dos juízes é adstrita aos termos da Lei, de maneira objetiva e neutra. A ciência jurídica volta-se para a mera análise textual com a prevalência dos métodos de interpretação literal, gramatical e sistemático. O juiz não pode desvirtuar a “vontade do legislador”, isto é, do Estado, perfeitamente identificado com o direito. Constatase que o positivismo advindo da Escola da Exegese favoreceu a ascensão da burguesia que centrava o poder em um Estado regido por normas válidas vinculadas a valores absolutos.

François Gény, crítico da Escola da Exegese, diante da observação empírica dos trabalhos dos juízes, constata que a partir do silêncio, da obscuridade da lei e de sua insuficiência, não se pode eximir-se de responder à lide posta. A lei era a principal fonte do direito, mas não a única e deveria recorrer-se à “livre investigação científica” e aos costumes. Nos termos de François Gény, descritos por Margarida Maria Lacombe Camargo:

[...], uma vez não obtida a resposta para o problema *no* sistema, o aplicador da lei poderia, por meio da atividade científica, encontrar a solução jurídica para o caso *fora* do âmbito restrito da lei positiva. As possibilidades para se resolverem casos de ausência de lei eram encontradas, dessa maneira, fora do texto legal, ainda que *através* do mesmo, uma vez que não caberia ao intérprete negar a ordem jurídica afastando-se dos seus princípios fundamentais. Uma pesquisa científica, de base sociológica, seria capaz de oferecer ao intérprete os critérios de justiça prevalentes na sociedade e que, na realidade, dariam ensejo ao surgimento de novas leis.¹³(grifos do autor).

Em uma contínua busca de aprimoramento do pensamento jurídico, surge a Escola Histórica do Direito representada por Friedrich Karl von Savigny, que se opõe ao normativismo da Escola da Exegese ao defender a inserção social e histórica do direito. Na visão de Savigny, os códigos só seriam necessários a uma nação se os costumes estivessem

¹³ CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. **Hermenêutica e argumentação**: uma contribuição ao estudo do direito. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 69-70.

incorporados e consolidados. A partir desse momento histórico, a legislação retrataria os anseios populares e, em face do modelo de apreensão, seria eficaz.

Parte-se, no tópico seguinte, para um detalhamento da Escola Histórica do Direito centrada no formalismo de Georg Friedrich Puchta, que formulou a jurisprudência dos conceitos, uma das teorias da interpretação que marca a compreensão do direito com mais precisão, a do direito tributário.

1.2.1 A jurisprudência dos conceitos e o formalismo conceitual

A interpretação fulcrada na jurisprudência dos conceitos (*begriffsjurisprudenz*) parte da supremacia da legalidade como defesa da burguesia frente às imposições da realeza, primando pela segurança jurídica das relações diante das características de um mundo liberal. Sustenta-se na ideia de que os conceitos exprimem a realidade social e econômica subjacente à norma, cuja participação do intérprete é figurativa. Ou seja, a jurisprudência dos conceitos entendia que o conceito jurídico é capaz de refletir a realidade, a qual é percebida por um sistema jurídico perfeito e acabado, com ausência de lacunas.

Como criador e principal defensor da jurisprudência dos conceitos do século XIX, encontra-se a figura de Puchta, discípulo de Savigny, que declara

a ciência jurídica se organiza a partir de um sistema lógico no estilo de uma “pirâmide de conceitos”, decidindo assim a sua evolução no sentido de uma “Jurisprudência dos conceitos formal”, onde cada conceito superior autoriza certas afirmações; por conseguinte, se um conceito inferior se subsumir ao superior, valerão para ele “forçosamente” todas as afirmações que se fizerem sobre o conceito superior.¹⁴

Para Puchta, a “genealogia dos conceitos” delimita que o conceito supremo, de que se originam todos os outros, codetermina os restantes através do seu conteúdo. Precisamente, em seus ensinamentos, o conteúdo do conceito supremo é oriundo da filosofia do Direito, não sendo extraído do direito positivo.

Contemporaneamente, explicitando as conceituações de Puchta, Douglas Yamashita expõe que “essa formação abstrata de conceitos consiste em separar e generalizar certos elementos de tipos legais, que são objetos de uma regulamentação”¹⁵ e, logo em seguida, afirma que a partir dos elementos são formados conceitos-gênero, que por meio da inclusão

¹⁴ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 23-25.

¹⁵ YAMASHITA, Douglas, op. cit., 2005, p. 68.

ou exclusão de qualificadores determinantes de um tipo, resultarão conceitos de diferentes graus de abstração. Nesse tocante, verifica-se que o sistema conceitual abstrato sofre de uma limitação, diante de sua utilização para uma análise simplificada da lei, para uma orientação inicial ou para uma subsunção.¹⁶ Assim, o formalismo conceitual e a lógica de subsunção destacam-se na Teoria do Direito.

A partir do destaque do formalismo e da subsunção, torna-se imprescindível demonstrar o posicionamento de Willis Santiago Guerra Filho, ao discutir a jurisprudência dos conceitos:

Do formalismo advém a disposição de deduzir o direito de um sistema de conceitos e princípios, com a crença de que a correção material decorre do acerto formal dessa operação. Como consequência, tem-se que:

- 1º) A ordem jurídica passa a ser vista como sistema fechado e pleno, com autonomia e independência diante da realidade social, uma realidade *a se*, portanto.
- 2º) Não há lacunas no ordenamento jurídico, por ser sempre possível a subsunção lógica a princípios ou conceitos devidamente construídos.
- 3º) A atividade judicial de aplicação do direito é ‘automática’, por ser escrava dessa subsunção silogística.
- 4º) O ensino jurídico torna-se um treino no manejo de conceitos, desvinculados da realidade prática.
- 5º) O isolamento e a especialização técnica da elaboração jurídica, excluindo consideração de outra ordem qualquer, terminam por favorecer a manutenção do *status quo*, protegendo-o dos embates ideológicos e sociais.¹⁷

Impõe-se contundente na explanação de Willis Santiago Guerra Filho a ausência de substratos de outra ordem que não seja a jurídica, tornando a atividade judicial meramente automatizada sem conflitar com as ideologias.

É importante destacar como a jurisprudência dos conceitos possibilitou o domínio do formalismo jurídico, através do processo lógico-dedutivo. Diante da lógica formal, o jurista compreende os conceitos jurídicos por meio de um entrelaçamento, ou melhor, na ideia de um conjunto vivo de elementos em constante desenvolvimento.

Assim, o formalismo retrata o fechamento do sistema jurídico, partindo de uma visão do Estado liberal capitalista, em que a realidade social não interfere na ciência jurídica. Como destaca Wieacker, “o formalismo constitui a definitiva alienação da ciência jurídica em face da realidade social, política e moral do Direito”.¹⁸

Na visão kelseniana, no século XX, só a norma interessava ao estudo do direito sem intervenções de cunho moral, na perspectiva do positivismo formalista, norma jurídica

¹⁶ Ibid., 2005, p. 69.

¹⁷ GUERRA FILHO, Willis Santiago. **A filosofia do direito**: aplicada ao direito processual e à teoria da constituição. São Paulo: Atlas, 2001, p. 42-43.

¹⁸ WIEACKER apud LARENZ, Karl, op. cit., 1997, p. 29.

estática, cujo legislador era onipotente. Para ele, a questão da justiça só interessa ao direito quando introduzida por uma norma do ordenamento jurídico.¹⁹ Para alcançar uma teoria do direito tão pura, reduzida somente à dimensão normativa, isto é, sem se preocupar com questões não essenciais ao direito, Kelsen averba: “quer isto dizer que ela pretende liberar a ciência jurídica de todos os elementos que lhe são estranhos. Esse é seu princípio metodológico fundamental”.²⁰ O cerne de sua proposta encontra-se na distinção entre as categorias do ser e do dever ser, respectivamente, entre o mundo da natureza e o mundo das normas. Verifica-se, na teoria kelseniana, uma lapidação na teoria do direito para que só reste ao final do processo o elemento jurídico. Almeja, portanto, “evitar um sincretismo metodológico que obscurece a essência da ciência jurídica e dilui os limites que lhe são impostos pela natureza do seu objeto”.²¹

A partir das ideias veiculadas pela teoria pura do direito, com o apego excessivo à lei, diante da lógica do pensamento positivista, o princípio da legalidade reinava supremo no campo tributário, centrado no método sistemático, que determinava a subordinação dos conceitos tributários aos do direito civil. Abstraindo-se da realidade econômica, o contribuinte encontrava a possibilidade legal do distanciamento da concretização do fato gerador definido em lei, embora as consequências jurídicas fossem as mesmas. Neste momento, admitia-se a figura da elisão fiscal, por meio de planejamentos tributários centrados em negócios indiretos e outras possibilidades negociais. Nos termos de Ricardo Lobo Torres, ao analisar os artigos 109 e 110 do CTN:

De acordo com a interpretação sistemática, os conceitos e institutos jurídicos devem ser compreendidos em consonância com o lugar que ocupam ou com o sistema de que promanam, com vistas à unidade do direito, o que equivale a dizer que os conceitos do sistema do direito privado empregados no direito tributário conservam o sentido originário. Essa interpretação às vezes se chama lógico-sistemática, pela importância que nela adquirem os elementos lógicos e até lingüísticos. A interpretação lógico-sistemática do direito tributário conduz às teses de que a lei tributária não pode modificar os conceitos de direito privado de que é impossível juridicizar os conceitos econômicos, donde resulta a licitude da elisão e a prevalência da segurança jurídica e da legalidade.²²

Com a prevalência da legalidade sobre a capacidade contributiva, acarreta-se uma redução substancial do trabalho do intérprete, ao ver-se impossibilitado de recorrer à figura da

¹⁹ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 393.

²⁰ *Ibid.*, 2006, p. 1.

²¹ *Ibid.*, 2006, p. 2.

²² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p.136.

analogia. O ordenamento jurídico passa a abranger todos os acontecimentos do mundo fenomênico, com previsão de situações criadoras de fatos geradores do tributo, sem existência de lacunas e com a presença de conceitos precisos. Na tributação, algumas ideias foram veiculadas pela jurisprudência dos conceitos, como a legalidade estrita, a autonomia da vontade, o caráter absoluto da propriedade, o papel proeminente do legislador e, principalmente, a primazia do direito civil sobre o direito tributário.

No modelo de interpretação e aplicação de Alfredo Augusto Becker, em sua Teoria geral do direito tributário, constata-se a figura prevalente do legislador, ao asseverar que “para o juiz a lei é um fato essencialmente imutável (salvo pelo advento de uma nova lei) e que só admite uma única interpretação”²³, e que “a lei impõe a todos e particularmente ao juiz um modo determinado e único de pensar e é precisamente o modo indicado pelo legislador”.²⁴

No Brasil, destacam-se como doutrinadores que aderiram à visão formalista do direito tributário Alberto Xavier, Alfredo Augusto Becker, Antônio Roberto Sampaio Dória, Geraldo Ataliba, Gilberto de Ulhôa Canto, Paulo de Barros Carvalho, Rubens Gomes de Sousa e Sacha Calmon Navarro Coêlho.

Para Ricardo Lodi Ribeiro, a concepção formalista reduziu a interpretação da norma tributária à mera subsunção, igualando a figura do intérprete a um autômato. A presença marcante da concepção formalista no direito tributário tem como ápice o Código Tributário Nacional.²⁵

No Código Tributário Nacional, evidenciam-se fundamentos da jurisprudência dos conceitos na separação entre a interpretação e a aplicação do direito tributário, notadamente na aplicação da subsunção do fato à norma e na interpretação como precedente de compreensão da norma.

1.2.2 A jurisprudência dos interesses, a interpretação econômica e o positivismo economicista

No final do século XIX, surge a jurisprudência dos interesses (*interessenjurisprudenz*), como reação ao formalismo da jurisprudência dos conceitos e ao movimento do direito livre, tendo como principal expoente o jurista alemão Philipp Heck. Entretanto, inexistente uma

²³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p.98.

²⁴ *Ibid.*, 1972, p.99.

²⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi, *op. cit.*, 2003, p. 10.

ruptura total com o formalismo, pois não se admite procedimentos irracionalistas na obtenção do direito no caso concreto, nos termos de José Lamego:

[...] a decisão deve ser inferida de uma premissa maior: só que esta não é dada de antemão na lei, mas deve ser conformada pelo juiz, tendo em atenção os critérios de ponderação de interesses avançados pelo legislador. A subsunção a essa premissa maior não é de índole *lógica*, mas *teleológica*, pois que, como diz Müller-Erzbach, o legislador decide o caso *típico*, enquanto que o juiz, com base nesta decisão do legislador, decide o caso *concreto*: o método para que esta decisão judicial do caso fosse ‘objetiva’ e não ‘discricionária’ seria o método da ‘ponderação dos interesses’. Todavia, não só o conceito de ‘interesses’ cobria realidades distintas, como o método da ‘ponderação dos interesses’ oferecia reconhecidamente dificuldades, quando não era, pura e simplesmente, considerado como uma expressão obscura e sem verdadeiro conteúdo.²⁶ (grifos do autor).

Apesar de esboçar uma reação à jurisprudência dos conceitos, a jurisprudência dos interesses acrescenta o conceito de interesse ao sistema com o de finalidade que aquele já dispunha. Segundo Philipp Heck, a finalidade do Direito consiste “na satisfação de necessidades da vida, de desejos e aspirações, tanto de ordem material como ideal, existentes na sociedade” e, além disso, os interesses reais seriam a causa determinante das regras jurídicas.²⁷

Margarida Maria Lacombe Camargo leciona que “a jurisprudência dos interesses nega-se a confiar ao juiz a mera função do conhecimento e subsunção entre a lei e o fato, propugnando a adequação da decisão às necessidades práticas da vida, mediante os interesses em pauta.”²⁸ Tal método preconiza “o primado da indagação da vida e da valoração da vida”. A atividade do juiz, para Philipp Heck, deixa de estar isolada do meio em que se insere, propondo-se a ser criadora na maneira de interligar os interesses postos na lei, pelo legislador, e os interesses no momento da resolução da questão jurídica.

No campo do direito tributário alemão, por meio da aplicação da jurisprudência dos interesses, origina-se a teoria da interpretação econômica do fato gerador, capitaneada pela obra de Enno Becker, autor do anteprojeto do Código Tributário Alemão de 1919. Institui-se uma nova forma de combater a elusão tributária. Para muitos doutrinadores, esse diploma determina a transição da relação tributária que de “relação de poder” passou a ser encarada como “relação jurídica”. Os artigos 4º e 5º do Código Tributário Alemão dispõem que:

²⁶ LAMEGO, José. **Hermenêutica e jurisprudência. Análise de uma recepção**. Lisboa: Fragmentos, 1990, p.43-44.

²⁷ HECK, Philipp apud NADER, Paulo. **Filosofia do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 177.

²⁸ CAMARGO, Margarida Maria Lacombe, op. cit., 2003, p. 93.

§ 4. Na interpretação das leis tributárias, devem ser observadas sua finalidade, o seu significado econômico e o desenvolvimento das relações.

§ 5. A obrigação tributária não pode ser eludida ou reduzida mediante o emprego abusivo de formas e formulações de direito civil.

Haverá abuso no sentido do inciso 1,

1. quando, nos casos em que a lei submete a um imposto fenômenos, fatos e relações econômicos em sua forma jurídica correspondente, as partes contratantes escolhem formas ou negócios jurídicos inusitados para eludir o imposto, e

2. quando, segundo as circunstâncias e a forma como é ou deve ser processado, obtêm as partes contratantes, em substância, o mesmo resultado econômico que seria obtido, se escolhida fosse a forma jurídica correspondente aos fenômenos, fatos e relações econômicos.²⁹

Interpretação ou consideração econômica aqui entendida como norma especial de interpretação dos conceitos de direito civil existentes em hipóteses de incidência tributária. A consideração econômica do fato gerador surge como uma reação ao exacerbado formalismo conceitual que estava presente no pensamento jurídico alemão.

Na seara do direito tributário, a interpretação econômica contribuiu para desmistificar a questão da intributabilidade das atividades ilícitas, fornecendo base dogmática ao intérprete e ao legislador, inclusive para combater a evasão por meio de formas abusivas e para entender a tributação de atos jurídicos inválidos.³⁰

Na mesma linha de pensamento, os estudos de Rubens Gomes de Sousa destacam-se por ter instaurado a discussão sobre a doutrina da consideração econômica no Brasil, cujas premissas constituem o “ponto de partida do combate à evasão tributária e também a justificativa da tributação dos atos ilícitos ou juridicamente nulos, desde que economicamente hábeis”.³¹ Ademais, declara a importância da congregação de todos os métodos interpretativos no estudo da questão tributária, centrado na consideração teleológica.

Na obra de Johnson Barbosa Nogueira, fulcrada na doutrina nacional e estrangeira, aduz-se a existência de oito variantes conceituais da interpretação econômica³² nos seguintes termos:

1) busca da substância econômica, desprezando-se a forma jurídica – corrente esta que busca a “*intentio facti*” em contraposição a “*intentio juris*”;

²⁹ LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 143-154.

³⁰ NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A interpretação econômica no direito tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 128.

³¹ SOUSA, Rubens Gomes de. **Estudos de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950, p. 163.

³² NOGUEIRA, Johnson Barbosa, op. cit., 1982, p. 18-24.

2) utilização de conceitos próprios do Direito Tributário, em decorrência de sua autonomia – predomínio dos conceitos tributários em detrimento dos civilistas;

3) busca de identidade de efeitos econômicos – centra-se na concepção de que todos os fatos devam ter o mesmo tratamento tributário, em virtude da identidade dos efeitos econômicos;

4) combate ao abuso de formas do Direito Privado – a interpretação econômica seria utilizada no momento em que o contribuinte ampara seus negócios sob uma forma atípica ou abusiva com o fim único de obtenção de vantagem fiscal;

5) introdução da teoria do abuso de direito no Direito Tributário – identifica-se com o combate à interpretação econômica nos termos de Alfredo Augusto Becker;

6) mera interpretação teleológica – define-se a consideração econômica como uma modalidade do método teleológico que se tornou característica do Direito Tributário (material), ou seja, a interpretação econômica é um método de interpretação jurídica de cunho teleológico;

7) valoração dos fatos – a consideração econômica define-se por valoração dos fatos, ou melhor, da realidade econômica; e

8) interpretação do fato – concepção da interpretação econômica como interpretação do fato, isto é, qualifica-se o fato.

Objetiva-se com a menção às oito concepções acerca da interpretação econômica demonstrar a reação ao positivismo normativista, que restringia as possibilidades interpretativas do direito tributário. E, também, ressaltar o alargamento do debate tributário em virtude das posições doutrinárias que surgiram a favor ou contra a utilização deste tema no cenário nacional para elucidação das controvérsias jurídico-tributárias no âmbito do planejamento tributário.

Ainda no que concerne ao alargamento da discussão acerca da utilização da interpretação econômica, apresenta-se no Agravo de instrumento nº 2004.04.01.044424-0, da lavra da 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, a aplicação do instituto.

EMENTA: INCORPORAÇÃO. AUTUAÇÃO. ELISÃO E EVASÃO FISCAL. LIMITES. SIMULAÇÃO. EXIGIBILIDADE DO DÉBITO.

1. Dá-se a elisão fiscal quando, por meios lícitos e diretos o contribuinte planeja evitar ou minimizar a tributação. Esse planejamento se fundamenta na liberdade.
2. Tal liberdade é possível apenas anteriormente à ocorrência do fato gerador, pois, uma vez ocorrido este, surge a obrigação tributária.
3. A elisão tributária, todavia, não se confunde com a evasão fiscal, na qual o contribuinte utiliza meios ilícitos para reduzir a carga tributária após a ocorrência do fato gerador.
4. Admite-se a elisão fiscal quando houver simulação do contribuinte. Contudo, quando o contribuinte lança mão de meios indiretos para tanto, há simulação.
5. Economicamente inviável a operação de incorporação procedida (da superavitária pela deficitária), é legal a atuação.
6. Tanto em razão social, como em estabelecimento, em funcionários e em conselho de administração, a situação final – após a incorporação – manteve as condições e a organização anterior da incorporada, restando demonstrado claramente que, de fato, esta “absorveu” a deficitária, e não o contrário, tendo-se formalizado o inverso apenas a fim de serem aproveitados os prejuízos fiscais da empresa deficitária, que não poderiam ter sido considerados caso tivesse sido ela a incorporada, e não a incorporadora, restando evidenciada, portanto, a simulação.
7. Não há fraude no caso: a incorporação não se deu mediante fraude ao fisco, já que na operação não se pretendeu enganar, ocultar, iludir, dificultando – ou mesmo tornando impossível – a atuação fiscal, já que houve ampla publicidade dos atos, inclusive com registro nos órgãos competentes.
8. Inviável economicamente a operação de incorporação procedida, tendo em vista que a aludida incorporadora existia apenas juridicamente, mas não mais economicamente, tendo servido apenas de ‘fachada’ para a operação, a fim de serem aproveitados seus prejuízos fiscais – cujo aproveitamento a lei expressamente vedava.
9. Uma vez reconhecida a simulação deve o juiz fazer prevalecer as consequências do ato simulado – no caso, a incorporação da superavitária pela deficitária, conseqüentemente incidindo o tributo na forma do regulamento – não havendo falar em inexigibilidade do crédito, razão pela qual a manutenção da decisão que denegou a antecipação de tutela pretendida se impõe. (Agravo de instrumento nº 2004.04.01.044424-0. Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, julgado em 30/11/2004).

Para Bernardo Ribeiro de Moraes, pela teoria da consideração econômica (teoria da preponderância do conteúdo econômico dos fatos), o significado econômico mostra o verdadeiro teor do negócio jurídico, admitindo duas premissas:

- a) o direito tributário deve atender o conteúdo econômico das relações jurídicas. O que interessa ao direito tributário é a realidade econômica subjacente em todas as relações jurídicas, uma vez que este campo do direito procura carrear dinheiro para os cofres públicos, ou, como deseja Dino Jarach, o critério da tributação é uma ‘valorização política da realidade econômica’. A lei tributária faz referências a relações econômicas. Efeitos econômicos idênticos devem corresponder a efeitos tributários idênticos.
- b) o direito tributário deve levar em conta os efeitos econômicos do ato e não simplesmente a sua forma jurídica. O significado econômico do fato gerador da obrigação tributária deve ser determinado segundo seu conteúdo real e não segundo as suas formas de manifestação exteriores. O essencial é verificar o pressuposto de fato como este é, realmente, e não como ele se apresenta.³³

Observa-se ainda que, pela teoria da consideração econômica, a lei tributária, ao referir-se a institutos ou conceitos de outros campos do direito, o faz como fato jurídico. No entanto,

³³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 472-473.

o que se quer alcançar são os efeitos econômicos que estão subjacentes ao fato jurídico. Traduz-se pela fase da preponderância da economia sobre o direito.

A jurisprudência dos interesses projeta-se no âmbito tributário com a interpretação econômica do fato gerador, que nos termos de Ricardo Lobo Torres, pregava a autonomia do direito tributário frente ao direito civil, a possibilidade de analogia, a preeminência da capacidade contributiva capitaneada diretamente dos fatos sociais, a função criadora do juiz, a intervenção sobre a propriedade e a regulamentação da vontade.

Cabe dizer, ainda, que a jurisprudência dos interesses privilegia a igualdade e a capacidade contributiva em detrimento da estrita legalidade, com base na interpretação econômica. Hermes Marcelo Huck informa que a interpretação econômica “parte do pressuposto de que à lei tributária interessa antes e acima de tudo o fato econômico estabelecido entre as partes e não a exteriorização de sua vontade por meio das formas previstas pelo direito privado”.³⁴ Logo, descortina-se entre os envolvidos o negócio jurídico estabelecido, com o objetivo de revelar o conteúdo econômico.

A teoria da consideração econômica do fato gerador, no Brasil, não apresentou muitos seguidores. Destaca-se apenas a figura de Amílcar de Araújo Falcão, em cujos estudos não se constata o exagero presente nas concepções dos teóricos alemães que reagem ao normativismo e ao conceitualismo jurídicos. Acredita-se que a ausência de exageros decorre da sua aderência à 4ª variante conceitual da interpretação econômica, ou seja, definida como um método de combate da evasão por meio do abuso de formas do Direito Privado. Segundo Amílcar Falcão³⁵, para que se empregue a interpretação econômica é necessária a presença de uma evasão tributária em sentido estrito, ou seja, da adoção de uma forma jurídica anormal, atípica e inadequada, embora permitida pelo Direito Privado, para a consecução do resultado econômico que se tenha em vista concretizar. Em outras palavras, ao conceber a interpretação econômica nessa linha, não se afasta da possibilidade de economia de tributos. Ricardo Lodi Ribeiro, ao dissertar sobre a teoria da consideração econômica, ressalta a relevância do pensamento de Amílcar Falcão, adepto da escola funcionalista. Destaca a modernidade da

³⁴ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 53.

³⁵ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 35.

obra de Amílcar Falcão pela aproximação de suas ideias com as preconizadas pelos juristas pós-positivistas.³⁶

Nos dias atuais, a consideração econômica no direito tributário³⁷ apresenta-se centrada numa interpretação teleológica da norma tributária em congruência com as finalidades econômicas. Em face desse entendimento, Eros Grau posiciona-se sobre o que pretendem os seguidores da interpretação econômica, nele se incluindo: “[...] não é a substituição do critério jurídico de interpretação por outro, econômico. O que se busca é simplesmente a necessidade de interpretar-se a norma jurídico-tributária teleologicamente, tendo em vista as específicas finalidades econômicas a que se reporta”.³⁸

Entende-se, portanto, como teleológico o método capitaneado por Rudolph Von Jhering³⁹, que tem como critério fundamental de interpretação o fim prático da norma jurídica. Concebe-se a norma jurídica para atingir uma finalidade, qual seja, os fins sociais. Isto significa que a interpretação teleológica considera sempre o fundamento, a finalidade, o porquê e o para quê da lei. Com isto, o método teleológico, adstrito aos interesses e valores, concretiza-se na jurisprudência dos interesses.

³⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi, op. cit., 2003, p. 59.

³⁷ Importante destacar jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região acerca da admissibilidade da interpretação econômica no direito tributário. A interpretação econômica apenas é aplicável “desde que não crie obrigação tributária principal, admissível, face os termos do art. 145, parágrafo 1, da constituição federal, a interpretação econômica do direito tributário”. (TRF 4ª Reg., Apelação em MS, Processo: 9004156526-PR, 1ª T., julgado em 14.06.1994, documento: TRF400022368, DJ 03.08.1994, relator Paim Falcão).

³⁸ GRAU, Eros Roberto. **Conceito de tributo e fontes do direito tributário**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários/ Resenha Tributária, 1975, p. 77.

³⁹ Afirma Margarida Maria Lacombe Camargo: “[...] a partir de Jhering, a ideia de que o direito se liga a um fim, que se pretende ver realizado na prática, faz com que o mesmo abandone o campo da abstração e veja aberto o caminho para a Jurisprudência dos Interesses, encarregada de formular metodologicamente esta questão.” CAMARGO, Margarida Maria Lacombe, op. cit., 2003, p. 92. Para Jhering, a concepção do direito é prática, resulta da vida social e da luta contínua que é a maneira de realizar o direito. A finalidade da norma determina a sua interpretação. Logo, a concepção do mundo jurídico é essencialmente teleológica.

1.3 A jurisprudência dos valores, o pluralismo metodológico e o pós-positivismo

Com o advento da jurisprudência dos valores, na metade do século XX, rompe-se com o paradigma do positivismo normativista da jurisprudência dos conceitos. Karl Larenz, em sua obra Metodologia da ciência do direito, propaga a jurisprudência dos valores pelo pensamento jurídico ocidental com a retomada da temática da ponderação de interesses.

Ricardo Lobo Torres esclarece, por meio das ideias de Karl Larenz, que “a ponderação de bens em cada caso é um método de complementação do direito, que visa a solucionar as colisões de normas”. E que, na prática do Tribunal Constitucional Alemão, há a utilização do método da ponderação de bens na resolução dos casos particulares com o objetivo de reconhecer o alcance concreto dos direitos fundamentais ou princípios constitucionais que se confrontam nos embates jurídicos.⁴⁰ Continua ao asseverar que a colisão pode acontecer em face da textura aberta e da mobilidade dos conceitos e dos princípios. No processo da ponderação de bens, extraem-se das sentenças da Corte Constitucional os princípios da proporcionalidade, do melhor meio e da menor restrição possível. Em relação ao princípio da proporcionalidade, para Karl Larenz, define-se como um princípio jurídico material.⁴¹

Trata-se, em suma, de uma possibilidade de resolução dos impasses no campo do direito tributário numa crescente busca pela justiça do caso concreto, ou seja, não se abandona o valor da segurança jurídica, a legalidade, a certeza do direito, a não arbitrariedade das decisões, mas procura-se avaliar a situação de maneira a evidenciar os valores presentes na interpretação e na aplicação do direito, por meio do emprego de princípios jurídicos que solidificam a decisão. Nesta perspectiva, passa-se a adotar uma visão plural no processo de interpretação.

A jurisprudência dos interesses combateu os procedimentos abstrato-classificatórios e lógico-subsuntivos da jurisprudência dos conceitos ao utilizar o método teleológico, entretanto, centra-se a análise da jurisprudência dos valores não no pensamento teleológico, mas no pensamento orientado a valores, princípios.

⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação dos direitos humanos e os princípios da ponderação e da razoabilidade. In: _____ (Org.). **Legitimação dos direitos humanos**. 2. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 467-519.

⁴¹ Ibid., 2007, p. 493.

A jurisprudência dos valores ou jurisprudência de valoração trabalha com as dicotomias valor/realidade, ser/dever ser, natureza/cultura, como dimensões distintas e sujeitas a formas também distintas de conhecimento⁴², isto é, a jurisprudência de valoração identifica-se com o aparecimento de métodos “científico-espirituais”. Concebe-se, dessa maneira, o direito voltado a valores e procedimentos de concretização de valores.⁴³ Ressalta Gustav Radbruch que a ideia de direito não pode ser diferente da ideia de justiça, consigna o justo como um valor absoluto. A essência do direito é a de concretização do justo, de realização do justo. Logo, só se compreende o direito dentro da atitude que refere as realidades aos valores.⁴⁴

Marcante para a ascensão da jurisprudência dos valores é a decadência do Estado do Bem-Estar Social (*Welfare State*) e, logo depois, o ressurgimento do valor da justiça por meio da “virada kantiana”⁴⁵, que ocorreu na década de 1970.

Com a “virada kantiana” há o resgate da teoria dos direitos fundamentais e da teoria da justiça: com ênfase na positivação jurídica da norma ética abstrata, constata-se uma projeção da ética tributária além das fronteiras nacionais; insere-se, no imperativo categórico, a regra da justiça; o afloramento do equilíbrio entre justiça e direitos humanos; a efetividade jurídica do mínimo ético; e a viabilização do justo tributário nas regras orçamentárias.

Somente com o reconhecimento da possibilidade do manejo de diversos métodos de interpretação em face dos valores presentes no caso concreto, isto é, com a adoção do pluralismo metodológico, é que se viabilizou a compreensão das relações entre o Direito Tributário e o Direito Privado. Daí a presença mais efetiva das normas antielisivas no Direito Tributário como instrumento de realização de justiça fiscal e social.

Em face da importância da jurisprudência dos valores para a norma tributária, Ricardo Lobo Torres sintetiza a predominância dos diversos métodos na concepção dos tributos presentes no Sistema Tributário Nacional:

O que se observa é a pluralidade e a equivalência, sendo os métodos aplicados de acordo com o caso e com os valores ínsitos na norma: ora se recorre ao método sistemático, ora ao teleológico, ora ao histórico, até porque não são contraditórios, mas se complementam e intercomunicam. No direito tributário os métodos variam de acordo até com o tributo a que se aplicam: os impostos sobre a propriedade

⁴² CAMARGO, Margarida Maria Lacombe, op. cit., 2003, p. 118.

⁴³ LAMEGO, José, op. cit., 1999, p. 56.

⁴⁴ RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. Tradução e prefácios de L. Cabral de Moncada. 6. ed. rev. Coimbra: Arménio Amado Editor, 1997, p. 45.

⁴⁵ A expressão virada kantiana é de autoria de Otfried Höffe, que significa a reaproximação entre ética e direito, com o embasamento moral dos direitos humanos e com a busca da justiça fundada no imperativo categórico.

postulam a interpretação sistemática, porque apoiados em conceitos de direito privado; os impostos sobre a renda e o consumo abrem-se à interpretação econômica, porque baseados em conceitos elaborados pelo próprio direito tributário ou em conceitos tecnológicos. Os métodos de interpretação, por conseguinte, devem ser estudados dentro de uma visão pluralista. Entre eles não existe hierarquia. Têm igual peso, variando a sua importância de acordo com o caso e com as valorações jurídicas na época da aplicação, como sempre reconheceu a doutrina não extremada, seja no direito em geral, seja nos ramos especializados do constitucional e do tributário.⁴⁶

Nota-se um entrelaçamento entre os vários métodos de interpretação na busca da melhor resolução das questões tributárias para a resposta mais precisa, a fim de tornar o sistema tributário mais harmônico dentro de uma sociedade plural.

A jurisprudência dos valores remete-se a possibilidades de pensamento direcionado a valores e, em particular, a categorias como as de tipo, cláusulas gerais, princípios “como a ‘boa-fé’, a ‘confiança’, a ‘igualdade’, o ‘respeito da dignidade humana’ que constituem os verdadeiros elementos ordenadores do Direito”. Deste modo, “o fundamento último de toda a atividade de concretização deve ser ‘a consciência daquelas valorações nas quais se funda o nosso ordenamento jurídico.’”⁴⁷

Por conseguinte, a análise da jurisprudência dos valores norteia a discussão da norma geral antielisão como assunto central neste estudo. A respeito das possibilidades de novas leituras/interpretações, no contexto tributário brasileiro, com o método da jurisprudência dos valores, relata Douglas Yamashita:

Assim, da simples leitura conjunta do art. 109 com o art. 110, ambos do CTN, resulta que, em se tratando de institutos, conceitos e formas de Direito Privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal para limitar ou definir competências tributárias, *inexiste liberdade* ao legislador para alterá-los. No mais, *a lei ordinária privada precede a lei ordinária tributária* quanto à definição, ao conteúdo e ao alcance dos institutos, conceitos e formas de Direito Privado, sem prejuízo de a lei tributária modificar-lhes os efeitos fiscais (art. 109 do CTN c/c art. 5º, caput, e art. 150, I e II, da CF/88). **Essa é a solução que reflete a Jurisprudência dos Valores.**⁴⁸(grifo do autor e negritou-se)

Constata-se uma abertura do tipo diante da possibilidade de colocação da interpretação da norma tributária. Por meio do modelo subsuntivo em segundo plano, subverte-se a maneira de aplicar a norma ao caso concreto. Assim sendo, há um enriquecimento de possibilidades de resolução das lides em face das valorações jurídicas e da presença do pluralismo metodológico no direito tributário.

⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 154-155.

⁴⁷ LAMEGO, José, op. cit., 1999, p. 82.

⁴⁸ YAMASHITA, Douglas, op. cit., 2005, p. 82.

Numa metodologia pluralista, o direito pós-moderno apresenta-se não como instrumento de conservação social, mas como agente da mudança social. Esclarece Paulo Bonavides que a “jurisprudência dos valores” que é a mesma “jurisprudência dos princípios”, se interpenetra com a “jurisprudência dos problemas” e domina o constitucionalismo contemporâneo. E continua, ao asseverar a importância desta ligação para a aplicação dos preceitos constitucionais:

Forma a espinha dorsal da Nova Hermenêutica na idade do pós-positivismo e da teoria material da Constituição. Fornece, por isso mesmo, os critérios e meios interpretativos de que se necessita para um mais amplo acesso à tríade normativa – regra, princípio e valor – que tanta importância possui para penetrar e sondar o sentido e a direção que o Direito Constitucional toma tocante à aplicabilidade imediata de seus preceitos.⁴⁹

Conforme ensinamentos de Margarida Maria Lacombe Camargo, o pós-positivismo surge como movimento de reação ao legalismo, e se consubstancia em duas vertentes: 1^a) desenvolve-se por autores “que buscam na moral uma ordem valorativa capaz de romper os limites impostos pelo ordenamento jurídico positivo, honrando o compromisso maior que o Direito tem com a Justiça”. Destacam-se os nomes de Chaim Perelman, Ronald Dworkin, Jürgen Habermas e Robert Alexy; e a 2^a) os autores assumem o pragmatismo, como é o caso de Friedrich Müller, Peter Häberle e Castanheira Neves, “cujas teorias fundamentam-se antes na realidade do(s) intérprete(s) e nas condições de concretude da norma jurídica, do que numa ordem de valores”.⁵⁰

Diante de tal constatação, o modelo da jurisprudência dos valores interfere, positivamente, no aprimoramento do direito tributário, pois, ao adotar uma pluralidade de métodos de interpretação em conformidade com os valores envolvidos no caso concreto, possibilita-se o equilíbrio da capacidade contributiva e da legalidade, subordinados aos valores da justiça e da liberdade inerentes à ordem constitucional vigente.

1.4 Os princípios numa visão positivista e pós-positivista e as regras jurídicas

No contexto positivista, os princípios subsidiam as regras jurídicas. Logo, aqueles não passam de meros colmatadores das lacunas diante da insuficiência do ordenamento jurídico, não lhes sendo dada força normativa. Adentram no ordenamento por via dos Códigos, “como

⁴⁹ BONAVIDES, Paulo, op. cit., 2003, p. 284.

⁵⁰ CAMARGO, Margarida Maria Lacombe, op. cit., 2003, p. 137-138.

fonte normativa subsidiária ou, nas palavras de Gordillo Cañas, como ‘válvula de segurança’, que ‘garante o reinado absoluto da lei.’⁵¹

O pós-positivismo pretende realizar a síntese dialética entre o jusnaturalismo e o positivismo, esboçado por Willis Santiago Guerra Filho.⁵² Destacam-se, nessa fase pós-positivista, mais precisamente no direito anglo-saxônico, as construções doutrinárias de Ronald Dworkin e a teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy.

Ronald Dworkin, em sua teoria, parte da insuficiência do positivismo jurídico em fundamentar as decisões de casos complexos, pois entende o direito como um sistema composto estritamente de regras. Argumenta que as regras são aplicáveis à maneira do tudo ou nada (*all or nothing*). Sendo assim, a partir dos fatos concebidos pela regra, então ou a regra é válida e aplicável, ou não é válida, e em nada acresce à resolução do caso.⁵³ Para Dworkin, o ordenamento é formado de regras e princípios, estes com força normativa que norteiam as decisões judiciais. Averka Dworkin:

A diferença entre princípios jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica. Os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas distinguem-se quanto à natureza da orientação que oferecem. As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão.

.....

Se duas regras entram em conflito, uma delas não pode ser válida. A decisão de saber qual delas é válida e qual deve ser abandonada ou reformulada, deve ser tomada recorrendo-se a considerações que estão além das próprias regras, que dão precedência à regra promulgada pela autoridade de grau superior, à regra promulgada mais recentemente, à regra mais específica ou outra coisa desse gênero. Um sistema jurídico também pode preferir a regra que é sustentada pelos princípios mais importantes.⁵⁴

Continua Dworkin em defesa dos princípios, ao lançar um ataque geral contra o positivismo centrado na versão de H. L. A. Hart, cujas concepções de norma jurídica e de ato jurisdicional não se coadunam com os critérios normativos existentes no ordenamento jurídico. Abre-se na visão de Hart a possibilidade de o magistrado recorrer a elementos volitivos para resolução da lide, no entanto, o ordenamento dispõe dos princípios que contêm

⁵¹ CAÑAS, Antonio Gordillo apud BONAVIDES, Paulo, op. cit., 2003, p. 262.

⁵² GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Processo constitucional e direitos fundamentais**. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: RCS, 2007, p. 63.

⁵³ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 39.

⁵⁴ Ibid., 2007, p. 39 e 43.

a solução para os casos difíceis. Dworkin assevera a força normativa dos princípios no tratamento das decisões judiciais, e os retrata como critérios balizadores da interpretação jurídica.

Para Robert Alexy, “os princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes”.⁵⁵ Dessa maneira, princípios são “mandamentos de otimização” que são aplicáveis em vários graus, em conformidade com as possibilidades normativas e fáticas.

Na visão pós-positivista, a ideia de Direito como sistema normativo fincado em princípios revoluciona a ordem jurídica, concebendo um novo arcabouço para a interpretação constitucional no alargamento das possibilidades de concepção do Direito e de sua aplicação.

Cumprir esclarecer que, no pós-positivismo os princípios jurídicos, acomodaram-se na ordem constitucional como vetores de concretização dos direitos fundamentais. Os princípios veiculam orientações jurídicas básicas, fundamentais, alicerçais dirigidas aos legisladores e aos intérpretes do direito e, por isso, há quem diga que se caracterizam como pré-normas.⁵⁶

Aponta Paulo Bonavides que a teoria dos princípios no pós-positivismo já consolidou diversos postulados, dentre os quais é relevante ressaltar a jurisdicização dos princípios:

a passagem dos princípios da especulação metafísica e abstrata para o campo concreto e positivo do Direito, com baixíssimo teor de densidade normativa; a transição crucial da ordem jusprivatista (sua antiga inserção nos Códigos) para a órbita juspublicística (seu ingresso nas Constituições); a suspensão da distinção clássica entre princípios e normas; o deslocamento dos princípios da esfera da jusfilosofia para o domínio da Ciência Jurídica; a proclamação de sua normatividade; a perda de seu caráter de normas programáticas; o reconhecimento definitivo de sua positividade e concretude por obra das Constituições; a distinção entre regras e princípios, como espécies diversificadas do gênero norma, e, finalmente, por expressão máxima de todo esse desdobramento doutrinário, o mais significativo de seus efeitos: a total hegemonia e preeminência dos princípios.⁵⁷

Em relação ao contexto tributário, Paulo de Barros Carvalho, com esteio na obra de Miguel Reale, apresenta as seguintes características dos princípios tributários, enquanto valores jurídicos:

a) bipolaridade – onde houver um valor haverá, como contraponto, o desvalor, de tal modo que os valores positivos e negativos implicar-se-ão mutuamente; b) referibilidade – o valor importa sempre uma tomada de posição do ser humano

⁵⁵ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 90.

⁵⁶ COMPARATO, Fábio Konder. **Direito público, estudos e pareceres**. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 139.

⁵⁷ BONAVIDES, Paulo, op. cit., 2003, p. 294.

perante alguma coisa a que está referido; c) preferibilidade – diante dos valores temos preferências; d) incomensurabilidade – os valores são incomensuráveis, não há como medi-los em sua grandeza existencial. As coisas valem financeiramente, porém o homem possui dignidade; e) hierarquia – apresentam forte tendência à graduação hierárquica, o que exprime a inclinação de se acomodarem em ordem escalonada, quando se encontram em relações mútuas, tomando como referência o mesmo sujeito axiológico; f) fase empírica – no caso em tela, os textos normativos requerem sempre objetos da experiência para neles assumirem objetividade; não se revelam sem algo que os suporte e sem uma ou mais consciências às quais se refiram; g) historicidade – é na evolução do processo histórico-social que os valores vão sendo construídos, o que lhes dá o timbre da historicidade; e, por fim, h) inexauribilidade – os valores sempre excedem os bens em que se objetivam. Ainda que o belo esteja presente numa obra de arte, sobrarão esse valor estético para muitos outros objetos do mundo. Assim como o valor justiça não se esgota na sentença de um magistrado, ainda que plenamente justa. Essa transcendência é própria às estimativas, de tal modo que o objeto em que o valor se manifesta não consegue contê-lo, aprisioná-lo, evitando sua expansão para os múltiplos setores da vida social.⁵⁸

Na configuração das características intrínsecas aos princípios, desfigura-se o caráter meramente mecânico de preenchimento de vazios interpretativos, extraído da visão positivista, e se destacam novas possibilidades de manuseio dos valores no contexto constitucional. Dentro desta visão contemporânea, Roque Antonio Carrazza define princípio jurídico como um “enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito”, a partir dessa concepção, “vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”.⁵⁹ Com a mesma força de alicerce do sistema jurídico, Carmem Lúcia Antunes Rocha define os princípios constitucionais como “conteúdos primários diretores do sistema jurídico-normativo fundamental de um Estado”. Continua qualificando-os de originalidade e superioridade material diante dos conteúdos que formam o ordenamento constitucional, porquanto os valores firmados pelas sociedades são transformados pelo Direito em princípios.⁶⁰

Celso Antônio Bandeira de Mello, ao definir princípio, explicita o caráter de definidor da lógica e da racionalidade do sistema de normas, isto é, a partir do conhecimento dos princípios compreendem-se as partes do sistema na formação do todo, e, em relação à violação de um princípio, coloca-se em risco o arcabouço normativo, nos seguintes termos:

Princípio [...] é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 143-145.

⁵⁹ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 35.

⁶⁰ ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 23.

compondo-lhes o espírito e servindo de critério para 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. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

Violar um princípio é muito mais grave do que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.⁶¹

Diante de todas essas considerações, é certo afirmar que, com a derrocada do formalismo positivista, constata-se a afirmação da normatividade dos princípios jurídicos que resguardam e fortalecem a atividade do intérprete e do aplicador no contexto do Estado Democrático de Direito, que tem como fundamentos: a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político.

Na esteira da superação do “positivismo normativista clássico”, denominado por Luís Roberto Barroso de um pós-positivismo, que suplanta o legalismo estrito, acresce à discussão do reconhecimento da normatividade dos princípios o retorno da ética ao direito:

O pós-positivismo identifica um conjunto de ideias difusas que ultrapassam o legalismo estrito do positivismo normativista, sem recorrer às categorias da razão subjetiva do jusnaturalismo. Sua marca é a ascensão dos valores, o reconhecimento da normatividade dos princípios e a essencialidade dos direitos fundamentais. Com ele, a discussão ética volta ao direito. O pluralismo político e jurídico, a nova hermenêutica e a ponderação de interesses são componentes dessa reelaboração teórica, filosófica e prática que fez a travessia de um milênio para o outro.⁶²

Constata-se um pós-positivismo como ideário confuso, no qual se interagem valores, princípios e regras, aspectos da denominada “nova hermenêutica constitucional”.

É preciso, portanto, segundo García de Enterría, entender que, na atualidade, o direito é concebido como um “condensado ético de justiça”, no qual as leis possuem fortes formulações de princípios capazes de “fazer funcionar razoavelmente o sistema por cima de uma maré incessante dos inúmeros preceitos escritos”.⁶³ Insta propalar que os princípios no contexto pós-positivista oxigenam o sistema jurídico e a ideia de racionalidade que lhe é inerente.

⁶¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de direito administrativo**. 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 629-630.

⁶² BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 343.

⁶³ ENTERRÍA, Eduardo García de. **Justicia y seguridad jurídica em um mundo de leyes desbocadas**. Reimpresão. Madrid: Civitas, 2000, p. 102 e s. Cf., cap. 3, nota 209.

Manifesta-se J. J. Gomes Canotilho que a importância de uma concepção principialista da ordem constitucional, encontra-se na questão dos princípios jurídicos permitirem a respiração, a legitimação, o enraizamento e o caminhar do próprio sistema jurídico:

A respiração é obtida através da textura aberta dos princípios; a legitimidade consiste na consagração jurídico-positiva dos valores fundamentais da sociedade; o enraizamento observa-se na ‘referência sociológica’ dos princípios a valores, programas, funções e pessoas; a capacidade de caminhar é obtida mediante os instrumentos processuais e procedimentais que possibilitam a concretização e a realização prática das mensagens constitucionais.⁶⁴

Revela-se a importância de se propalar que a interpretação dos fatos não pode permanecer adstrita aos pressupostos lógico-formais da ciência jurídica. Esta só será plenamente efetiva quando construir-se a partir dos valores norteadores do Estado Democrático de Direito, que se apresentam na Constituição por meio de princípios dotados de força normativa.

Na aceção de J. Boulanger, “a verdade que fica é a de que os princípios são um indispensável elemento de fecundação da ordem jurídica positiva. Contém em estado de virtualidade grande número das soluções que a prática exige”.⁶⁵ Precisamente, com a inserção dos princípios na ordem constitucional, percebe-se um alargamento das alternativas de resolução dos mais diversos problemas que se inserem no contexto mundial.

Gustavo Zagrebelski afirma que “*los principios de derecho tienen una importante función supletoria, integrativa o correctiva de las reglas jurídicas*”. Ressalta, ainda, que os princípios “*operan para el ‘perfeccionamiento’ del ordenamiento y entran en juego cuando las otras reglas no están en condiciones de desenvolver plenamente o con satisfacción el rol que esperamos de ellas*”⁶⁶. Constata-se a relevância dos princípios como formatadores do ordenamento jurídico, ao propiciar um direcionamento na interpretação das regras jurídicas.

Na concepção de Paulo Bonavides, as funções dos princípios são as seguintes: a) fundamentadoras e limitativas – pois emanam normatividade sobre as regras e derogam todas as disposições a eles contrárias; b) interpretativas (também chamada descritiva ou informativa) – como balizadores da tarefa hermenêutica; e c) supletivas ou integradoras – pois

⁶⁴ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional**. Coimbra: Almedina, 2001, p. 170.

⁶⁵ BOULANGER, Jean apud BONAVIDES, Paulo, op. cit., 2003, p. 268.

⁶⁶ ZAGREBELSKI, Gustavo apud MOSCHETTI, Giovanni. El principio de proporcionalidad en las relaciones fisco-contribuyente (primera parte). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 15, n. 76, p. 288, set./out. 2007.

complementam o ordenamento como fonte de integração.⁶⁷ No que concerne à função supletiva, revela-se substancial, para o sistema jurídico, a incidência do princípio no caso concreto, para preencher a ausência de regras jurídicas no conjunto das fontes normativas.

Willis Santiago Guerra Filho, ao contrapor regras e princípios, sintetiza as características marcantes atinentes aos princípios:

As regras trazem a descrição de estado-de-coisas formados por um fato ou certo número deles, enquanto nos princípios há uma referência direta a valores. Daí se dizer que as regras se fundamentam nos princípios, os quais não fundamentariam diretamente nenhuma ação, dependendo para isso da intermediação de uma regra concretizadora. Princípios, portanto, têm um grau incomparavelmente mais alto de generalidade (referente à classe de indivíduos a que a norma se aplica) e abstração (referente à espécie de fato a que a norma se aplica) do que a mais geral e abstrata das regras.⁶⁸

É necessário destacar o tema da distinção entre princípios e regras, para expressar a importância de seus delineamentos como peças estruturantes do ordenamento jurídico, com fulcro nos ensinamentos de J. J. Gomes Canotilho:

- (1) os princípios são normas jurídicas impositivas de uma otimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos; as regras são normas que prescrevem imperatividade uma exigência (impõem, permitem ou proibem) que é ou não é cumprida (nos termos de Dworkin: applicable in all-or-nothing fashion); a convivência dos princípios é conflitual (Zagrebelsky); a convivência de regras é antinômica. Os princípios coexistem, as regras antinômicas excluem-se;
- (2) consequentemente, os princípios, ao constituírem exigência de otimização, permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, como as regras, à 'lógica do tudo ou do nada'), consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra vale (tem validade) deve cumprir-se na exacta medida das suas prescrições, nem mais nem menos;
- (3) em caso de conflito entre princípios, estes podem ser objecto de ponderação, de harmonização, pois eles contêm apenas 'exigências' ou 'standards' que, em 'primeira linha' (prima facie), devem ser realizados, as regras contêm 'fixações normativas' definitivas, sendo insustentável a validade simultânea de regras contraditórias;
- (4) os princípios suscitam problemas de validade e peso (importância, ponderação, valia); as regras colocam apenas questões de validade (se elas não são correctas devem ser alteradas).⁶⁹

Com a precisa síntese de J. J. Gomes Canotilho, tratar-se-á do conflito entre regras e da colisão entre princípios e, precisamente, na tensão entre estes, dado o traço distintivo de relatividade, inserir o princípio da proporcionalidade como norteador da solução que melhor se adapte ao sistema jurídico.

⁶⁷ PHILIPPE, Xavier apud BONAVIDES, Paulo, op. cit., 2003, p. 283-284.

⁶⁸ GUERRA FILHO, Willis Santiago, op. cit., 2001, p. 44-45.

⁶⁹ CANOTILHO, J. J. Gomes, op. cit., 2001, p. 167-168.

1.4.1 O conflito entre regras e a colisão entre princípios

Nos termos de Robert Alexy, a tensão entre regras configura um conflito, no entanto, a oposição entre princípios é uma colisão. Diante das diferenças existentes entre as regras e os princípios, para resolver um conflito entre regras, deve-se introduzir, em uma das regras, uma cláusula de exceção que elimine o conflito, ou se pelo menos uma das regras for declarada inválida.⁷⁰ As regras são objetivas e incidem em hipóteses limitadas no contexto jurídico. Recorde-se que a aplicação de uma regra concebe-se no tudo ou nada. Assim sendo, em caso de conflito só uma será válida e solucionará o impasse.⁷¹ Em contraposição, a solução da colisão entre princípios far-se-á pela regra da precedência, isto é, diante do caso concreto, um dos princípios irá se sobrepor em face de seu maior peso, de uma maior consistência sobre o outro, “por meio de um sopesamento entre os interesses conflitantes”.⁷² Os princípios em uma democracia tendem a conflitar-se em maior proporção, em virtude dos inúmeros direitos e garantias postos nas cartas constitucionais.

Logo, quando há uma colisão entre princípios, a solução será a ponderação, não significando que a prevalência de um deles, em determinado caso concreto, implica na exclusão do outro do ordenamento. Na verdade, um princípio cede lugar quando, em uma situação específica, é dado um peso maior a um outro princípio contraposto. As colisões entre princípios jurídicos resolvem-se no caso concreto, na análise das circunstâncias fáticas e jurídicas do caso. Acontece que, na questão posta, por meio de um balanceamento, um dos princípios predominará após a análise do intérprete, um deles terá maior peso (dimensão de peso) na resolução do caso. Mediante a escolha correta, com a fundamentação adequada, realizar-se-á a “justiça do caso concreto”. Esta se torna possível por meio do princípio da proporcionalidade, que rompe com a rigidez das regras abstratas.

Em relação ao mandamento da ponderação, Robert Alexy define-o como o terceiro princípio parcial do princípio da proporcionalidade do direito constitucional alemão. Importa para a resolução das colisões de direitos fundamentais. E, ainda, esclarece “que todos os três princípios parciais do princípio da proporcionalidade resultam logicamente da estrutura de

⁷⁰ ALEXY, Robert, op. cit., 2008, p. 92.

⁷¹ Para afastar a aplicação de uma regra no caso de conflito, o ordenamento jurídico utiliza-se de três critérios: o da hierarquia (*lex superior derogat inferiori*) – pelo qual a lei superior prepondera sobre a inferior; o cronológico (*lex posterior derogat priori*) – no qual a lei posterior prevalece sobre a anterior; e o da especialização (*lex specialis derogat generali*) – em que a lei de caráter específico prevalece sobre a lei geral. Resta salientar que esses critérios não se aplicam integralmente às normas constitucionais.

⁷² Ibid., 2008, p. 93-95.

princípios das normas dos direitos fundamentais e essas, novamente, do princípio da proporcionalidade.”⁷³

Na mesma linha de pensamento, J. J. Gomes Canotilho explica que, diante da colisão de direitos, na qual restringirão direitos, liberdades ou garantias, um bem prevalecerá em relação ao outro por meio de um juízo de ponderação.

O intérprete, ao inserir o princípio da proporcionalidade para a resolução da colisão entre princípios, verificará a formulação de um juízo de ponderação, ou de sopesamento. Como explicitado por Karl Larenz, o princípio da proporcionalidade implica ponderação dos bens ou interesses em jogo, na medida da avaliação do que apresenta maior peso para determinação da melhor resposta.

A determinação da melhor resposta far-se-á no sopesamento dos princípios no caso concreto, no qual a importância da proporcionalidade se revela, no direito tributário, no equilíbrio da tensão que é inerente ao relacionamento entre o Estado e o contribuinte. Tensão esta que necessita ser resolvida de forma razoável para que não resvale para o arbítrio. O princípio da proporcionalidade carrega a justa medida que se consubstancia no princípio da capacidade contributiva.

É necessário frisar que a aplicação do princípio da proporcionalidade no direito tributário, com seus contornos atuais, ou seja, a partir da atual Teoria do Direito, que consagra a positividade constitucional do princípio em um Estado Democrático de Direito, embasa-se na visão pós-positivista, que abandonou a concepção formalista do positivismo normativo.

Ricardo Lobo Torres retrata que a ponderação de interesses surge com força no início do século XX, na obra dos expoentes da jurisprudência dos interesses, com destaque para Philipp Heck, que admitia a existência de lacunas no direito e, para a resolução do caso, recorrer-se-ia à ponderação judicial dos interesses.⁷⁴ Entretanto, na jurisprudência dos valores, o tema da ponderação de interesses reaparece com mais consistência conforme retratado no subitem 1.3.

⁷³ ALEXY, Robert. Colisão de direitos fundamentais e realização de direitos fundamentais no estado de direito democrático. **Revista de direito administrativo**, Rio de Janeiro, n. 217, p. 77, jul./set. 1999.

⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação dos direitos humanos e os princípios da ponderação e da razoabilidade. In: _____ (Org.). **Legitimação dos direitos humanos**. 2. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 467-519.

Para concluir referido tópico, “o surgimento e a afirmação de uma ordem jurídica fundada em princípios, e não em regras pretensamente unívocas, longe está de revelar insegurança jurídica, característica de uma época de declínio do Direito”.⁷⁵ Isto tudo significa que no momento da interpretação do caso concreto buscar-se-á o princípio aplicável à resolução da lide com o objetivo da concretização da justiça, tema central da ciência do direito.

⁷⁵ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 31.

2 O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

Em face do exposto no capítulo anterior, a respeito do princípio da proporcionalidade como harmonizador dos princípios constitucionais em colisão, ressalte-se que, no balanceamento dos princípios no caso concreto, haverá a busca da melhor resposta para o equilíbrio da tensão entre contribuinte e administração fazendária. Controla-se o excesso de poder do Estado e a liberdade de contratar, de exercer a autonomia privada. Dentro da concepção de Estado de Direito, encontra-se o controle jurídico e este acontece por meio do princípio da proporcionalidade.

O emprego do princípio da proporcionalidade respeitará os princípios em colisão ao possibilitar a preservação do núcleo essencial de cada princípio, na medida da escolha do que melhor se coaduna com as diretrizes constitucionais para a elucidação da questão.

Pretende-se demonstrar, a seguir, que o princípio da proporcionalidade compõe o Estado Democrático de Direito, como peça ínsita ao sistema constitucional, na garantia da efetivação dos direitos fundamentais. No que concerne ao direito tributário, o exame da proporcionalidade far-se-á na adequação da lei tributária aos fins erigidos constitucionalmente.

2.1 Evolução do princípio da proporcionalidade

Destaca-se em Aristóteles¹, na sua obra *Ética a Nicômano*, a menção aos termos e expressões: “justa medida”, “meio termo”, “proporção”, “proporcionalmente igual”, “que o proporcional é de fato meio; e o justo, por outro lado, é proporcional”. Para Aristóteles, “o justo era proporcional, e que o injusto, ao contrário, é o que nega a proporção”, logo, na injustiça, um dos termos torna-se desproporcional.

¹ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômano*. Tradução de Edson Bini. 2. ed. São Paulo: Edipro, 2007. Livro V, p. 151-153.

Registra-se, por diversos autores², a primeira menção ao princípio da proporcionalidade na Magna Carta inglesa, outorgada por João Sem-Terra, em 1215, na qual se previa “a multa a pagar por um homem livre, pela prática de um pequeno delito, será proporcionada à gravidade do delito; e pela prática de um crime será proporcionada ao horror deste, sem prejuízo do necessário à subsistência e posição do infrator”. É correto afirmar que se inicia, no campo penal, a relação proporcional entre o delito e a imposição da pena. Willis Santiago Guerra Filho traz à baila outro trecho da Magna Carta inglesa, ratificando a importância do princípio em face de, por mais de uma vez, ser citada na lei a ideia de justa medida no ordenamento jurídico inglês: “O homem livre não deve ser punido por um delito menor, senão na medida desse delito, e por um grave delito ele deve ser punido de acordo com a gravidade do delito”.³

Cesare Beccaria destaca-se como figura relevante ao propagar a ideia de proporcionalidade entre a definição do delito e a fixação da pena: “Portanto, devem ser mais fortes os obstáculos que afastam os homens dos delitos na medida em que estes são contrários ao bem comum e na medida dos impulsos que os levam a delinquir. Deve haver, pois, uma proporção entre os delitos e as penas”.⁴

Do direito penal, o princípio da proporcionalidade adentra no direito administrativo consagrando a ideia de limitação da atividade do Estado. J. J. Gomes Canotilho assevera que o princípio da proporcionalidade, primeiramente, preocupava-se em limitar a atuação do poder executivo, em relação às restrições administrativas sobre o direito de liberdade e propriedade por este impostas e materializadas. O princípio foi teorizado pelos administrativistas do século XVIII, ou seja, como um princípio geral a ser obedecido no exercício do poder de polícia.⁵

No século XIX, as ideias liberais que apregoavam uma intervenção mínima nos direitos individuais deram força para que o princípio da proporcionalidade concretiza-se a sua função de limitador da atuação estatal. O Estado garantia a ordem e a segurança sem afetar os direitos de liberdade e propriedade.

² Dentre eles: CRETTON, Ricardo Aziz, GUERRA FILHO, Willis Santiago e PONTES, Helenilson Cunha.

³ GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Teoria processual da constituição**. São Paulo: Celso Bastos Editor/IBDC, 2001, p. 75.

⁴ BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 51. Interessante ressaltar a comparação retratada por Helenilson Cunha Pontes entre a proporcionalidade nos termos de Montesquieu e de Cesare Beccaria. Para Montesquieu, a proporcionalidade existente entre delito e pena constitui uma mera virtude política a ser observada por um governo moderado, entretanto, para Beccaria, tratava-se de uma verdadeira exigência de interesse comum.

⁵ CANOTILHO, J. J. Gomes, op. cit., 2003, p. 266-267.

Origina-se, no direito alemão, um maior estudo e utilização da proporcionalidade, com mais precisão, no trabalho desenvolvido pelo Tribunal Constitucional Federal Alemão (BVerfG), em torno do processo de concreção dos direitos fundamentais. Com a utilização do princípio da proporcionalidade na Corte Alemã, o desenvolvimento da concepção de Estado de Direito e a consolidação de direitos subjetivos dos cidadãos em face do Estado, o princípio da proporcionalidade adentra no direito constitucional.

A relevância do estudo do princípio da proporcionalidade na Alemanha decorre da sua inserção no direito constitucional. Com a Constituição de Bonn – Lei Fundamental de 23 de maio de 1949 – após o período do governo de Hitler, com o final da 2ª Guerra Mundial, resgata-se a preocupação com os direitos fundamentais pelo Tribunal Constitucional Alemão no reconhecimento da necessidade de controlar as restrições legais a estes direitos no que se refere aos três aspectos: necessidade (*Erforderlichkeit*), adequação (*Geeignetheit*) e proporcionalidade (*Verhältnismässigkeit*) da medida restritiva.⁶ No mesmo sentido, José Roberto Pimenta Oliveira discorre que os anos 50 representaram uma nova fase de desenvolvimento dogmático da proporcionalidade, quer dizer, a partir da Lei Fundamental de 1949, o princípio da proporcionalidade passa à condição de princípio constitucional.

Para Helenilson Cunha Pontes, “o marco na construção e afirmação do princípio da proporcionalidade, como parâmetro de aferição da constitucionalidade do grau da intervenção estatal (legislativa) sobre o exercício dos direitos fundamentais”⁷, surgiu do julgamento do denominado caso das Farmácias (*Apothekenurteil*), em junho de 1958, pelo Tribunal Constitucional Federal Alemão. Apresentar-se-á o caso das Farmácias, como relatado por Helenilson Cunha Pontes, de forma resumida, para destacar os três aspectos do princípio da proporcionalidade.

O estado da Bavária criou uma lei que restringia o número de farmácias em uma certa comunidade, tendo como condicionantes a concessão de licenças para a instalação de novas farmácias em face da viabilidade comercial e da impossibilidade de causar danos aos concorrentes mais próximos. Entretanto, um comerciante sentiu-se prejudicado ao ter a licença indeferida para instalação de uma farmácia, impetrando uma reclamação constitucional contra a decisão do governo da Bavária e contra a lei que a fundamentava. Em termos gerais, o Tribunal Constitucional Alemão decidiu que a função do direito fundamental

⁶ BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 3. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003, p. 48.

⁷ PONTES, Helenilson Cunha, op. cit., 2000, p. 47.

é a proteção da liberdade individual, e que ao legislador infraconstitucional compete a regulação do exercício do direito no limite da proteção ao interesse público, tendo como parâmetros algumas exigências. Admite-se no caso a existência de interesse público voltado à saúde pública; logo inexistia plausibilidade na guarda da concorrência e da eficiência comercial na limitação de quantidade de farmácias na localidade.

Segundo Helenilson Cunha Pontes, o caso das farmácias determinou os contornos básicos do princípio da proporcionalidade, os quais a Corte Constitucional Alemã aprofundou pela discussão contínua em seus julgamentos.

Definiu-se nesta decisão o caráter ilimitado *prima facie* dos direitos fundamentais, a *exigência de adequação* para a medida restritiva de direitos fundamentais, assim como a *estrita necessidade* de tal medida, consubstanciada na máxima da ‘menor limitação possível ao exercício dos direitos fundamentais’, e, por fim, a indispensável *relação concreta proporcional* entre o fim que se busca com a medida restritiva e o nível de restrição estabelecido. Estavam assim delineados os três aspectos do princípio da proporcionalidade: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.⁸ (grifos do autor).

No contínuo trabalho de aperfeiçoamento dos aspectos inerentes ao princípio da proporcionalidade, o Tribunal Constitucional Alemão, em decisão proferida em 16 de março de 1971, sobre armazenagem de petróleo, define a substância do princípio, como relatado por Gilmar Ferreira Mendes:

O meio empregado pelo legislador deve ser adequado e necessário para alcançar o objetivo procurado. O meio é adequado quando com seu auxílio se pode alcançar o resultado desejado; é necessário quando o legislador não poderia ter escolhido um outro meio, igualmente eficaz, mas que não limitasse ou limitasse da maneira menos sensível o direito fundamental.⁹

Demonstra-se a importância do estudo do princípio da proporcionalidade na Corte Constitucional Alemã, por mais um exemplo de debate do tema, na inserção nas regras administrativas de uma resolução, editada em 1973, conforme relato de Robert Alexy, na qual se exigia que as decisões dos magistrados devessem “basear-se em argumentos racionais”.¹⁰ A ideia de racionalidade é ínsita ao princípio da proporcionalidade.

⁸ Ibid., 2000, p. 49.

⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle de constitucionalidade**: aspectos jurídicos e políticos. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 43.

¹⁰ ALEXY, Robert, op. cit., 2008, p. 514.

2.2 Natureza do princípio da proporcionalidade

Segundo Xavier Philippe, citado por Paulo Bonavides, a proporcionalidade é daqueles princípios “mais fáceis de compreender do que definir”.¹¹ O que pode justificar a concepção de Xavier Philippe são as diversas possibilidades de aplicação do princípio da proporcionalidade nos mais variados ordenamentos jurídicos. O princípio da proporcionalidade, em suas diferentes vertentes, deriva do princípio do Estado de Direito, “enquanto exigência de medida indicada, da adequação entre meio e fim, do meio mais idôneo ou da menor restrição possível do direito ou bem constitucionalmente protegido que, no caso concreto, tem de ceder perante outro bem jurídico igualmente protegido”.¹²

Giovanni Moschetti retrata o princípio da proporcionalidade como o meio que pode contribuir para um melhor relacionamento entre contribuinte e poderes públicos. Este princípio “*contiene un concepto fundamental de justicia que refuerza la protección de los derechos fundamentales, interviene en la adopción del medio adecuado o, mejor dicho, del más adecuado, e impone a cada poder el deber de elección de un medio respecto a otro*”¹³. Figura-se importante, nas ideias apregoadas por Giovanni Moschetti, a questão do conceito de justiça como intrínseco à essência do princípio da proporcionalidade, mormente uma concepção de equilíbrio, sopesamento e justeza.

Insera-se, nas discussões da doutrina brasileira de direito constitucional, por Willis Santiago Guerra Filho, o princípio da proporcionalidade como necessário para resolução dos conflitos entre princípios constitucionais e princípio inerente aos fundamentos do Estado Democrático de Direito, nos seguintes termos:

Para resolver o grande dilema da interpretação constitucional, representado pelo conflito entre princípios constitucionais, aos quais se deve igual obediência, por ser a mesma a posição que ocupam na hierarquia normativa, se preconiza o recurso a um ‘princípio dos princípios’, o princípio da proporcionalidade, que determina a busca de uma ‘solução de compromisso’, na qual se respeita mais, em determinada situação, um dos princípios em conflito, procurando desrespeitar o mínimo ao(s) outro(s), e jamais lhe(s) faltando minimamente com o respeito, isto é, ferindo-lhe seu ‘núcleo essencial’. Esse princípio, embora não esteja explicitado de forma individualizada em nosso ordenamento jurídico, é uma exigência inafastável da própria fórmula política adotada por nosso constituinte, a do ‘Estado Democrático de Direito’, pois sem a sua utilização não se concebe como bem realizar o

¹¹ BONAVIDES, Paulo, op. cit., 2003, p. 356.

¹² ALEXY, Robert, op. cit., 2008, p. 514.

¹³ MOSCHETTI, Giovanni. El principio de proporcionalidad en las relaciones fisco-contribuyente (primera parte). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 15, n. 76, p. 288, set./out. 2007.

mandamento básico dessa fórmula, de respeito simultâneo dos interesses individuais, coletivos e públicos.¹⁴

Importante é salientar que em um Estado Democrático de Direito não se pode cogitar a ausência do princípio da proporcionalidade, já que este é nota essencial para a existência daquele. Percebe-se em Giovanni Moschetti a menção à ideia de essencialidade do princípio da proporcionalidade ao Estado de Direito e, principalmente, o seu trânsito por todos os poderes: “*siendo un principio fundamental del Estado de derecho, e intrínsecamente conectado a la dignidad de la persona, el principio de proporcionalidad se manifiesta en cada actividad de los poderes públicos: el poder ejecutivo, el poder judicial, y el poder legislativo.*”¹⁵

Assevera Paulo Bonavides que a grande novidade do fim do século XX é a aplicação do princípio da proporcionalidade no âmbito do direito constitucional. No entanto, o princípio da proporcionalidade como princípio constitucional só pode ser entendido em seu conteúdo e alcance ao propugnar-se sua existência como marco entre duas concepções de Estado de Direito. Importante frisar a inserção do “controle da proporcionalidade” no controle judicial de constitucionalidade, dentro da nova visão constitucional, na qual se transpõe o Estado legalista e adentra-se no Estado constitucional.

uma em declínio, ou de todo ultrapassada, que se vincula doutrinariamente ao princípio da *legalidade*, com apogeu no direito positivo da Constituição de Weimar; outra, em ascensão, atada ao princípio da *constitucionalidade*, que deslocou para o respeito dos direitos fundamentais o centro de gravidade da ordem jurídica.

Foi esse segundo Estado de Direito que fez nascer, após a conflagração de 1939-1945, o princípio constitucional da proporcionalidade, dele derivado. Transverteu-se em princípio geral de direito, agora em emergência na crista de uma revolução constitucional do estilo daquela a que se referiu Cappelletti, relativa ao incremento e expansão sem precedentes do controle de constitucionalidade.

Aliás, o controle de proporcionalidade é, de natureza, expressão mesma do controle de constitucionalidade. A revolução constitucional que deu origem ao segundo Estado de Direito propiciou a partir do momento em que as declarações de direitos, ao invés de ‘declarações político-filosóficas’, se tornaram ‘atos de legislação vinculantes’, conforme demonstra um notável constitucionalista espanhol – atos, portanto, plenos de juridicidade.

A adoção do princípio da proporcionalidade representa talvez a nota mais distintiva do segundo Estado de Direito, o qual, com a aplicação desse princípio, saiu admiravelmente fortalecido. Converteu-se em princípio constitucional, por obra da doutrina e da jurisprudência, sobretudo na Alemanha e na Suíça.¹⁶ (grifos do autor).

Nos textos que tratam do princípio da proporcionalidade, existe uma confusão terminológica com o princípio da razoabilidade. Entretanto, estes princípios têm origens

¹⁴ GUERRA FILHO, Willis Santiago, op. cit., 2000, p. 182.

¹⁵ MOSCHETTI, Giovanni, op. cit., 2007, p. 290.

¹⁶ BONAVIDES, Paulo, op. cit., 2003, p. 398-399.

diferenciadas. O princípio da proporcionalidade é princípio de interpretação e auxilia na colisão de direitos. Ademais, é norma jurídico-material que age no controle dos fins das medidas estatais. Segundo Denise Lucena Cavalcante¹⁷, há distinção entre os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, e restringi-los a uma mesma conceituação reduziria a importância de ambos. Nos termos de Humberto Bergmann Ávila, “as decisões dos Tribunais Superiores não utilizam critérios expressos e claros de fundamentação dos postulados de proporcionalidade e de razoabilidade”¹⁸, no entanto, é possível analisar as decisões e determinar qual postulado foi utilizado.

Para alguns doutrinadores, como Humberto Bergmann Ávila e Luís Virgílio Afonso da Silva, a proporcionalidade não é um princípio. Respectivamente, denomina-o ora postulado da proporcionalidade, ora regra da proporcionalidade. Diante da dimensão do trabalho e do objetivo que se deseja alcançar, as ideias inerentes ao princípio da proporcionalidade, ou seja, a sua essência e a de seus elementos não se perdem diante da denominação utilizada pelos doutrinadores. Revela-se imprescindível a concepção do princípio da proporcionalidade como uma norma fundamental à configuração do ordenamento jurídico.

Nas lições de Humberto Bergmann Ávila, a proporcionalidade não é um princípio e sim, um postulado normativo aplicativo.¹⁹ Retrata a impossibilidade de atribuir o qualificativo de princípio em face da ausência de colisão com outros princípios, no sentido esboçado por Robert Alexy. “O dever de proporcionalidade, então, estabelece, uma estrutura formal de aplicação dos princípios envolvidos: o meio escolhido deve ser adequado, necessário e não-excessivo.”²⁰

De outro prisma, alerta Luís Virgílio Afonso da Silva que “o objetivo da aplicação da regra da proporcionalidade é fazer com que nenhuma restrição a direitos fundamentais tome dimensões desproporcionais”. É insita a ideia de justa medida ao princípio. Considera que

¹⁷ CAVALCANTE, Denise Lucena. A razoabilidade e a proporcionalidade na interpretação judicial das normas tributárias. In: TORRES, Ricardo Lobo (Coord.). **Temas de interpretação do direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 33-56.

¹⁸ ÁVILA, Humberto Bergmann. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 5. ed. rev. e ampl., São Paulo: Malheiros, 2006, p.139. Em relação ao postulado da razoabilidade, o autor relata que três acepções se destacam: a) razoabilidade como equidade; b) razoabilidade como congruência; e c) razoabilidade como equivalência.

¹⁹ Id. A distinção entre princípios e regras e a definição do dever de proporcionalidade. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 215, p. 153, jan./mar. 1999.

²⁰ Ibid., 1999, p. 169.

para a realização deste objetivo, “o ato estatal deve passar pelos exames da adequação, necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito.”²¹

Para Helenilson Cunha Pontes, a proporcionalidade apresenta duas dimensões, que se complementam. Uma como cláusula geral antiarbitrio, que determina uma proteção ao indivíduo contra as medidas arbitrárias do Estado. E, na segunda dimensão, “a proporcionalidade consubstancia um instrumento de concretização ótima das pretensões constitucionais que aparentemente possam apresentar-se contraditórias”.²² Dessa maneira, o princípio da proporcionalidade desempenha função negativa e positiva. Função negativa quando bloqueia os abusos cometidos pelo Estado; e positiva ao afirmar a normatividade dos preceitos constitucionais. No mesmo diapasão, Alexandre Santos de Aragão propaga que a proporcionalidade não possui apenas o aspecto negativo de limitar a atuação do poder público. No entanto, em seu aspecto positivo, obriga o Estado a atuar sobre a economia, ou melhor, a intervir na atuação dos particulares quando não satisfaçam ou agridam as necessidades coletivas.²³ Uma das possibilidades de intervenção estatal acontece na criação de normas específicas ou gerais de antielisão. A partir desse controle, de vedação de práticas antielisivas que agridem a livre concorrência, a justiça e a solidariedade, insere-se o princípio da proporcionalidade no sopesamento dos princípios em tensão no caso concreto, ou melhor, na composição dos valores.

Diante de tais dimensões ou feições, vislumbra-se a imensa relevância do princípio da proporcionalidade na limitação da atividade estatal quando esta tornar-se desmedida, desproposital e, mais ainda, intervindo na consecução das máximas constitucionais da liberdade, da justiça e da solidariedade.

Ricardo Lobo Torres, ao retratar a legitimação dos princípios jurídicos em uma democracia pragmática ou deliberativa, enfoca a alteração dos conceitos de liberdade, justiça, segurança jurídica e igualdade, ou melhor, um novo enfoque na perspectiva do neocontratualismo com a participação do princípio da proporcionalidade como princípio legitimador de todos os outros princípios constitucionais:

²¹ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, São Paulo: Revista dos Tribunais, v.798, p. 24, abr. 2002.

²² PONTES, Helenilson Cunha, op. cit., 2000, p. 57.

²³ ARAGÃO, Alexandre Santos de. O princípio da proporcionalidade no direito econômico. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: Renovar, n. 223, p.199-230, jan./mar. 2001.

A ponderação e a razoabilidade, sem que se confundam do ponto de vista estrutural, deixam de se apresentar exclusivamente como técnicas do sopesar interesses em conflito para ganharem a dimensão de uma ponderação e de uma razoabilidade entre princípios em aparente contradição sob a perspectiva de interesses em jogo. Sem jamais perderem o vínculo com bens ou interesses eventualmente em jogo na aplicação do direito, a ponderação e a razoabilidade ganham dimensão mais ampla, para se caracterizarem como *princípios de legitimação de todos os outros princípios constitucionais*, não só dos princípios fundantes do ordenamento jurídico (dignidade humana, soberania, cidadania, etc.), como dos princípios vinculados à liberdade, à segurança e à justiça, tornando-se modelo para as apreciações de *lege ferenda*.²⁴(grifos do autor).

Karl Larenz considera o princípio da proporcionalidade como um princípio jurídico material do Estado de Direito, que “decorre diretamente da noção de justiça, da justa medida, da moderação, e modifica, não raras vezes, o princípio da igualdade”,²⁵ e que se converte em fio condutor metodológico da concretização judicial da norma. Robert Alexy fundamenta o princípio ou a máxima da proporcionalidade no caráter principiológico das normas de direitos fundamentais, o que não exclui, segundo o autor, outras fundamentações, tais como no princípio do Estado de Direito, na prática jurisprudencial ou no conceito de justiça, que seriam reforços àquelas denominadas fundamentação *ius* fundamental.²⁶

Na mesma linha de pensamento de Larenz, isto é, na busca constante da justa medida nas diversas aplicações da proporcionalidade, Carlos Roberto Siqueira Castro expõe:

No que respeita diretamente ao princípio da proporcionalidade, sua afirmação traduz o dever jurídico do intérprete e aplicador do direito guardar e buscar sempre a almejada justa medida no trato intersubjetivo [...]. Proporcionalidade encerra, assim, a orientação deontológica de se buscar o meio mais idôneo, mais eqüitativo e menos excessivo nas variadas formulações do Direito, seja na via da legislação ou positivação das normas jurídicas, da administração pública dos interesses sociais, da aplicação judicial dos comandos normativos e, ainda, no campo das relações privadas, a fim de que o reconhecimento ou sacrifício de um bem da vida não vá além do necessário ou, ao menos, do justo e aceitável em face de outro bem da vida ou de interesses contrapostos. A idéia (ou ideário) da proporcionalidade persegue, assim, a justa e equânime distribuição de ônus e encargos, e também de bônus e vantagens, nos incontáveis contextos de disputas, litígios e concorrências intersubjetivas.²⁷

Permite-se, com a utilização do princípio da proporcionalidade nas querelas administrativas ou judiciais, garantir a plena efetivação dos direitos fundamentais, pois sua natureza de princípio jurídico estruturante do Estado Democrático de Direito legitima o seu

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação dos direitos humanos e os princípios da ponderação e da razoabilidade. In: _____ (Org.). **Legitimação dos direitos humanos**. 2. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 467-519.

²⁵ LARENZ, Karl, op. cit., 1989, p. 501.

²⁶ ALEXY, Robert, op. cit., 2008, p. 117-118.

²⁷ CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. **O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 198-200.

convívio harmônico com o sistema jurídico. É imprescindível a comprovação da solução mais adequada na realização da norma constitucional.

Logo, possuir conteúdo garantidor de resposta razoável na procura da realização do bem comum, compatibilizando meios e fins, na certeza de que o menor prejuízo para o bem jurídico protegido será o almejado, é a grande pauta do princípio da proporcionalidade na era pós-positivista.

2.3 A tridimensão do princípio da proporcionalidade

Concebe-se a compreensão do princípio da proporcionalidade a partir da identificação e análise de seus subprincípios, elementos, aspectos, dimensões ou máximas oriundos da jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão.

Para a aplicação do princípio da proporcionalidade, constata-se uma colisão de direitos fundamentais e, em seguida, identificam-se os princípios que estão em oposição na situação analisada. Parte-se para uma identificação, pormenorizada, de cada conteúdo parcial, na seguinte ordem: adequação, necessidade e o princípio da proporcionalidade em sentido estrito. É imprescindível salientar que, a partir da constatação de que a medida mostrou-se inadequada para um dos elementos, o restante da análise restará prejudicado.

Robert Alexy distingue a proporcionalidade em sentido estrito da necessidade e da adequação, diante das possibilidades e circunstâncias fáticas ou jurídicas envolvidas no processo de aplicação dos diferentes princípios constitucionais. Concebe esse autor a proporcionalidade em sentido estrito decorrente das possibilidades jurídicas de aplicação dos princípios, enquanto a necessidade e a adequação, de outra maneira, são testadas diante das possibilidades fáticas dos princípios, compreendidos, sempre, como mandamentos de otimização.²⁸

Na análise do princípio da proporcionalidade, busca-se compreender a correlação entre bens jurídicos protegidos constitucionalmente, em face dos quais é necessário conhecer se a medida adotada é adequada para atingir o fim previsto nos preceitos constitucionais – relação meio *versus* fim, se a medida é necessária diante da possibilidade de substituição por outro meio igualmente eficaz e menos restritivo do bem jurídico envolvido – relação meio *versus*

²⁸ ALEXY, Robert, op. cit., 2008, p. 118.

meio, e se a medida não está desequilibrada em relação ao fim a ser atingido – relação meio *versus* fim.²⁹

No tocante à relação meio-fim, Wilson Antônio Steinmetz discorre que o princípio da proporcionalidade, em sede de limitação de direitos fundamentais:

Pressupõe a estruturação de uma relação meio-fim, na qual o fim é o objetivo ou finalidade perseguida pela limitação, e o meio é a própria decisão normativa, legislativa ou judicial, limitadora que pretende tornar possível o alcance do fim almejado. O princípio ordena que a relação entre o fim que se pretende alcançar e o meio utilizado deve ser proporcional, racional, não excessiva, não arbitrária. Isso significa que entre meio e fim deve haver uma relação adequada, necessária e racional ou proporcional.³⁰

O princípio da proporcionalidade, ao limitar o alcance dos bens jurídicos envolvidos na discussão do caso concreto, mostra-se um harmonizador da ordem constitucional. Dessa maneira, há a proteção dos direitos fundamentais com a máxima efetividade dos preceitos constitucionais.

2.3.1 Adequação ou idoneidade

Por meio do primeiro subprincípio, deve-se questionar se determinada medida representa “o meio certo para levar a cabo um fim baseado no interesse público” nos termos de Ulrich Zimmerli.³¹ Indaga-se no subprincípio da adequação da medida utilizada para alcançar o fim determinado: o meio escolhido contribui para a obtenção do resultado desejado? Assim, há o exame da adequação, da conformidade do ato ao interesse público para verificar a idoneidade da medida no alcance da finalidade. Avalia-se a adequação do meio ao fim do que se almeja como objetivo a atingir. Trata-se, pois, de inquirir se a medida é apta, útil, idônea, pertinente e apropriada para atingir à finalidade desejada.

Humberto Bergmann Ávila, ao referir-se ao exame fundamental da adequação numa relação empírica entre meio e o fim perseguido pelo administrador público, traz à colação o exemplo da utilização do instituto da substituição tributária³² para frente. Cujas utilizações

²⁹ PINTAÚDE, Gabriel. Proporcionalidade como postulado essencial do estado de direito. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, n. 102, v. 387, p. 95-116, set./out. 2006.

³⁰ STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de direitos fundamentais e princípio da proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 149.

³¹ ZIMMERLI, Ulrich apud BONAVIDES, Paulo, op. cit., 2003, p. 396.

³² Segundo JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. 5. ed. **Dicionário jurídico tributário**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 272, substituição tributária significa: instituto empregado na legislação do ICMS, dentre outras, na qual o legislador estabelece a antecipação da incidência do imposto com relação a operações sucessivas, cada qual objeto de tributação em tese, e, para tanto, elege como sujeito passivo o substituto tributário.

reforça a busca pela simplificação da arrecadação e a diminuição dos gastos da administração fazendária. O autor detalha a estruturação do fato gerador e a adequação da medida.

Sua estrutura reside na presunção de que o fato gerador ocorrerá, em determinadas dimensões, no futuro. Se o Poder Legislativo projetou bem e avaliou corretamente a medida para a generalidade dos casos, e dimensionou o ‘fato gerador futuro’ medianamente, para cada setor atingido, sua ocorrência individual com características diversas daquelas presumidas não afeta a validade do mecanismo de substituição tributária enquanto tal. **Nessa hipótese a medida adotada é adequada, pois a adequação exigida – reitere-se – não é concreta, individual e posterior, mas abstrata, geral e anterior. A questão decisiva, pois, está na análise do mecanismo legal de substituição tributária em geral e da sua adequação abstrata, geral e prévia para a maioria dos casos, e não no exame da ocorrência do fato gerador em dimensões diferentes daquelas presumidas ou na investigação da falta de diminuição dos custos tributários com a fiscalização e a arrecadação dos tributos.**³³ (negritou-se).

Necessário se torna compreender o elemento adequação como a procura de um meio eficaz na consecução de um fim. Logo, infere-se, para tanto, que é imprescindível a existência de congruência entre a medida adotada e a finalidade da norma. De outra maneira, o dever de adequação exige que o instrumento, escolhido pelo Estado para o alcance do fim requerido, conduza, de maneira apropriada, ao objetivo almejado.

Ainda, com a finalidade de demonstrar a concretização do subprincípio da adequação no tocante à condução dos atos administrativos, os quais devem pautar-se na idoneidade das medidas restritivas, destacam-se as súmulas 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal, aplicáveis à seara tributária.

Súmula 70: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para a cobrança de tributos;

Súmula 323: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos;

Súmula 547: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas ou exerça suas atividades profissionais.

No processo de interpretação-aplicação do subprincípio da adequação, constatam-se dificuldades na determinação da finalidade do ato, entretanto, mesmo diante desse obstáculo na avaliação da congruência entre a medida adotada e a finalidade da norma, deve-se identificar, por meio de uma “filtragem”, quais os fins perseguidos.

³³ ÁVILA, Humberto Bergmann, op. cit., 2006, p. 156.

2.3.2 *Necessidade ou exigibilidade*

Constatada a adequação da medida, parte-se para o exame da necessidade. Em linhas gerais, “o princípio da necessidade impõe, pois, a escolha – entre os meios abstratamente idôneos ao atingimento do objetivo visado – daquele cuja adoção implica a menor consequência negativa para o particular”.³⁴

Caracteriza-se o subprincípio da necessidade, na visão de Alexy, em respeito às possibilidades fáticas e jurídicas, da seguinte maneira:

[...] o Estado fundamenta a persecução do objetivo Z com base no princípio P1 (ou Z é simplesmente idêntico a P1. Há pelo menos duas medidas, M1 e M2, para realizar ou fomentar Z, e ambas são igualmente adequadas. M2 afeta menos intensamente que M1 – ou simplesmente não afeta – a realização daquilo que uma norma de direito fundamental com estrutura de princípio – P2 – exige. Sob essas condições, para P1 é indiferente se se escolhe M1 ou M2. Nesse sentido, P1 não exige que se escolha M1 em vez de M2, nem que se escolha M2 em vez de M1. Para P2, no entanto, a escolha entre M1 e M2 não é indiferente. Na qualidade de princípio, P2 exige uma otimização tanto em relação às possibilidades fáticas quanto em relação às possibilidades jurídicas. No que diz respeito às possibilidades fáticas, P2 pode ser realizado em maior medida se se escolhe M2 em vez de M1. Por isso, pelo ponto de vista da otimização em relação às possibilidades fáticas, e sob a condição de que tanto P1 quanto P2 sejam válidos, apenas M2 é permitida e M1 é proibida. Esse raciocínio vale para quaisquer princípios, objetivos e medidas. Portanto, o exame da necessidade, que o Tribunal Constitucional Federal define como a exigência de que ‘o objetivo não possa ser igualmente realizado por meio de outra medida, menos gravosa ao indivíduo’, decorre do caráter principiológico das normas de direitos fundamentais.³⁵

Extrai-se das afirmações de Robert Alexy que o subprincípio da necessidade afigura-se como a exigência da adoção do meio mais suave, aquele que cause menos lesão a direito fundamental na realização do interesse público, ou seja, o juízo de necessidade atinge as diferentes medidas aptas ao alcance do objetivo almejado.

J. J. Gomes Canotilho averba que o princípio da necessidade ou da exigibilidade denota a ideia de que o cidadão tem “direito à menor desvantagem possível”. Logo, “exigir-se-ia sempre a prova de que, para a obtenção de determinados fins, não era possível adoptar outro meio menos oneroso para o cidadão”. Continua ao asseverar que a doutrina acrescenta outros elementos para facilitar a operacionalização: a exigibilidade material, que exige a menor limitação possível dos direitos fundamentais; a exigibilidade espacial, que aponta para a necessidade de limitar o alcance da intervenção; a exigibilidade temporal, que determina uma

³⁴ GALETTA, Diana-Urania apud OLIVEIRA, José Roberto Pimenta. **Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 53.

³⁵ ALEXY, Robert, op. cit., 2008, p. 119.

rigorosa delimitação no tempo da medida coativa; e a exigibilidade pessoal, segundo a qual a medida deve se restringir às pessoas cujos interesses devam ser sacrificados. Para finalizar, J. J. Gomes Canotilho retrata que, em maior proporção, não se questiona a adoção da medida (necessidade absoluta), mas sim a sua necessidade relativa, ou seja, se o legislador poderia ter adotado outro meio notadamente eficaz e menos desvantajoso para os cidadãos.³⁶

No tema da necessidade, o Tribunal Constitucional Alemão manifesta-se acerca do meio como sendo “exigível, quando o legislador não poderia ter escolhido outro igualmente eficaz, mas que seria um meio não prejudicial ou portador de uma limitação menos perceptível a direito fundamental.”³⁷ Trata-se, pois, da eleição, entre vários meios idôneos, do que cause menor repercussão ao direito do particular.

Segundo Nicolas Gonzáles-Cuellar Serrano, localiza-se, no subprincípio da necessidade, a presença de quatro notas essenciais, expostas na obra de Wilson Antônio Steinmetz:

No princípio da necessidade, identificam-se, no mínimo, quatro notas essenciais. A primeira, já exposta, é o da ingerência ou intervenção mínima no exercício do direito fundamental pelo seu titular. A segunda é a de que se parte da hipótese de que havia ou pode haver uma medida alternativa menos gravosa. É a presença do elemento da dúvida. Nesse sentido, é o princípio da desconfiança. A terceira nota essencial é a da comparabilidade dos meios ou das medidas de restrição. Inicialmente compara-se adotando o critério de menos prejudicialidade. Se houver empate no quesito prejudicialidade, então verifica-se qual é o meio ou medida mais eficaz. [...] A quarta nota essencial é a dimensão empírica. É um juízo de dimensão empírica aquele que indica qual é o meio menos prejudicial.³⁸

Saliente-se que a partir da concretização da análise das notas essenciais do subprincípio da necessidade ou exigibilidade, o Estado deterá subsídios suficientes para motivação da escolha da medida menos gravosa, menos prejudicial ao alcance do interesse público desejado. Logo, se ocorrer questionamento da escolha da medida, do parâmetro que balizou esta e não aquela possibilidade de resolução, o poder judiciário analisará a racionalidade intrínseca ao processo, demonstrando se o gravame requerido atingia em menor medida o bem jurídico constitucionalmente protegido.

Como discorre Nicolas Gonzáles-Cuellar Serrano, na análise do caso concreto, isto é, na dimensão empírica, na adoção da medida pelo Poder Executivo ou Legislativo, impõe-se a contraposição dos meios presentes na lide e o escolhido, para aferição da eficácia do resultado na perspectiva da melhor promoção do princípio jurídico.

³⁶ CANOTILHO, J. J. Gomes, op. cit., 2003, p. 270.

³⁷ GUERRA FILHO, Willis Santiago, op. cit., 2001, p. 86.

³⁸ STEINMETZ, Wilson Antônio, op. cit., 2001, p. 151.

2.3.3 *Proporcionalidade em sentido estrito*

O mandamento de proporcionalidade em sentido estrito determina a comparação entre objetivo e meio com a finalidade de ponderá-los na perspectiva de se evitar uma desproporção, logo após a validação pelos elementos da adequação e da necessidade. Só é possível compreender o terceiro elemento quando interligado aos outros elementos da adequação e da necessidade.

Na concepção de Robert Alexy, o mandamento da ponderação de interesses corresponde ao subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito, exposto da seguinte forma: “quanto mais intensiva é uma intervenção em um direito fundamental tanto mais graves devem ser as razões que a justificam.”³⁹

Em conformidade com a construção jurisprudencial alemã, houve a criação de três critérios para verificar a proporcionalidade entre meios e fins no tocante à discussão dos direitos fundamentais: a) quanto mais sensível revelar-se a intromissão da norma na posição jurídica do indivíduo, mais relevantes hão de ser os interesses da comunidade que com ele colidam; b) do mesmo modo, o maior peso e preeminência dos interesses gerais justificam uma interferência mais grave; c) o diverso peso dos direitos fundamentais pode ensejar uma escala de valores em si mesmo, como ocorre na esfera jurídico-penal (o direito à vida teria preferência ao direito à propriedade).⁴⁰

Discorre Pierre Müller, que se deve analisar o caso específico em torno das escolhas dos meios que considerem o conjunto de interesses em jogo. Nesse diapasão, quem utiliza o princípio depara-se com uma obrigação e uma interdição; “obrigação de fazer usos de meios adequados e interdição quanto ao uso de meios desproporcionados”.⁴¹ Continua o autor a explicar a dupla faceta para o direcionamento dos atos estatais:

É em função do duplo caráter de obrigação e interdição que o princípio da proporcionalidade tem o seu lugar no Direito, regendo todas as esferas jurídicas e compelindo os órgãos do Estado a adaptarem todas as suas atividades os meios de que dispõem aos fins que buscam e aos efeitos de seus atos. A proporção adequada se torna assim condição da legalidade.⁴²

³⁹ ALEXY, Robert, op. cit., 1999, p. 78.

⁴⁰ PENALVA, Ernesto Pedraz apud BARROS, Suzana de Toledo, op. cit., 2003, p. 88.

⁴¹ MÜLLER, Pierre apud BONAVIDES, Paulo, op. cit., 2003, p. 398.

⁴² Ibid., 2003, p. 398.

O intérprete-aplicador, na consecução da proporcionalidade em sentido estrito, verifica se a adoção de determinada medida coaduna-se com os objetivos gerais do sistema constitucional. Na avaliação dos bens jurídicos em colisão, o intérprete-aplicador, através do aspecto da proporcionalidade em sentido estrito, sopesará os princípios em questão e, para manter a ordem do sistema jurídico, buscará a decisão mais equânime para o caso concreto.

Logo, o subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito notabiliza-se na escolha da melhor resposta na limitação de um bem jurídico tutelado pelo ordenamento em face da realização do interesse público, concretizando-se na menor afronta aos direitos envolvidos. Sendo assim, a proporcionalidade em sentido estrito busca a melhor solução para o conflito, na perspectiva de melhor harmonização dos preceitos constitucionais.

Para José Afonso da Silva, o princípio da “proporcionalidade razoável” (proporcionalidade em sentido estrito) está consagrado enquanto princípio constitucional geral e explícito de tributação, traduzido na norma que impede a tributação com efeito de confisco.⁴³

Diante de um entendimento mais completo do princípio da proporcionalidade, após demonstrar sua origem, fundamentação, conceituação e explicitação dos subprincípios, adentrar-se-á em questões mais práticas, como as possibilidades de aplicação da proporcionalidade no direito tributário e, no item seguinte, a presença do princípio nas decisões da Suprema Corte Constitucional.

2.4 A inserção do princípio da proporcionalidade no direito tributário

A história da tributação permeia o desenvolvimento da sociedade. Não se concebe o enriquecimento das nações sem a presença odiosa ou não da figura dos tributos. No atual estágio a que chegou a humanidade, concebe-se um olhar diferente ao instrumento que custeia as atividades estatais, as quais realizam em menor ou maior grau as necessidades sociais. A partir de um novo enfoque vislumbra-se no direito tributário uma maior possibilidade de concretização da ideia de solidariedade social presente no denominado “Estado fiscal social”. Questiona-se o verdadeiro papel do contribuinte na realização de um dos objetivos fundamentais da Constituição brasileira: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Dessa maneira, quer-se, por meio da ponderação daqueles valores, a configuração

⁴³ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 22. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 693.

de um novo participante do jogo político, o contribuinte-cidadão, este como provedor das necessidades básicas até o limite da sua capacidade contributiva, no respeito ao mínimo existencial e consciente das limitações que devem ser impostas ao Estado para o devido manuseio do dinheiro público.

Com foco em um direito constitucional repleto de princípios estruturantes e promotor de direitos fundamentais, parte-se para a interpretação do direito tributário com a inserção do princípio da proporcionalidade, sopesando os interesses em jogo, na melhor medida, em busca da harmonização dos princípios da legalidade, segurança jurídica, capacidade contributiva, isonomia, solidariedade, livre iniciativa, dentre outros, na resolução dos questionamentos tributários.

Percebe-se nas lições de Ricardo Aziz Cretton que, em face da presença dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade na interpretação das normas, com a remodelagem do pensamento jurídico, permitiu-se um avanço, em termos concretos, na inserção de outras possibilidades que enriquecem a resolução das lides, ao superar o modelo lógico-formal subsuntivo:

Em substituição ao modelo dogmático-conceitual, a presença dos referidos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no pensamento hermenêutico reintroduz a retórica e a tópica, como nova racionalidade jurídica. O esgotamento do esquema lógico-formal subsuntivo, baseado em conceitos abstratos, e a redescoberta de recursos interpretativos resgatados das origens históricas do direito, atualizados pela contemporaneidade, oferecem hodiernamente, ao intérprete-aplicador, arsenal de instrumentos mais afeiçoados e aptos à busca do caso concreto. A viragem lingüística pós-positivista (e a concomitante crise de paradigmas) renova e inova a hermenêutica jurídica, enriquecida com as correntes filosóficas continentais (Wittgenstein, Austin, Habermas, Rorty, Heidegger, Gadamer, Ricoeur, dentre outros) e anglo-saxônicas (Hart e Dworkin), privilegiando a linguagem, vista não mais como uma terceira coisa que se interpõe entre sujeito e objeto, porém como dimensão imanente e cognoscível da realidade.⁴⁴

Com base no estudo de Helenilson Cunha Pontes, podem-se referir três âmbitos em que se dá a incidência do princípio em tela na matéria tributária, quais sejam: (1) para resolver a tensão entre a liberdade de planejamento tributário que decorre do princípio da livre iniciativa econômica e o princípio da capacidade contributiva, a fim de enfrentar questões de elisão e evasão fiscal; (2) como limite para a instituição e aplicação de sanções tributárias; e (3) para a criação de contribuições de intervenção no domínio econômico.⁴⁵

⁴⁴ CRETTON, Ricardo Aziz. **Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 77-78.

⁴⁵ PONTES, Helenilson Cunha, op. cit., 2000, p. 12.

É imprescindível enfatizar que, no presente estudo, o foco localiza-se no primeiro ponto discutido por Helenilson Cunha Pontes que, ao analisar o campo do lícito e do ilícito, ressalta a dificuldade em delimitá-los em matéria tributária no intuito de propiciar à autoridade administrativa a certeza no momento da desconsideração dos negócios jurídicos. A discussão pormenorizada da tensão entre capacidade contributiva e livre iniciativa no contexto da elisão (planejamento tributário) far-se-á no último capítulo deste trabalho.

Na mesma linha de aplicabilidade do princípio da proporcionalidade, João Dácio Rolim assevera que a ideia de proporcionalidade também se aplica à noção de abuso do direito na seara tributária, como norma antielisiva, “exigindo-se para fins fiscais uma ‘adequação’ ou proporção motivada entre forma jurídica e fenômenos econômicos subjacentes, bem como na própria interpretação e aplicação desta norma”.⁴⁶ Faz-se necessário ressaltar que, para a linha de argumentação, aqui explanada, tanto o abuso do direito, quanto a fraude à lei e a ausência de motivos negociais representam normas gerais antielisivias. Nota-se que estas possibilidades de atuação do princípio da proporcionalidade também são decorrentes da colisão entre os princípios da livre iniciativa e da capacidade contributiva.

Outrossim, o princípio da proporcionalidade apresenta-se como fundamental instrumento de controle da previsão legal e da incidência das sanções tributárias. Aplica-se ao legislador na delimitação do quantum e na criação das sanções tributárias, mas também regula a atuação da autoridade administrativa no momento da aplicação normativa.

Segundo Helenilson Cunha Pontes, a grande importância do princípio da proporcionalidade em sede de sanção tributária reside não apenas na consideração da compatibilidade entre o objetivo perseguido com a regra tributária descumprida e a sanção prevista para a inadimplência, mas, além de tudo, a extensão da limitação imposta ao indivíduo. Nas suas palavras:

A imposição de uma sanção consiste em uma limitação à esfera juridicamente protegida (*prima facie*) do infrator, quase sempre concernente à sua liberdade e propriedade; daí porque o juízo de compatibilidade da lei que instituiu uma sanção em face do princípio da proporcionalidade supera a mera consideração da adequação (relação meio-fim) entre a pena imposta e o objetivo visado pela regra inobservada, e deve, sempre (e esta talvez seja a maior contribuição do princípio da proporcionalidade para o controle do poder e para a afirmação das liberdades individuais), considerar o grau de limitação sofrido pela esfera jurídica do infrator.⁴⁷

⁴⁶ ROLIM, João Dácio. **Normas antielisivias tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 105.

⁴⁷ PONTES, Helenilson Cunha, op. cit., 2000, p. 137.

Infere-se do acima exposto que a sanção imposta não pode ser excessiva nem confiscatória e deve ser proporcional ao ilícito cometido pelo contribuinte. Segundo Antônio Roberto Sampaio Dória, a multa fiscal será confiscatória quando “inexista qualquer conexão entre a penalidade imposta e a infração cometida, ou que a pena seja desproporcionada ao delito ou infrações tributárias praticadas”.⁴⁸ Em sua visão, a Constituição impossibilita penalidades desarrazoadas e a capacidade contributiva já impõe o limite em face da capacidade econômica.

No campo do direito tributário ambiental, destaca-se outra possibilidade de aplicação do princípio da proporcionalidade. José Marcos Domingues de Oliveira, ao tratar de tributação ambiental e tipicidade aberta, afirma a necessidade de uma tipificação própria, caracterizada pela indeterminação conceitual contida nos tipos tributários ambientais. Para ele “o emprego dos conceitos jurídicos indeterminados permite, assim, o exame da proporcionalidade, da adequação da lei tributária aos fins a que ela se destina constitucionalmente”.⁴⁹ Continua ao asseverar a relevância do princípio da proporcionalidade, o qual permite um controle finalístico da aplicação da lei tributária pela Administração.

Ainda, como outra possibilidade de inserção do princípio da proporcionalidade, no contexto tributário, deve-se submeter à intervenção sobre o domínio econômico aos princípios reguladores da atividade econômica, consubstanciados no art. 170 da Constituição Federal. Exige-se que a hipótese de incidência da contribuição interventiva e o objetivo almejado não constituam limitações exacerbadas aos demais princípios jurídicos albergados pela Constituição. Dessa maneira, a finalidade buscada com a contribuição interventiva deve coadunar-se com os demais interesses constitucionais protegidos.⁵⁰

No próximo subitem, verificar-se-á a relevância prática do princípio da proporcionalidade no direito tributário, diante dos julgamentos do Supremo Tribunal Federal.

⁴⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula due process of law**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 267-268.

⁴⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Tributação ambiental, tipicidade aberta e lançamento. Proporcionalidade e legalidade. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 338, p.130, 1997.

⁵⁰ PONTES, Helenilson Cunha, op. cit., 2000, p. 196.

2.5 O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

É notório o reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal da presença do princípio da proporcionalidade no ordenamento constitucional brasileiro, como pode se observar dos julgados provenientes da corte.

A primeira manifestação do princípio da proporcionalidade no sistema pátrio deu-se no julgamento de uma causa sobre matéria tributária – majoração do imposto de licença sobre cabines de banho, procedida pela Prefeitura de Santos –, no RE nº 18.331, de 21 de setembro de 1951, no qual o Ministro Orosimbo Nonato relata “que o poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir”.

Denise Lucena Cavalcante alude à manifestação do Ministro Gilmar Ferreira Mendes acerca da decisão do Ministro Orosimbo Nonato ao asseverar que “é interessante notar que a primeira referência de algum significado ao princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – tanto quanto é possível identificar – está intimamente relacionada com a proteção ao direito de propriedade”. No RE nº 18.331, o Ministro Orosimbo Nonato assim se pronunciou:

O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, comércio e da indústria e com o direito de propriedade. É um poder, em suma, cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio, sendo aplicável, ainda aqui, a doutrina fecunda do *détournement de pouvoir*. Não há que estranhar a invocação dessa doutrina ao propósito da inconstitucionalidade, quando os julgados têm proclamado que o conflito entre a norma comum e o preceito da Lei Maior pode-se acender não somente considerando a letra, o texto, como também, e principalmente, o espírito e o dispositivo invocado.⁵¹

É necessário registrar que a presença implícita do princípio da proporcionalidade no relato do Ministro Orosimbo Nonato encontra-se na ideia da justa medida, da utilização do razoável, do não abusivo, para a determinação do percentual de majoração do imposto de licença sobre cabines, em face da agressão perpetrada aos princípios da propriedade e da liberdade de trabalho. Deve-se recordar que o princípio da proporcionalidade garante a proteção e a viabilização dos interesses assegurados pelo ordenamento constitucional na máxima medida.

⁵¹ CAVALCANTE, Denise Lucena, op. cit., 2003, p. 49.

O Ministro Moreira Alves no Recurso Extraordinário nº. 91.707, em 11 de dezembro de 1979, adota a análise de adequação da medida, em matéria tributária, no caso a imposição de multa moratória de 100%, averbando feição confiscatória e desproporcional. No inteiro teor do Recurso Extraordinário não há menção expressa ao princípio da proporcionalidade, mas deduz-se do texto ideias ínsitas aos elementos constitutivos do princípio.

Ementa: ICM. Redução de multa de feição confiscatória.

- Tem o S. T. F. admitido a redução de multa moratória imposta com base em lei, quando assume ela, pelo seu montante desproporcionado, feição confiscatória.

- Dissídio de jurisprudência não demonstrado.

Recurso extraordinário não conhecido.

Para o Supremo Tribunal Federal, a multa que ultrapassar 100% do valor do tributo viola a proporcionalidade que deve existir entre o teor da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, a multa. O Ministro Moreira Alves retrata, com precisão, o caráter desproporcional da medida diante da consecução do princípio da capacidade contributiva. O contribuinte não pode sofrer sanção que afronte sua capacidade econômica, inexistente razão para instituição de multa moratória de 100%, que inviabilize a atividade econômica.

Na Representação nº. 1.077, de 28 de março de 1984, o Supremo Tribunal Federal discutiu a elevação da taxa judiciária no estado do Rio de Janeiro, em face da Lei estadual nº. 383, de 4 de dezembro de 1980, que alterou dispositivos do Decreto-lei nº 5, de 15/3/75. O Ministro Relator Moreira Alves inicia seu pronunciamento ao estabelecer a natureza da taxa judiciária e, no tocante à questão da determinação da alíquota, assevera o caráter desproporcional, pois deveria existir “uma equivalência aproximada entre o valor da taxa e o custo da atividade estatal exercida”. Seguem-se a ementa e partes relevantes do voto do Ministro, que denotam a presença implícita do princípio da proporcionalidade e de seus elementos, no questionamento do excesso tributário e na menção ao princípio de justiça tributária aliado ao interesse público.

EMENTA: TAXA JUDICIÁRIA

- Taxa judiciária é tributo da espécie taxa.

- Essa natureza jurídica não foi alterada com a edição da Emenda Constitucional nº. 7/77.

- Se a taxa judiciária, por excessiva, criar obstáculo capaz de impossibilitar a muitos a obtenção de prestação jurisdicional, é ela inconstitucional, por ofensa ao disposto na parte inicial do § 4º do art. 153 da Constituição.

De outra parte, como tais taxas dizem respeito à remuneração da prestação jurisdicional pelo Estado, podem elas, se excessivas, criar obstáculo, que resulta da lei que determina a fixação de seu valor, capaz de impossibilitar a muitos a obtenção dessa prestação, o que acarreta a inconstitucionalidade dessa lei, por ofensa ao princípio inserido na parte inicial do § 4º do art. 153 da Constituição: ‘A lei não

poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual’.

.....

[...] O que é certo, porém, é que não pode taxa dessa natureza ultrapassar uma equivalência razoável entre o custo real dos serviços e o montante a que pode ser compelido o contribuinte a pagar, tendo em vista a base de cálculo estabelecida pela lei e o quantum da alíquota por esta fixado.

.....

Por isso, taxas cujo montante se apura com base em valor do proveito do contribuinte (como é o caso do valor real do pedido), sobre a qual incide alíquota variável, tem necessariamente de ter um limite, sob pena de se tornar, com relação às causas acima de determinado valor, indiscutivelmente exorbitante em face do custo real da atuação do Estado em favor do contribuinte. Isso se agrava em se tratando de taxa judiciária, tendo em vista que boa parte das despesas do Estado já são cobertas pelas custas e emolumentos.

Suzana de Toledo Barros, ao discutir alguns trechos do voto do Ministro Moreira Alves, na Representação nº 1.077, averba que “a ponderação acerca dos reflexos da tributação sobre os direitos fundamentais é típica de um juízo de proporcionalidade, entendida esta como um princípio que procura conciliar direitos e deveres”.⁵² Verifica-se, no caso em análise, que se restringe o acesso ao poder judiciário de maneira desproposita. Logo, deve-se aplicar o princípio da proporcionalidade para harmonizar os interesses em jogo na busca da ponderação entre a medida escolhida dentre as possíveis para resolução do caso e a finalidade desejada.

Após a Constituição Federal de 1988, a aplicação do princípio da proporcionalidade desenvolveu-se, tendo como um dos primeiros casos o da irrazoabilidade de uma lei que albergava a pesagem de botijões de gás à vista do consumidor no ato da aquisição. O Ministro Sepúlveda Pertence proferiu decisão em medida cautelar na ADIn nº 855-2, em 1º de junho de 1993, que suspendeu, em caráter provisório, os efeitos da Lei nº 10.248/93, do estado do Paraná.

Gás liquefeito de petróleo: lei estadual que determina a pesagem de botijões entregues ou recebidos para substituição à vista do consumidor, com pagamento imediato de eventual diferença a menor: argüição de inconstitucionalidade fundada nos arts. 22, IV e VI (energia e metrologia), 24 e §§, 25, § 2º, e 238, além de violação ao princípio de proporcionalidade e razoabilidade das leis restritivas de direitos: plausibilidade jurídica da argüição que aconselha a suspensão cautelar da lei impugnada, a fim de evitar danos irreparáveis à economia do setor, no caso de vir a declarar-se a inconstitucionalidade: liminar deferida.

Segundo Suzana de Toledo Barros, os subprincípios da proporcionalidade, quais sejam, a exigibilidade, a adequação e a proporcionalidade da medida restritiva foram questionados

⁵² BARROS, Suzana de Toledo, op. cit., 2003, p. 115.

por meio do parecer técnico do Diretor-Geral do INMETRO, aposto na medida cautelar na ADIn nº 855-2.⁵³

Ainda, em relação à Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 855-2, interessante é aludir ao voto do Ministro Gilmar Ferreira Mendes na parte que averba sobre um possível esvaziamento do conteúdo dos direitos fundamentais, e, também, na menção aos subprincípios do princípio da proporcionalidade.

Temos, sim, de verificar se a lei não esvazia o conteúdo de direitos fundamentais, e, nesse sentido, temos de examinar a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito. Por isso não me parece que, aqui, estejamos a invadir competências do legislador, mas simplesmente a cumprir esta tensão que, na verdade, é permanente: jurisdição constitucional e democracia; jurisdição constitucional e parlamento; jurisdição constitucional e separação de Poderes; todas essas antinomias que se colocam. Mas esse é um dado inevitável.

Ressalte-se que o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 855-2, tendo como relator originário o Ministro Octavio Gallotti, ocorreu em 06 de março de 2008, com publicação no DJ-e nº 59, em 27 de março de 2009.

Para encerrar as colações de jurisprudência que versem sobre taxa judiciária, importa verificar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 948-6, do estado de Goiás, de 9 de novembro de 1995. Impende destacar a proporcionalidade que deve existir entre a taxa judiciária e o custo dos serviços prestados pelo Estado. Na ementa abaixo transcrita, conforme precedente do Supremo Tribunal Federal, questiona-se, mais uma vez, a impossibilidade de restrição ao acesso ao poder judiciário.

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TAXA JUDICIÁRIA. NATUREZA JURÍDICA: TRIBUTO DA ESPÉCIE TAXA. PRECEDENTE DO STF. VALOR PROPORCIONAL AO CUSTO DA ATIVIDADE DO ESTADO.

Sobre o tema da natureza jurídica dessa exação, o Supremo Tribunal Federal firmou jurisprudência no sentido de se tratar de tributo da espécie taxa (Representação 1.077). Ela resulta da prestação de serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo é o valor da atividade estatal deferida diretamente ao contribuinte. A taxa judiciária deve, pois, ser proporcional ao custo da atividade do Estado a que se vincula. E há de ter um limite, sob pena de inviabilizar, à vista do valor cobrado, o acesso de muitos à Justiça.

Ação direta julgada parcialmente procedente, para declarar a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 5º do art. 114 do Código Tributário de Goiás.

Novamente, o Supremo Tribunal Federal reporta-se à aplicação do princípio da proporcionalidade no controle de constitucionalidade da lei que comina sanções tributárias desproporcionais à infração, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-1 do estado do

⁵³ Ibid., 2003, p. 121.

Rio de Janeiro, de 24 de outubro de 2002. O plenário do STF declarou a inconstitucionalidade dos dispositivos da Constituição do estado do Rio de Janeiro que determinavam que as multas decorrentes do não recolhimento dos impostos e taxas aos cofres do Estado não poderão ser inferiores a duas vezes o seu valor, e, nos casos de sonegação, não inferiores a cinco vezes o valor do tributo.

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

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

Ação julgada procedente.

O Ministro Ilmar Galvão em seu voto atesta que “o valor mínimo de duas vezes o valor do tributo como consequência do não recolhimento apresenta-se desproporcional, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em evidente efeito de confisco” e, igual desproporção nas hipóteses de sonegação. Para o Ministro Gilmar Mendes, pode-se “invocar o art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, e, obviamente, o princípio da proporcionalidade na acepção que este Tribunal tem lhe emprestado do devido processo legal no sentido substancial ou substantivo”. O Ministro Sepúlveda Pertence admite não saber determinar em que momento um tributo ou uma multa se tornam confiscatórios, no entanto, na discussão em questão de multa de 200% sobre o valor do imposto ou taxa não recolhido aos cofres públicos e de multa de 500%, em caso de sonegação fiscal, com certeza sabe discernir que é confiscatório e desproporcional.

Firma-se a importância do princípio da proporcionalidade na jurisprudência do Tribunal, ratificando o conteúdo de limite jurídico-constitucional à atuação estatal. No entanto, na opinião da autora, acredita-se que peca o Supremo Tribunal Federal em não discutir, pormenorizadamente, os elementos constitutivos do princípio da proporcionalidade, na determinação dos seus contornos, de maneira estruturada e precisa, no intuito de viabilizar a efetivação dos direitos fundamentais.

3 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, A ELISÃO E A EVASÃO FISCAIS

Pretende-se, neste momento do trabalho, apresentar o tema do planejamento tributário, com a limitação imposta pelo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, inserido pela Lei Complementar nº 104/2001. O planejamento tributário é de inquestionável relevância para os contribuintes e para o Estado, pois há o reconhecimento da liberdade contratual como direito fundamental e, em face dos meios utilizados pelo contribuinte para moldar as suas atividades, limitar-se-á a sua atuação para a consecução do interesse público. A maneira de se interpretar o planejamento tributário revela a concepção adotada pelo intérprete e quais os princípios jurídicos que norteiam a análise do caso concreto.

Ademais, a discussão do planejamento tributário acirra o debate em torno dos temas insertos pelo Código Civil de 2002, no que concerne a função social dos contratos, a boa-fé objetiva, o dever ético, o abuso do direito, a fraude à lei, dentre outros.

Cumprindo ainda ressaltar, nos termos de Marco Aurélio Greco, que o planejamento tributário é uma atividade exercida pelo contribuinte, enquanto a elisão é o efeito de submeter-se a uma menor carga tributária, por meio de um planejamento. Ou seja, os termos “planejamento tributário e elisão tributária indicam perspectivas distintas do mesmo fenômeno.”¹

Propõe-se determinar as diferenças entre as expressões elisão e evasão fiscais com a intenção de delimitar o emprego destas no direito tributário para elucidar os caminhos da economia tributária em face dos princípios constitucionais. Outrossim, nos termos de Heleno Taveira Tôres e Marciano Seabra de Godoi, menciona-se a expressão elusão fiscal como nova possibilidade de planejamento tributário.

¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 13. Ressalte-se que o planejamento tributário focaliza a liberdade contratual, licitude da conduta, momento em que ela ocorre e a elisão fiscal envolve os temas da capacidade contributiva e da isonomia.

3.1 O planejamento tributário

O planejamento tributário deve ser conhecido como um procedimento de interpretação do sistema normativo, visando à criação de um modelo de ação para o contribuinte, que se caracteriza pela otimização da conduta como meio de economia tributária. A ação do contribuinte volta-se para o sucesso do planejado, em termos pragmáticos.² Trata-se de uma técnica de organização preventiva de negócios jurídicos, com o manuseio de formas jurídicas, no intuito de obtenção de uma lícita economia de tributos. O contribuinte almeja, por meio do planejamento tributário, uma redução total da carga tributária, uma redução parcial da carga tributária ou a uma postergação dessa carga tributária.

Na obra “Planejamento tributário”, de Marco Aurélio Greco, o autor alude à inegável importância do tema planejamento tributário na seara fiscal, ao demonstrar, por meio de três variáveis a relevância do estudo. São elas: a) economicamente importante – no que concerne ao seu significado em relação à arrecadação tributária e ao perfil do impacto da tributação junto aos contribuintes demonstrar realidades preponderantes; b) juridicamente relevante – em relação ao tema da isonomia e ao da concorrência (liberdade de competição); c) politicamente importante – da perspectiva da concepção de Estado, se de um Estado de Direito ou de um Estado Democrático de Direito; do custeio do Estado e da atividade política.³

Fundamenta-se o planejamento tributário na autonomia da vontade e no princípio da livre iniciativa, cabe ao contribuinte o direito de escolha dos caminhos do negócio jurídico que melhor lhe aprouver. No entanto, livre iniciativa frente à legalidade, ou seja, a liberdade de negociar, encontra limites no ordenamento jurídico, haja vista que se permite a construção de negócios que visem a reduzir tributação, no entanto, compatíveis com os valores da ordem constitucional.

Diversas formas de planejamento tributário podem ser utilizadas pelos contribuintes como mecanismos de elisão induzida ou permitida, incentivos fiscais gerais ou setoriais, mecanismos administrativos próprios como a reorganização contábil e a reestruturação societária, recuperação de créditos fiscais, aproveitamento de anistias, remissões e parcelamentos.

² TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional**: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 44-45.

³ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., 2008.

É imprescindível salientar a dificuldade em delimitar o campo do lícito e do ilícito, pois existe uma linha tênue na demarcação do planejamento tributário e da atitude arquitetada que desfigura os atos negociais sem obtenção das devidas vantagens econômicas.

Para Roberto Wagner Lima Nogueira, dentro dos novos parâmetros que devem conduzir à análise do planejamento tributário, revela-se substancial a dupla face do princípio da liberdade fiscal, ou seja, como direito fundamental e dever fundamental:

Na vertente do dever fundamental, submete-se a uma ética fiscal privada, uma ética de conduta que norteia o cidadão-contribuinte em direção ao dever fundamental de pagar tributos segundo a sua capacidade contributiva. Doutra banda, como direito fundamental, o princípio da liberdade fiscal subordina o Estado a uma ética fiscal pública, ou seja, o Estado é constitucionalmente obrigado a reconhecer o princípio da liberdade fiscal, aceitando, mediante o devido processo legal, a opção fiscal (leia-se: planejamento tributário) adotada pelo contribuinte quando no limite de sua capacidade contributiva e negocial.⁴

Além disso, nas palavras de Edmar Oliveira de Andrade Filho averba-se a relevância do planejamento tributário no tocante à realização da eficiência econômica com a preservação da concorrência leal entre os empresários.

O verdadeiro planejamento tributário observa a função social dos direitos e dos contratos na medida em que eles são utilizados (devem ser) para dar forma jurídica a interesses sérios e legítimos. Quando não existe seriedade e verdade nas declarações, elas não cumprem a função institucional de compor interesses e propiciar a circulação de riquezas e, certamente, serão levados a cabo com erro grosseiro, dolo, fraude ou simulação.⁵

Ricardo Mariz de Oliveira aduz que o direito de os indivíduos planejarem as suas atividades, praticando atos que não geram tributação ou que acarretam a redução das incidências tributárias, assim como a liberdade de omissão da prática de atos que importam no surgimento do dever tributário, possui a natureza de um direito constitucional. Além disso, assevera que a liberdade de planejar decorre do direito de propriedade, do princípio da legalidade tributária, e é esta liberdade o traço distintivo entre o tributo e o confisco.⁶

O jurista alemão Klaus Vogel relata que o planejamento tributário pode alcançar um ponto acima do qual não pode ser tolerado por um sistema jurídico que pretende conformar-se a princípios de justiça. Na acepção de Klaus Vogel, remete-se a um equilíbrio que deve

⁴ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Os limites éticos do planejamento tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: MP, 2007, p. 173-192.

⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. O abuso de direito no novo código civil e o planejamento tributário. **Revista de direito tributário-APET**. São Paulo: MP, 2004, p. 77.

⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 2. ed. Belém: CEJUP, 1993. v. 1, p. 363-372.

emanar do ordenamento jurídico, na concepção de um Estado Social de Direito, o valor justiça deve sobrepor-se a todos os princípios para que o sistema jurídico não padeça.

No que concerne ao planejamento tributário, os contribuintes utilizam os institutos do direito civil e comercial com o intuito de diminuir ou zerar a carga tributária em determinados negócios jurídicos. Nas palavras de Marco Aurélio Greco,

O tema do planejamento tributário está ligado ao exercício da liberdade individual de organizar a vida na busca da menor carga tributária admitida pelo ordenamento jurídico. Esta organização se dá mediante a celebração de atos ou negócios jurídicos das mais diversas naturezas que, em sua maioria, encontram previsão no Código Civil, seja como contratos típicos, seja quanto aos elementos e requisitos dos negócios jurídicos em geral.⁷

Não é por outra razão que J. J. Gomes Canotilho entende que o Estado Social de Direito só o será em plenitude no momento do reconhecimento da função estruturante dos princípios fundamentais do direito civil. Alude a um Estado de direito que deve pautar-se na socialidade:

Se quiséssemos adotar uma fórmula de síntese, poderíamos dizer que o estado social de direito só será Estado de direito se, como reclamavam os liberais e exigem os neoliberais, reconhecer a função estruturante dos princípios fundamentais do direito civil assente nos direitos da vontade dos sujeitos económicos (ou seja, dos proprietários, empresários) e dos princípios norteadores desses direitos (a livre iniciativa económica e a autonomia contratual). Contudo, o Estado de direito só será social se não deixar de ter como objetivo a realização de uma democracia económica, social e cultural e só será democrático se mantiver firme o princípio da subordinação do poder económico ao poder político. As tentativas de expurgação do social com o intuito de destilar um Estado de Direito quimicamente puro, isto é, um Estado sem o compromisso da socialidade, mais não são do que coberturas ideológicas para políticas económicas e sociais onde não cabem deveres de *solidariedade* e de *inclusão do outro*.⁸ (grifos do autor).

A partir do Código Civil de 2002⁹, concebe-se a liberdade de contratar condicionada à função social do contrato, isto é, obedecendo a parâmetros sociais razoáveis, com o objetivo do bem comum, do dever de solidariedade, pois não se permitirá uma liberdade ilimitada, distante dos princípios da boa-fé e da equidade.

Na linha de pensamento exposta por J. J. Gomes Canotilho, Elcio Fonseca Reis¹⁰ acresce a limitação da autonomia privada em face da teoria do abuso de direito, isto é, assevera que em um Estado Social restrições deverão existir para que o planejamento

⁷ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., 2008, p. 503.

⁸ CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Estado de direito**. Lisboa: Gradiva, [s.d.]. Fundação Mário Soares – Cadernos democráticos 7. p. 39.

⁹ “Art. 421, do Código Civil de 2002 – A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato”.

¹⁰ REIS, Elcio Fonseca. Princípios da liberdade e da solidariedade: por uma interpretação adequada ao instituto de planejamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 99, p. 39-51, dez. 2003, p. 51.

tributário não interfira na realização dos princípios da solidariedade e da capacidade contributiva, cuja análise estará centrada no caso concreto:

[...] pode-se salientar que o conflito existente entre a autonomia privada e a busca pela maximização da tributação encontra solução na correta interpretação dos princípios esculpidos na Carta Constitucional.

Deve-se, diante de colisão de princípios, buscar a solução sempre diante do caso concreto, quando o princípio da liberdade, confrontado com o princípio da solidariedade tributária, deverão ser coordenados a fim de que se imprima racionalidade ao processo de decisão.

Em virtude disso, pode-se afirmar que a autonomia privada como pressuposto do planejamento tributário não perde importância no âmbito do Estado Social, apenas passar a sofrer as restrições e interferências típicas do novel Estado, como o princípio da boa-fé.

Desta forma, não se pode pretender aniquilar a autonomia privada cuja base constitucional é o princípio da liberdade em face da ânsia arrecadadora do Estado, cujo suporte teórico seriam os princípios da solidariedade e da capacidade contributiva.

Isto porque todos esses princípios encontram suas razões axiológicas encerradas na Carta Constitucional, o que implica que eventual colisão entre os mesmos somente poderá ser sufragada diante da análise do caso concreto. E a única solução que se mostra possível para compatibilizar os princípios invocados é a limitação da autonomia privada em face da teoria do abuso de direito, consagrada expressamente no Novo Código Civil, no art. 187.

Almeja-se deixar patente que planejar é ato legítimo e inerente a atividade empresarial, no entanto, para que o “Estado fiscal” não seja penalizado e não promova a concorrência desleal, de modo que repercuta em limite às prestações sociais, o planejamento tributário deve sofrer restrições que compatibilizem a liberdade de negociar e a solidariedade no caso concreto. Nos termos de Hermes Marcelo Huck, “a inteligência e a criatividade do planejamento tributário devem sofrer restrições, pois, como bem observou um autor australiano, a elisão pode ocorrer dentro da letra da lei e dentro do espírito da lei, ou dentro da lei, mas contra seu espírito.”¹¹

Neste momento do estudo, no intuito de respaldar o enfoque do presente trabalho, faz-se necessário apresentar o posicionamento de Natanael Martins¹², ex-membro do 1º Conselho de Contribuintes, sobre a postura dos julgadores nos casos de planejamento tributário, até meados de 2003, que, de forma quase unânime, fundamentavam as decisões com base nos princípios da tipicidade e da legalidade estrita. O cerne da análise apegava-se ao momento da ocorrência do fato gerador dos tributos inobstante ao tipo de instituto do direito civil veiculado. Desse modo, o contribuinte tinha pleno gozo da liberdade de contratar mediante a

¹¹ HUCK, Hermes Marcelo, op. cit., 1997, p. 29.

¹² MARTINS, Natanael. Considerações sobre o planejamento tributário e as decisões do conselho de contribuintes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11, p. 326-344.

espécie contratual que lhe trouxesse maiores benefícios. Em seu levantamento das jurisprudências, constata-se que, após a veiculação das ideias a respeito de planejamento tributário, pelos doutrinadores Marco Aurélio Greco e Ricardo Lobo Torres, deixou-se à margem das decisões as teses positivistas, cujo foco atual orbita nos aspectos materiais das operações mercantis.

Imprescindível trazer à colação quatro jurisprudências do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que corroboram com as observações acima expostas no que concerne ao novo enfoque do tema planejamento tributário:

EMENTA: SIMULAÇÃO. Caracterizada a simulação, os atos praticados com o objetivo de reduzir artificialmente os tributos não são oponíveis ao fisco, que pode desconsiderá-los.

OPERAÇÃO ÁGIO – SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQÜENTE CISÃO – VERDADEIRA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO – Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária.

PENALIDADE QUALIFICADA – INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE – ERRO DE PROIBIÇÃO – ARTIGO 112 DO CTN – SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI – Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudências contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal. Recurso não provido. (Recurso nº 145171. Primeira Câmara. Processo nº 11065.001589/2004-67, julgado em 24.5.2006. Acórdão 101-95537.)

EMENTA: IRPJ – ATO NEGOCIAL – ABUSO DE FORMA – A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Porém, tendo o Fisco demonstrado à evidência o abuso de forma, bem como a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, cabível a desqualificação do negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato.

MULTA QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser incontestada e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a

intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos. (Recurso nº 143795. Primeira Câmara. Processo nº 10882.002039/2003-98, julgado em 25.5.2006. Acórdão 101-95552.)

EMENTA: Desconsideração de Ato Jurídico. Devidamente demonstrado nos autos que os atos negociais praticados deram-se em direção contrária a norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN), cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação. Simulação/Dissimulação – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é. (Primeira Câmara, Acórdão nº 101-94.771, julgado em 11/11/2004)

EMENTA: IRPJ – CSL – Constituição de Empresa com Artificialismo – Desconsideração dos Serviços pretensamente Prestados – Multa Qualificada – Necessidade da Reconstituição de Efeitos Verdadeiros – Comprovada a impossibilidade fática da prestação de serviços por empresa pertencente aos mesmos sócios, dada a inexistente estrutura operacional, resta caracterizado o artificialismo das operações, cujo objetivo foi reduzir a carga tributária da recorrente mediante a tributação de relevante parcela de seu resultado pelo lucro presumido na pretensa prestadora de serviços. Assim sendo, devem ser desconsideradas as despesas correspondentes. Todavia, se ao engendrar as operações artificiais, a empresa que pretensamente prestou os serviços sofreu tributação, ainda que de tributos diversos, há de se recompor a verdade material, compensando-se todos os tributos já recolhidos. (Primeira Câmara, Acórdão nº 101-95.208, julgado em 19/10/2005)

Identifica-se na análise da jurisprudência administrativa, de maneira geral, a prevalência de alguns pontos: recorrência às figuras da evasão fiscal, da simulação, da dissimulação e da fraude à lei, não utilização da expressão norma geral antielisiva/cláusula antielisiva, desqualificação das operações realizadas com a devida comprovação nos autos, predominância de incompatibilidade entre a forma jurídica adotada e a substância que emana do ato, necessidade de provar a prevalência do critério econômico em contraposição ao tributário, preocupação com a determinação de multa qualificada (proporcionalidade da medida), diante da intenção dolosa.

Segundo Ricardo Lodi Ribeiro, com fulcro nesse panorama jurisprudencial, o planejamento tributário considerado legítimo e eficaz deve ter as seguintes características:

- a) conteúdo econômico aliado à economia fiscal – é preciso um propósito negocial para a operação, além da economia tributária, ou seja, é possível poder demonstrar que existem outros motivos para que a empresa realize o negócio pela forma escolhida;
- b) operações devem ter existência jurídica e fática – não basta que a forma jurídica adotada seja lícita; é essencial que a sua moldura esteja presente na realidade econômica;

c) desconsideração dos atos sucessivos praticados em curto espaço de tempo – são desconsideradas, portanto, alterações societárias sucessivas praticadas em diminuto lapso temporal, o compra-e-vende, no mesmo dia, o casa-separa de empresas com o único objetivo de economizar tributos;

d) desconsideração das avaliações que não correspondem à realidade de mercado – nas alterações societárias os ativos transmitidos devem ser avaliados de acordo com o valor de mercado.

Em suma, o planejamento tributário eficaz é aquele que sai do papel e entra na realidade operacional da empresa.¹³

Depreende-se, então, que na análise dos negócios efetuados pelos contribuintes não se pode menosprezar o estudo de todas as etapas que compõem a operação. Para que a desconsideração do negócio jurídico aconteça de forma legítima, há de ser provado o intuito prevalente de economia fiscal.

Notória a importância do sopesamento entre os princípios da liberdade negocial e da solidariedade no caso concreto, pois é nesse contexto que se desenvolve a análise do planejamento tributário. Inexplicável querer justificar a existência de um Estado Democrático de Direito que exclua de sua pauta uma discussão sobre os valores ínsitos à Constituição de 1988 que norteiam todos os ramos do direito, e, no presente estudo, o do direito tributário.

3.2 Elisão e evasão fiscais

As possibilidades de evitar o pagamento ou recolhimento de tributos podem ser divididas em duas figuras jurídicas: a elisão e a evasão tributárias.

Hugo de Brito Machado assevera que a relatividade dos conceitos torna impossíveis definições exatas. Continua, argumentando que “a relatividade dos conceitos talvez seja responsável pelas controvérsias que geralmente se instauram quando se examina uma questão jurídica”.¹⁴ O doutrinador introduz o assunto da relatividade dos conceitos no intuito de trazer à discussão as divergências na definição dos conceitos inerentes aos signos linguísticos elisão e evasão fiscais. Insere na polêmica a inexistência de uniformidade na doutrina, na qual a concepção de Sampaio Dória para os termos evasão e elisão designam, respectivamente, a forma ilícita de fugir ao tributo e a acepção lícita de fuga à tributação. Além disso, é importante frisar “que a elisão e evasão têm sentidos equivalentes, e como anota Ferreira Jardim, “qualquer dos termos pode revestir licitude ou ilicitude, pois ambos cogitam de

¹³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Planejamento fiscal: panorama sete anos depois da LC nº 104/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 159, p. 106, dez. 2008.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Elisão e evasão de tributos. In: YAMASHITA, Douglas. **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. São Paulo: Lex, 2007, p. 103-128.

economia tributária e podem ser utilizados em harmonia ou desarmonia com o direito positivo.”¹⁵

No intuito de ratificar o posicionamento de Hugo de Brito Machado e de, mais precisamente, demonstrar a dificuldade existente na delimitação da área do lícito e do ilícito, no campo tributário, apresenta-se a concepção de Ricardo Mariz de Oliveira que averba a importância de definir os campos da ação lícita ou ilícita, ao remeter-se à discussão acerca da elisão (*tax avoidance*) e da evasão (*tax evasion*). No entanto, o ponto crucial de suas argumentações é a relevância da verificação das circunstâncias e das provas que se mostrem no caso concreto. Para ele, é errado afirmar, genericamente, que quando o contribuinte utiliza uma forma jurídica, ou seja, compatível com o ordenamento e anterior à ocorrência do fato gerador, o planejamento tributário é lícito. De outra maneira, também é incorreto generalizar conclusões acerca do direito do fisco, em qualquer hipótese de organização comercial, e desconsiderar os atos jurídicos sob a alegativa de fraude à lei tributária. Em suas palavras:

A linha divisória entre o lícito e o ilícito em muitas situações é extremamente tênue, o que exige cuidadosa análise de cada caso em particular. Além disso, a percepção e o convencimento sobre ser elisão ou evasão em cada caso dependem drasticamente das circunstâncias e das provas que se apresentem. Mesmo o exame das provas materiais apresentadas em determinado caso submete-se à características pessoais, ao desenvolvimento e outros dons de natureza intelectual e subjetiva de quem as aprecie. Daí se verificarem opiniões e convencimentos díspares sobre um mesmo caso submetido à apreciação.¹⁶

Entende-se por elisão o ato ou fato que tem por objetivo evitar o surgimento da obrigação tributária, sem a prática do dolo ou da fraude, cuja denominação depende do doutrinador, sendo conhecida como economia de imposto, economia fiscal, poupança fiscal, elusão, evasão legal, evasão fiscal, evasão legítima, evasão *stricto sensu*, evasão propriamente dita, elisão induzida, permitida ou organizada pela lei, elisão resultante da lacuna da lei, negócio fiscalmente menos oneroso, transação tributariamente favorecida, evasão lícita, etc.

Sampaio Dória¹⁷ menciona a existência de dois critérios principais para diferenciar a evasão da elisão. O primeiro consiste na licitude ou não dos meios utilizados. A evasão fiscal ocorre por meio de um processo ilícito, enquanto que a elisão, como pressuposto de

¹⁵ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira apud MACHADO, Hugo de Brito. Elisão e evasão de tributos. In: YAMASHITA, Douglas, op. cit., 2007, p. 104.

¹⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Elisão e evasão fiscal. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária/CEU, 1988. v. 13, p. 147-192.

¹⁷ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Evasão e elisão fiscal. In: ATALIBA, Geraldo (Coord.). **Elementos de direito tributário**. São Paulo: RT, 1978, p. 451-452.

existência, emerge de um processo lícito, afastando-se das práticas fraudulentas e simuladas. O segundo critério é de natureza temporal, ou seja, a evasão ocorre durante ou após a ocorrência do fato gerador, a elisão somente se estabelece quando o ato é anterior ao fato gerador.

No XIII Simpósio Nacional de Direito Tributário, do Centro de Estudos de Extensão Universitária – CEUU, com a participação de Aurélio Pitanga Seixas Filho, Edvaldo Brito, Gerd Rothmann, Gilberto de Ulhôa Canto, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins (coordenador), José Carlos Moreira Alves (conferencista inaugural), José Eduardo Soares de Melo, Ricardo Mariz de Oliveira, Vittorio Cassone e outros, concluiu-se a respeito dos critérios de distinção entre a elisão e a evasão fiscais, o seguinte:

- a) o critério da ilicitude/licitude, de acordo com o qual atos lícitos configurariam elisão fiscal e atos ilícitos seriam caso de evasão fiscal;
- b) o critério temporal, segundo o qual atos praticados antes da ocorrência do fato gerador constituiriam em elisão fiscal e atos praticados após a ocorrência do fato gerador consistiriam em evasão fiscal.

No entanto, a partir das conclusões do Simpósio acerca dos critérios de diferenciação das figuras da elisão e evasão tributárias, Douglas Yamashita assevera que o critério do fato gerador não é preciso ao distinguir a elisão da evasão fiscal. Trata-se, pois, relevante o critério de licitude ou ilicitude, diante da necessidade de determinação da liberdade do contribuinte em planejar os gastos tributários.

Para Geraldo Ataliba, o Estado deve exercer controle efetivo sobre a elisão fiscal, e tal controle deverá ser sobre as leis, isto é, o enfoque será no aperfeiçoamento dos meios de limitação das saídas ao não pagamento dos tributos. A partir desse enfoque, enquadra-se a inserção de uma norma geral antielisiva no nosso ordenamento jurídico pátrio.

[...] Tudo o que a pessoa fizer, com infração da lei – retardar o conhecimento do fato ao fisco; ocultar o conhecimento ou deturpar ou modificar o fato, alterar documentos, papéis – , é fraude à lei (princípio da teoria geral do direito) e conforme o direito positivo vigente, é uma infração fiscal, simplesmente, ou uma infração penal, como acontece hodiernamente no Brasil. Se estamos diante de elisão fiscal que alguns chamam de evasão lícita (não adotamos essa terminologia) o que o Estado pode fazer é aperfeiçoar ou modificar a lei, para evitar que isso ocorra. Ante a ilícita o Estado não fica indiferente. Ele estabelece que aquilo é infração, que causa

como consequência não só penalidade administrativa ou penalidade civil – ou seja: compensatória – mas também penalidades propriamente criminais [...]”¹⁸

Segundo Narciso Amorós Rica, “a elisão para nós é não entrar na relação fiscal. A evasão é sair dela. Exige, portanto, estar dentro, haver estado ou podido estar em algum momento”.¹⁹ Configura-se a evasão pela prática de conduta ilícita ou fraudulenta. No tocante à conduta fraudulenta, a hipótese de evasão é denominada sonegação fiscal tipificada como crime contra a ordem tributária. Consta-se a criação do crime de sonegação fiscal na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965 (modificada pela Lei nº 5.569, de 25 de novembro de 1969), e com os contornos atuais prescritos na Lei nº 8.137, de 27 de novembro de 1990.

Helena Taveira Tôres define a elusão tributária “como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de ‘causa’ (simulados ou com fraude à lei)”²⁰, procura sair da relação jurídica, no momento da “subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária”. Ou, mais explicitamente, a “elusão tributária consiste em usar negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de ‘causa’ ou organizados como simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva”, dessa maneira, o contribuinte enquadrar-se-á em método tributário fiscalmente mais favorável ou logrará alguma vantagem fiscal específica.

Na doutrina de Helena Taveira Tôres, há a compreensão que o agir do contribuinte no âmbito tributário tendente a evitar, reduzir ou postergar o pagamento de tributos pode decorrer de:

i) legítima economia de tributos, mediante a construção de negócios sujeitos a não-incidência, hipóteses menos onerosas ou isenção, no campo das opções fiscais (elisão); ii) descumprimento direto das obrigações tributárias (evasão); iii) elusão (simulação e fraude à lei), pela efetivação de ilícitos atípicos; ou iv) inadimplência (voluntária ou por insolvência).²¹

Assim como Helena Taveira Tôres, Marciano Seabra de Godoi utiliza o termo norma geral antielusão²², e relata que esta norma inserta no CTN “obriga o Fisco a recorrer a tal via

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. **Elementos de direito tributário**. São Paulo: RT, 1978, p. 263.

¹⁹ AMORÓS, Narciso apud COELHO, Sacha Calmon Navarro. Interpretação econômica em direito tributário. Prevalência do conteúdo sobre a forma. Impossibilidade no direito brasileiro. Princípio da legalidade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 55, jan./mar. 1991. p.189,

²⁰ TÔRES, Helena Taveira. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 189.

²¹ *Ibid.*, 2003, p. 191.

²² Para Helena Taveira Tôres, o termo “elisão” não poderia ser usado para significar a postura lícita do contribuinte na economia de tributos, devendo, por rigor lingüístico ser abandonado. No intuito de evitar

para corrigir os atos elusivos dos contribuintes”. Dessa maneira, “a aplicação conjunta ou mesmo subsidiária das figuras da fraude à lei e do abuso de direito previstas no Código Civil de 2002 (artigo 166, VI e 187, respectivamente)”²³ não será correta.

O posicionamento adotado por Marciano Seabra de Godoi conflitua-se com as posturas expostas por Marco Aurélio Greco e Douglas Yamashita, os quais advogam uma relação de complementariedade entre o Código Civil e o CTN, na qual a pesquisadora se filia. Na visão de Marciano Seabra de Godoi, nos termos do Código Civil de 2002, precisamente, no art. 166, inciso VI²⁴, o negócio praticado em fraude à lei só será considerado nulo a partir de uma decisão judicial, invalidando a figura da norma geral antielusão que aplica a desconsideração do negócio jurídico administrativamente, isto é, por procedimento administrativo com as garantias constitucionais a ele inerentes.

A circunstância em que a fraude à lei não é um ilícito pode trazer consequências importantes. Assim, por exemplo, o tema foi levantado ao ensejo da edição da Medida Provisória nº 66, de 2002, na parte em que pretendia disciplinar os procedimentos federais para a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos, nos termos do parágrafo único do artigo 116 do CTN. Como resultava dos seus artigos 13 a 19 que, no entanto, não foram convertidos em lei, perdeu, portanto, eficácia.

Doutrinadores como Marco Aurélio Greco e Ricardo Lobo Torres discutem que a inserção das figuras da fraude à lei, do abuso do direito e do abuso de formas jurídicas na temática da elisão de tributos contribui para um aprofundamento dos debates.

O interesse da jurisprudência comparada ao tema da elisão/elusão tem crescido diante da recorrência doutrinária aos princípios constitucionais inerentes ao Estado Social de Direito. Conforme Fernando Aurelio Zilveti²⁵, na obra de Francisco Escribano López, professor da

confusões no uso da linguagem, o autor prefere o termo “elusão”. “Elisão”, do latim *elisione*, significa ato ou efeito de elidir; eliminação, supressão. “Eludir”, do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza, furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem. No direito tributário espanhol, o termo é *elusión* e no italiano *elusione*. No mesmo patamar lingüístico, mesmo não concordando integralmente com o conceito mencionado por Heleno Taveira Torres, Marciano Seabra de Godói aplica o termo elusão para definir o conjunto das condutas manejadas pelo contribuinte para evitar a incidência da norma tributária por meio de formalizações jurídicas artificiosas e distorcidas.

²³ GODOI, Marciano Seabra de. Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro: estudo de casos. In: YAMASHITA, Douglas, op. cit., 2007, p. 271-272.

²⁴ Dispõe o art. 166 e seu inciso VI do Código Civil de 2002: “É nulo o negócio jurídico quando tiver por objetivo fraudar lei imperativa”.

²⁵ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 332.

Universidad de Sevilla, há a menção do entendimento do Tribunal Constitucional Espanhol. Ao se manifestar sobre a desigualdade que a elusão impõe ao sistema tributário, discorre que esta “é nociva à igualdade na tributação, no dever de concorrer para as despesas públicas segundo a capacidade contributiva”. Com a aplicação da figura da elusão existiria “uma distribuição desigual da carga tributária, pois o tributo não pago por quem deveria pagá-lo seria pago por quem tivesse maior espírito cívico e com menor possibilidade de fraude”. Contudo, a impossibilidade de muitos em não dispor de advogados ou contadores que os auxiliem na área do planejamento tributário de suas empresas acarreta maiores discrepâncias, principalmente, no tocante à concorrência empresarial, pois a questão tributária não deve servir de medida de diferenciação entre empresas concorrentes. Logo, o legislador ao introduzir no texto constitucional o artigo 146-A, por meio da Emenda Constitucional nº 42/03, verificou a relevância do tema da concorrência aliado ao da tributação, percebendo a implicação existente e que as alterações tributárias acarretam desequilíbrio na relação empresarial.²⁶

Inexiste discordância entre os doutrinadores que ao contribuinte é lícito o planejamento de suas atividades condicionadas aos preceitos da ordem jurídica, com a adoção de procedimentos anteriores à ocorrência do fato gerador. No entanto, o exercício desse direito não é absoluto, ou seja, está ligado a um fim social, de onde se extrai o princípio da solidariedade, no qual cada indivíduo, em nome do bem-comum, responsabiliza-se por todos.

3.3 A elisão tributária e o princípio da capacidade contributiva

Marco Aurélio Greco discorre que o tema do planejamento tributário passa por três fases: na primeira, predomina a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador por meio de atos lícitos, salvo simulação; na segunda, com predominância da liberdade de agir antes do fato gerador por meio de atos lícitos, entretanto, há a contaminação do planejamento pela simulação, pelo abuso de direito ou pela fraude à lei; na terceira fase, inclui-se o princípio da capacidade contributiva, que elimina a predominância da liberdade, sopesando-a com a solidariedade social.²⁷

²⁶ “Art. 146-A da Constituição Federal de 1988: Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

²⁷ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., 2008, p. 307.

Notória é a mudança de foco ao acrescentar-se a capacidade contributiva na análise do planejamento tributário. Percebe-se que no convívio entre Estado e contribuinte exigir-se-á um maior comprometimento de ambos os sujeitos da relação tributária para a realização da justiça e da solidariedade que são valores intrínsecos ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

Nos termos de Victor Uckmar, “a fórmula da capacidade contributiva tem um significado mais alto e importante na medida em que reafirma ‘o princípio ou preceito da igualdade de posições dos cidadãos diante do dever tributário de prover às necessidades da coletividade.’”²⁸ A ideia de capacidade contributiva visa ao atingimento da justiça tributária com a participação dos contribuintes na repartição do ônus tributário em igual medida, em igual proporção. Para Klaus Tipke, o princípio da capacidade contributiva significa que “todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos”,²⁹ permeia a sua definição a ideia de proporcionalidade. Saliente-se que a proporcionalidade integra à capacidade contributiva como um instrumento para a justiça fiscal.

A Constituição de 1988, ao declarar a importância dos direitos fundamentais ao incorporar inúmeros princípios jurídicos norteadores de um Estado Democrático de Direito, impõe como objetivo fundamental a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. No § 1º do art. 145, dispõe que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, denotando a intenção do constituinte em garantir ao princípio da capacidade contributiva destaque no texto constitucional, ou melhor, para guiar o legislador na construção das hipóteses de incidência e no equilíbrio tributário. Para Helenilson Cunha Pontes, “a capacidade contributiva constitui, na ordem jurídica brasileira, princípio constitucional impositivo, que deve informar toda a atividade de imposição tributária.”³⁰

Logo, mesmo que o contribuinte aja dentro da legalidade, os seus atos devem passar por uma filtragem em face do princípio da capacidade contributiva, pois poderá acontecer um exercício abusivo do direito de liberdade negocial. Diante da aplicação deste princípio, de

²⁸ UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais/ EDUC, 1976, p. 70.

²⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 31.

³⁰ PONTES, Helenilson Cunha, op. cit., 2000, p. 105.

forma correta, efetivar-se-á a justiça fiscal, pois haverá uma melhor divisão dos encargos públicos, mediante a colocação, no mesmo patamar, de contribuintes com a mesma capacidade econômica, viabilizando o princípio da solidariedade social. Como expõe Marco Aurélio Greco:

A capacidade contributiva não é figura ligada apenas ao dimensionamento do montante a pagar, mas vincula-se, principalmente, à manifestação da aptidão de participar no rateio das despesas públicas, como instrumento para a busca de uma sociedade mais justa e solidária (CF/88, artigo 3º, I) em que os que mais podem contribuam em dimensão maior do que os que menos podem.³¹

Na mesma linha de pensamento, Franco Gallo defende a tese de que, em certos casos de elisão, haveria fraude ao princípio da capacidade contributiva, não a uma lei tributária específica. Como o princípio da capacidade contributiva seria de observância obrigatória, estariam configurados os pressupostos teóricos da fraude à lei.³²

Imprescindível é compreender com clareza a existência de uma tensão de valores, na delimitação do lícito e do ilícito no escopo de atuação do contribuinte. De um lado, os valores liberdade e propriedade e, de outro lado, os valores solidariedade, capacidade contributiva e isonomia.

Para que se alcance um Estado Social capaz de atender aos anseios sociais, sempre crescentes, a lei tributária deverá ser interpretada não somente com o foco arrecadatório, mas com a missão de reconhecer realidades econômicas representativas de capacidade contributiva com balanceamento da liberdade de iniciativa. Não há interesse da administração fazendária em dificultar as práticas comerciais dos contribuintes, entretanto, a configuração dos negócios deve pautar-se na licitude da forma escolhida.

Nesse momento da discussão, em que é preponderante o entendimento de algo mais amplo, que é a participação de todos, na medida de suas possibilidades, para a realização dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, considera-se importante recordar as palavras de José Casalta Nabais, ao se referir ao dever fundamental de pagar impostos:

O imposto se nos apresenta como um dever fundamental, isto é, um instituto jurídico que tem a sua disciplina traçada ao mais alto nível – ao nível constitucional –, onde integra a ‘constituição do indivíduo’. O que significa que o imposto não deve ser considerado, como foi tendência durante o século passado, mormente na Alemanha, uma simples relação de poder, em que o estado faz exigências aos seus súbditos e

³¹ Ibid., 2008, p. 200.

³² GALLO, Franco. Elisão, economia de imposto e fraude à lei. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 52, p. 9-13, abr./jun. 1990.

estes se sujeitam em consequência dessa relação. Noutros termos, o imposto não pode ser encarado, nem como um mero poder para o estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado.³³

Com a elisão abusiva, contraria-se a igualdade na tributação, desequilibrando a relação entre contribuintes que estejam em condições similares, em desacordo com o princípio da capacidade contributiva. Dessa maneira, a capacidade contributiva determina que a relação tributária paute-se pela repartição proporcional dos encargos. José Casalta Nabais averba que o tributo deve melhorar a vida em sociedade, na perspectiva da justa medida, da divisão em partes proporcionais.

3.4 A elisão e o abuso do direito

A relação entre fisco e contribuinte caracteriza-se por um estado permanente de tensão, de um lado, procura-se arrecadar mais e do outro, busca-se a menor tributação possível dentro dos parâmetros da legalidade em uma realidade econômica de acirrada competitividade. Diante desse panorama, os contribuintes procuram ajustar seus negócios na obtenção de uma menor carga tributária ou para a total inexistência da hipótese de incidência tributária, isto é, na inocorrência do fato gerador, elidindo-se da relação jurídica tributária.

A teoria do abuso do direito surgiu como reação ao individualismo exacerbado do pensamento jurídico do século XVIII. Em termos atuais, não se concebe direitos absolutos, o exercício dos direitos sofrerá limitações. A teoria do abuso do direito discrimina uma possibilidade de interpretação jurídica que viabiliza uma junção do sistema normativo ao caso concreto, com a inserção de valores fundantes aplicáveis aos fatos. Apresenta-se a conduta de forma lícita, mas no caso concreto choca-se com parâmetros de justiça e equidade. A ilicitude encontra-se presente na forma do exercício do direito. Com a definição de Mário Júlio de Almeida Costa, revela-se, com mais precisão, o abuso do direito:

Sabe-se que as normas jurídicas, enquanto gerais e abstractas, disciplinam relações-típos, atendem ao comum dos casos. Conseqüentemente, pode acontecer que um preceito legal, certo e justo para as situações normais, venha a revelar-se injusto na sua aplicação a uma hipótese concreta, por virtude das particularidades ou circunstâncias especiais que nela concorram. É o problema da justiça e da equidade. Ora, o princípio do abuso de direito constitui um dos expedientes técnicos ditados pela consciência jurídica para obtemperar, em algumas dessas situações particularmente clamorosas, aos efeitos da rígida estrutura das normas legais. Ocorrerá tal figura de abuso quando um determinado direito – em si mesmo válido –

³³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009, p. 185.

seja exercido de modo que ofenda o sentido de justiça dominante na comunidade social. E, então, apresentam-se duas possíveis soluções sancionatórias: ou a ordem jurídica trata o titular de direito cujo exercício se mostra abusivo como se esse direito não existisse; ou estatui conseqüências menos enérgicas, designadamente condena-o a simples indenização dos danos sofridos pelo prejudicado, mas mantendo o acto abusivo que os produziu.³⁴

A questão do abuso do direito consubstancia-se na afronta aos princípios da justiça, da capacidade contributiva, da segurança jurídica e da unidade do ordenamento jurídico. Revela-se, com maior ênfase, no pós-positivismo, com a superação da ideia de completude do ordenamento.

Washington de Barros Monteiro assevera três diferentes posições doutrinárias acerca do conceito do abuso do direito:

Para uns, seu elemento caracterizador repousa na intenção de prejudicar. Todas as vezes em que o titular exercite um direito movido por esse propósito subalterno, configurado estará o abuso do direito.

Para outros, o critério identificador reside na ausência de interesse legítimo. Se o titular exerce o direito de modo contrário ao seu destino, sem um impulso de um motivo justificável, verificar-se-á o abuso dele.

Finalmente, para outros ainda, esse abuso existirá sempre que anormal ou irregular o exercício do seu direito.³⁵

A partir da edição do novo Código Civil, no artigo 187, consagra-se a teoria do abuso do direito como ilícito atípico, nos seguintes termos: “comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”. Altera-se a configuração do ilícito, ou seja, o direito deve ser exercido em função desses valores: o fim econômico, o fim social, a boa-fé e os bons costumes. Notabiliza-se o abuso do direito como ato ilícito que afronta à finalidade de norma ou contraria princípios arraigados no ordenamento jurídico.

No âmbito tributário, com a inserção do abuso do direito como ilícito resvale no planejamento tributário, no qual os atos ordenados na busca da redução de carga tributária devem, obrigatoriamente, primar pela licitude. Verifica-se, atualmente, que a ilicitude já não se adstringe a condutas contrárias a regras, como a simulação ou fraude (ilicitude típica), mas propaga-se a condutas contrárias a princípios (ilicitude atípica).³⁶

Para Marco Aurélio Greco, após o Código Civil de 2002, com a qualificação do abuso do direito como ato ilícito, a questão tributária torna-se mais relevante, “pois o abuso faz

³⁴ COSTA, Mário Júlio de Almeida. **Direito das obrigações**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1994, p. 64.

³⁵ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil** - parte geral. 39. ed. São Paulo: Saraiva, 200. v. 1, p. 329.

³⁶ YAMASHITA, Douglas, op. cit., 2005, p. 64.

desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja, o de se apoiar em atos lícitos”.³⁷ Continua ao aludir que um ato ilícito configurado como abusivo não é mais caso de elisão e sim de evasão. A elisão fiscal acontece de diversas maneiras, tais como, o contribuinte utiliza-se de substituições jurídicas, reorganizações societárias, lacunas na lei fiscal para economizar tributo. Configura-se possível, dessa maneira, a consideração de um ato do contribuinte como abusivo em face da estruturação do negócio somente fulcrado no critério fiscal, porquanto inexistiam razões econômicas consistentes na configuração da transação.

Imprescindível é destacar os ensinamentos de Octavio Campos Fischer que se posiciona contrário à doutrina majoritária, acerca do abuso de direito ao ressaltar que inexistente afronta ao princípio da legalidade:

[...] quando se fala em “abuso de direito” do contribuinte não estamos, em hipótese alguma afrontando o princípio da legalidade tributária. Simplesmente, porque não estamos autorizando a Administração Pública ou o Judiciário a criar novas hipóteses de incidência, novas obrigações tributárias, sem o devido respaldo legal e constitucional. A questão, em verdade, é apenas de correção da conduta do contribuinte em relação ao ordenamento jurídico, ou, nos passos de Marco Aurélio Greco, de correta (re) qualificação jurídica do fato.

Aliás, a rigor, pensamos ser inócua a discussão a respeito da observância ou não do princípio da legalidade, pelo simples motivo de que não se imagina como a lei possa estipular um rol taxativo de condutas consideradas abusivas. Pela própria “textura aberta” da cláusula do “abuso do direito”, entendemos que das duas uma: ou a repudiamos no direito tributário e confessamos que o contribuinte pode “usar e abusar” de seus direitos como bem quiser, ou entendemos que só existe direito (do contribuinte) se exercido sem ultrapassar os limites e fins para os quais foi estabelecido.³⁸

Em relação à utilização da teoria do abuso do direito no contexto internacional, no subcapítulo das normas gerais antielisivas no direito comparado, expõe-se a experiência portuguesa com a inserção no Código de Processo Tributário português de uma cláusula geral antiabuso no artigo 32-A.

Com a exposição do pensamento jurídico centrado nas jurisprudências que refletem na interpretação e aplicação do direito tributário, o estudo da relevância dos princípios jurídicos no contexto do jusnaturalismo, do positivismo e do pós-positivismo, com repercussão direta no direito constitucional. Ademais, a colisão entre princípios, ressaltando a ponderação de interesses com a inserção do princípio da proporcionalidade como garantidor da máxima

³⁷ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., 2008, p. 199.

³⁸ FISCHER, Octavio Campos. Abuso de direito: o ilícito atípico no direito tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo código civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 439-461.

eficácia dos direitos fundamentais, a partir dos conceitos e posições doutrinárias, passar-se-á ao estudo das normas gerais antielisivas e, mais especificamente, a cláusula geral presente no parágrafo único do art. 116 do CTN e a aplicabilidade do princípio da proporcionalidade no direito tributário para solucionar a colisão entre princípios.

4 NORMAS GERAIS ANTIELISIVAS

As normas gerais antielisivas decorrem de uma tendência mundial de diminuição do escopo de atuação dos contribuintes, especificamente, na utilização de institutos jurídicos que acobertem o verdadeiro negócio jurídico, ocasionando um desequilíbrio no sistema tributário.

Mostrar-se-á que, comumente, a elisão pode ser combatida através de normas específicas ou gerais, estas emanam do modelo anglo-saxão e resolvem-se no caso concreto pelo intérprete e pelo julgador, aquelas são oriundas do modelo romano-germânico e são colmatadas pelo legislador.

A partir das possibilidades de criação de normas que ataquem o planejamento tributário abusivo ou em fraude à lei, o legislador incorporou ao Código Tributário Nacional um parágrafo único ao art. 116, por meio da Lei Complementar nº 104/01, autorizando o agente fiscal, em pleno exercício de suas competências, a desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador.

Com o advento da norma geral antielisiva, muitos questionamentos surgiram na doutrina tributária, tais como: se a norma é constitucional; se a matéria regulada remete-se ao dolo, fraude ou simulação, expostos no inciso VII, do artigo 149 do CTN; e, se tal dispositivo autoriza a inserção da analogia no direito tributário.

Diante da relevância do tema da norma geral antielisiva para o direito tributário, expõe-se a experiência de outros países e finaliza-se com a aplicação do princípio da proporcionalidade e de seus elementos constitutivos para harmonização dos princípios da capacidade contributiva e da livre iniciativa.

4.1 Aspecto histórico

Registra-se que com a feitura do Anteprojeto de Código Tributário Nacional, produzido por Rubens Gomes de Sousa, discute-se, pela primeira vez, no cenário tributário brasileiro, a

criação de uma norma geral antielisão. Introduzem-se, no capítulo destinado aos princípios gerais de interpretação da legislação tributária, duas regras de conteúdo antielísivo, o artigo 129 e o parágrafo único do art. 131:

Art. 129. Salvo em se tratando de tributos incidentes sobre atos jurídicos formais e de taxas, a interpretação da legislação tributária, no que se refere à conceituação de um determinado ato, fato ou situação jurídica como configurando ou não o fato gerador, e também no que se refere à determinação da alíquota aplicável, terá diretamente em vista os resultados efetivamente decorrentes do aludido ato, fato ou situação jurídica, ainda quando tais resultados não correspondam aos normais, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual.

Art. 131. Os conceitos, formas e institutos de direito privado, a que faça referência a legislação tributária, serão aplicados segundo a sua conceituação própria, salvo quando seja expressamente alterada ou modificada pela legislação tributária.

Parágrafo único. A autoridade administrativa ou judiciária competente para aplicar a legislação tributária terá em vista, independentemente da intenção das partes, mas sem prejuízo dos efeitos penais dessa intenção quando seja o caso, que a utilização de conceitos, formas e institutos de direito privado não deverá dar lugar à evasão ou redução do tributo devido com base nos resultados efetivos do estado de fato ou situação jurídica efetivamente ocorrente ou constituída, nos termos do art. 129, quando os conceitos, formas ou institutos de direito privado utilizados pelas partes não corresponderem aos legalmente ou usualmente aplicáveis à hipótese de que se tratar.¹

Verifica-se no teor do art. 129 que no âmbito da interpretação dos atos ou negócios jurídicos dos contribuintes prevaleceria à substância sobre a forma e no parágrafo único do art. 131 conceder-se-ia ao agente fiscal a prerrogativa de desconsideração dos atos praticados de forma incomum com o intuito de reduzir ou suprimir carga tributária. Torna-se patente que à autoridade administrativa caberia o exame minucioso do caso concreto para desconsideração dos negócios praticados pelo contribuinte no intuito de mascarar a ocorrência do fato gerador com a manipulação dos conceitos, formas ou institutos de direito privado.

No entanto, o anteprojeto ao ser discutido por uma comissão especial formada por renomados tributaristas, tais como, Tito Rezende, Carlos da Rocha Guimarães, Eduardo Lopes Rodrigues, Jayme Pérciles e Gilberto de Ulhôa Canto não prosperou, rejeitando-se na totalidade o ingresso das normas antielísivas no contexto tributário nacional.²

Constata-se um grande temor na inclusão de regras antielísivas no Código Tributário Nacional, com nítida predominância do princípio da segurança jurídica na justificativa, mesmo diante da certeza da relevância do tema para a evolução do direito tributário, entretanto avalia-se que o fisco e o contribuinte sofreriam desmandos na aplicação dos

¹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Limites para aplicação de regra antielísiva. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11, p. 79-95.

² Ibid., 2007, p. 81.

dispositivos diante do despreparo jurídico dos aplicadores, conforme voto exarado por Tito Rezendes:

Artigos 129 e 130 e parágrafo único do artigo 131 – Eis aí um conjunto de princípios doutrinários que inegavelmente traduzem com felicidade os rumos da evolução do direito tributário – embora, como sempre sucede no campo jurídico, possam merecer tais ou quais ressalvas ou aditamentos.

Entendemos, todavia, que tais princípios possam servir de orientação ao legislador, e não ao aplicador da lei.

Realmente, acreditamos que somente possam ser aplicados por juízes experimentados, perfeitamente imbuídos dos princípios de direito tributário e capazes de usá-los sem irem cair no arbítrio descontrolado ou no iníquo, no desarrazoado.

Não será possível que essa latitude de interpretação, que alternativamente poderia lesar ao fisco ou ao contribuinte, seja conferida ao simples juiz administrativo, mero funcionário, quicá absolutamente leigo em direito.

Um dos membros da comissão ponderou ter sido juiz do 2º Conselho de Contribuintes dois anos, e como Representante da Fazenda, ter acompanhado os trabalhos do 1º Conselho durante 16 anos e mais um ano no 2º. Examinou, pois, e viu julgar, nesse período, entre 35.000 e 40.000 processos.

Mesmo dentro da orientação vigente, de ser estrita a interpretação da lei fiscal, patentearam-se em tais feitos numerosíssimos abusos e distorções da lei, contra o fisco e contra o contribuinte.

E todos sabemos que, especialmente contra o contribuinte, a interpretação fiscal se desmanda, vezes freqüentíssimas.

Que seria se aceitassem disposições como a do art. 129, ou a do art. 130 (analogia, em primeiro lugar), ou a do art. 131, parágrafo único?

Não cremos que esses dispositivos, especialmente o primeiro, sequer, se conciliem com a norma constitucional que diz que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.³

Em face dos votos da maioria dos membros da comissão especial, com exceção de Carlos da Rocha Guimarães, o legislador expurgou do contexto tributário a possibilidade de desconsideração de atos praticados pelo contribuinte com intuito de elidir o pagamento dos tributos.

Impende salientar os comentários exarados por Carlos da Rocha Guimarães (único membro da comissão favorável às normas antielisivas), ao anteprojeto do Código Tributário Nacional acerca dos “poderes implícitos para evitar a evasão”:

Sabemos muito bem que a luta entre o contribuinte e o Fisco é infundável porquanto aquele tende sempre a seguir a linha de menor esforço, isto é, a linha de menor tributação.

Se deixássemos ao contribuinte a liberdade de escolher formas jurídicas que obtivessem os mesmos efeitos econômicos, que outras formas previstas na lei fiscal, sem dar ao legislador fiscal o direito de ampliar o campo de aplicação da lei para atingir aquelas outras formas, não como formas jurídicas, mas como um meio de poder fazer assentar os tributos de sua competência sobre os efeitos econômicos subjacentes nessa forma jurídica, então teríamos colocado o indivíduo, o particular, em posição privilegiada, em relação ao poder público, que, por definição representa o interesse coletivo.

³ Ibid., 2007, p. 81-82.

Teríamos permitido que o indivíduo pagasse o impôsto de acordo com os seus interesses; teríamos permitido fôsse fraudada a igualdade perante a lei, dogma de tôdas as constituições modernas (art. 141, § 1º, da Const. fed.) reafirmado na nossa Constituição, em matéria fiscal, com o dispositivo do seu art. 202.^{4 5}

Deduz-se do texto do advogado tributarista Carlos da Rocha Guimarães a atualidade de suas ponderações insertas nas discussões da norma geral antielisiva e no contexto do planejamento tributário, no que concerne à impossibilidade de liberdade ilimitada de escolha das formas jurídicas pelo contribuinte, a ampliação da aplicação da norma tributária para alcançar outras formas jurídicas utilizadas com o fito de subtração de tributo, por evidente a manipulação de conceitos jurídicos abertos e indeterminados, e, principalmente, a alusão da igualdade perante a lei com o pressuposto de distribuição de encargos tributários, na qual emerge a ideia de solidariedade na busca da concreção do interesse público.

Com a intenção de fechar a discussão histórica sobre o anteprojeto do Código Tributário Nacional que instauraria, por meio dos artigos 129 e 131, no capítulo consagrado aos princípios gerais de interpretação da legislação tributária, regras de teor antielisivo, apresentam-se mais uma vez oportunas as observações específicas de Carlos da Rocha Guimarães, que, com precisão, retrata os pontos cruciais para o atingimento do equilíbrio entre a autonomia negocial e a eficiência da arrecadação tributária com ênfase nos princípios constitucionais.

O Projeto reconheceu a necessidade iniludível de se evitar êsse arbítrio do contribuinte em pagar o tributo da maneira que lhe seja mais favorável, dando ao intérprete (arts. 129 e 131) a liberdade de ir buscar, além da aparência do ato, fato ou situação jurídica, os resultados efetivamente decorrentes do aludido ato, fato ou situação, a fim de ser mantido o princípio da igualdade perante a lei (129); do mesmo modo restringiu-lhe a obrigação de se servir de conceitos de direito comum para interpretar a lei fiscal, nos casos em que esta não tiver conceituado de modo diverso as formas e institutos de direito privado (art. 131).

Ora, se só tomando por base o fato econômico é que se pode evitar a evasão fiscal, se o combate à evasão é um poder implícito ao de tributar, é lógico concluir que o fato econômico e não a forma jurídica é que constitui o verdadeiro objeto da tributação, em qualquer sistema tributário, e especialmente no nosso, dados os princípios aceitos e integrados na nossa Carta Magna.⁶

Após um lapso temporal de 35 anos da promulgação do Código Tributário Nacional, insere-se no art. 116, do Código Tributário Nacional, um parágrafo único, por meio da Lei

⁴ GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Observações ao ante-projeto do Código Tributário Nacional. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 34, p. 446-470, out./dez. 1953.

⁵ “Art. 202 da Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946 – Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

⁶ *Ibid.*, 1953, p. 463.

Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que instaura no direito tributário uma norma geral antielisiva, cujo teor acirra discussões na doutrina nacional.

4.2 Fundamentação das normas antielisivas

Durante a década de 90, as normas antielisivas conquistaram destaque no cenário do direito tributário. Com a superação dos positivismos economicistas e conceitualistas, o enriquecimento dos estudos da metodologia jurídica e da teoria da interpretação possibilitaram um novo enfoque no combate à elisão e ao planejamento abusivos.⁷

De forma mais pontual, em face da explanação no primeiro capítulo sobre os métodos sistemático, teleológico, as jurisprudências dos conceitos, dos interesses e dos valores, explicar-se-á a evolução das teorias da interpretação no direito tributário como justificativa para fundamentar as normas antielisivas.

Interpreta-se o direito tributário com base na teoria geral da interpretação, precisamente, nos substratos das jurisprudências dos conceitos, dos interesses e dos valores. Como aludido anteriormente, a jurisprudência dos conceitos centra-se na concepção de um sistema conceitual abstrato ordenador do arcabouço jurídico, no entanto, inexiste a inserção de valores que integrem a prática interpretativa, exacerba-se a certeza do direito, acreditava-se na possibilidade de a letra demonstrar a intenção e o espírito da lei. Averbava-se relevante a inexistência de lacunas no ordenamento jurídico, diante da possibilidade da subsunção aos conceitos normativos ou aos princípios, ou seja, por meio de um processo lógico-dedutivo em congruência com o formalismo jurídico. Assegura-se a prevalência da liberdade do indivíduo contra o Estado, afigurando-se na concepção formalista da jurisprudência dos conceitos o valor da segurança jurídica. Neste contexto, sobrepõe-se as diretrizes do direito civil sobre o direito tributário, admitindo-se a elisão fiscal, por meio de planejamentos tributários libertos de amarras jurídicas, desconsiderando a realidade econômica, donde se extrai a irrelevância do princípio da capacidade contributiva frente à autonomia da vontade.

Contrapõe-se aos postulados da jurisprudência dos conceitos, a interpretação fulcrada na jurisprudência dos interesses, que introjetou no contexto tributário a consideração econômica do fato gerador oriunda do Código Tributário Alemão de 1919. Saliente-se que a consideração econômica é uma interpretação teleológica voltada à finalidade econômica da norma.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. **Anais do Seminário Internacional sobre elisão fiscal**. Brasília: Esaf, 2002, p. 373.

Seguramente, ao modificar o foco da análise jurídica, isto é, dos conceitos jurídicos para o fato econômico, histórico ou social acarreta a inserção do princípio da capacidade contributiva como relevante a prática interpretativa, centra-se no ideário de justiça fiscal. Destaca-se na jurisprudência dos interesses a autonomia do direito tributário frente ao direito privado, o juiz como parte do processo interpretativo, agente criador, e admite-se o emprego da analogia. Insere-se no período do Estado de Bem-Estar Social, também denominado de Estado Intervencionista ou Estado-Providência, compreendem-se as acepções por exprimirem a ideia do Estado que tudo provêem, sendo assim, um momento de concentração na arrecadação de mais recursos para atendimento das necessidades advindas dos cidadãos.

Ainda na perspectiva de fundamentar o surgimento das normas antielisivas, impõe-se relevante que a partir da década de 70, diante da influência das obras de Karl Larenz – *Methodenlehre der Rechtswissenschaft* – e a, de John Rawls – *A Theory of Justice*, modifica-se o paradigma na teoria geral do direito, na teoria da justiça e na teoria dos direitos humanos, ensejando-se uma remodelagem das definições da interpretação do direito tributário.⁸ Em decorrência da nova maneira de interpretar o direito tributário com a inserção de pautas axiológicas pela jurisprudência dos valores, ressurgem a ética no direito, no período do Estado Democrático de Direito, em que a Constituição aprimora a busca da concretização do valor justiça.

Com precisão, John Rawls assevera que o sistema de tributação existe para arrecadar a receita exigida pela justiça, devendo o governo receber os recursos necessários para fornecer os bens a fim de que o princípio da diferença seja satisfeito.⁹

A partir do resgate do valor da justiça pelo direito tributário, expurgada pelo positivismo normativista, procura-se internalizar algumas teses pós-positivistas na perspectiva de superação do impasse na teoria da interpretação do direito tributário:

- a) preeminência dos princípios fundantes do Estado Democrático de Direito, que no Brasil se expressam no art. 1º da CF: soberania, cidadania, dignidade humana, autonomia da vontade, valor do trabalho, pluralismo;
- b) ponderação entre o princípio da capacidade contributiva, vinculado à ideia de justiça e obtido por argumentação democrática, e o princípio da legalidade, vinculado à segurança jurídica em sua configuração de “segurança da regra”;
- c) equilíbrio entre os poderes do Estado, com possibilidade de controle jurisdicional de políticas fiscais adotadas pelo legislador;
- d) harmonização entre direito e economia, tendo em vista que, além de a economia viver *sub specie juris*, ambos exigem o coeficiente ético comum;

⁸ Ibid., 2002, p. 375.

⁹ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 307.

e) a simbiose entre interpretação finalística e sistemática, eis que, de acordo com o pluralismo metodológico, o sistema jurídico já segrega a finalidade.¹⁰

Frise-se que na jurisprudência dos conceitos o legislador era o único responsável pela interpretação, na jurisprudência dos interesses quem assume o papel criador é o juiz, entretanto, na jurisprudência dos valores há uma pluralidade de intérpretes que atuam na resposta ao caso concreto. De todo o exposto, com a ponderação entre a capacidade contributiva e a legalidade, questiona-se o planejamento tributário, na perspectiva do valor justiça, buscando-se evitar o abuso do direito por meio de normas antielisivas.

Na visão de Ricardo Lobo Torres, as normas antielisivas também se fundamentam na ideia de justiça, nos direitos fundamentais e no princípio da transparência, este como princípio constitucional implícito. Notabiliza-se no texto constitucional a presença implícita do princípio da transparência fiscal, situando-se no art. 5º, caput e no art. 37, caput. Determina que a atividade tributária pautar-se-á pela clareza de propósitos, moralidade e responsabilidade na gestão das receitas e dos gastos, no controle orçamentário, no respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, na busca de combater à corrupção dos servidores públicos. Além da inserção do princípio da transparência na atividade financeira, a conduta do contribuinte manifestar-se-á de maneira transparente pela observância das normas gerais e específicas antielisivas, pelas normas anti-sigilo bancário, pelo combate à corrupção ativa e pela desmobilização dos paraísos fiscais.¹¹ Constata-se em decorrência do princípio da transparência, o surgimento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101, de 4/5/2000), a discussão da implementação de um Código de Defesa do Contribuinte (Projeto de Lei Complementar nº 646/1999¹²) na legislação brasileira, em conformidade com os existentes em outros países, as normas anti-sigilo bancário (LC nº 105, de 10/1/2001) e a norma geral antielisiva do parágrafo único do art. 116, do CTN (LC nº 104, de 10/1/2001).

Fundamenta-se uma cláusula geral antielisiva como uma cláusula geral de justiça na repartição do encargo tributário entre os contribuintes. Percebe-se a conexão entre a norma geral antielisiva e a ideia de justiça ao possibilitar a concretização do princípio da igualdade

¹⁰ Ibid., 2002, p. 375.

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da transparência fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 79, 2001, p. 18.

¹² “Artigo 40: Nos processos administrativos perante a Administração Fazendária, serão observados, dentre outros critérios os de: VI – adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público”. Explicita-se no artigo 40, inciso VI, do Projeto de Lei Complementar do Senado nº 646/1999, a concepção essencial do princípio da proporcionalidade, qual seja, a adequação entre meios e fins em medida necessária para a consecução do interesse público.

tributária, quando se posiciona contribuintes que se enquadram nos mesmos patamares contributivos.

Importante é destacar o discurso proferido por Ezio Vanoni, no Parlamento Italiano, em defesa de um projeto sobre isonomia tributária, consubstanciado na ideia de fortalecer a participação do cidadão na manutenção dos gastos sociais do Estado moderno, numa posição de equidade tributária, com predominância da ideia de repartição, de justa medida:

No Estado moderno, perante a concepção que todos temos da sociedade e do dever primeiro do cidadão de dar a sua solidariedade ao ordenado desenrolar da vida civil, o imposto somente pode ser compreendido como a expressão do dever moral e cívico, que grava cada um de nós, de concorrer ao bem da sociedade. A subtração a esse dever assume as características de uma verdadeira e própria anarquia, de uma negação das exigências fundamentais da convivência social; é como desertar e, portanto, do mesmo modo com que rodeamos de desprezo o desertor, assim deveremos rodear de desprezo o sonegador tributário, desde que o tributo seja equo.¹³

Diversos países, a partir dos anos 90, apresentaram matizes diferentes para o estudo das normas antielisivas: na Alemanha (art. 41 ao 77, do Código Tributário Alemão), proibição de abuso de forma jurídica e combate à simulação; na Argentina (art. 2º da Lei 11.683, alterado em 1998), utilização da interpretação teleológica e desconsideração da personalidade jurídica; na Espanha (artigos 24, 25 e 28.2 da Ley General Tributaria), vedação de fraude à lei, da simulação e do abuso de formas; no Canadá, Estados Unidos, Reino Unido e Suécia, predominância do propósito mercantil (*business purpose*); na Itália, normas antielusivas; na França (*Code General des Impôts*), a teoria do abuso do direito com a proibição de dissimulação das somas sujeitas ao imposto; em Portugal (art. 38, nº 2, da Lei Geral Tributária, de 1999, com redação atual atribuída pela Lei 30-G/00), norma antiabuso. Apresentar-se-á em subcapítulo posterior as experiências internacionais com um melhor detalhamento dos dispositivos antielisivos.

Ainda no contexto internacional em relação às cláusulas gerais, Andrea Amatucci subdivide-as em três: a doutrina do abuso de direito, que objetiva garantir o equilíbrio entre a autonomia negocial e a eficiência da arrecadação tributária; na segunda, situam-se a simulação, a causa ilícita do negócio e as presunções e na última, a presença da fraude à lei.¹⁴

¹³ FALSITTA, Gaspare. Perfis da tutela constitucional da justiça tributária. **Revista Tributária e de Finanças Pública**, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 15, n. 72, p. 165, jan./fev. 2007.

¹⁴ AMATUCCI, Andrea apud ROLIM, João Dácio. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p.131-143.

No direito tributário brasileiro, existem algumas normas específicas antielisivas, como as concernentes ao imposto de renda (art. 51 da Lei nº 7.450/85 e art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713/88), a vedação ao aproveitamento de prejuízos fiscais em reestruturações societárias (Decreto-lei nº 2.341/87 e artigo 514 do Decreto 3.000/99), ao princípio *arm's length*¹⁵ (Lei nº 9.430/96), dentre outras.

Na mesma linha exemplificativa, Marciano Seabra de Godoi alude a um exemplo de norma específica antielisão no Código Tributário Nacional, quando este determina que o ITBI não incide sobre a retransmissão de bens imóveis “aos mesmos alienantes” de tais bens quando os mesmos houverem sido incorporados ao capital de uma pessoa jurídica e posteriormente desincorporados (art. 36, parágrafo único do CTN).

Tal norma, tendo em vista a imunidade em relação ao ITBI das operações societárias (art. 156, § 2º, I da Constituição Federal), vem dirigida a evitar o clássico exemplo de elisão consistente na transferência de propriedades de bens imóveis de A para B sem o pagamento de ITBI, através da constituição de uma sociedade X, em que A integraliza capital com o imóvel e B com dinheiro, seguindo-se o desfazimento da sociedade com o imóvel fluindo para B e o dinheiro para A. Como B neste caso não foi o alienante do imóvel à sociedade, o parágrafo único do art. 36 opera no sentido de determinar a *contrario sensu* a cobrança do imposto quando o imóvel é transferido em desincorporação da sociedade X para alguém que não integralizou capital com este próprio imóvel, o que ocorreu foi uma compra e venda do imóvel através de uma interposta sociedade.¹⁶

Diante dos fundamentos para inclusão de normas antielisivas na seara tributária brasileira, discutir-se-á o cenário internacional em torno dos sistemas jurídicos anglo-saxão e romano-germânico.

4.3 As normas antielisivas no contexto internacional

No contexto internacional, erguem-se dois modelos de sistema jurídico: o sistema anglo-saxão (*common law*) e o sistema romano-germânico (*civil law*). Para Marco Aurélio Greco, “no sistema anglo-saxão o processo de raciocínio é indutivo, isto é, parte do caso concreto para encontrar a norma adequada e dá ao juiz um poder de construir a solução para

¹⁵ *Arm's length principle*, princípio que fundamenta a metodologia de fixação de preços adotada pela OCDE (Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico), o qual enfatiza a importância do estabelecimento de um preço equitativo para transações comparáveis. Ou seja, os preços devem ser o de concorrência ou de mercado, sem superfaturamento ou subfaturamento, isto é, iguais àqueles praticados por empresas independentes, ou, metaforicamente, por pessoas situadas ‘à distância do braço’ (*at arm's length*). “*Arm's length transaction* – negociação que não prejudica a independência das partes; que procura determinar o valor real da coisa; negócio correto”. GOYOS JÚNIOR, Durval de Noronha. **Noronha's Legal Dictionary** – dicionário jurídico. 3. ed. rev. São Paulo: Observador Legal, 2000, p. 37.

¹⁶ GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “fraude à lei tributária” prevista no art. 116, parágrafo único do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 68, p.101-123, mai., 2001.

aquela situação”. Diferentemente, no sistema romano-germânico, “é a legalidade com os conceitos e o juiz vinculado a um silogismo, aplicando, portanto, um raciocínio dedutivo grosso modo visto como ‘esta é a lei, este é o fato, portanto a conclusão é esta’”.¹⁷ Em diversos aspectos, a sociedade sofre alterações em busca de melhorar a vida dos seus cidadãos. Ora, o modelo anglo-saxão necessita adequar-se as mudanças jurídicas, portanto, adere a uma parte dos preceitos do sistema romano-germânico, qual seja a utilização de conceitos e definições que possibilite uma simplificação na resolução das lides. De outro modo, o modelo romano-germânico aproxima-se do modelo anglo-saxão ao incorporar “conceitos mais flexíveis que serão preenchidos pelas circunstâncias concretas”, tais como, “‘agir com boa-fé’, ‘função social do contrato’, ‘efeitos nocivos à concorrência’”¹⁸, dentre outros.

É importante frisar, que no âmbito internacional, os países que seguem a tradição romano-germânica, resolvem a questão da elisão por meio da criação de normas jurídicas específicas, ou melhor, normas pontuais que determinam “hipóteses de operações inoponíveis ao Fisco” ou “prevêm categorias abstratas que autorizam a desqualificação de operações realizadas pelo contribuinte”:

É o caso da Alemanha com o § 42 do seu Código Tributário que prevê a figura do abuso de formas; é o caso da França com o artigo 64 do Código de Procedimentos Fiscais que prevê a figura do abuso de direito; é o caso da Espanha cujos artigos 24, 25 e 28.2 da Lei Geral Tributária (no texto que vigorou até junho de 2004) prevêm as hipóteses de fraude à lei, simulação e abuso de formas; e é o caso da Itália cujo artigo 37-bis do DPR de 29 de setembro de 1973, nº 600, introduzido pelo artigo 7º do Decreto Legislativo de 8 de outubro de 1997, nº 358 prevê a inoponibilidade ao Fisco de certas operações.¹⁹

Em sentido contrário, os países do modelo anglo-saxão abrigam à ideia de predomínio da substância sobre a forma que é intrínseca ao sistema jurídico. Notabiliza-se na Inglaterra a doutrina *step transaction*, na qual há uma série encadeada de negócios jurídicos cujas etapas objetivam unicamente a economia de imposto, foca-se na análise do todo e no resultado que a operação desencadeou, assim sendo, predomina o estudo do conjunto em detrimento das transações isoladas.

Constata-se nos Estados Unidos o predomínio da figura do *business purpose* que determina a motivação do negócio jurídico por alguma razão econômica.

¹⁷ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., 2008, p. 372.

¹⁸ Ibid., 2008, p. 373.

¹⁹ Ibid., 2008, p. 374.

Deduz-se, dos modelos acima expostos, que o tratamento dispensado a elisão traduz-se de dois modos: pela edição de cláusulas antielisivas específicas, nos moldes do sistema romano-germânico, cujo destaque é do legislador, que determinará os pontos a serem atacados; ou, por outro lado, pela aplicação de cláusulas gerais, inseridas no modelo anglo-saxão, cujas figuras-chave são o legislador e o intérprete/aplicador.

Logo, nos países de tradição romano-germânica, em virtude do princípio da legalidade em matéria tributária, o controle da elisão tributária qualificada como excessiva é feito por meio de legislação proveniente do Poder Legislativo. Andrea Fedele descreve duas opções:

A primeira seria, como nos ordenamentos italiano e brasileiro, a equiparação legal das novas hipóteses emergentes da atividade econômica àquelas já expressamente previstas ou individualizadas na definição dos fatos impositivos, sendo, entretanto, algumas vezes tardia, com a restrição de não poder delegar às fontes normativas secundárias tal atribuição. A segunda opção seria a técnica do ‘desconhecimento’ ou da qualificação de irrelevância, ao fim específico de determinados tributos, de comportamentos e de fatos integrantes do negócio jurídico relacionados à finalidade exclusiva da redução do ônus fiscal, sujeita esta técnica evidentemente à adequada definição na lei dos critérios que justificam aquele *desconhecimento* ou inoponibilidade ao fisco. Também neste caso a fonte primária deve ser simplesmente interpretada e aplicada, não mediada por uma escolha de método da administração ou do juiz, podendo somente ser verificada e testada na sua concreta aplicação ou no controle jurisdicional.²⁰ (grifos do autor).

Destacam-se algumas experiências internacionais, no intuito de enriquecer o estudo em questão e para estabelecer semelhanças ou diferenças entre as normas antielisivas presentes nos sistemas tributários internacionais e no brasileiro.

A intenção é demonstrar o quão avançados encontram-se os outros países em matéria de tratamento do contribuinte em face da aplicação da elisão tributária ou planejamento tributário, e asseverar que os posicionamentos de Marco Aurélio Greco e Ricardo Lobo Torres a respeito das normas gerais antielisivas não é novidade em outros países que operam de maneira mais contundente na resolução de problemas tributários que repercutem nos contextos interno e externo das nações.

4.3.1 A experiência da Alemanha

A discussão sobre o tema das normas antielisivas no direito alemão surge nos estudos de Enno Becker para elaboração do Código Tributário de 1919, centrado na análise da consideração econômica do fato gerador. Conforme preceituam os §§ 4º e 5º:

²⁰ FEDELE, Andrea apud ROLIM, João Dácio. **Normas antielisivas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 151.

§ 4º Na interpretação das leis tributárias, deve-se considerar seu escopo, o significado econômico e a evolução das situações de fato;

§ 5º A obrigação tributária não pode ser elidida ou reduzida mediante o emprego abusivo de formas e formulações de direito civil. Haverá abuso no sentido do inciso I: 1) quando, nos casos em que a lei submete a um imposto fenômenos, fatos e relações econômicas em sua forma jurídica correspondente, as partes contratantes escolherem formas ou negócios jurídicos inusitados para eludir o imposto, e 2) quando, segundo as circunstâncias e a forma como é ou deve ser processado, obtêm as partes contratantes, em substância, o mesmo resultado econômico que seria obtido, se escolhida fosse a forma jurídica correspondente aos fenômenos, fatos e relações econômicas.²¹

Em análise proferida por Hermes Marcelo Huck, extraída da obra de Reinhard Pöllath, a respeito do direito alemão, denota-se que os conceitos de planejamento fiscal, elisão e evasão fiscais são distintos. “O planejamento fiscal é a formulação aceitável de negócios com o objetivo de reduzir ou eliminar impostos”. Em contrapartida, a elisão fiscal é compreendida como um “planejamento fiscal inaceitável, normalmente em consequência do abuso de formas”, e, finalmente, “a evasão fiscal consiste em manobras fraudulentas, tais como falsa declaração ou omissão de fatos ou de dados ao Fisco, com o objetivo de sonegar o pagamento de impostos, envolvendo ou não esquemas de planejamento tributário ou de elisão fiscal”.²²

Para clarificar a acepção de abuso de formas jurídicas no direito alemão, transcreve-se o disposto no § 42 da Lei Tributária: “A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada”.

Após a declaração de constitucionalidade da norma do § 42 pela Corte Constitucional Federal Alemã, cresce nos tribunais a sua aplicação. Nas palavras de Heleno Taveira Torres, para a aplicação da teoria alemã do “abuso de formas” são exigidos, de maneira cumulativa: i) identificação da estrutura inadequada (no sentido de não usual), para atingir o negócio pretendido; ii) ausência de razões negociais; iii) intencionalidade do abuso e; iv) redução da carga tributária decorrente da estrutura criada.²³

Para Ricardo Lobo Torres, em uma de suas participações no Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, ao retratar a experiência da Alemanha, sintetiza a situação diante da aplicação das normas antielisivas, e esclarece que no Código Tributário Nacional determina-se uma regra de simulação, por meio do art. 41 e no art. 42, uma regra antielisiva. Constata a

²¹ TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 240-241.

²² HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 186.

²³ TORRES, Heleno Taveira, op. cit., 2003, p. 242.

objetividade do direito alemão em determinar as diferenças presentes nas categorias da subsunção, da elisão e da simulação; a resolução da distinção entre o Direito Civil e o Direito Tributário; e, principalmente, o tema da interpretação como jurídica e econômica nos termos de Karl Larenz como uma “interpretação teleológica objetiva”.²⁴

Então, a situação na Alemanha, em rápidas pinceladas, poderia dizer que está dessa forma. Após a revogação da Lei de 1934, após aquelas referências à interpretação econômica, que realmente não se justificam mais, há hoje um corpo de doutrina e um corpo de decisões do Tribunal Federal e da Suprema Corte, ou da Corte Constitucional, que dão um embasamento e um sentido muito grande ao Direito Tributário, principalmente às normas antielisivas.²⁵

4.3.2 A experiência da Argentina

A Lei Argentina nº 11.683, de 1932, alterada pelo Decreto nº 821 de 1998 (Lei de Procedimento Tributário), estabelece a desconsideração da personalidade jurídica do contribuinte, chamada de “*doctrina de la desestimación de la personalidad*”, no intuito de atacar as relações econômicas efetivamente realizadas, buscando-se atender à substância e não às formas externas dos atos, com a interpretação finalística (análise econômica do fato gerador). Os dois primeiros artigos da Lei de Procedimento Tributário especificam os procedimentos em face da “*significación económica*”:

ARTICULO 1º - En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. 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.

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

No Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, precisamente, nas discussões das experiências internacionais, o Professor da Universidade de Buenos Aires, Marcos Gutman, ressalta que “a aplicação da disposição dessas leis impositivas feitas ao regime atenderá aos

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Experiências internacionais: experiência da Alemanha. **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**. Brasília: Esaf, 2002, p. 188.

²⁵ *Ibid.*, 2002, p. 188.

fins das mesmas e à sua significação econômica” e adverte que “só quando não for possível fixar pela letra da lei o seu espírito, o sentido ou alcance das normas, conceitos, ou termos das disposições citadas”, a autoridade administrativa “poderá recorrer a normas, conceitos e termos de Direito Privado”²⁶ para resolução dos casos na seara tributária. Alude, ainda, que no ordenamento argentino existem normas antielisivas gerais e particulares para cada um dos impostos.

4.3.3 A experiência do Canadá

Sobre a experiência canadense, a professora de Direito tributário da Universidade de Montreal e Administradora da diretoria de legislação e investigação do Ministério da Receita de Quebec, Louise Haspect, definiu as figuras da evasão e da elisão fiscal, respectivamente, como a redução da obrigação tributária feita por meios ilegais, envolvendo fraude e a realização da diminuição da obrigação por meios legais, em conformidade com o texto da lei, mas não necessariamente com seu espírito²⁷. E, ainda, expõe que no sistema tributário canadense e de Quebec há quatro tipos de impostos: imposto de renda, imposto sobre capital, imposto na folha de pagamento e imposto sobre o consumo que padecem dos mecanismos de evasão e elisão fiscais.

A professora de Montreal assevera a existência de inúmeras medidas antielisão, no entanto, em 1988, houve a introdução de regra geral antielisiva que autoriza a consideração de uma transação em termos da realidade econômica *versus* a realidade legal. Aludem-se aos poucos casos relevantes julgados no Tribunal.

4.3.4 A experiência da Espanha

Rege o sistema tributário espanhol em matéria de elisão fiscal a Lei Geral Tributária, datada de 1963, que sofreu inúmeras alterações ao longo dos anos; no ano de 1995, com a criação da Lei nº 25/95, introduziu-se o preceito normativo sobre o sentido jurídico da norma. A Lei Geral Tributária contém três disposições fundamentais acerca da temática da elisão fiscal: fraude à lei, simulação e sobre o sentido jurídico da norma.

²⁶ GUTMAN, Marcos. Experiências internacionais: experiência da Argentina. **Anais do Seminário Internacional sobre elisão fiscal**. Brasília: Esaf, 2002, p. 172.

²⁷ HASPECT, Louise. Experiências internacionais: experiência do Canadá. **Anais do Seminário Internacional sobre elisão fiscal**. Brasília: Esaf, 2002, p. 145-147.

No tocante à fraude à lei tributária, estabelecia o artigo 24 da Lei Geral Tributária, para comprovar a existência da norma fraudada, que seria instaurado um expediente administrativo prévio, com a aplicação dos princípios do contraditório e da ampla defesa:

Artigo 24. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

En las liquidaciones que se realizen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.

A partir da modificação da Lei Geral Tributária, houve a inserção de dispositivo que revogou a instauração de procedimento especial, determinado pela norma derogada e com essa alteração a administração fazendária utiliza-se do procedimento ordinário para detecção da fraude à lei. Note-se a imensa dificuldade inserida no ordenamento espanhol na busca da materialidade dos casos de fraude à lei e, ademais, há uma absoluta ausência de imposição de sanções no final do processo administrativo.

Em virtude da dificuldade de aplicação da fraude à lei, nos moldes da Lei Geral Tributária de 1963, criou-se o conceito de “conflito na aplicação da norma tributária” em substituição à denominada fraude à lei. Na exposição de motivos da nova norma tributária, Lei nº 58/03, assim posicionou-se o legislador:

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

A Lei Geral Tributária, nº 58, de 17 de dezembro de 2003, expõe as figuras da qualificação, da proibição da analogia, do conflito na aplicação da norma tributária e da simulação, em suas atuais configurações, por meio dos artigos 13 a 16, abaixo transcritos:

Artículo 13. Calificación.

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Artículo 14. Prohibición de la analogia.

No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o improprios 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 hubieren obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En la liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en 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.

Artículo 16. Simulación.

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

Marco Aurélio Greco, em pertinente conclusão ao tema da experiência espanhola, esclarece “que a definição legal de conceitos como o de fraude à lei torna-se na prática um entrave na adequada aplicação da lei tributária, em razão das múltiplas teorizações que podem ser feitas”.²⁸ Constata-se que lidar com definições pormenorizadas na legislação tributária pode vir a distorcer as diversas aplicações dos institutos, já que não se consegue abarcar toda a realidade.

4.3.5 A experiência dos Estados Unidos

Como apresentado na introdução do subcapítulo, o sistema tributário dos Estados Unidos centra-se no estudo da doutrina do *business purpose*. Cujo estudo introduz-se por meio do caso *Gregory v. Helvering*. A Suprema Corte dos Estados Unidos admitiu o direito do contribuinte de planejar seus negócios da maneira que os tributos a serem exigidos ao final da transação pudessem ser os menores possíveis e que inexistia a obrigação de recolhimento do maior valor a ser pago ao Tesouro. No entanto, na análise do caso concreto, inexistia um real interesse comercial ou econômico (*business purpose*) no intuito de suportar a

²⁸ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., 2008, p. 386.

reorganização empresarial. Nas palavras de João Dácio Rolim, uma síntese do caso “Gregory v. Helvering”:

o contribuinte procurou utilizar uma reorganização societária, de maneira a extrair ações detidas por sua subsidiária integral para que esta as restituísse a ele sem pagar o imposto sobre dividendos, mas apenas sobre eventual ganho de capital. O contribuinte detinha todas as ações de uma companhia A (subsidiária integral), a qual por sua vez possuía mil ações da companhia B. O objetivo do contribuinte era possuir diretamente as mil ações da empresa B pessoalmente ao custo tributário referente somente ao ganho de capital, e não com o ônus maior relativo ao imposto que seria aplicável na hipótese da distribuição das ações como dividendo pela empresa A. Uma nova empresa C foi constituída com as mil ações de B, ficando o contribuinte titular da totalidade das ações daquela nova empresa C. Esta, por sua vez, foi dissolvida, e sua liquidação realizou-se através da distribuição (restituição do capital) de todos os seus ativos (as mil ações de B) ao contribuinte, que pagou um imposto menor sobre o ganho de capital realizado nesta liquidação. Assim, realizou-se o objetivo de tirar proveito de uma regra prevista na lei sobre reorganização societária que permitia a distribuição por uma empresa (A, no exemplo) ao seu acionista (contribuinte) de ações de uma outra empresa (C, no exemplo) como parte de uma reorganização empresarial sem a incidência do imposto sobre o ganho ou lucro obtido. Nas operações de incorporações ou fusões de empresas, as ações das empresas existentes antes dessas operações de reorganização societária são convertidas em ações da nova empresa, e os ganhos eventualmente apurados nesta transação não são geralmente tributados nem com relação às companhias existentes anteriormente, nem com relação aos seus acionistas. Na verdade, há um diferimento do imposto para o momento da efetiva realização do ganho nas mãos do acionista. No caso analisado, uma nova e válida empresa havia sido criada, mas apenas para transferir as ações detidas pela empresa subsidiária para as mãos do contribuinte, sem fazer parte de uma reorganização sequer parcial do negócio empresarial, tanto que atingido o objetivo fiscal a nova empresa deixou de operar (três dias após a sua criação). Assim, a separação de ativos seria livre de impostos e a subsequente liquidação da segunda companhia geraria ganhos de capital nas mãos do acionista que tinha recebido a distribuição de ações. ‘O resultado da transação, entretanto, foi o mesmo de uma simples distribuição de dividendos’, e o fisco procurou tributá-la desta maneira. O fisco argüiu que a criação da empresa C tinha sido sem substância e tinha de ser desconsiderada, implicando a distribuição das mil ações de B, uma distribuição de dividendos direta de A para o contribuinte. A transação, portanto, sem um conteúdo econômico real senão unicamente reduzir a tributação, estava fora da ‘intenção clara’ do legislador sobre as operações de reorganização societária, e ‘decidir o contrário seria exaltar o artifício sobre a realidade e privar a disposição legal em questão de todo objetivo sério’.²⁹

A partir da descrição do caso “Gregory v. Helvering” compreende-se a relevância de uma análise pormenorizada pelo Fisco, no caso brasileiro, pela Receita Federal do Brasil, para o assunto das reorganizações societárias, dos procedimentos, do caminho percorrido pelo contribuinte com o objetivo de redução de carga tributária por meios lícitos ou ilícitos, os quais só serão constatados no estudo de cada caso. No tocante ao tema do propósito negocial (*business purpose*), o acórdão 101-77.837³⁰, proferido em 11/7/1988, pelo Primeiro Conselho

²⁹ ROLIM, João Dácio. **Normas antielisivas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 159-160.

³⁰ YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos: limites à luz do abuso de direito e da fraude à lei**. São Paulo: Lex, 2005, p. 47.

de Contribuintes, é exemplo da presença da doutrina norte-americana no contexto tributário brasileiro, conforme retratado em sua ementa:

IRPJ – Elisão fiscal – Se os negócios não são efetuados com o único propósito de escapar ao tributo, mas sim efetuados com objetivos econômicos e empresariais verdadeiros, embora com recurso a formas jurídicas que proporcionam maior economia tributária, há elisão e não evasão ilícita.

De se aceitar, portanto, a cisão como regular e legítima, no caso dos autos. Serviços prestados que se provaram necessários e efetuados.

A visão americana, para os casos de elisão fiscal, pauta-se pelo que determina a vontade da lei, se dada circunstância é lícita ou não, na busca da finalidade da norma, e não qual era a intenção do contribuinte ao percorrer daquela maneira o percurso da redução de pagamento do tributo.

Assevera João Dácio Rolim, que na época do ativismo judicial, diante da decisão do caso “Gregory v. Helvering”, com a prevalência da substância sobre a forma e da intenção negocial do contribuinte, os juízes, possivelmente, com o conceito de razoabilidade presente na prática cotidiana, analisaram as lides com a visão do direito à liberdade negocial do contribuinte, que pôde utilizar, em sua atividade empresarial, a melhor maneira de diminuir a carga tributária, no entanto, só estaria dentro da escala do razoável se as justificativas estivessem pautadas em razões econômicas substanciais que emanavam da intenção do legislador. Esclarecedora a menção dos países da *civil law*, por João Dácio Rolim, que resguarda a realidade subjacente à análise transportada de outro contexto jurídico, com as características peculiares de cada sistema, “poderia ser o equivalente à aplicação do princípio da proporcionalidade ou da razoabilidade, não aos atos legislativos ou administrativos do Poder Público, mas sim aos atos particulares do contribuinte, no sentido de serem ou não adequados e proporcionais aos fins almejados”. Continua, ao explicitar, que por meio dos subprincípios do princípio da proporcionalidade, como o da adequação, constata-se que a intenção do contribuinte não era a reorganização societária, logo, o ato poderia ser desconsiderado para a finalidade tributária; em relação ao subprincípio da necessidade, a escolha deveria recair pelo meio que contabilizasse consequências menos gravosas ao Fisco. Conclui que diante de tal raciocínio estaria subvertendo a natureza do princípio da proporcionalidade, que dirige-se “à interpretação e à aplicação das leis ou como técnica de ponderação de bens, mas não para legislar positivamente”.³¹

³¹ ROLIM, João Dácio, op. cit., 2001, p. 174.

Ainda, no contexto da prática norte-americana, Cesar A. Guimarães Pereira assevera que as medidas para combater a *tax avoidance* (elisão fiscal) e a *tax evasion* (evasão fiscal) compreendem a *internal statutory measures*, *judicial doctrines of interpretation* e outras possibilidades processuais.

No intuito de explicitar as *unacceptable tax avoidance techniques*, os doutrinadores, segundo Cesar A. Guimarães Pereira, mencionam quatro teorias judiciais de interpretação.

A business purpose doctrine significa que uma transação poderá ser desconsiderada para fins tributários se não for realizada para alguma finalidade negocial e apenas para fins de elisão tributária. Com base na *substance over form theory*, o Poder Judiciário pode não aceitar a forma empregada pelo contribuinte e examinar diretamente a substância (efeito econômico real) do negócio para determinar o tratamento tributário. A *step-transaction theory* permite a reunião das etapas de um negócio para tratamento fiscal conjunto se as etapas forem interdependentes e dirigidas a um resultado final determinado. Por fim, a *assignment of income doctrine* determina que, para efeitos tributários, a renda se considera de titularidade do capital ou do trabalho que a produziu.³²

Notabiliza-se, na prática norte-americana, a formação de jurisprudência para inibição da conduta elisiva dos contribuintes que nos negócios formais intencionam apenas a redução de carga tributária, logo sem evidente propósito negocial.

4.3.6 A experiência da França

Nasce no direito francês, à teoria do abuso do direito. Para que o abuso do direito (*abus du droit*) seja constatado é necessária a comprovação da intenção do contribuinte em fugir à norma tributária ou à ocorrência da hipótese de incidência, em paralelo ao substrato objetivo, preceito normativo da lei civil, caracterizado com o simples uso excessivo ou anormal de um direito, sem levar em conta a intenção do agente. Com respaldo na tradição da jurisprudência francesa, em face do realismo fiscal e da autonomia do Direito Tributário Francês, a análise dos atos jurídicos revale nas formas de elisão em conformidade aos moldes do abuso do direito.

Diante das peculiaridades das normas antielisivas da França, Ricardo Lobo Torres afirma a recepção do modelo francês na redação dada pela Lei Complementar nº 104/01, ao parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

³² PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 127.

A legislação francesa que alberga o direito tributário é o *Livre des Procédures Fiscales*, precisamente, em seu artigo 64³³, no qual descreve a maneira de reprimir o abuso do direito, em face da inexistência de motivo não-tributário.

Marco Aurélio Greco ao tratar do modelo francês apresenta uma tradução livre do artigo 64, do Livro de Procedimentos Fiscais, em que destaca as partes principais para a compreensão dos procedimentos adotados pelas autoridades fiscais e pelo contribuinte:

Art. L64. 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 [...]³⁴

Como peças-chave do modelo francês, ressaltem-se a figura jurídica do abuso do direito e a existência de um Comitê para atuar na repressão dos abusos do direito. Averba Marco Aurélio Greco que o Comitê Consultivo é composto “por um membro do Conselho de Estado (órgão máximo da jurisdição administrativa), um membro da Corte de Cassação (órgão máximo da jurisdição judicial), um professor de Faculdade de Direito e o Diretor Geral de Impostos”.³⁵ Incontestável é a prevalência por autoridades não pertencentes aos órgãos que representam a Administração Fazendária, em uma demonstração de imparcialidade e moralidade no processo administrativo.

³³ Art. 64 do *Livre des Procédures Fiscales*: “Article L64. Ne peuvent être opposés à l’administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d’un contrat ou d’une convention à l’aide de clauses: a) Qui donnent ouverture à des droits d’enregistrement ou à une taxe de publicité moins élevés; b) Ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus; c) Ou qui permettent d’éviter, en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur la chiffre d’affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution d’un contrat ou d’une convention. L’administration est en droit de restituer son véritable caractère à l’opération litigieuse. En cas de désaccord sur les redressements notifiés sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l’avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit. L’administration peut également soumettre le litige à l’avis du comité dont les avis rendus feront l’objet d’un rapport annuel. Si l’administration ne s’est pas conformée à l’avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé du redressement.”

³⁴ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., 2008, p. 387.

³⁵ Ibid., 2008, p. 387.

4.3.7 A experiência da Itália

Destaca-se no modelo italiano, o artigo 37-bis do Decreto nº 600, de 29 de setembro de 1973, introduzido pelo artigo 7º do Decreto Legislativo nº 358, de 8 de outubro de 1997, como norma específica antielisiva:

Art. 37-bis (Disposições antielusivas)

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

2. A administração financeira desconhece as vantagens tributárias obtidas mediante atos, fatos e negócios previstos no nº 1, aplicando os impostos cabíveis de acordo com as disposições eludidas, líquido dos impostos devidos por força do comportamento inoponível à administração.³⁶

Conforme disposto no nº 3 do artigo 37-bis, as disposições antielusivas aplicam-se “*as trasformazioni, fusioni, scissioni, liquidazioni volontarie e distribuzioni ai soci di somme prelevate da voci del patrimonio netto diverse da quelle formate con utili, cessioni di crediti, cessioni di eccedenze d’imposta*”, dentre outras operações societárias e comerciais.

Importante ressaltar na experiência italiana, a introdução de um elemento metajurídico, que é a aplicação dos ordenamentos de *civil law*, conhecido na *common law* como *purpose*, ou seja, “uma preocupação de coligar fatos geradores antielusivos com interesses, intentos, situações, razões que atendem à atividade econômica e comercial”³⁷. Dessa maneira, a Itália denomina como válidas razões econômicas. As válidas razões econômicas devem ser reais, válidas para que no processo de aplicação haja certeza de sua existência. Dentro da mesma linha de raciocínio, a aplicação das normas antielusivas pelo Fisco concede-lhe o ônus da prova, sendo precípua que registre toda a operação, motivando todas as aceções de cunho legal, no intuito de legitimar o ato administrativo.

Diante da inexistência no ordenamento italiano de uma norma geral antielisão, a discussão entre os doutrinadores Franco Gallo³⁸, que advoga a criação de uma norma geral

³⁶ Mais uma vez, registra-se a tradução livre dos dois primeiros números do artigo 37-bis da norma italiana antielisão elaborada por Marco Aurélio Greco. *Ibid.*, 2008, p. 378.

³⁷ PIETRO, Adriano di. Experiências internacionais: panorama internacional e a experiência da Itália. **Anais do Seminário Internacional sobre elisão fiscal**. Brasília: Esaf, 2002, p. 114.

³⁸ Franco Gallo ressalta a relevância da inserção de uma norma geral antifraude no ordenamento jurídico italiano calcada nos moldes do art. 1.344 do CC – considera-se ilícita a causa quando o contrato constituir meio para elidir a aplicação de uma norma imperativa. A norma operaria unicamente no âmbito fiscal e sua finalidade seria a de tornar inoponível (e não nulos) à administração fazendária aqueles atos que, sem ser evasivos, permitem ao contribuinte uma vantagem indevida, pois são praticados com o propósito de evitar a aplicação de uma norma tributária. Assim sendo, alude à necessidade de complementação da norma com a requalificação

para prescindir da atuação do poder legislativo na produção de normas específicas e Victor Uckmar, que em campo oposto, isto é, desfavorável a elaboração de norma geral, pois preconiza a necessidade de uma melhor atuação do poder legislativo e a existência de um Fisco com servidores comprometidos e imparciais para a implantação de uma norma aberta.

Gaspare Falsitta exemplifica a inserção de uma cláusula geral antielusiva no ordenamento italiano, codificada pelo art. 37-bis, como cláusula geral de justiça na repartição do encargo tributário:

[...] se é estabelecido (pela lei tributária) que a realização do resultado jurídico-econômico ou índice de repartição X deve ser tributado, a cargo do contribuinte Fulano que a tenha levado a efeito através de negócios expressamente previstos pela lei, com um imposto à alíquota de 10%, idêntico tratamento tributário deve ser reservado a qualquer um que produza aquele mesmo resultado jurídico-econômico, mesmo que se, para obtê-lo, o sujeito Beltrano, que realizou tal resultado, tenha empregado, para iludir a incidência do imposto, não os negócios “normais” previstos pela lei para a tributação à alíquota de 10%, mas negócios atípicos ou uma concatenação anormal e insólita de negócios típicos para os quais a lei ou reserva uma tributação mais leve ou não reserva tributação alguma.

Para eximir-se das forças caudinas da paridade de tratamento entre a hipótese iludida e a situação elusiva, o contribuinte Beltrano tem à sua disposição apenas um meio jurídico idôneo: deve fornecer a prova de que não arquitetou a concatenação anômala de fatos, atos e negócios para obter uma economia de imposto, mas sim com a finalidade (função jurídica da concatenação) de conseguir resultados econômicos ulteriores e diversos relativamente àqueles obteníveis com a concatenação típica (a propósito, vide o eloqüente inciso do art. 37 bis: ‘destituídos de válidas razões econômicas’).³⁹

Acredita-se que a menção no texto do doutrinador Gaspare Falsitta a uma cláusula geral antielusiva, enquadra-se na explicação de Ricardo Lobo Torres que “na Itália surgiram diversas disposições ‘antielisivas’, que são cláusulas gerais com campo específico de incidência, em geral o imposto de renda”.⁴⁰

4.3.8 A experiência de Portugal

Desde 1999, integra o ordenamento tributário português uma cláusula geral antiabuso que se consubstancia na ideia de resultado econômico. Trata-se do artigo 38, nº 2 da Lei Geral Tributária, inserido pela Lei nº 100, de 26/7/1999, assim disciplinada:

São ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos

dos referidos atos e, ainda, sujeitá-los ao tratamento tributário mais gravoso. GALLO, Franco. Elisão, economia de imposto e fraude à lei. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n.52, p. 13, abr./jun. 1990.

³⁹ Id., 2007, p. 184-185.

⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 239.

que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado econômico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos.

Ressalta Vasco Branco Guimarães⁴¹ que o legislador consciente das dificuldades de distinção entre a simulação e a cláusula geral antielisiva criou um art. 39 em que resolve a questão das distorções entre aquelas figuras jurídicas.

Atualmente, vige o Decreto nº 50/VIII de 21 de dezembro de 2000, que alterou o artigo 38, nº 2, da Lei Geral Tributária:

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 económico, 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.

A lei processual tributária portuguesa criou um processo especial com a finalidade de aplicar as normas antiabuso. O art. 63 do CPPT dispõe:

1. A liquidação dos tributos com base em quaisquer disposições antiabuso nos termos dos códigos e outras leis tributárias depende da abertura para o efeito de procedimento próprio.
2. Consideram-se disposições antiabuso, para os efeitos do presente código, quaisquer normas legais que consigam a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos.
3. O procedimento referido no número anterior pode ser aberto no prazo de três anos após a realização do ato ou da celebração do negócio jurídico objeto da aplicação das disposições antiabuso.
4. A aplicação das disposições antiabuso depende da audição do contribuinte, nos termos da lei.
5. O direito de audição será exercido no prazo de 30 dias após notificação, por carta registrada, do contribuinte, para esse efeito.
6. No prazo referido no número anterior, poderá o contribuinte apresentar provas que entender pertinentes.
7. A aplicação das disposições antiabuso será prévia e obrigatoriamente autorizada, após a observância dos números anteriores, pelo dirigente máximo do serviço ou pelo funcionário em quem ele tiver delegado essa competência.
8. As disposições não serão aplicáveis se o contribuinte tiver solicitado à administração tributária informação vinculativa sobre os fatos que a tiverem fundamentado e a administração tributária não responder no prazo de seis meses.
9. Salvo quando de outro modo resulte da lei, a fundamentação da decisão referida no nº 7 conterá:
 - a) A descrição do negócio jurídico celebrado ou do ato jurídico realizado e da sua verdadeira substância económica;

⁴¹ GUIMARÃES, Vasco Branco. Experiências internacionais: experiência de Portugal. **Anais do Seminário Internacional sobre elisão fiscal**. Brasília: Esaf, 2002, p. 134.

- b) A indicação dos elementos que demonstrem que a celebração do negócio ou prática do ato tiveram como fim único ou determinante evitar a tributação que seria devida em caso de negócio ou ato de substância econômica equivalente;
 - c) A descrição dos negócios ou atos de substância econômica equivalente aos efetivamente celebrados ou praticados e das normas de incidência que se lhes aplicam.
10. A autorização referida no nº 7 do presente artigo é passível de recurso contencioso autônomo.⁴²

Infere-se da norma antiabuso de Portugal o detalhamento do procedimento a ser adotado pela autoridade administrativa ao desconsiderar negócios ou atos jurídicos com fim único ou preponderante de fuga à tributação. Notabiliza-se a preocupação com o devido processo legal nas figuras do contraditório e da ampla defesa, demonstradas no modelo de audiência prévia.

4.3.9 A experiência do Reino Unido

A legislação do Reino Unido notabiliza-se pela diversidade de dispositivos antielisivos específicos, assim sendo, inexistente uma norma geral antielisão. Segundo Luiz Dias Martins Filho, “até há pouco tempo, a tributação era restritivamente uma criação da norma legal e o entendimento geral era que a norma tributária devia ser interpretada estrita e gramaticalmente”, no entanto, mais recentemente, os tribunais introduziram “um método teleológico e de exame dos propósitos da norma (*purposive approach*) na interpretação dos diplomas tributários e na aplicação aos fatos impositivos (*factual matrix*)”.⁴³

A jurisprudência (*case law*) no Reino Unido a respeito da elisão fiscal pode ser dividida, na visão de Luiz Dias Martins Filho, em três períodos⁴⁴:

(a) os métodos antigos e o caso do Duque de Westminster [1936]:

Na acepção dos métodos antigos, os cidadãos podiam gerir seus negócios na busca da menor tributação possível, em termos atuais, praticavam elisão fiscal ou planejamento tributário.

Considera-se o caso *IRC v. Duke of Westminster* [1936] emblemático no Reino Unido sobre elisão fiscal, anterior aos anos 80. A Corte Suprema (*House of Lords*) decidiu que o planejamento efetuado pelo Duque era perfeitamente válido no caso da redução do adicional

⁴² Ibid., 2002, p. 318-319.

⁴³ MARTINS FILHO, Luiz Dias. Considerações sobre norma antielisão no Reino Unido. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). **Temas de interpretação do direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 193-219.

⁴⁴ Ibid., 2003, p. 210-215.

de Imposto de Renda, consubstanciando a prevalência da substância sobre a forma na análise da lide tributária.

(b) os posicionamentos após o caso *Duque de Westminster* [1936] e anteriores ao caso *Ramsey* [1981]:

Com o posicionamento dos membros da Corte Suprema do Reino Unido acerca do caso do *Duque de Westminster*, a análise da questão tributária baseava-se no desmembramento da situação na verificação de cada etapa, conhecida como método “*step by step*”, com foco na forma do ato. Dessa maneira, a elisão fiscal desligava-se da finalidade econômica.

Nos termos do Lord Justice Templeman, membro da Corte Suprema do Reino Unido, a descrição dos planejamentos se desenvolvia como:

um jogo circular em que o contribuinte e quatro atores contratados representavam uma peça teatral: nada acontecendo, a não ser o contribuinte que parece se livrar dos grilhões tributários. O jogo é reconhecível por quatro regras. Primeira, a peça é inventada e escrita antes da performance. Segunda, o dinheiro e os documentos de verdade circulam e são trocados. Terceira, o dinheiro é devolvido no fim da performance. Quarta, a situação financeira dos atores no final é a mesma do começo, salvo a situação do contribuinte no curso da performance que paga os atores contratados por seu sucesso. O objetivo da performance é criar a ilusão que algo aconteceu [...]; os atores nunca estão em uma situação que mostrem lucro e não há nenhuma chance de que eles serão bem-sucedidos. Os críticos estão equivocadamente informados de que a peça é baseada numa clássica obra-prima chamada *O Duque de Westminster*, mas, nesta peça, o velho empregado entra no teatro com o seu salário e sai com o legítimo direito a seu salário e a uma anuidade adicional.⁴⁵

Neste mesmo julgamento, tornou-se clássica, no Direito Inglês, a assertiva do Lorde Atkin sobre a elisão fiscal, ressalte-se que foi voto vencido na questão do jardineiro:

Não utilizo a palavra *estratagema* em qualquer sentido sinistro; por ela tem que ser reconhecido que o sujeito, seja pobre e humilde ou rico e nobre, tem o direito de dispor do seu capital e de sua renda de forma a extrair o mínimo imposto. A única função do Judiciário é determinar o resultado jurídico de suas disposições até o ponto como elas afetam o imposto.⁴⁶

(c) o caso *Ramsey* [1981] e os subsequentes:

No caso *W.T. Ramsey Ltd. v. IRC* [1981], em que dois ativos foram criados para que um sofresse um aumento e o outro diminuísse de valor, com vista a não incidência da tributação sobre ganhos de capital (ativo aumentado) e com a venda do ativo reduzido haveria uma perda dedutível, viabilizava-se um planejamento tributário circular. Entretanto, no julgamento do

⁴⁵ *Ibid.*, 2003, p. 213-214.

⁴⁶ ROLIM, João Dácio, *op. cit.*, 2001, p. 177.

caso, o *Lord Justice Wilberforce* decidiu pela existência dos ganhos de capital já que a análise operava-se num mundo real.

Conclui-se que o Reino Unido aprimora as suas normas antielisivas no embate das questões tributárias no sistema judiciário, sendo dada a missão de albergar o maior número possível de previsões legais antielisivas ao parlamento em face da inexistência de uma norma geral.

4.4 A análise do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional como norma geral antielisiva

Após explanação exemplificativa de normas antielisão no direito comparado, para conhecimento de outras realidades de enfrentamento das operações realizadas pelos contribuintes, adentrar-se-á no estudo da norma geral antielisão, inserida no ordenamento brasileiro por meio da Lei Complementar nº 104/01, que alterou o art. 116 do CTN, com a criação de um parágrafo único, no qual se autoriza à administração tributária desconsiderar negócios jurídicos realizados com exclusivo intuito de elisão fiscal abusiva.

Justificou-se a inserção de um parágrafo único ao art. 116, do CTN, no Anteprojeto da Lei Complementar nº 104/2001, da seguinte maneira:

A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário adotados com abuso de forma ou de direito.

Percebe-se, com clareza, na justificativa, a intenção de incluir no Código Tributário Nacional uma norma que incida nos planejamentos tributários abusivos, nos quais a autoridade administrativa desconsidere atos ou negócios jurídicos constituídos unicamente com o intuito de reduzir tributos.

Com o advento da Lei Complementar 104/01, inexistente uma eliminação ou cerceamento do planejamento tributário, o direito das pessoas naturais e jurídicas de organizarem suas atividades prossegue com base nos princípios da autonomia da vontade e no da livre iniciativa

econômica⁴⁷, conforme os institutos, conceitos e formas estatuídas pelo legislador. Entretanto, não é aceitável em um estado de direito que se desrespeitem os demais princípios constitucionais atinentes à ordem tributária, como a capacidade contributiva e o princípio da solidariedade na busca da utilização de abuso de forma ou de direito. Para alguns doutrinadores, o princípio da capacidade contributiva só se tornará efetivo por meio do combate à elisão. Adverte Klaus Tipke que a elisão da lei tributária rompe o princípio da igualdade da tributação nos termos da capacidade contributiva na utilização dos meios formais. Sendo assim, o combate à elisão é dever do legislador e da administração pública que devem conduzir com competência a coisa pública.

Isto posto, percebe-se a incongruência nas linhas-mestra do sistema tributário quando dois ou mais sujeitos passivos da obrigação tributária estejam colocados em planos diferentes ao incidirem nas mesmas hipóteses tributárias. Incontestável a necessidade de equiparação dos efeitos tributários para consignar a repartição das despesas públicas em um Estado Democrático de Direito nos termos da Constituição de 1988:

Art. 1º A República Federativa do Brasil formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado democrático de direito e tem como fundamentos:
I – a soberania;
II – a cidadania;
III – a dignidade da pessoa humana;
IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
V – o pluralismo político.

O parágrafo único do art. 116 do CTN situa-se no capítulo “Do fato gerador” que integra o Título II do CTN que trata da “Obrigação Tributária”, no Livro Segundo, concernente às “Normas Gerais de Direito Tributário”, que determina o surgimento na legislação brasileira de uma norma antielisão, encontra-se disposto, da seguinte forma (transcreve-se todo o artigo 116 para melhor compreensão):

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:
I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;
II – tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.
Parágrafo único – A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação

⁴⁷ Estabelece o parágrafo único do Art. 170 da Constituição de 1988: “É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei”.

tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.
(negritou-se)

Ricardo Lobo Torres assevera que na apreciação da Lei Complementar nº 104 enxerga o dispositivo “não como uma norma de dissimulação ou uma norma de simulação relativa” que camufla o ato ou fato jurídico ilícito, “mas ver a norma como uma norma antielisiva, uma norma que opera não no ato ou no fato, mas vai operar no plano da *mens legis*.” Ou seja, existe a dissimulação da *mens legis*, entretanto não ocasionará a anulação do ato abusivo. Manifesta-se Marco Aurélio Greco na aplicação das figuras do abuso do direito e da fraude à lei no cenário tributário brasileiro, independentemente de existência de legislação que as institua:

[...] a aplicação das figuras do abuso do direito e da fraude à lei em matéria tributária, no ordenamento positivo brasileiro, pode ocorrer independente de lei expressa que as autorize, pois são decorrência da legalidade e da imperatividade do ordenamento. Ainda que fosse indispensável uma lei autorizando a aplicação de tais categorias, este requisito estaria atendido pelo parágrafo único do artigo 116.⁴⁸

Filia-se a corrente que defende a constitucionalidade da LC 104/01, a possibilidade e a conveniência das normas antielisivas, o doutrinador Ricardo Lobo Torres.⁴⁹ Relata a existência de argumentos gerais que comprovam que a Lei Complementar 104/01 apresenta uma “verdadeira norma antielisiva, influenciada pelo modelo francês, e não uma norma antievasiva ou anti-simulação”:

- a) não tem peso argumentativo concluir-se que o Congresso Nacional, legitimamente eleito, teria se reunido para votar lei inócua, que repetiria a proibição de simulação já constante do CTN (arts. 149, VII e 150, § 4º);
- b) não faz sentido admitir-se que a lei inócua foi votada por engano ou por ignorância, já que a Mensagem que encaminhou o projeto se referia expressamente à necessidade de introdução da regra antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro;
- c) não pode haver nenhuma incompatibilidade da norma antielisiva com o Estado de Direito, senão até que se tornou necessidade premente nas principais nações democráticas na década de 1990;
- d) em nenhum país democrático levantou a doutrina a tese da inconstitucionalidade, e muito menos a declararam os Tribunais Superiores;
- e) quando muito se encontra a afirmativa de que certas nações não estão ‘maduras’ para a prática das normas antielisivas, como acontece naquelas em que o planejamento tributário se tornava freqüentemente abusivo;
- f) as teses da legalidade ‘estrita’ e da tipicidade ‘fechada’ têm conotação fortemente ideológica e se filiam ao positivismo formalista e conceptualista;
- g) as normas antielisivas equilibram a legalidade com a capacidade contributiva;
- h) as normas antielisivas no direito comparado têm fundamento no combate à fraude à lei (Alemanha, Espanha, Portugal), ao abuso de direito (França) ou ao primado da

⁴⁸ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., 2008, p. 471.

⁴⁹ Na mesma linha de pensamento: GRECO, Marco Aurélio. Constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira, op. cit., 2001; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A interpretação econômica no direito tributário, a lei complementar nº 104/2001 e os limites do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira op. cit., 2001.

substância sobre a forma (Estados Unidos, Inglaterra, Canadá, etc.), e não há motivo para que tais fundamentos não possam ser invocados no Brasil.⁵⁰

Ressalte-se a objetividade dos argumentos apresentados por Ricardo Lobo Torres para declarar a norma ínsita no parágrafo único do art. 116 como constitucional e compatível com o Estado de Direito, com as práticas internacionais, anteriormente mencionadas e, além disso, fortemente centrada na ideia da busca do equilíbrio entre a legalidade e a capacidade contributiva.

Ainda, com fulcro nos argumentos de Ricardo Lobo Torres, cabe-se explicitar que as teses da legalidade “estrita” e da tipicidade “fechada” não se coadunam com o direito tributário pós-positivista. Em síntese precisa, Marco Aurélio Greco enuncia que “não abre mão da legalidade (sem adjetivos), seja como fundamento da ação do Estado, seja como limite desta”.⁵¹ E, no tocante, à expressão tipicidade fechada, Misabel de Abreu Machado Derzi⁵² alude à impropriedade e a contradição da expressão “tipo fechado” e, também, remete-se ao escrito por Karl Larenz, na obra Metodologia da Ciência do Direito, na qual, a partir da terceira edição, há o abandono do tipo fechado, o autor passa a definir os tipos como sempre abertos. Defini-se tipo como “o nome que se dá à ordem que, comparativamente, ordena os objetos, segundo características nem rígidas nem flexíveis, em sistema aberto, graduável, voltado à realidade de valor e sentido”.⁵³ Nos estudos de Ricardo Lobo Torres, menciona-se a possibilidade de utilização de cláusulas gerais e de conceitos indeterminados em face da ambigüidade da linguagem no direito tributário. Nesse contexto, “os tipos são mais aptos do que os conceitos fechados, à adaptação rápida a uma realidade jurídica mutante”.⁵⁴

Em posição que se coaduna com a dos doutrinadores Ricardo Lobo Torres e Marco Aurélio Greco, Fernando Aurelio Zilveti⁵⁵ ressalta “que o problema da interpretação dos negócios jurídicos elusivos”, no exposto pela Lei 104/01, “não está, *data venia*, nos adjetivos aberto ou fechado da tipicidade, ou no adjetivo estrito, do princípio da legalidade, visto que a

⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. In: **Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal**. Brasília: Esaf, 2002, p. 394-395.

⁵¹ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., 2008, p. 67.

⁵² DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 58.

⁵³ Id., 2007, p. 65.

⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 93. Faz-se interessante mencionar que Ricardo Lobo Torres constata que a utilização das expressões tipicidade “fechada”, legalidade “estrita”, e reserva “absoluta” de lei, não são oriundas dos preceitos constitucionais, no entanto, originam-se do trabalho da doutrina centrado em razões predominantemente ideológicas do que científicas.

⁵⁵ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 338.

norma permite interpretação por sua própria natureza” e, ainda, alude à ideia irracional de vedação da interpretação por parte do aplicador da norma, pois há afronta direta aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Também, salienta que a lei brasileira antielusiva foi precisa em impor a observância aos princípios da igualdade e da justiça fiscal. As observações de Fernando Aurelio Zilveti fazem com que se remeta a enorme importância do intérprete-aplicador no momento da análise do caso concreto, fruto de uma operação de tributação, que foi considerada abusiva pela autoridade administrativa com base no dispositivo legal da desconsideração dos atos ou negócios jurídicos e que conforme a verificação das provas materiais incluirá ou não os princípios da capacidade contributiva e da justiça fiscal no patamar que lhes é devido.

No entendimento de José Luís Saldanha Sanches e João Taborda da Gama, inadmissível no estágio atual do direito e da sociedade aceitar-se a supremacia do positivismo legalista e do princípio da interpretação estrita das leis, deve-se perceber que vigora nos dias atuais um pluralismo metodológico, recorrendo-se do método literal até o teleológico e, também, aprimorar o estudo dos conceitos indeterminados, em busca de uma maior aproximação do direito e da vida em sociedade. Ainda, aproveitando-se da contribuição valiosa dos doutrinadores, imperioso é declarar a alusão à ponderação entre princípios constitucionais e a aplicação de normas antiabuso ou antielisivas para tornar a tributação mais justa.

Em primeiro lugar, há muito que a metodologia jurídica abandonou o positivismo legalista e o princípio da interpretação estrita das leis. Hoje, não há interpretação sem criação e sem pré-entendimentos do intérprete-aplicador.

Em segundo lugar, não faz hoje qualquer sentido fazer-se um paralelismo entre Direito Fiscal e Direito Penal, enxergando-se naquele um princípio da legalidade tão estrito como neste, por duas razões: primo, a legitimação das normas de cada um dos ramos de direito é diferente, enquanto que no Penal se trata de prevenção e punição, no Direito Fiscal trata-se de financiar o Estado e redistribuir a riqueza, num há privação de liberdade; secundo, o próprio Direito Penal comporta zonas de indeterminação e de discricionariedade valorativa judiciária.

Em terceiro lugar, o princípio da legalidade, *rectius* a lei, não está nos dias de hoje colocado no pedestal que ocupava no liberalismo: a isto se deve a crescente legitimidade democrática do poder executivo, a suspeição sobre a imparcialidade dos parlamentos e a crescente complexidade das normas que as afastam de uma comunhão comunicacional com os seus destinatários.

Em quarto lugar, a praticabilidade aplicativa das normas e a evolução técnica impõem que não se possa hoje continuar a exigir que a lei fiscal seja pautalmente determinada, de modo completo e exaustivo. Assistimos, por isso, à inclusão na norma de incidência tributária de conceitos e tipos, com a sua inerente generalização e indeterminação, para que a norma não seja frustrada e ultrapassada pela própria vida. Assim, na maior parte dos casos, e em especial nos impostos sobre o rendimento, a *ratio legis* é de uma abrangência plena de todos os fatos que produzem certos resultados ou resultados equivalentes.

Em quinto lugar, o princípio da legalidade é um dos princípios do ordenamento jurídico, mas não o único. Deve por isso ser ponderado com princípios de sinal

contrário, como o princípio da igualdade ou do Estado de bem-estar, e em certos casos dar lugar à prevalência destes.

Em sexto lugar, a previsão e sobretudo, a aplicação de uma cláusula geral anti-abuso situam dentro do Direito e não fora deste. São atividades com fundamento e limite no Direito, reguladas por um procedimento também ele sujeito ao Direito e como todos os mecanismos de controle dos limites. A vantagem de uma cláusula Geral – por oposição a cláusulas específicas – é ainda a de permitir uma maior individualização de pressupostos e de procedimentos, alcançando-se uma tributação mais justa.

Em sétimo lugar, não se pode defender que a aplicação legítima da cláusula geral anti-abuso vá bulir com a segurança jurídica dos contribuintes. Na verdade, a legítima aplicação de uma cláusula geral anti-abuso pressupõe que o contribuinte conheça dois caminhos – um mais tributado e outro menos tributado – e que opte pelo menos tributado. Ora, não pode vir depois dizer que não conhecia a norma de incidência que, intencionalmente, contornou.

Em conclusão, uma cláusula geral anti-abuso ao serviço de um ordenamento, ou de um Direito, justo e solidário é como a sua proteção imunitária contra todos os ataques a si próprio que mais não são do que ataques aos desígnios da Constituição e do povo.⁵⁶

Na doutrina brasileira, após a criação de uma norma geral antielisiva, por meio do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, surgem correntes ou linhas de pensamento que se contrapõem na análise do que realmente o legislador introduziu no ordenamento tributário, com a alegativa de que a regra é imprecisa, dando margens a diversos entendimentos doutrinários.

Ademais, para agravar a situação, a Medida Provisória nº 66, em seus artigos 13 a 19⁵⁷, que regulariam os procedimentos para descon sideração dos atos ou negócios jurídicos não foram convertidos em lei, de antemão, perdendo a eficácia.

⁵⁶ SANCHES, José Luís Saldanha; GAMA, João Taborda da. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. In: GRECO, Marco Aurélio, GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 89-109.

⁵⁷ Os artigos 13 a 19 da MP nº 66 estavam assim redigidos: “Procedimentos relativos à Norma Geral Anti-elisão. Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária serão descon siderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos artigos 14 a 19 subseqüentes. Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Art. 14. São passíveis de descon sideração 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 descon sideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta , entre outras, a ocorrência de: I – falta de propósito negocial; ou II – abuso de forma. § 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato. § 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado. Art. 15. A descon sideração será efetuada após a instauração de procedimento de fiscalização, mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento. Art. 16. O ato de descon sideração será precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento do tributo à autoridade de que trata o art. 15. § 1º Antes de formalizar a representação, o servidor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos que justificam a descon sideração. § 2º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas

Para uma primeira linha de pensamento, o parágrafo único do art.116, do CTN, não acrescentou nada à legislação tributária, pois trata-se apenas da ratificação da figura da simulação, ínsita no art. 149, VII, do CTN.⁵⁸ A norma geral antielisão pretende desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com o fim de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, isto é, baseia-se na conduta elisiva centrada no ato dissimulatório, que corresponde à figura da simulação relativa. Assim sendo, Alberto Xavier pertence a essa corrente ao referir-se ao novo parágrafo único do art. 116, como norma antievasiva (anti-simulação), veiculadora da figura da simulação, “considerada na teoria geral do direito como um dos vícios que afetam o elemento vontade dos atos ou negócios jurídicos, a par do erro, do dolo, da coação e da reserva mental”, continua ao definir a simulação como “um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo entre o declarante e o declaratário e determinada pelo intuito de enganar terceiros”.⁵⁹ Logo, simulação é uma declaração falsa da vontade que visa produzir efeito diverso do declarado. Classificam-se as espécies de simulação em absoluta e relativa: na simulação absoluta aparenta-se celebrar um negócio jurídico quando, na realidade, não se pretende realizar negócio algum, o ato jurídico é fictício; na simulação relativa, as partes celebram, efetivamente, um contrato, mas, para enganar terceiros, o ocultam com um contrato aparente distinto do primeiro pela sua natureza ou pelas suas cláusulas e condições. Nesse caso, existe um ato jurídico e este sofrerá o levantamento fiscal devido. Juntamente com Alberto Xavier, encontram-se Valdir de

que julgar necessários. § 3º A representação de que trata este artigo: I – deverá conter relatório circunstanciado do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados; II – será instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo. Art. 17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados. § 1º Caso conclua pela desconsideração, o despacho a que se refere o caput deverá conter, além da fundamentação: I – descrição dos atos ou negócios praticados; II – discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária; III – descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos; IV – resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios. § 2º O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora. Art. 18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o § 2º do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício. § 1º O sujeito passivo será cientificado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário. § 2º A contestação do despacho de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente. Art. 19. Ao lançamento efetuado nos termos do art. 18 aplicam-se as normas reguladoras do processo de determinação e exigência do crédito tributário”.

⁵⁸ “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;”

⁵⁹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 52.

Oliveira Rocha, Misabel Abreu Machado Derzi e Ricardo Mariz de Oliveira como defensores da primeira corrente.

No concernente à primeira corrente, asseverar que a expressão dissimulação deve ser compreendida como hipótese de simulação relativa faz surgir uma incoerência entre a Lei Complementar nº 104/2001 e o art. 13 da Medida Provisória 66/02, o qual dispõe que os atos e negócios jurídicos em que se constatar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação não estão inclusos na regulamentação. Em suma, ao tratar do parágrafo único do art. 116 como hipótese de simulação relativa, como explicar a exclusão do dolo, da fraude e da simulação no ato regulamentatório? Mais ainda, por qual motivo na justificativa do anteprojeto somente refere-se ao abuso de forma ou de direito? Vêm-se mais dificuldades que se impõem para a compreensão da norma geral antielisiva.

A segunda corrente doutrinária compreende que o parágrafo único do art. 116 do CTN consubstancia norma antielisão, isto é, contrária ao abuso de direito ou a fraude à lei. Todavia, para Douglas Yamashita essa corrente subdivide-se em duas outras. A primeira entende que esse parágrafo único atinge o princípio da estrita legalidade, por realizar a interpretação econômica das normas e exigir tributos por analogia (art. 108, § 1º, do CTN), sendo, portanto, inconstitucional. Destacam-se, como adeptos desta posição, Ives Gandra da Silva Martins, Hugo de Brito Machado e Edvaldo Pereira Brito. A segunda corrente, no entanto, averba, consubstanciada na interpretação do verbo dissimular, que o parágrafo único do art. 116, retrata uma norma anti-simulação e, também, uma antielisão fulcrada no combate ao abuso do direito e da fraude à lei. Segundo descreve Douglas Yamashita:

Para os seguidores dessa corrente, os atos ou negócios com finalidade dissimuladora da ocorrência do fato gerador do tributo ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária poderiam ser também atos não simulados, uma vez que efetivamente declarados como desejados e executados. Tais atos ou negócios seriam aqueles que utilizam a fraude à lei ou o abuso do direito para disfarçar 'licitamente', perante o Fisco, fatos tributáveis.⁶⁰

Objetiva-se com a configuração de norma antielisiva mostrar o ato ou negócio que sofreu dissimulação, ou seja, o que se encontra encoberto, oculto, mascarado, contornado para que a norma tributária imperativa seja tributada nos termos legais. Defendem essa posição João Dácio Rolim, Marciano Seabra de Godoi, Marco Aurélio Greco, Ricardo Lobo Torres e Ricardo Lodi Ribeiro.

⁶⁰ YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos**: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei. São Paulo: Lex, 2005, p. 144.

Para Marco Aurélio Greco, o dispositivo instaurador da norma geral antielisiva no direito tributário brasileiro, abrange não apenas a simulação, na sua formulação clássica, mas também hipóteses de abuso de direito, fraude à lei e utilização de negócios indiretos. Compreende-se nas afirmações de Marco Aurélio Greco que o abuso de direito, a fraude à lei e os negócios indiretos são caracterizados e aperfeiçoados pela doutrina, ou seja, é preciso analisar as circunstâncias do caso concreto para determinação do instituto civil que emerge do negócio jurídico.⁶¹

Com a intenção de ratificar a relevância do posicionamento favorável de parte dos doutrinadores brasileiros à figura da dissimulação contida no parágrafo único do art. 116, alude-se à participação do Ministro José Carlos Moreira Alves, no Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, promovido pela Escola de Administração Fazendária – ESAF, em 2001, no qual demonstra-se que a figura da dissimulação abarca a fraude à lei e o abuso do direito:

Da leitura desse dispositivo verifica-se que 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. Assim, o problema que se apresenta aqui é o relativo à natureza dessa dissimulação; conseqüentemente, o sentido e o alcance que se deva dar a essa expressão. Por isso, no tema que me foi dado, as figuras que são aí enunciadas dizem respeito justamente a algo que de certa forma se prende à utilização de meios aparentes para ocultar aquilo que realmente se deseja, ou, então, à utilização de vias indiretas em vez de se utilizarem vias diretas para alcançar os fins intentados. São elas o negócio jurídico simulado, o negócio jurídico indireto em sentido estrito – e farei uma breve alusão ao negócio fiduciário – o negócio jurídico em fraude à lei e o abuso de direito.⁶²

Ainda, no tocante à possibilidade de fraude à lei no direito tributário, esclarece Marciano Seabra de Godoi⁶³ que a legislação do imposto de renda das pessoas físicas de 1948 autorizava aos contribuintes o abatimento da base de cálculo do imposto do valor pago a companhias seguradoras a título de prêmio de seguro de vida. No entanto, o que se mostra relevante é que os contribuintes contratavam as seguradoras e, em um prazo razoável (dias, semanas ou meses), desfaziam o negócio. Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal qualificaram-se os atos dos contribuintes de três maneiras distintas, quais sejam, a operação

⁶¹ GRECO, Marco Aurélio. Constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 183-204.

⁶² ALVES, José Carlos Moreira. Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação. In: **Anais do Seminário Internacional sobre elisão fiscal**. Brasília: Esaf, 2002, p. 63.

⁶³ GODOI, Marciano Seabra de. Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro: estudo de casos. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. São Paulo: Lex, 2007, p. 237-288.

estava perfeita, nos moldes da lei, existência de simulação e fraude à lei tributária. Para o estudo em questão, ressaltem-se o posicionamento dos Ministros Orosimbo Nonato, Nelson Hungria e Luiz Gallotti que compreenderam que os seguros foram erigidos em fraude à lei tributária. Apresenta-se relevante a inserção de parte do voto do Ministro Orosimbo Nonato no RMS nº 3.419, julgado em 6 de julho de 1956.

EMENTA: Fraude à lei fiscal. Desprovimento de recurso de mandado de segurança.

Mas, a lição mais aceita é a da possibilidade de fraude à lei fiscal. E exatamente nesse campo é que as fraudes se expandem e se aguçam porque o contribuinte usa de todas as tramas, de todas as traças, de todo o engenho para subterfugir à imposição fiscal.

A fraude à lei se caracteriza pelo uso de meios lícitos em si para o logro de fins contrários aos da lei. É, na lição de Wallery, o ato praticado ao fito de subtrair, em determinados casos, a aplicação de normas a ele naturalmente aplicáveis. De um modo ou de outro existe a fraude à lei em matéria fiscal e no caso o Egrégio Tribunal Federal de Recursos concluiu pela sua ocorrência, pois que se trata de apólice de seguro, resgatada prematuramente.

A visão dos Ministros do STF reforça que os institutos civis do abuso do direito e da fraude à lei àquela época já se inseriam no combate à subtração de tributos, ou seja, não era absurda a ideia de manejo na seara tributária, logo, verifica-se que houve uma institucionalização do processo com a criação do parágrafo único do art. 116 do CTN.

Após explicitação dos posicionamentos doutrinários diante da norma geral antielisiva do parágrafo único do art. 116, do CTN, reputa-se relevante inserir o que constatou Marciano Seabra de Godoi ao participar da obra coletiva, “Planejamento tributário à luz da jurisprudência”, coordenada por Douglas Yamashita, em que se analisa casos da jurisprudência judicial e administrativa: revela-se que parte da doutrina brasileira considera simulação passível de desconsideração pelo aplicador da lei tributária o mesmo que outra parte considera como fraude à lei tributária ou abuso do direito.⁶⁴

Ives Gandra da Silva Martins, Misabel Derzi e Sacha Calmon compartilham uma viva repulsa à adoção de normas gerais anti-abuso (que repultam autoritárias e inconstitucionais) destinadas a coibir negócios praticados em fraude à lei tributária ou com abuso do direito. Os três autores sustentam, portanto, a mesma teoria geral sobre a elisão tributária (tipicidade cerrada, segurança jurídica, impossibilidade de interpretação econômica ou analogia, inconstitucionalidade de normas gerais antiabuso). Mas confrontados com casos concretos de planejamento tributário julgados nos últimos anos pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (como a incorporação às avessas) e pelo STF (prêmios de contratos de seguro de

⁶⁴ GODOI, Marciano Seabra de. O quê e o porquê da tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 72-99.

vida deduzidos na declaração de IRPF), aqueles três autores chegam a conclusões opostas.⁶⁵

Na visão de Marciano Seabra de Godoi, explica-se o fenômeno pela adoção de conceito mais abrangente de simulação por Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho, por outro lado, Ives Gandra da Silva Martins apega-se a um conceito restritivo de simulação. Interessante é ressaltar o quão complexo é o estudo da teoria geral da elisão tributária, na qual ilustres tributaristas, contrários à norma geral antielisão, ao analisarem casos concretos acabam por assemelharem-se aos favoráveis a norma antielisiva.

Dentro do âmbito da discussão de como os planejamentos tributários devem ser interpretados pelas autoridades fiscais em face da dissimulação do verdadeiro negócio jurídico, remete-se a um questionamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho se “pode o administrador ‘interpretar’ os contratos e lhes atribuir um ‘valor’ diverso, para efeitos fiscais, por simples ato administrativo, independente da lei?” Após a interrogação, ele esclarece que alguns contribuintes estão auferindo vantagens econômicas e fiscais em face da insuficiente regração da espécie (ressalte-se que o texto é anterior à edição da Lei Complementar 104/01). Não obstante, advoga que as lacunas só devem ser suprimidas pela lei para o bem de todos:

Ainda que alguns estejam levando vantagem, é preferível manter o princípio da legalidade a estender ao administrador poderes que amanhã se tornariam muito difíceis de controlar, além de impor ao Judiciário, **como poder revisor do ato administrativo**, a obrigação de estar a verificar, caso a caso, a **razoabilidade fiscal dos contratos**. Haveria, neste caso grandes divérbios, pois cada Juiz julgaria com seu próprio subjetivismo as situações e os interesses dos justicáveis.⁶⁶ (grifo do autor).

Marco Aurélio Greco, no tocante ao emprego da analogia, assevera que diante de uma questão concreta, como a posta por Sacha Calmon Navarro Coêlho, de descaracterização de contrato de arrendamento mercantil, pela Receita Federal, transformando-o em compra e venda a prestação, com as consequências fiscais daí decorrentes, deve o aplicador do direito se perguntar se a vedação de tratamento desigual a contribuintes que se encontram em situações equivalentes é uma limitação constitucional ao poder de tributar, ou pode ter caráter positivo. Questiona o autor: “a ‘equivalência’ deve ser vista apenas como um critério negativo (limitador do poder de tributar) ou (aliado ao princípio da capacidade contributiva) como um critério positivo de interpretação que conduziria a exigir o imposto em situações

⁶⁵ Id. Dois conceitos de simulação e suas conseqüências para os limites da elisão fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11, p. 272-298.

⁶⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Interpretação econômica em direito tributário. Prevalência do conteúdo sobre a forma. Impossibilidade no direito brasileiro. Princípio da legalidade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 55, p. 184, jan./mar. 1991.

equivalentes?” E, mais, “o valor ‘equivalência’ só opera contra o Fisco ou também contra o contribuinte? Eis uma discussão nitidamente axiológica.”⁶⁷

Assim sendo, não se encontra razão palpável que albergue a posição de Sacha Calmon Navarro Coêlho no que tange a impossibilidade de controle efetivo pelo Poder Judiciário dos atos administrativos e, muito menos, inexistente justificativa que sustente o caráter absoluto do princípio da legalidade frente ao tratamento desigual de contribuintes em situações assemelhadas.

Na mesma linha de questionamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho, no que concerne a possibilidade da autoridade fiscal desqualificar atos jurídicos do contribuinte que objetivam somente redução tributária, Humberto Ávila ressalta que “segundo o novo Código Civil, a eticidade passou a ser fundamento dos atos jurídicos”. E, ainda, que em face desta assertiva surge o questionamento: “será que o Fisco pode desqualificar determinado negócio jurídico que foi utilizado pelo particular para pagar menos, por exemplo?”⁶⁸ Para o doutrinador existem várias posições acerca do tema:

Uma delas, com base nesses fundamentos, é a seguinte: o Fisco, nesses casos, não faria, na verdade, uma analogia, isto é, o particular diz que fez alienação e o Fisco poderia entender que, em vez de alienação, ele praticou outro ato, e para entender dessa forma teria que fazer uma operação de analogia. A Lei estabelece uma coisa, o particular fez outra, mas o intérprete, por uma operação de similitude, entende que outra norma é aplicável. Segundo esse novo modelo instaurado pelo novo Código Civil, haveria na verdade não uma analogia, que é aplicar uma outra regra para um caso parecido, mas apenas aplicação de uma norma: haveria a hipótese da norma, no meio haveria uma requalificação da matéria fática, com base nessa eticidade, e depois o negócio jurídico concreto, de tal sorte que não haveria uma norma e depois o negócio concreto e aí uma outra norma seria chamada para solucionar este caso. Na verdade, ocorreria algo diferente: teríamos a hipótese da norma, uma requalificação da matéria fática, e depois a subsunção. Nesse raciocínio, não haveria analogia.

Extraí-se nos ensinamentos de Humberto Ávila a predisposição de parte da doutrina em interpretar os atos jurídicos pertinentes ao direito tributário com um olhar ético, voltado para um descortinamento de outras possibilidades de compreensão e valoração dos efeitos tributários. Logo, pode-se verificar no momento da interpretação que a matéria fática pode ser requalificada não implicando no uso da analogia, ou seja, na criação de norma jurídica sem o devido respaldo legal.

⁶⁷ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., 1998, p. 165.

⁶⁸ ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo código civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo código civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 76.

Com o advento da Lei Complementar 104/2001, vislumbra-se uma explicitação dos procedimentos que serão adotados pela autoridade administrativa responsável pela interpretação dos fatos tributários que cercam a hipótese de incidência. Dessa maneira, as decisões que a autoridade judiciária tomará nos processos serão muito melhor subsidiadas pela norma antielisiva.

A partir da constatação da relevância do procedimento administrativo, faz-se necessário tecer breves comentários acerca da parte final do parágrafo único do art. 116, isto é, a observação dos procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária que autorizarão à autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos perpetrados com o objetivo de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Na análise mais ponderada do dispositivo, advoga-se existência de uma norma de eficácia limitada⁶⁹, que só entrará em gozo de exercício pleno após a edição de lei ordinária que disporá sobre os procedimentos a que estarão adstritas as autoridades fiscais. Nesse tocante, interessante seria apropriar-se da experiência de Portugal com relação à aplicação de um processo especial para a norma antielisiva brasileira, e do modelo francês com a criação de um Comitê Consultivo para a repressão dos abusos de direito.

Averba-se imprescindível para a aplicação da norma geral antielisiva, na qual busca-se um equilíbrio do princípio da capacidade contributiva e da segurança jurídica, que se resgate o interesse da sociedade em participar do processo de formatação das leis ordinárias, pois a partir de uma compreensão do que realmente representa esta norma para a geração de recursos, ou melhor, como instrumento de fraternidade na repartição dos encargos tributários engajar-se-á em um processo sem volta de concretização de uma sociedade livre, justa e solidária.

4.5 O princípio da proporcionalidade aplicado ao contexto da norma geral antielisiva

Parte-se nesse momento do estudo para consolidar as teorias e ideias expostas a respeito dos princípios, na visão pós-positivista, de normas que determinam a realização de algo na

⁶⁹ Deve-se ressaltar que se discorda do posicionamento de Ricardo Lobo Torres ao asseverar que a regra antielisiva é declaratória e, dessa maneira, só existe necessidade dos Estados e dos Municípios criarem suas normas procedimentais. No caso da União, a regra é auto-executável diante da exclusão dos artigos 14 a 17 da Medida Provisória nº 66/02, na Lei 10.637/02.

maior medida possível em face das condições fáticas e jurídicas do caso concreto, a inserção do princípio da proporcionalidade, na sua configuração, como princípio de direito e de interpretação do direito⁷⁰, dirigido tanto ao legislador quanto aos aplicadores do direito e que se insere na busca do equilíbrio das forças contrárias presentes na aplicação da norma geral antielisiva do parágrafo único do art. 116, do CTN, no contexto do planejamento tributário.

Imputa-se necessário esclarecer que se discute a norma geral antielisiva do parágrafo único do art. 116, do CTN, nos termos atuais da ordem constitucional, ou seja, como regra posta no sistema tributário e que passará a repercutir somente com a criação das legislações ordinárias pertinentes à União, Estados, Municípios e Distrito Federal com o rol de procedimentos para a desconsideração dos atos dissimulados.

O contribuinte, em seu labor diário na execução das obrigações de cunho fiscal, investe-se de “planejador tributário” no exercício de sua autonomia privada (liberdade de contratar) com o objetivo de melhor equacionar as receitas e as despesas. Entretanto, sua atividade deve pautar-se na busca de uma economia fiscal lícita que se coadune com o princípio da capacidade contributiva, da boa-fé objetiva, da função social dos contratos, dentre outros. Averba-se importante voltar a uma questão anteriormente discutida que é a do direito de se auto-organizar precípua a atividade econômica do contribuinte, o qual mediante atos ou negócios jurídicos previstos, quase em toda sua totalidade, no Código Civil, reduzirá, afastará ou retardará a ocorrência do fato gerador.

Com o Código Civil de 2002, alterou-se o foco de uma visão voltada para a resolução “do direito dentro do direito” para uma concepção de reconhecimento de que o direito só não se basta, isto é, para que as questões, de variadas matizes, fossem resolvidas seria imprescindível a interação com a realidade e com os valores, destacando-se o valor da ética. Dessa maneira, o contribuinte terá sua liberdade de negociar pautada pelas regras e princípios ínsitos ao código civil. Nos termos de Marcus Abraham:

[...], através dos institutos de direito privado colocados à sua disposição, o cidadão-contribuinte somente poderá exercer a organização econômica da sua vida privada, de acordo com os parâmetros impostos pela função social da propriedade e dos contratos, pela ética, pela moral e pela boa-fé, bem como pela vedação expressa do abuso de direito ou de formas, da fraude à lei, da ausência de motivos ou da simulação, previstos literalmente no Código Civil, assim como condicionado por

⁷⁰ Para Humberto Bergmann Ávila, o princípio da proporcionalidade insere-se na estrutura constitucional como um princípio norteador da elaboração e interpretação de todas as normas constitucionais e infraconstitucionais vigentes, caracterizando-se, por conseguinte, como um princípio geral do Direito. ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema constitucional tributário**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 41-43.

todos os efeitos externos produzidos por estas relações jurídicas que venham a interessar ao Estado como parte eventualmente prejudicada.⁷¹

É de incontestável relevância a conjugação dos termos civilistas à prática tributária, isto é, inexistem argumentos dentro dos parâmetros aqui expostos, que possam negar a aplicabilidade da doutrina civilista ao direito tributário. Alguns doutrinadores alegam a impossibilidade de utilização do abuso do direito e da fraude à lei no campo tributário por ensejarem a anulação do negócio jurídico. No entanto, para a administração tributária o que se mostra imprescindível é a ocorrência do fato gerador, que independe dos efeitos na esfera civil. Segundo Aliomar Baleeiro, ao reportar-se ao art. 118⁷² do Código Tributário Nacional, sobre os efeitos dos fatos praticados pelos contribuintes: “se nulo ou anulável, não desaparece a obrigação fiscal que dele decorre, nem surge para o contribuinte o direito de pedir repetição do tributo acaso pago sob a invocação de que o ato era nulo ou foi anulado. O fato gerador ocorreu e não desaparece, do ponto de vista fiscal, pela nulidade ou anulação”.⁷³

O contribuinte ao exercer sua liberdade de contratar pode exceder os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes, nos termos do art. 187 do CC/2002; de outra maneira, ao realizar um negócio arquitetado o contribuinte encobre a norma que configuraria maior tributação, por outra que possibilitaria menor carga tributária, categorias denominadas de norma contornada e norma de contorno, enquadrando-se no disciplinado pelo art. 166, inciso VI, do Código Civil, na fraude à lei imperativa.

Percebe-se que se introjeta no Estado Brasileiro uma nova concepção do fenômeno tributário, passa-se a debater a razão de ser da tributação, ou melhor, para quê e para quem ela existe e com quais balizadores. Assim sendo, a partir da segunda metade do século XX, discute-se de maneira ímpar a interpretação e aplicação das normas tributárias, distanciando-se da jurisprudência dos conceitos (superação do conceitualismo lógico) e da jurisprudência dos interesses (exacerbação da interpretação econômica do fato gerador), engajando-se na jurisprudência dos valores, em um pluralismo metodológico na interpretação fiscal que resgata a ideia de justiça na repartição dos tributos em uma sociedade que almeja a concreção do valor solidariedade (ideia presente no preâmbulo e no art. 3º da Constituição de 1988) ao editar normas tributárias que combatam à elisão fiscal abusiva.

⁷¹ ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 336.

⁷² Art. 118, do Código Tributário Nacional: “A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”.

⁷³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 461.

Com fulcro nesse novo enfoque⁷⁴, remete-se ao tema da interpretação e aplicação da norma geral antielisiva como propulsora de discussões centradas nos princípios da legalidade tributária, segurança jurídica, propriedade privada, liberdade de iniciativa, autonomia da vontade, capacidade contributiva, justiça, solidariedade, na determinação de quais nortearão a interpretação do caso concreto.

Deve-se ficar bem explícito, em relação ao princípio da capacidade contributiva, que o conteúdo exposto na Constituição de 1988 é bem mais relevante do que o esboçado pelas Constituições anteriores, notadamente, a de 1967. Atualmente, a capacidade contributiva compõe estrutural e funcionalmente o sistema tributário, aplica-se antes da igualdade tributária. Esta não mais se apresenta como princípio informador da tributação para representar critério de repartição da carga tributária, em se tratando de impostos e parâmetro de aplicação e interpretação das normas que disciplinam o tributo. Dessa maneira, a capacidade contributiva não é mais um desdobramento da igualdade e sim passa a manifestar-se como princípio vinculado à liberdade e à solidariedade ao significar busca pelo valor justiça.⁷⁵

Extrai-se da aplicação da norma geral antielisiva uma tensão entre princípios: de um lado, a legalidade tributária e a liberdade de iniciativa (autonomia da vontade) como proteção do contribuinte no desencadeamento das suas atividades econômicas; de outro, a capacidade contributiva, fundamentada no valor justiça e na solidariedade, que busca a capacidade econômica do contribuinte, como prescreve o art. 145, § 1º da CF/88. A partir da constatação da existência de colisão, questiona-se a validade dos planejamentos tributários, através dos seguintes enfoques: a) é direito do contribuinte, com base na liberdade de iniciativa, organizar suas atividades no intuito de alterar a carga tributária incidente; e b) o ordenamento jurídico alberga o valor solidariedade ínsito ao princípio da capacidade contributiva e os negócios jurídicos devem pautar-se na boa-fé objetiva, no valor ético, na moral, na função social dos

⁷⁴ Defini-se o novo enfoque pela junção de um Estado de Direito e um Estado Social. Tercio Sampaio Ferraz Junior sintetiza com precisão o modelo da Constituição brasileira vigente: “O que vem sendo percebido, no entanto, na experiência brasileira vigente, é que uma compatibilização do Estado de Direito com o Estado Social traz algumas dificuldades significativas. Seria preciso, de um lado, garantir em cada caso uma situação de compromisso entre os grupos sociais que assegurasse um mínimo de critérios comuns de valores que fossem admitidos por todos. De outro lado, um quadro constitucional rigoroso sem o qual a atuação do Estado, inevitavelmente sujeitos a grupos de pressão e a interesses estamentais e corporativistas da burocracia, pode se tornar facilmente uma espécie de exercício de arbitrariedade camuflado por supostos ditames de princípios públicos relevantes”. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do Estado Democrático de Direito. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 208-221.

⁷⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 146-148.

contratos, em suma, inaceitável, por esse ângulo, a manipulação ardilosa dos institutos civis que acarretam a elisão fiscal abusiva.

Na análise de um caso concreto, o intérprete deve buscar o resultado que se coadune com a igualdade, com a generalidade e a capacidade contributiva e, se não for possível, diante da existência de norma que emane outros princípios, partir-se-á de um juízo de ponderação entre os princípios fundados na justiça e aqueles alicerçados noutros valores objetivados pelo legislador. Exatamente na utilização dos princípios da igualdade, da generalidade e da capacidade contributiva como balizadores da interpretação da legislação tributária, derivar-se-á, segundo Perez de Ayala, o princípio da luta contra a evasão fiscal.⁷⁶

Ao falar em luta contra a evasão fiscal, percebe-se que ao intérprete caberá a busca do verdadeiro conteúdo econômico do negócio jurídico praticado, menosprezando a forma usada pelo contribuinte. Para Ricardo Lodi Ribeiro, permiti-se nesse contexto, admitir a ligação entre o método teleológico e o combate à elisão fiscal abusiva. Continua ao asseverar que “se é verdade que o legislador não pode alterar a natureza do ato praticado pelo contribuinte, não é menos verdade que este não pode escamotear os efeitos tributários que brotam do ato por ele praticado, ao escolher uma forma jurídica que não se coaduna à sua intenção negocial”⁷⁷, isto posto, verifica-se a inexistência de coerência na utilização de determinada forma jurídica e a substância econômica que emana daquele negócio.

Em outros termos, Klaus Tipke assevera a liberdade do contribuinte na realização do planejamento tributário, no entanto, ressalta a conduta imoral de alguns contribuintes que fraudam à lei tributária, por meio de informações falsas na busca de acobertar o verdadeiro negócio jurídico:

Los contribuyentes pueden evitar el deber tributario mediante la elusión fiscal, el fraude a la ley tributaria o la defraudación tributaria.

No es contraria a la ley la actuación de quien no realiza el hecho imponible y evita así el nacimiento de la obligación tributaria. Toda persona puede organizar su actividad con vistas al menor pago de impuestos posible. La elusión fiscal consciente y planificada es una modalidad legal de resistencia fiscal. No es inmoral. Esto se reconoce probablemente en todos los Estados de Derecho que respetan la libertad.

A estos efectos es irrelevante si el contribuyente no realiza el hecho imponible su conducta fáctica (por ejemplo, no trabaja para no obtener renta, o no fuma) o si encuentra con ayuda de su asesor una configuración jurídica que permite eludir o reducir el impuesto.

⁷⁶ PEREZ DE AYALA, Jose Luis apud RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2003, p. 119.

⁷⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi, op. cit., 2003, p. 119.

.....
Es inmoral la conducta de quien incurre in fraudem legis para evitar mediante un rodeo la ley que tiene como consecuencia jurídica el nacimiento de la deuda tributaria. Sin embargo, la conducta sólo puede ser castigada cuando se han suministrado datos falsos a la Administración.
*Quien no declara el impuesto debido legalmente, sino que lo defrauda, actúa de modo ilegal y, en principio, inmoral.*⁷⁸

No que se relaciona a resolução do conflito é imprescindível o caso concreto, pois na questão dos princípios inexiste prevalência em face do conflito em pauta, um princípio restringirá o âmbito de alcance do outro na dependência dos interesses em jogo, não se determina como a controvérsia será decidida e o que for preterido não será excluído do ordenamento, concentra-se na escolha do que maior peso apresentar para a decisão nos termos do menor prejuízo ao interesse público.⁷⁹

Na concepção de um Estado Democrático de Direito, os limites atinentes ao planejamento tributário são os impostos pelos valores presentes na aglutinação de pautas axiológicas do Estado de Direito e do Estado Social, isto é, conjugam-se liberdade de iniciativa, segurança jurídica com igualdade, solidariedade e justiça. Para Helenilson Cunha Pontes, se a liberdade de iniciativa, no contexto constitucional atual, “constitui um óbice na tarefa de concretização do princípio da capacidade contributiva (e no valor solidariedade que o mesmo alberga), justifica-se constitucionalmente uma certa limitação àquele princípio”, no entanto, a limitação deve ser expressa em regra positiva e atender “ao princípio da proporcionalidade, em sentido amplo, isto é, seja adequada, necessária e conforme à finalidade por ela buscada”.^{80 81}

A regra positiva que limitará o princípio da liberdade de iniciativa do contribuinte na realização de sua atividade econômica, no ordenamento tributário brasileiro, situa-se no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, denominada norma geral antielisiva. Cumpre salientar que esta norma geral ao restringir o princípio da liberdade de iniciativa deve coadunar-se à ordem jurídica, pois a Constituição de 1988 encontra-se

⁷⁸ TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes**. Trad. Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 110-111.

⁷⁹ ALEXY, Robert, op. cit., 2008, p. 96: “A solução para essa colisão consiste no estabelecimento de uma relação de precedência condicionada entre os princípios, com base nas circunstâncias do caso concreto. Levando-se em consideração o caso concreto, o estabelecimento de relações de precedências condicionadas consiste na fixação de condições sob as quais um princípio tem precedência em face do outro. Sob outras condições, é possível que a questão da precedência seja resolvida de forma contrária.

⁸⁰ PONTES, Helenilson Cunha, op. cit., 2000, p. 121.

⁸¹ Como mencionado no capítulo 2, o princípio da proporcionalidade projeta-se à noção de abuso do direito, como norma antielisiva nos termos do parágrafo único do art. 116 do CTN. Exigir-se-á uma interpretação e aplicação da norma consoante os subprincípios da proporcionalidade.

conformada por princípios que sempre estarão em choque, diante dos inúmeros interesses albergados pelo ordenamento, no entanto, mesmo em face do embate, a harmonia do conjunto deverá ser preservada. Sendo assim, com a adoção da norma geral antielisiva, pelo Estado Democrático de Direito, pressupõe-se a atuação do princípio da proporcionalidade como instrumento de controle da atividade estatal.

Manifesta-se o princípio da proporcionalidade na eleição da norma geral antielisiva como meio mais idôneo, dentre outros, com o objetivo de afastar a utilização de planejamento fiscal abusivo que prejudique a máxima efetivação da capacidade contributiva. Logo, necessária é a utilização do princípio da proporcionalidade para sopesamento dos princípios em colisão no intuito de assegurar o menor dano a preceito constitucional, ou melhor, a preservação dos direitos fundamentais. Constitui-se o princípio da proporcionalidade como meio legítimo para a harmonização concreta dos princípios em colisão, no respeito à “máxima do meio mais suave.”⁸²

Dessa maneira, buscar-se-á para solução do conflito na interpretação do ordenamento, a aplicação dos subprincípios do princípio da proporcionalidade: a) adequação, impõe que a medida utilizada pelo Estado para alcançar o fim almejado desenvolva-se por meios idôneos, sendo a mais apropriada para a consecução dos fins; b) necessidade, tal restrição deve ser a mais suave para a proteção do interesse público e c) proporcionalidade em sentido estrito, o benefício alcançado com a limitação a um interesse deve mostrar-se superior ao prejuízo decorrente da escolha de outro interesse também protegido pela ordem jurídica.

Helenilson Cunha Pontes, em seus comentários ao subprincípio da adequação, remete-se à aplicação de uma medida restritiva em momento posterior a sua criação, ou seja, no caso da norma geral antielisiva, a qual só efetivar-se-á após a publicação de legislação ordinária, “não deve desde logo ser rechaçada por inapta”⁸³, pois se não for declarada inconstitucional, sofrerá limitações no desenrolar de sua aplicação se não promover os fins desejados.

Do acima exposto, aplicar-se-á o princípio da proporcionalidade em suas três dimensões, no intuito de verificar se o preceito do parágrafo único do art. 116 do CTN, é compatível com a Constituição na efetivação dos princípios, com vistas à concreção do objetivo maior de construir uma sociedade livre, justa e solidária.

⁸² CAVALCANTE, Denise Lucena, op. cit., 2003, p. 45: Para a autora, o conceito de proporcionalidade encontra-se ontologicamente imbricado ao próprio conceito de Direito, portanto são conceitos indissolúveis.

⁸³ PONTES, Helenilson Cunha, op. cit., 2000, p. 67.

O princípio da proporcionalidade, em seu aspecto adequação, remete-se a aplicação da norma antielisiva ao caso concreto com o intuito de inviabilizar o comportamento elisivo do contribuinte na execução de um planejamento tributário centrado em atos abusivos, preservando a capacidade contributiva, a solidariedade, que são os fins almejados pela limitação imposta. Cumpre lembrar que somente após a regulamentação do dispositivo em discussão, far-se-á um exame da adequação na exata dimensão de confrontação entre a medida requerida e o fim almejado. Pode-se inferir que “de nada adianta limitar a liberdade de planejamento tributário, desconsiderando-se, por exemplo, os efeitos fiscais de certos negócios jurídicos”, se determinada medida não finalizar com o “efetivo alcance da capacidade contributiva que teria sido subtraída à incidência da regra tributária”.⁸⁴

Ao desconsiderar atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, a administração fazendária age em conformidade aos fins requeridos pela norma, ou seja, o objetivo de não diminuição da arrecadação, por consequência lógica, afronta o princípio da capacidade contributiva, por meio de subterfúgios ou artimanhas para não adentrar na zona de tributação. Isso posto, a subregra da adequação foi atingida plenamente sem agressão ao princípio ao mostrar-se a idoneidade da medida restritiva. Para que se constate que houve o cumprimento do juízo de adequação é plausível questionar se a medida escolhida contribui para o alcance do fim pretendido.

Interessante é destacar a observação de Hugo de Brito Machado Segundo ao referir-se a aplicação do princípio da proporcionalidade no caso da norma geral antielisiva: “ainda que se considere que a prática de um planejamento tributário contraria, ou amesquinha, o princípio da capacidade contributiva”, e, continua, ao asseverar que se pode levar em consideração que a legalidade pode vir a ser “um princípio ‘ponderável’, não seria *proporcional* dar ao intérprete o poder de desconsiderar os atos praticados pelo contribuinte, quando ausentes quaisquer patologias”.⁸⁵ Percebe-se que se alude à questão crucial da discussão, as patologias do negócio jurídico estão presentes, recorde-se que se ataca o planejamento tributário abusivo, fraudulento que oculta, mascara, acoberta o verdadeiro fato gerador do negócio jurídico (conforme justificativa ao projeto de lei). Dessa maneira, o planejamento encontra-se contaminado com os defeitos do negócio jurídico, tornando-o inoponível ao Fisco.

⁸⁴ Ibid., 2000, p. 124.

⁸⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Breves notas sobre o planejamento tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: MP, 2007, p. 370.

O princípio da proporcionalidade, em sua dimensão necessidade, determina a menor restrição possível ao direito de adotar práticas que alterem a incidência tributária. Logo, a norma geral antielisiva não determina que o planejamento tributário não possa ser executado em nenhum momento da atividade do contribuinte. Pelo contrário, a limitação de planejar é imposta somente aos casos de dissimulação da ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos formadores da obrigação tributária. Não se pode deixar de considerar, na análise do subprincípio da necessidade que, a limitação ao princípio da livre iniciativa deva ser precisamente determinada com a enumeração taxativa das hipóteses em que a Administração Fazendária desqualificará os efeitos fiscais dos negócios adotados.⁸⁶

Tal enumeração, das hipóteses de descon sideração dos atos ou negócios jurídicos, constava na Medida Provisória nº 66/02, em seu artigo 14 e seus parágrafos que não foram convertidos em lei:

Art. 14. São passíveis de descon sideração 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 descon sideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I – falta de propósito negocial; ou II – abuso de forma. § 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato. § 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Logo, diante da inexistência de legislação ordinária que determine os parâmetros de exercício da liberdade do contribuinte, resta prejudicado o exame da subregra. Percebe-se que, sem a nítida clareza das limitações a serem impostas ao exercício da liberdade de planejar, estar-se-á diante de norma desproporcional, em face da impossibilidade de verificação da escolha do meio menos gravoso para concreção da finalidade requerida.

Ademais, é importante destacar que para o Estado, através do aparato fiscal, realizar o interesse público, na maior medida possível, ao empregar os preceitos constantes na norma geral antielisiva, a restrição deverá limitar o alcance da aplicação do princípio da livre iniciativa da maneira menos agressiva. Objetiva-se com o teste da proporcionalidade-necessidade preservar ao máximo o princípio da capacidade contributiva em detrimento do princípio da livre iniciativa.

⁸⁶ PONTES, Helenilson Cunha, op. cit., 2000, p. 125.

No que concerne ao subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito, o intérprete analisará se a relação meio-fim mostra-se proporcional, se a consecução do princípio da capacidade contributiva supera o dano causado ao princípio da liberdade de iniciativa. É indispensável para a consecução da proporcionalidade em sentido estrito que o meio utilizado notabilize-se como o mais vantajoso na harmonização dos interesses diversos do sistema jurídico.

Quando o legislador resolveu eleger o princípio da capacidade contributiva como norteador da norma geral antielisiva, a limitação ao princípio da livre iniciativa, por meio da desconsideração dos efeitos fiscais de atos lícitos abusivos, deve ser proporcional em sentido estrito, ou seja, “a intensidade da limitação deve guardar conformidade com o nível de concretização do princípio jurídico ou o interesse público que a justifica, e dos demais princípios e finalidades de todo o sistema jurídico”.⁸⁷

Aduz-se no subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito, que com a aplicação da norma geral antielisiva atacam-se os direitos contrapostos, isto é, ambos sofrerão restrições. Contudo, deve-se verificar o custo-benefício do sopesamento dos interesses em jogo.

Proporcionalidade propriamente dita, em que a escolha da aplicação da norma antielisiva seja pautada em fundamentos igualmente gravosos para ambas as partes (os valores em promoção são proporcionais aos desvalores das restrições impostas ao contribuinte), ou seja, se de um lado haveria a perda de uma suposta segurança jurídica e de liberdade organizacional do particular, de outro lado poderia haver, em igual grau de intensidade, a violação dos princípios da capacidade contributiva, da isonomia, da solidariedade, o que tornam capazes de justificar o custo-benefício gerado.⁸⁸

Nos estudos de Robert Alexy, na terceira dimensão do princípio da proporcionalidade, à proporcionalidade estrita, deve-se aplicar o raciocínio consubstanciado na Lei da Ponderação⁸⁹, determinando que quanto mais intensa for a intervenção em um direito fundamental, mais graves devem ser as razões que as justificam. Nesse tocante, a análise perpassará três fases. Na primeira, determina-se a intensidade da intervenção. Na segunda,

⁸⁷ Ibid., 2000, p. 128.

⁸⁸ ABRAHAM, Marcus, op. cit., 2007, p. 334.

⁸⁹ Segundo Ricardo Lobo Torres, ao citar Thomas Würtemberger, na doutrina alemã, em face da eficácia dos princípios constitucionais, que são mandados de otimização, diz-se que o Estado moderno é um Estado de Ponderação, no qual o direito constitucional “é impregnado pela ponderação, sob a ideia diretiva de uma distribuição otimizada de liberdade, de funções estatais ou de alocação otimizada de recursos”. TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação dos direitos humanos e os princípios da ponderação e da razoabilidade. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). **Legitimação dos direitos humanos**. 2. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 467-519.

infere-se a relevância das razões que justificam a intervenção. E, na terceira fase, a análise recai sobre a ponderação no sentido estrito, por meio de atribuição de pesos específicos aos interesses em jogo.⁹⁰

Pretende-se, pois, na aplicação da Lei de Ponderação em face da colisão entre o princípio da livre iniciativa e o princípio da capacidade contributiva determinar o mais preponderante para a situação concreta com o dimensionamento do peso. Revela-se substancial compreender qual a intensidade da interferência que a realização de um causa no outro, com a intenção de melhor justificar a escolha entre os princípios conflitantes.

Torna-se fundamental para um maior entendimento da aplicação da norma geral antielisiva, ou melhor, para compreender a significância de sua inserção no ordenamento tributário, como norma que pode possibilitar um melhor equacionamento dos conflitos entre contribuinte e administração fazendária, a apreciação de um típico planejamento tributário, através de um exemplo demonstrado por Marcus Abraham. Ressalte-se que na inserção de um exemplo, revela-se a necessidade do exame da realidade para o aprofundamento das possibilidades de aplicação do princípio da proporcionalidade que só se concretizará, na mais alta medida, na análise pormenorizada de cada caso. O exame da proporcionalidade retrata a relação entre a medida adotada, o fim que se propõe alcançar e o grau de limitação imposto aos direitos fundamentais em questão.

Em um segundo exemplo, típico de elisão fiscal abusiva, temos a hipótese de uma pessoa física querer alienar um bem imóvel para outra pessoa física e, para evitar a incidência de tributação sobre esta operação de venda imobiliária, ambos constituem uma sociedade empresária, dotada de personalidade jurídica, e integralizam as suas respectivas quotas sociais com o bem imóvel em questão e com o valor do preço que seria pago em moeda corrente. Imediatamente após, esta sociedade é dissolvida e, na partilha da apuração de haveres, o imóvel é transferido para o outro sócio 'comprador', e o dinheiro, que fora integralizado, é havido pelo sócio 'vendedor'. Na análise deste caso, aplicamos o teste anteriormente proposto, questionando-se: a) Havia intenção das partes ao criarem uma sociedade empresária? Tinham eles algum propósito negocial ou, ao menos, a *affectio societatis*? Não; b) A utilização da estrutura de uma sociedade empresária dotada de personalidade jurídica oferece a vantagem fiscal em relação ao negócio efetivamente desejado? Sim; c) Havia alguma outra razão para a criação da sociedade ou esta operação foi executada exclusivamente para a realização do suposto planejamento fiscal? Não, a sociedade empresária não tinha nenhuma outra função; d) Houve sintonia entre a hipótese de incidência e o fato econômico realizado? Não, pois a integralização de capital com o imóvel e a posterior apuração de haveres não possuem uma hipótese de incidência própria, sendo que o fato econômico efetivamente realizado (alienação de imóvel) acabou não sendo tributado; e) O ordenamento jurídico brasileiro aparentemente 'protege' a constituição de sociedades empresárias sem questionar ou condicionar a sua finalidade? Sim; f) É razoável criar uma sociedade empresária apenas para driblar a tributação da compra e venda de imóvel? Não. A sociedade empresária

⁹⁰ ALEXY, Robert, op. cit., 1999, p. 77-78.

criada cumpre a sua função social? Não. Identifica-se a boa-fé objetiva das partes na deliberação e execução deste negócio? Não. Alguém foi prejudicado pelo negócio da forma com que foi realizado? Sim, o Fisco.⁹¹

Frise-se a clareza de intenção dos contribuintes em formatar o negócio jurídico para fugir à tributação decorrente da alienação do imóvel. Em nenhum momento da constituição do negócio, vislumbra-se a finalidade econômica como pressuposto a concretização do ato. Indaga-se: diante da aplicação do princípio da capacidade contributiva, como justificar o caminho escolhido para efetivação do negócio? Infere-se, sem nenhuma dúvida, a total irrazoabilidade do negócio jurídico perpetrado pelas partes no ataque frontal ao princípio da capacidade contributiva e, por conseguinte, à solidariedade em face da subtração da receita tributária. Depreende-se do caso, uma afronta a justa e adequada proporção dos interesses em jogo, revelando um completo desequilíbrio dos direitos constitucionalmente protegidos.

Ainda, na mesma linha de discussão, determinada empresa, por meio dos dados contábeis, constata que seu faturamento anual supera o limite determinado por lei para enquadrar-se na tributação do imposto de renda pelo regime de lucro presumido, sendo assim, resolve promover uma reestruturação societária com a criação de três novas empresas, que funcionarão no mesmo local da *holding*, com a manutenção do mesmo objeto social, sem possuírem funcionários, estoques e atividades operacionais. Dessa maneira, divide-se o faturamento entre as empresas, possibilitando o enquadramento de cada uma no regime do lucro presumido, com a obtenção de redução de imposto de renda.

Com o intuito de examinar a legitimidade do planejamento tributário, Marcus Abraham expõe uma série de objeções à reorganização societária e, ao final, revela que o caso é oriundo da 6ª Turma do Tribunal Federal de Recursos, Apelação Cível nº 115.478-RS, julgado em 1987, com a determinação da validade da autuação fiscal após o exame do negócio jurídico, perpetrado exclusivamente para reduzir carga tributária.

i) isto se dá porque a criação de novas sociedades empresárias (pessoas jurídicas) não era, a *prima facie*, necessária em termos operacionais, sendo certo que a sua constituição serve, apenas e exclusivamente, para fugir de um regime de tributação (lucro real) e cair em outro (lucro presumido). Ostensivamente temos novas pessoas jurídicas, porém, *interna corporis*, nada de diferente ocorre com a empresa (assim considerando o grupo empresarial); ii) Não é usual criar empresas sem dotá-las de funcionários, de fundo de comércio (estabelecimento empresarial) e de atividades mercantis; iii) A escolha da criação das empresas foi deliberada com o único propósito de economizar impostos; iv) A hipótese de incidência tributária não está em linha com o fato econômico verdadeiramente realizado, pois a capacidade contributiva das empresas consideradas como uma só é bem maior do que de

⁹¹ Ibid., 2007, p. 343-344.

maneira fracionada, como artificialmente se desenhou; v) Embora seja prevista pela legislação civil a possibilidade de criação de sociedades empresárias para participação em grupos empresariais, no caso em tela, estas servem exclusivamente para fraudar a lei tributária, já que, em momento algum, ficou demonstrada a operacionalidade delas, não passando de 'empresas de papel'; vi) Finalmente, a função social das novas empresas constituídas será nula, não havendo boa-fé dos sócios-administradores na deliberação e constituição das empresas, tendo como único prejudicado o Fisco federal.⁹²

Mais uma vez, com a intenção exclusiva de burlar norma tributária, por meio do abuso das formas jurídicas, o contribuinte agride aos princípios da boa-fé objetiva, da função social dos contratos e, principalmente, priva a sociedade de recurso financeiro para realização das políticas públicas, naquela perspectiva da solidariedade. Fica evidente que o meio utilizado para redução de carga tributária carece de proporcionalidade diante do sacrifício imposto ao princípio da capacidade contributiva.

Cumprido ressaltar que o princípio da proporcionalidade exerce papel preponderante no balanceamento dos princípios jurídicos constitucionais da livre iniciativa e da capacidade contributiva, tanto no exame da norma geral antielisiva, quanto nos casos de sua aplicação. Além disso, após o exame da restrição com os pressupostos teóricos dos subprincípios da proporcionalidade é que se pode aferir, com total segurança, se a limitação encontra-se autorizada pela Constituição.

Determina-se imprescindível o exame da norma geral antielisiva por meio do princípio da proporcionalidade, dentro de uma nova perspectiva no direito tributário, isto é, necessita-se compatibilizar os direitos da sociedade com os deveres do Estado Democrático de Direito.

Expressa-se com precisão de intenções Marco Aurélio Greco ao demonstrar que a tributação precisa ser vista com outros olhos, como parte da realidade social de todos os povos e a depender de atitudes propulsoras de solidariedade:

Mas se passarmos a ver a tributação não mais como instrumento de atingimento do patrimônio, ou seja, se o mundo diante do texto passar a ver a tributação como instrumento de geração de recursos para o Tesouro, ou instrumento para assegurar a participação de todos no rateio das despesas do Estado, ou instrumento de reequilíbrio de disparidades econômicas, ou instrumento de solidariedade e fraternidade ou, enfim, se passarmos a ver outra natureza na tributação, poder-se-á interpretar diferentemente aquele mesmo tipo que consta na lei.⁹³

Conclui-se que, por meio de um novo olhar no fenômeno tributário, seja pela interpretação da norma geral antielisiva, com as diretrizes impostas pelo princípio da

⁹² Ibid., 2007, p. 344-345.

⁹³ GRECO, Marco Aurélio, op. cit., 2008, p. 442.

proporcionalidade, interpretação esta orientada por valores que se remetem à questão da justiça e da ética, ou pela busca da máxima efetivação do princípio da capacidade contributiva, com certeza, caminhar-se-á ao encontro de uma sociedade que encampe a luta pela solidariedade.

CONCLUSÕES

O Estado de Direito, em sua modalidade contemporânea denominada de Democrática e Social, tem como objetivos especiais a concretização de uma sociedade livre, justa e solidária. Com base nestes valores, restou evidente que o direito tributário deve ser repensado, porque não se pode admitir a injusta repartição dos tributos, em um sistema que possibilite que os grandes detentores de renda não participem na justa medida de suas posses para a concretização de uma distribuição mais equânime do montante tributário. Sendo assim, o sistema tributário nacional precisa ser enquadrado na nova ordem econômica e social para que consiga resolver as novas situações postas que requerem respostas mais contundentes.

Cumprido ressaltar, mais uma vez, que o Estado depende dos recursos oriundos da tributação para operacionalizar a máquina administrativa e que a responsabilidade desse encargo deve ser repartida com os cidadãos. Percebe-se que o cidadão precisa sentir-se parte do processo tributário e reivindicar maior transparência dos privilégios fiscais disponibilizados para alguns setores econômicos.

Na perspectiva de um novo direcionamento no direito tributário, o tema do planejamento tributário insere-se no contexto da chamada “sociedade de riscos”, que apresenta como nota relevante o redesenho do relacionamento entre o Estado e a sociedade. Este convívio deve pautar-se no respeito entre as partes, por meio de práticas transparentes, que são requeridas para os dois polos da relação tributária.

Restou demonstrado que o positivismo não conseguiu solucionar as injustiças intrínsecas à Ciência do Direito. Diante da incapacidade inerente ao direito positivo de regular todas as possibilidades de planejamento tributário, buscou-se, com a inserção do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, a criação de uma norma geral antielisiva que viabilizasse uma maior limitação à elisão tributária, denominada abusiva, como ficou patente na justificativa do projeto de lei complementar.

Em face do exposto, para suscitar outras discussões, é razoável chegar-se às seguintes conclusões:

1. Ao abordar a evolução histórica do pensamento jurídico, com fulcro nos métodos da jurisprudência dos conceitos, da jurisprudência dos interesses e da jurisprudência dos valores, demonstrou-se o aprimoramento do direito tributário, com a inserção das características próprias de cada método.

2. Ficou evidente que a jurisprudência dos valores viabilizou a inserção da norma geral antielisiva no direito brasileiro, por pautar-se na adoção do pluralismo metodológico, ensejando uma melhor relação entre o direito civil e o direito tributário. Permitiu-se um enriquecimento na análise do caso concreto, ou seja, o intérprete-aplicador pode utilizar os métodos de interpretação que melhor se coadunem ao caso.

3. Interpretar o direito tributário é tarefa das mais complexas nos dias atuais. No entanto, como ficou demonstrado com a caracterização das doutrinas jusnaturalista, positivista e pós-positivista, os princípios saíram do campo metafísico e abstrato para a concretude dos códigos e, finalmente, para a Constituição com plena força normativa.

4. Com a ascensão dos princípios, passa-se a solucionar as lides, analisando os elementos subjetivos e objetivos do caso concreto à luz dos valores que nortearão a resposta mais justa. O pós-positivismo ampliou o campo de atuação dos princípios, garantindo-lhes o seu caráter de norma, que disciplina a realização de algo na maior medida possível, conforme as possibilidades jurídicas e fáticas do caso concreto.

5. Os princípios transmitem orientações fundamentais aos legisladores e aos intérpretes do direito. A partir da inserção do princípio da proporcionalidade, de forma implícita, no ordenamento constitucional, como princípio inerente aos fundamentos do Estado Democrático de Direito, possibilitou-se a resolução das colisões entre princípios.

6. A doutrina considera o princípio da proporcionalidade como o “princípio dos princípios”, o qual possibilitará a melhor solução quanto à colisão de princípios, na medida em que se respeita ao máximo o núcleo essencial de cada princípio envolvido na lide, com a prevalência de um sobre o outro, na justa e equânime distribuição de encargos e bônus.

7. A grande relevância do princípio da proporcionalidade refere-se à manifestação de seus elementos nos poderes executivo, legislativo e judiciário, limitando a atividade estatal quando esta se afigura desmedida ou desproporcional e afronta preceitos constitucionais.

8. O princípio da proporcionalidade pressupõe a análise de três subprincípios, imprescindíveis à sua aplicação: a adequação ou idoneidade, quando determinada medida apresenta-se como o meio correto para obtenção do fim desejado; a necessidade ou exigibilidade, quando o meio escolhido é o que representa o menor ônus para o cidadão; e a proporcionalidade em sentido estrito, que corresponde ao mandamento da ponderação de interesses e determina correspondência entre o meio utilizado e o fim perseguido na escolha da medida justa.

9. Ressaltou-se a aplicação do princípio da proporcionalidade no direito tributário: a) para resolução da colisão entre o princípio da livre iniciativa e o princípio da capacidade contributiva, no enfrentamento das questões concernentes às normas antielisivas; b) como limite para a instituição e aplicação de sanções tributárias; c) para a criação de contribuições de intervenção no domínio econômico; e d) no emprego dos conceitos jurídicos indeterminados no tema da tributação ambiental.

10. Provou-se com a inclusão de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em casos de direito tributário, a importância da utilização do princípio da proporcionalidade para fundamentar as decisões. Não obstante, a Corte Suprema não discute, pormenorizadamente, os elementos constitutivos do princípio da proporcionalidade, para determinar os contornos de cada caso, de maneira estruturada e precisa, no intuito de viabilizar a efetivação dos direitos fundamentais.

11. Demonstrou-se que não se é contrário a liberdade de planejar, que é inerente à atividade do contribuinte, entretanto, buscou-se retratar que a liberdade negocial sofre restrições, e que tais limites devem ser compatibilizados com a resolução de cada caso concreto, sempre dentro da perspectiva de respeito ao princípio da capacidade contributiva e da solidariedade.

12. Acentuou-se a mudança de foco das decisões emanadas do Conselho de Contribuintes como forma de ratificar que a visão pós-positivista que se encontra presente no direito tributário ao ensejar um novo olhar no tema do planejamento tributário.

13. A partir desse novo olhar, que se consubstancia em um Estado Democrático de Direito, inseriu-se na discussão a possibilidade de se aglutinar temas oriundos da doutrina civilista, tais como: função social dos contratos, boa-fé objetiva, com o dever ético que lhe é inerente, abuso do direito, fraude à lei e propósito negocial, à temática do planejamento tributário.

14. No presente estudo, ficou patente a divergência doutrinária em torno das figuras da elisão e da evasão tributárias, desde o problema da precisão terminológica, até a determinação do critério de distinção entre elisão e evasão tributárias. Para a distinção das categorias da elisão e da evasão tributárias, adotou-se o critério da licitude ou ilicitude.

15. Na quase totalidade da doutrina brasileira, averba-se a existência de dois institutos jurídicos, que podem ser definidos da seguinte maneira:

a) a evasão tributária – consiste na manipulação de atos ou negócios jurídicos, objetivando o não pagamento de tributo por meio de fraude fiscal, simulação e sonegação, ou seja, manejo de atos ilícitos, civis ou penal-tributários.

b) a elisão tributária – consiste na adoção pelo contribuinte de condutas lícitas com o objetivo de diminuir, evitar ou retardar o pagamento do tributo, no entanto, os atos ou negócios jurídicos praticados são atípicos ou não usuais, não se subsumindo à hipótese de incidência tributária.

16. Atualmente, parte resumida da doutrina inclui outro instituto jurídico denominado elusão tributária que consiste no exercício da liberdade de negociar do contribuinte, por meio de atos ou negócios jurídicos lícitos, mas com ausência de causa, simulados e incompatíveis com o ordenamento.

17. A Constituição de 1988 determinou um novo enfoque ao princípio da capacidade contributiva, ou seja, não se restringe a determinar uma limitação ao poder de tributar, mas também como balizador da interpretação tributária e do dever de agir da administração tributária.

18. É atribuição do Estado o combate às práticas elisivas abusivas, por meio da criação de leis específicas, como as relativas ao imposto de renda e ao princípio *arm's length*. No entanto, não são suficientes para barrar o anseio de alguns contribuintes em adotar modalidades que acobertem a realização do fato gerador de determinado tributo.

19. Assim sendo, entendeu-se como necessária a criação de uma norma geral antielisiva, introduzida no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104/2001, no parágrafo único do art. 116, que desconsidera atos ou negócios praticados pelo contribuinte com o fim único de obstar o pagamento de tributos.

20. As normas gerais e específicas antielisivas de outros países prescrevem o combate à fraude à lei, ao abuso do direito, ao abuso de formas, à necessidade de comprovação de “válidas razões econômicas” para justificar a redução ou eliminação da carga tributária requerida e, ademais, requerem do contribuinte uma conduta pautada nos preceitos éticos.

21. Para alguns doutrinadores, a norma geral antielisiva não acrescentou nada ao contexto jurídico tributário, remetendo-se aos casos de simulação; para outros, é norma inconstitucional que afronta o princípio da legalidade e da tipicidade tributárias; e, de outro modo, trata-se de norma legal que se coaduna, perfeitamente, com os preceitos constitucionais da capacidade contributiva e com a ideia de solidariedade.

22. Compreendeu-se que a interpretação que guarda compatibilidade com a ordem jurídica brasileira é que admite a existência, no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, de uma norma geral antielisiva no combate aos atos dissimulados de forma abusiva, sem propósito negocial e em fraude à lei. No entanto, aguarda-se a edição de lei ordinária, nos termos do parágrafo único do art. 116 do CTN, para aferir o alcance da norma.

23. Com a utilização dos elementos constitutivos do princípio da proporcionalidade, compatibiliza-se o princípio da livre iniciativa e o da capacidade contributiva na aplicação da norma geral antielisiva aos planejamentos tributários abusivos. Quando o contribuinte, no exercício da liberdade contratual, pratica atos ou negócios jurídicos lícitos, mas em desconformidade com as práticas usuais da atividade empresarial, tendo como fim único a redução, exclusão ou postergação do tributo, está-se diante da elisão abusiva.

Imprescindível, para a finalização das conclusões, é ressaltar que o sistema tributário precisa equilibrar a liberdade contratual e a capacidade contributiva como forma de garantir uma sociedade livre, justa e solidária nos termos constitucionais.

Dessa maneira, buscou-se, no decorrer do trabalho, demonstrar argumentos que justificassem a inserção no ordenamento jurídico brasileiro da norma geral antielisiva, nos termos dos doutrinadores Marco Aurélio Greco, Ricardo Lobo Torres e Douglas Yamashita.

O presente estudo não pretendeu esgotar o tema do princípio da proporcionalidade, do planejamento tributário e da norma geral antielisiva; pelo contrário, o propósito foi demonstrar a imensa inquietude, diante da impossibilidade jurídica de pôr em prática a regra do parágrafo único do art. 116 do CTN, pois, a partir da discussão do caso concreto, viabilizar-se-á o balanceamento dos princípios em jogo. Também, tornou-se claro, diante da complexidade das questões aqui tratadas, que o tema enseja uma imensa gama de possibilidades de abordagem.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- ALEXY, Robert. Colisão de direitos fundamentais e realização de direitos fundamentais no estado democrático de direito. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 217, p.77, jul./set. 1999.
- _____. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. O abuso de direito no novo código civil e o planejamento tributário. **Revista de Direito Tributário-APET**, São Paulo: MP, 2004.
- ARAGÃO, Alexandre Santos de. O princípio da proporcionalidade no direito econômico. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 223, p. 199-230, jan./mar. 2001.
- ARISTÓTELES. **Ética a Nicômano**. Tradução de Edson Bini. 2. ed. São Paulo: Edipro, 2007. Livro V.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. A distinção entre princípios e regras e a definição do dever de proporcionalidade. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: n. 215, p. , jan./mar. 1999.
- _____. Eficácia do novo código civil na legislação tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o novo código civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 63-79.
- _____. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 3. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2001.
- BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. 5. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 2000.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, Senado, 1988.
- BRASIL. Código Tributário Nacional. 15. ed. São Paulo: Rideel, 2009.
- CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. **Hermenêutica e argumentação: uma contribuição ao estudo do direito**. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- CANARIS, Claus – Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de A. Menezes Cordeiro. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2001.
- _____. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- _____. **Estado de direito**. Lisboa: Gradiva, [s.d.]. Fundação Mário Soares – Cadernos democráticos 7.
- CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. **O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.
- CAVALCANTE, Denise Lucena. A razoabilidade e a proporcionalidade na interpretação judicial das normas tributárias. In: TORRES, Ricardo Lobo (Coord.). **Temas de interpretação do direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 33-56.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Interpretação econômica em direito tributário. Prevalência do conteúdo sobre a forma. Impossibilidade no direito brasileiro. Princípio da legalidade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 55, p.184-189, jan./mar. 1991.
- COMPARATO, Fábio Konder. **Direito público, estudos e pareceres**. São Paulo: Saraiva, 1996.
- CORDEIRO, A. Menezes. Introdução à edição portuguesa. In: CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002. p. IX-CXIV.
- COSTA, Mário Júlio de Almeida. **Direito das obrigações**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1994.
- CRETTON, Ricardo Aziz. **Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Evasão e elisão fiscal. In: ATALIBA, Geraldo (Coord.). **Elementos de direito tributário**. São Paulo: RT, 1978. p. 451-452.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula due process of law**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ENTERRÍA, Eduardo García de. **Justicia y seguridad jurídica em um mundo de leyes desbocadas**. Reimpressão. Madrid: Civitas, 2000, p. 102 e s. Cf., cap. 3, nota 209.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

FALSITTA, Gaspare. Perfis da tutela constitucional da justiça tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 15, n. 72, p. 161-189, jan./fev. 2007.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do Estado Democrático de Direito. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 208-221.

GALLO, Franco. Elisão, economia de imposto e fraude à lei. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 52, p. 9-13, abr./jun. 1990.

GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “fraude à lei tributária” prevista no art. 116, parágrafo único do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.79, p.101-123, abr. 2002.

_____. Dois conceitos de simulação e suas conseqüências para os limites da elisão fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11. p. 272-298.

_____. O quê e o porquê da tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 72-99.

_____. Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro: estudo de casos. In: YAMASHITA, Douglas. **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. São Paulo: Lex, 2007. p. 237-288.

GOYOS JÚNIOR, Durval de Noronha. **Noronha's Legal Dictionary – dicionário jurídico**. 3. ed. rev. São Paulo: Observador Legal, 2000.

GRAU, Eros Roberto. **Conceito de tributo e fontes do direito tributário**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários/ Resenha Tributária, 1975.

GRECO, Marco Aurélio. Constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 183-204.

_____. Planejamento fiscal e abuso do direito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imposto de renda: conceitos, princípios e comentários**. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **A filosofia do direito: aplicada ao direito processual e à teoria da constituição**. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Processo constitucional e direitos fundamentais**. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: RCS, 2007.

_____. **Teoria processual da constituição**. São Paulo: Celso Bastos Editor, IBDC, 2001.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. Observações ao ante-projeto do Código Tributário Nacional. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 34, p. 446-470, out./dez. 1953.

GUIMARÃES, Vasco Branco. Experiências internacionais: experiência de Portugal. **Anais do Seminário Internacional sobre elisão fiscal**. Brasília: Esaf, 2002.

GUTMAN, Marcos. Experiências internacionais: experiência da Argentina. **Anais do Seminário Internacional sobre elisão fiscal**. Brasília: Esaf, 2002.

HASPECT, Louise. Experiências internacionais: experiência do Canadá. **Anais do Seminário Internacional sobre elisão fiscal**. Brasília: Esaf, 2002.

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

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. 5. ed. **Dicionário jurídico tributário**. São Paulo: Dialética, 2005.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de José Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LAMEGO, José. **Hermenêutica e jurisprudência. Análise de uma recepção**. Lisboa: Fragmentos, 1990.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p.143-154.

MACHADO, Hugo de Brito. Elisão e evasão de tributos. In: YAMASHITA, Douglas. **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. São Paulo: Lex, 2007. p. 103-128.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Breves notas sobre o planejamento tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: MP, 2007. p. 359-374.

MARTINS, Natanael. Considerações sobre o planejamento tributário e as decisões do conselho de contribuintes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11. p. 326-344.

MARTINS FILHO, Luiz Dias. Considerações sobre norma antielisão no Reino Unido. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). **Temas de interpretação do direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 193-219.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle de constitucionalidade**: aspectos jurídicos e políticos. São Paulo: Saraiva, 1990.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de direito administrativo**. 11. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1999.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil - parte geral**. 39. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

MOSCHETTI, Giovanni. El principio de proporcionalidad en las relaciones fisco-contribuyente (primera parte). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, São Paulo, ano 15, n. 76, p. 277-310, set./out. 2007.

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

NADER, Paulo. **Filosofia do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

NEVES, A. Castanheira. **Metodologia jurídica**: problemas fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 1993.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A interpretação econômica no direito tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Os limites éticos do planejamento tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: MP, 2007. p.173-192.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Tributação ambiental, tipicidade aberta e lançamento. Proporcionalidade e legalidade. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 338, 1997.

OLIVEIRA, José Roberto Pimenta. **Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2006.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Elisão e evasão fiscal. Cadernos de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária/CEU, 1988. v. 13, p. 147-192.

_____. Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 2. ed. Belém: CEJUP, 1993. v. 1. p. 363-372.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001.

PIETRO, Adriano di. Experiências internacionais: panorama internacional e a experiência da Itália. **Anais do Seminário Internacional sobre elisão fiscal**. Brasília: Esaf, 2002.

PINTAÚDE, Gabriel. Proporcionalidade como postulado essencial do estado de direito. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, n. 102, v. 387, p. 95-116, set./out. 2006.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. Tradução e prefácios de L. Cabral de Moncada. 6. ed. rev. Coimbra: Arménio Amado Editor, 1997.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

REIS, Elcio Fonseca. Princípios da liberdade e da solidariedade: por uma interpretação adequada ao instituto de planejamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 99, p. 39-51, dez. 2003.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A segurança jurídica do contribuinte (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima)**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

_____. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

_____. Planejamento fiscal: panorama sete anos depois da LC nº 104/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 159, p. 106, dez. 2008.

ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

ROLIM, João Dácio. **Normas antielisivas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001.

SANCHES, José Luís Saldanha; GAMA, João Taborda da. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. In: GRECO, Marco Aurélio, GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 89-109.

SARMENTO, Daniel. **A ponderação de interesses na Constituição Federal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A interpretação econômica no direito tributário, a lei complementar nº 104/2001 e os limites do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de

Oliveira. **O planejamento tributário e a lei complementar 104/2001**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 9-19.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 22. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. **Revista dos Tribunais**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 798, p. 23-50, abr. 2002.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Estudos de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950.

_____. Normas de interpretação no Código Tributário Nacional. In: MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva/ EDUC, 1975, p. 361-382.

STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de direitos fundamentais e princípio da proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes**. Trad. Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

_____; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

_____. Legalidade tributária e riscos sociais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 59, ago. 2000.

_____. A legitimação dos direitos humanos e os princípios da ponderação e da razoabilidade. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). **Legitimação dos direitos humanos**. 2. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. Normas gerais antielisivas. **Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal**. Brasília: Esaf, 2002.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Limites para aplicação de regra antielisiva. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11. p. 79-95.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais/ EDUC, 1976.

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

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei**. São Paulo: Lex, 2005.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.