

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO E DOUTOURADO

ELISÃO TRIBUTÁRIA: LIMITES EM FACE DA TEORIA DO ABUSO DE
DIREITO

TEREZA CRISTINA TARRAGÔ SOUZA RODRIGUES

Dissertação final apresentada à Faculdade de Direito
do Recife, sob orientação do Prof. Dr. RAIMUNDO
JULIANO FEITOSA, como exigência parcial para
obtenção do grau de Mestre em Direito.

RECIFE

2003

AVALIAÇÃO DA BANCA EXAMINADORA

ELISÃO TRIBUTÁRIA: LIMITES EM FACE DA TEORIA DO ABUSO DE DIREITO

Tereza Cristina Tarrago Rodrigues

A Banca Examinadora composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, considera adequada a obtenção do título de mestre em Direito.

Professor Dr. Gustavo Ferreira Santos.....

Julgamento:.....

Professora Dra. Mary Elbe Gomes Queiros.....

Julgamento:.....

Professor Zélio Furtadon da Silva.....

Julgamento:.....

Orientador: Professor Dr. Raimundo Juliano do Rego Feitosa



*À Faculdade de Direito do Recife,
Casa de Tobias Barreto.*

“É urgente “civilizar as teorias” , ou seja torná-las abertas, complexas, autocríticas, aptas a auto-reformar-se e a dialogar umas com as outras sem dogmatismos ou doutrinariosismos”.

EDGAR MORIN

(A Inteligência da Complexidade, São Paulo: Peiropolis, 2000, p. 175)

RESUMO

A elisão tributária é examinada no plano do seu exercício, para o fim de contextualizá-la em relação aos princípios informadores da tributação e em relação à figura do abuso de direito que se esboça afinada com sua época e fundamentada em um solidarismo que aparentemente rompe com a rigidez do individualismo. Observa-se que a interpretação dos princípios informadores da tributação sujeita-se a postulados que não podem conduzir ao absurdo de uma interpretação isolada e de forma absoluta, desconsiderando as intersecções que possui com os demais dispositivos constitucionais. Assim, percebe-se que o direito de o contribuinte se auto-organizar da maneira fiscalmente menos onerosa não é absoluto e que deve ser examinado, no plano do seu exercício, para o fim de detectar a eventual existência de um abuso de direito. Na esteira do pensamento pós-positivista, dominante nos dias atuais, e a partir de contribuições do direito comparado, o presente trabalho, superando dogmas formalistas, como o da tipicidade fechada, elege os valores da justiça e da segurança jurídica, e dos princípios da legalidade e da capacidade contributiva como paradigmas axiológicos, caros à interpretação da lei tributária. Constitui verdadeiro corolário desse sistema valorativo, a exigência de combate à evasão e à elisão de tributos no Brasil, por meio da atividade hermenêutica e da introdução de regras antielisivas, fundamentadas na aplicação, no Direito Tributário, da teoria do abuso de direito. Outrossim, analisa-se a cláusula geral antielisiva, introduzida pela Lei Complementar nº 104/2001, nos quadrantes da dogmática constitucional tributária. O estudo identifica, enfim, a abertura da interpretação a valores e princípios, e o combate à elisão abusiva, como necessidades indeclináveis para a realização da Justiça Fiscal.

ABSTRACT

It's known that the Law deals with legal obligations that are subject to in our social coexistence as citizens. However, contemporary moral philosophi also alleges that we are subject to moral obligations. But, contrary to Law, which obligates us under the penalty of external santion, it's usually Said that in ethics we are subject to internal sanctions, because morals only como into play in private and intimate matters. To understand the similarities and differences between morality and the Law is fundamental to all those interested in issues involving Bioethcs and BioLaw. In this article, the author intends to analyze the concepts of duty and moral obligation, as wel as that of legal obligation. It's a criticism of both the thesis of the autonomy of Law in respect to morals, as well as to the thesis that moral obligations are derived exclusively through self-legislation. But, contrary to Law, which obligates us under the penalty of external sanction, it's usually said that in ethics we are subject to internal sanctions, because morals only como into play in private and inimate matters.

Rodrigues, Tereza Cristina Tarragô.

Elisão Tributária: Limites em face da Teoria do Abuso de Direito/Tereza Cristina Tarrago Rodrigues. – Agosto de 2003. 158 p.

1. Direito Tributário – Brasil 2. Elisão Fiscal
3. Limites 4. Teoria do Abuso de Direito
Orientador: Prof. Dr. Raimundo Juliano do Rêgo Feitosa.

ÍNDICE

INTRODUÇÃO, 8

1. Os valores da justiça e da segurança jurídica como máximas norteadoras da interpretação e aplicação da legislação tributária: os princípios da legalidade e da capacidade contributiva, 12

1.1.Considerações iniciais: a interpretação jurídica e os princípios da legalidade e capacidade contributiva, 12

1.2. Segurança jurídica, legalidade tributária e teoria dos tipos, 20

1.2.1. Legalidade tributária e os conceitos indeterminados, 33

1.2.2 . A legalidade tributária e as cláusulas gerais, 39

1.2.3. A tipicidade fechada como causa da crise axiológica no direito tributário brasileiro, 42

1.3. O princípio da capacidade contributiva: breve histórico, 44

1.3.1 Fundamento, conteúdo e extensão do princípio da capacidade contributiva, 54

1.3.2 Conflitos da capacidade contributiva com outros interesses almejados pela tributação, 68

1.3.3 A capacidade contributiva como princípio interpretativo/integrativo do direito tributário, 74

2. Elisão tributária: a inserção de normas antielisivas no direito brasileiro, 77

2.1Considerações iniciais: recorte conceitual distintivo da elisão em relação a outras figuras de evitação fiscal, 77

2.2 O combate à elisão e as normas antielisivas, 80

2.3 As normas antielisivas no direito comparado, 81

2.4. As normas antielisivas no Brasil, 85

2.4.1 A norma geral antielisiva do parágrafo único do art. 116 do CTN, 86

2.4.2. As normas antielisivas específicas, 91

2.5. O abuso de direito no direito tributário, 95

2.5.1 Distinção entre abuso de direito e simulação, 96

2.5.2 Abuso de direito e licitude, 98

3. A autonomia privada e o abuso de direito, 94
 - 3.1. Considerações iniciais: as transformações no direito privado, 94
 - 3.2. Autonomia privada: seu recorte conceitual, 99
 - 3.3. O Estado social de direito e os limites traçados à autonomia privada, 102
 - 3.4. A teoria do abuso de direito como limite à autonomia privada, 105
 - 3.5. A teoria do abuso de direito no ordenamento jurídico brasileiro, 108

4. Elisão tributária: novos quadrantes impostos pela teoria do abuso de direito, 113
 - 4.1. Considerações iniciais: o dever de contribuir e as práticas elisivas no direito tributário, 113
 - 4.2. A elisão abusiva, 114
 - 4.2.1. Requisitos da elisão abusiva, 118
 - 4.2.2. Modalidades de elisão abusiva, 120

CONCLUSÕES, 129

BIBLIOGRAFIA, 139

INTRODUÇÃO

A elisão tributária é tema que, sem dúvida nenhuma, acende as paixões dos que atuam no campo do direito Tributário; seja porque uns (contribuintes), se sentem ameaçados por qualquer visão ou teoria que admita a menor possibilidade que seja de o Fisco desconsiderar as operações que realizam; seja porque, outros (do lado do fisco), ficam indignados com operações meramente formais, que em nada alteram a substância empresarial, funcional, de mercado ou econômica da atividade dos contribuintes, mas que redundam numa relevante redução na arrecadação. Como pano de fundo, a crescente intensificação das atividades econômicas, financeiras e comerciais, nacionais e internacionais ocorridas nas últimas décadas e que têm servido como fértil terreno para o surgimento de planos e artifícios voltados para a obtenção lícita ou ilícita de vantagens econômicas tributárias.

No desiderato de reduzir o impacto de tais práticas, os vários Estados vêm desenvolvendo suas legislações internas, no sentido de estabelecer uma linha divisória entre as operações abusivas, cuja finalidade seja exclusivamente desviar-se da imposição tributária, e aquelas que representam uma lícita atividade negocial, urdida dentro dos limites da autonomia privada e, portanto da liberdade de que todo contribuinte dispõe de organizar seus negócios de forma mais econômica.

O que se pretende com este trabalho dissertativo é a verificação da possibilidade de aplicação da teoria do abuso de direito como instrumento para aferição da eficácia da conduta elisiva, cumprindo ressaltar, no entanto, que o discurso dissertativo cuida apenas do ato abusivo do contribuinte e não do abuso de poder da administração tributária consistente no desvio de uma finalidade imposta pela lei.¹

Nessa perspectiva, afigura-se inevitável o confronto dos valores da segurança jurídica e da justiça que norteiam a interpretação e aplicação da lei tributária, com a

¹ Segundo Luigi FERRI, no âmbito do direito público que manda perseguir o interesse público e que todo ato é dirigido a uma finalidade moral e de justiça, não se conhece a figura do abuso de direito, mas sim a do desvio e excesso de poder a qual constitui um desvio da finalidade imposta pela lei. (*La Autonomia Privada*. Editorial Comares, S.L. Granada: 2001, p. 338)

autonomia privada - hoje “funcionalizada”, impregnada de um sentido social e limitada pela teoria do abuso do direito-, na coleta de subsídios metódicos para uma ótima interpretação e aplicação jurídica das normas antielisivas, tendo em vista a coexistência equilibrada dos princípios constitucionais e a busca permanente da harmonia.²

À vista do índice de matérias, o estudo se inicia pelo exame, ainda que brevíssimo, sobre a interpretação da lei tributária e influência das idéias vinculadas à jurisprudência dos valores, à teoria da unidade da ordem jurídica e à virada Kantiana, que trouxeram de volta ao panorama jurídico o valor da justiça, tão olvidada, seja pelo positivismo normativista, seja pelos de índole sociológica, histórica ou econômica.

Procede-se a uma breve análise da problemática da interpretação nos dias atuais, no Estado de Risco, surgido da falência do *Welfare State*, em que o fenômeno da globalização é explicado não só a partir do fatalismo inocente daqueles que preconizam o fim da história, mas principalmente pelo resgate dos valores éticos do Direito, vinculados à Justiça. Tais idéias, desenvolvidas pela jurisprudência dos valores, ganham força com a *virada kantiana*, fomentada por Rawls.

Com a abertura do Direito Tributário à idéia de justiça, o equilíbrio entre os princípios da legalidade e da capacidade contributiva foi resgatado, estabelecendo, assim, uma interpretação deste ramo do direito que, longe de apresentar peculiaridades em relação aos outros ramos (como ocorre com as teorias da tipicidade fechada ou da interpretação econômica do fato gerador), prestigia a igualdade, com a adoção de fórmulas para coibir as práticas abusivas tendentes a burlar a obrigação de pagar tributos e de mecanismos que vão além das normas com intenção meramente arrecadatórias.

Prosseguindo, no mesmo capítulo 1, o princípio da legalidade e o valor da segurança jurídica são revelados em sua atual dimensão, delineada no Estado Democrático e Social de Direito, e liberta de uma feição normativista e individualista, característica do Estado Liberal. Em consequência, são superadas as premissas de uma legalidade *à brasileira*, baseadas em idéias como as da tipicidade *fechada*, da *estrita*

² Cf. LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Lisboa: Fundação C. Gulbenkian, 1997, p. 677

legalidade e da reserva *absoluta* de lei, abrindo a possibilidade da ponderação destas com o valor da justiça e com o princípio da capacidade contributiva.

Ainda, nesse capítulo, o estudo mostra em que medida o princípio da capacidade contributiva serve como subsídio para a resolução da problemática da hermenêutica no Direito Tributário, como viés econômico de uma interpretação teleológica, livre das influências causalistas dos juristas ligados à teoria da interpretação econômica do fato gerador, sem contudo cair no vazio daqueles que enxergam o princípio como mera norma programática. Assim, a capacidade contributiva é revelada como princípio interpretativo, que, no entanto, não deriva de uma metodologia peculiar ao Direito Tributário, mas aparece como elemento finalístico da norma tributária, a partir da utilização do aspecto teleológico da hermenêutica, extraído das possibilidades oferecidas pela interpretação no âmbito da teoria geral do Direito.

No capítulo 2, busca-se um recorte conceitual distintivo da elisão em relação a outras figuras que lidam com a utilização das normas para conseguir uma tributação minorada, ao tempo em que se analisa o contexto de integração nacional às novas necessidades em razão do ingente processo de globalização experimentado pelas economias contemporâneas, e, bem assim, de que forma este processo perspectiva a formulação de alterações na legislação tributária nacional na busca de fechamento do sistema, através das normas antielisivas. A questão é, ainda, analisada em face do direito comparado, bem como as medidas que o legislador brasileiro tem levado a efeito nos últimos anos para o combate da elisão abusiva, com especial atenção à cláusula geral antielisiva, introduzida pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.

Através do capítulo 3, trilha-se o percurso das transformações ocorridas no direito privado que desemboca na constatação de que não há direitos “absolutos” e ilimitados, como pretensamente o individualismo colocou, ao pensar o homem como ser isolado, não inserido na sociedade. Nessa ordem de idéias, visualiza-se a configuração do abuso de direito em meio a tais transformações, impondo limites à autonomia privada, e, bem assim o seu tratamento no ordenamento jurídico brasileiro, na perspectiva da Constituição Federal/88 que traça novas diretrizes para o pensamento jurídico, trazendo, como consequência prática, a constatação de que a atividade interpretativa deverá, para além do juízo de ilicitude, verificar se a atividade econômica

privada atende concretamente aos valores constitucionais, só merecendo tutela jurídica quando a resposta for positiva.

Com a contextualização do direito tributário e a subordinação do pensamento aos ditames da Justiça, o trabalho evidencia, no capítulo 4, como o abuso de do direito, tem se revelado, afinado com os tempos de correm, no sentido impor justos limites à autonomia privada e conseqüentemente às práticas elisivas. Trata-se de um “limite axiológico”, que se traduz no processo de funcionalização dos institutos privados, alcançando não apenas o contrato, mas a própria autonomia privada. Nesse quadro, é enfocada a aplicação da teoria do abuso de direito na seara tributária, no combate à elisão fiscal desarrazoada

1. Os valores da justiça e da segurança jurídica como máximas norteadoras da interpretação e aplicação do direito tributário: os princípios da legalidade e da capacidade contributiva

Sumário: 1.1. Considerações iniciais: interpretação jurídica e os princípios da legalidade e capacidade contributiva 1.2. Segurança jurídica, legalidade tributária e teoria dos tipos 1.2.1. A legalidade tributária e os conceitos indeterminados 1.2.2. A legalidade tributária e as cláusulas gerais 1.2.3. A tipicidade fechada como causa da crise axiológica do direito tributário 1.3 O princípio da capacidade contributiva e a interpretação 1.3.1. Breve histórico da capacidade contributiva 1.3.2. Fundamento, conteúdo e extensão do princípio da capacidade contributiva 1.3.3. Conflitos da capacidade contributiva com outros interesses almejados pela tributação 1.3.4. A capacidade contributiva como princípio interpretativo/integrativo do direito tributário

1.1. Considerações iniciais: a interpretação jurídica e os princípios da legalidade e capacidade contributiva

A interpretação da lei tributária seguiu historicamente um movimento em que se alternava uma posição apriorística, ora em relação à proteção do direito do Fisco, ora em relação ao do contribuinte. Em alguns momentos, adotava-se a concepção do *in dubio contra fisco*; em outros, o posicionamento diametralmente oposto. Uma outra tendência histórica, foi a fixação de normas que vedavam a interpretação, fortalecendo o poder do monarca em determinar o Direito.³ Provendo o poder real de Deus, a vontade do soberano, como reflexo da vontade divina, não poderia ser objeto de interpretação pelos súditos.

³ Sobre a evolução das normas que vedavam a interpretação, vide TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 3 e segs.

O pensamento jurídico moderno nos dois últimos séculos é marcado pelas opções por métodos de interpretação que, se não se aliam claramente às posições favoráveis ou contrárias ao Fisco, tendem a assumir, de força disfarçada ou não, tais posturas. A par disso, durante o predomínio da jurisprudência dos conceitos, optou-se claramente pelo método sistemático, tendo como pano de fundo uma sociedade individualista que caracterizou o Século XIX.

Como reação ao formalismo da jurisprudência dos conceitos e em consonância com o desenvolvimento das idéias socialistas inspiradoras do Estado Social, a jurisprudência dos interesses aderiu ao método teleológico, que no direito tributário acabou por desaguar na teoria da interpretação econômica do fato gerador e em todos os excessos que a sua apropriação pelo nacional-socialismo revelou ao mundo jurídico.

A derrocada do Estado do Bem Estar Social (*Welfare State*), com o surgimento do Estado de Risco, marcou historicamente a ascensão da jurisprudência dos valores, alimentada, pouco depois, pela virada kantiana, com o resgate do valor da justiça que andava esquecido nas discussões jurídicas desde o Iluminismo.

A partir da força do pensamento neokantiano alemão do início do século XX, filósofos como Rudolf Stammler, Wilhelm Windelband, Heinrich Rickert, e Gustav Radbruch, criaram a jurisprudência dos valores⁴ que, na segunda metade do século, é desenvolvida no campo do Direito por Karl Larenz.

Após o ocaso da jurisprudência dos interesses e da teoria da interpretação econômica do fato gerador, por volta de 1955, e de uma breve retomada formalista, até 1965, os tribunais alemães passam a ser influenciados pelas idéias expostas por Karl Larenz, em *Metodologia da Ciência do Direito*, disseminando a jurisprudência dos valores por todo o pensamento jurídico ocidental.

⁴ CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. *Hermenêutica e Argumentação, Uma Contribuição ao Estudo do Direito*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 114.

A jurisprudência dos valores rompeu com o positivismo - tanto o de origem normativista da jurisprudência dos conceitos, quanto o de cunho sociológico da jurisprudência dos interesses - reaproximando a idéia de Direito e Moral, a partir do resgate da idéia de justiça, tendência que, mais tarde, na década de 70, foi intensificada, por um viés neokantiano, na obra de John Rawls.

A partir do afastamento dos positivismos e da superação do corte entre a moral e o direito, a jurisprudência dos valores, não podendo destes prescindir para a resolução dos casos concretos, fez ressurgir o relacionamento entre a ética e o direito, criando o ambiente propício à virada kantiana, e ao resgate das Teorias dos Direitos Fundamentais e da Justiça.⁵

A virada kantiana e o resgate do valor da justiça - que andava tão esquecido após dois séculos de positivismo (formalista e sociológico) - tiveram como marco a obra de John Rawls: *Uma Teoria da Justiça*, em 1971.

Seguindo uma visão contratualista na esteira de Hobbes e Rousseau, John Rawls desenvolveu a sua teoria da justiça a partir de um acordo entre todos os membros da sociedade em igualdade de condições. Tal acordo seria obtido a partir de uma posição inicial, hipotética, abstraída de qualquer contexto histórico determinado, em que as pessoas racionais interessadas na promoção de seus interesses, sem conhecer sua posição na sociedade, optariam pela adoção da justiça como equidade.⁶

Seria o *véu da ignorância* a respeito das características individuais de cada um, a garantia de que todos os cidadãos, na posição inicial, optariam racionalmente pelos princípios da justiça. Sem que cada um conhecesse sua posição social, nível cultural, idade, sexo, profissão e todos os demais dados pessoais, haveria unanimidade na escolha dos princípios da justiça a serem aplicados nas situações concretas.

⁵TORRES, Ricardo Lobo. “Ética e Justiça Tributária”. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo/ZILVETI, Fernando Aurélio (Coordenadores). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 173-196, p. 998, p. 179.

⁶RAWS, Jonh. *Uma teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 128

Rawls desenvolveu sua idéia de justiça - que denomina *justiça como equidade* - a partir de dois princípios: o da liberdade e o da diferença.⁷

O primeiro princípio garante o valor da liberdade. Assegura a todos os indivíduos, em condições de igualdade, as liberdades, como a livre manifestação, o direito de votar e ser votado; enfim, os todos os direitos individuais. Dentre os direitos a serem preservados pelo princípio da liberdade, se encontra também, por estar vinculado ao próprio direito à vida, o mínimo social, capaz de garantir a sobrevivência digna de todos.

No entanto, o princípio da liberdade não se contenta com as liberdades formais. É preciso garantir a efetividade dos direitos por ele preconizados, o que somente se torna possível com a aplicação do segundo princípio.

Este segundo princípio, vinculado à idéia de igualdade, estabelece pressuposto para legitimar as diferenças sociais e econômicas, e se desdobra, por sua vez, em dois subprincípios.

O primeiro subprincípio é o da igualdade equitativa de oportunidades, que assegura que o acesso às posições sociais de destaque esteja aberto a todos os indivíduos. E para garantir que os menos favorecidos tenham acesso às posições privilegiadas é preciso, segundo Rawls, garantir, a toda população, acesso à educação e à cultura.

O outro subprincípio é o princípio da diferença, segundo o qual, as distinções entre as pessoas só se justificam se trazem benefícios para toda a sociedade, especialmente para os menos favorecidos. Para Rawls, as desigualdades econômicas e sociais entre os indivíduos não só são inevitáveis, como também podem trazer benefícios para a parcela social menos favorecida. Os regimes do socialismo real nos mostraram que a igualdade absoluta leva à estagnação e ao desestímulo, se todos são

⁷ Assim Rawls concebeu os dois princípios: “Primeiro: cada pessoa deve ter direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades para as outras.

igualmente aquinhoados independentemente de seus esforços. O maior esforço de um, que é estimulado pela possibilidade de maiores lucros, pode levar à melhoria de todos os outros, que embora recebendo menos que o primeiro, conhecerão um benefício em relação à situação anterior. Somente distinções baseadas em tal princípio são justificadas no âmbito da justiça como equidade.

Segundo Rawls, as liberdades garantidas pelo primeiro princípio não podem ser sacrificadas em nome da efetividade do princípio da igualdade equitativa de oportunidades e da diferença, como sustentavam os utilitaristas.

As idéias de Rawls causaram grande impacto no pensamento jurídico e resgataram o valor da justiça, abrindo caminho para a discussão de uma justiça tributária baseada em valores e princípios, e não numa visão arrecadatória como a da escola da interpretação funcional ou econômica.

O cenário histórico para o desenvolvimento das idéias concebidas pela jurisprudência dos valores foi o de um mundo que saía do ocaso dos regimes socialistas e da falência do *Welfare State*, numa era globalizada, caracterizada por um Estado de Risco, que sendo incapaz de garantir todas as prestações sociais intrínsecas ao Estado Social, constitui campo para o florescimento do princípio da subsidiariedade, pelo qual a atuação estatal só se justifica em atividades que não podem ser desempenhadas pela sociedade, e em que a atuação desta só é justificada quando o próprio indivíduo não puder atuar.⁸

Se na jurisprudência dos conceitos o legislador era o único intérprete, posição ocupada pelo juiz na jurisprudência dos interesses, na era da jurisprudência dos

Segundo: as desigualdades sociais e econômicas devem ser ordenadas de tal modo que sejam ao mesmo tempo (a) consideradas como vantajosas para todos dentro dos limites do razoável, e (b) vinculadas a posições e cargos acessíveis para todos.” (*Op. Cit.*, p. 64).

⁸ Posição ilustrativa do Estado subsidiário nos é dada por Tipke que parte da premissa de que o Estado não possui dinheiro originariamente, mas o retira parcimoniosamente dos cidadãos, de acordo com uma regra de justiça. O autor alemão defende que: “O Estado é o intermediário entre o cidadão e o contribuinte (*Gerbeden Bürger*) e o cidadão beneficiário (*nehmenden Bürger*). Se o cidadão pudesse exigir diretamente do seu concidadão as prestações sociais e as subvenções, talvez se lhe tornasse evidente que não se deve exigir mais de estranhos (contribuintes) do que de seus parentes próximos – antes pelo contrário.” (*In* “Über richtiges Steurrechts” . *Steuer und Wirtschaft* 65 (3): 281, 1988, *apud* TORRES, Ricardo Lobo (“Legalidade Tributária e Riscos Sociais”. *Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro* 53, 2000, p. 185).

valores, adota-se a pluralidade de intérpretes, envolvendo todos os agentes do processo, desde o legislador, passando pelo juiz, pelos doutrinadores, empresários, contadores, entidades representativas de classe e todos os cidadãos interessados.⁹

Influenciada por esta evolução, a questão da autonomia dos conceitos de Direito Tributário em relação aos institutos do Direito Civil fica então superada pela Teoria da Unidade da Ordem Jurídica. Segundo Klaus Tipke,¹⁰ a unidade da ordem jurídica significa a existência de uma ordem racional, baseada em critérios de justiça, e que constitua uma unidade.

A propósito, há, atualmente, uma necessária mudança de paradigma na metodologia do conhecimento no sentido de uma retomada da reflexão com vistas a derrubar as compartimentações em razão de uma consciência da complexidade.¹¹

Em decorrência, impõe-se uma análise dos princípios constitucionais que regem a tributação, de forma interligada, para percepção e estudo do seu tecido de relações. Por outro lado, urge contextualizar, o direito tributário buscando o equilíbrio entre os seus princípios e os do Direito Civil. Só dessa forma se poderá aferir a receptividade das normas antielisivas, pela dogmática constitucional tributária, capazes de deter o abuso de direito.

⁹ HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional – A Sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição: Contribuição para a Interpretação Pluralista e “Procedimental” da Constituição*. Tradução: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997, p. 13.

¹⁰ Segundo TIPKE a unidade se dá: “quando os princípios da justiça são seguidos à risca. Daí surge um direito homogêneo, consistente e harmônico, livre de contradições axiológicas. A incoerência leva a infrações ao princípio da igualdade. A observância da igualdade é, outrossim, uma característica essencial da justiça. Somente quando uma ordem jurídica é baseada em um único princípio fundamental, é que surge a unidade ideal da ordem jurídica. (...) O direito tributário não precisa estar orientado por princípios do direito civil ou por princípios de outros ramos do direito público; ele deve observar os princípios de outras ordens jurídicas parciais suficientemente, apenas, para impedir que ocorram contradições axiológicas na ordem jurídica total. Nenhum princípio tem validade absoluta. Em caso de colisão ou concorrência de princípios de ordens jurídicas parciais, então terá preferência aquele que tiver o maior peso jurídico.” (“Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária”. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo/ZILVETI, Fernando Aurélio (Coordenadores). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, p. 60-70, 1998, p. 60).

¹¹ Sobre a questão, reflete Edgar MORIN: “Existe uma inadequação cada vez maior, profunda e grave entre os nossos conhecimentos disjuntos, partidos, compartimentados entre disciplinas, e, de outra parte, realidades ou problemas cada vez mais polidisciplinares, transferiais, multidimensionais, transnacionais, globais, planetários, enfim. Nessa situação tornam-se invisíveis os conjuntos complexos, as inter-relações e retroações entre as partes e o todo, as entidades multidimensionais, os problemas essenciais.” (*A inteligência da Complexidade de Edgar MORIN e Jean-Louis LE MOIGNE*. Tradução Nurimar Maia. São Paulo: Peirópolis, 2000, p. 10

Nessa perspectiva, a doutrina mais moderna, na esteira de Dworkin¹² e Alexy,¹³ entende que o gênero *normas jurídicas* divide-se em *princípios* e *regras*. Os princípios são normas de grau de abstração elevada que, segundo Larenz, se traduzem em pensamentos diretivos de uma regulação jurídica existente e possível. São, em si mesmos, insuscetíveis de aplicação, pois carecem das regras para serem concretizados. No entanto podem transformar-se em regras.¹⁴

Os princípios são comandos de otimização, que se traduzem em enunciados genéricos posicionados na faixa intermediária, no que tange à abstração, entre os valores e as regras. Os primeiros, idéias abstratas, dotadas de grande placidez e amplitude, mas que guardam, porém, um baixo grau de concretitude. Embora não contidos necessariamente nos textos legais, os valores informam todo o ordenamento jurídico, como a justiça, a segurança jurídica, a liberdade e a igualdade. As regras, ao contrário, revelam um alto grau de concretitude, atribuindo direitos e deveres, se subordinando aos valores e princípios. Segundo Canotilho, as últimas contêm *fixações normativas definitivas*, sendo insustentável a validade simultânea de regras contraditórias.¹⁵

Situando-se entre os valores e as regras, os princípios, como já exposto, vão variar, em grau de abstração, entre estes dois pólos. Prevê a Constituição princípios extremamente abstratos, como a isonomia, onde o constituinte traz para o Texto Maior o próprio valor da igualdade, com toda a sua carga abstrata, demandando uma concretização e integração pela regra. De outro lado, temos princípios, como o da

¹² DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1980, p. 24.

¹³ ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Tradução de Ernesto Garzon Valdés: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p.86

¹⁴ LARENZ, Karl. *Derecho Justo – Fundamentos de Ética Jurídica*. Tradução de Luis Díez-Picazo. Madrid: Civitas, 1985, p. 32.

¹⁵ Sobre a distinção de princípio e regra, diz J.J. CANOTILHO: “As diferenças qualitativas traduzir-se-ão, fundamentalmente, nos seguintes aspectos. Em primeiro lugar, os princípios são normas jurídicas impositivas de uma *otimização*, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionamentos fáticos e jurídicos; as *regras* são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proibem) que é ou não é cumprida (nos termos de Dworkin: *applicable in all-or-nothing fashion*);” CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 2.ed. Coimbra: Almedida, 1998, p. 1035.

anterioridade, que se revela verdadeira regra inspirada no princípio da segurança jurídica.¹⁶

Ao contrário das regras, que convivem de forma antinômica, e por isso adotam, quanto à sua aplicabilidade, a lógica do *all-or-nothing*, os princípios, constituindo *exigências de otimização*, são ponderáveis, permitindo o balanceamento de valores e interesses.

Com efeito, constituindo-se a segurança jurídica e a justiça os valores supremos do ordenamento jurídico tributário, o tributo justo passa a ser aquele que cumpre os princípios da capacidade contributiva e da legalidade. Não havendo hierarquia entre os dois princípios, eventuais tensões entre eles são resolvidas pela ponderação. A ponderação de princípios, segundo Daniel Sarmento,¹⁷ se dá em duas etapas: na primeira o intérprete que se depara com uma possível colisão de princípios verifica, a partir dos limites imanentes, a existência da real contradição entre eles. Se esta foi constatada passa-se à segunda fase, onde o intérprete irá verificar o princípio de maior peso, que irá prevalecer sobre o outro. Tratando-se de princípios que na escala de valores apresentada pela Constituição apresentam o mesmo peso genérico, restará ao intérprete verificar o peso específico que a legalidade e a capacidade contributiva possuem no caso concreto.

Na passagem do Estado Liberal para o Estado Democrático e Social de Direito, o valor da segurança jurídica passou a ser efetivado não apenas pela legalidade numa acepção individualista, mas, a partir da sua reaproximação com o valor da justiça, vinculou-se com os interesses da sociedade.¹⁸

¹⁶ Nesse sentido SARMENTO, Daniel na obra *A Ponderação de Interesses na Constituição Federal* (Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, p. 51), onde o autor sustenta ser o princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, b, da Constituição de 1988, uma verdadeira regra, e não um princípio

¹⁷ *Ibidem*, p.102.

¹⁸ Para PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique: “La aproximación entre seguridad y justicia se produce ahora a partir de una concreción de ambos valores. El primero deja de identificarse con la mera noción de legalidad o de positividad del Derecho, para conectarse inmediatamente con aquellos bienes jurídicos básicos cuyo “aseguramiento” se estima social y políticamente necesario. La justicia pierde su dimensión ideal y abstracta para incorporar las exigencias igualitarias y democratizadoras que informan su contenido em el Estado social de Derecho.” (*La Seguridad Jurídica*. 2.ed. Barcelona: Ariel Derecho, 1994, p. 72).

Mediante a aproximação da segurança jurídica com a justiça, a ponderação entre esses dois valores promove a convivência pacífica entre os princípios deles decorrentes, em especial, o da legalidade e o da capacidade contributiva.¹⁹ Em conseqüência, será revelada uma norma tributária que será interpretada de acordo com a manifestação de riqueza do contribuinte, a partir de uma atividade valorativa, e não meramente cognitiva, do aplicador do direito, não tendo cabimento soluções formalistas como as que limitam o fenômeno jurídico aos conceitos fechados.

1.2. Segurança jurídica, princípio da legalidade tributária e a teoria dos tipos

Tradicionalmente o valor da segurança jurídica na tributação é associado ao princípio da legalidade. A evolução histórica do princípio da legalidade tributária acompanha a própria história da tributação moderna.²⁰ Na Antigüidade, a principal fonte da receita pública era a pilhagem e o saque dos povos vencidos, caracterizando a fase denominada por Aliomar Baleeiro, de *parasitária*.²¹ Apesar de sua importância secundária dentro desse contexto histórico, os tributos já eram conhecidos dos povos antigos do Oriente, do Egito, da Grécia e de Roma, muitas vezes pagos *in natura*, por meio de uma percentagem da produção agrícola, mineral ou animal. Ressalte-se que referências sobre impostos foram encontradas em Tabletes de barro, datados de 4000 a.C encontrados na Mesopotâmia.²² Há registros históricos de tributação, no período clássico, sobre a importação, sobre o consumo, sobre as terras, as heranças, as vendas e as pessoas, incluindo o gérmen do imposto de renda, experimentado na Grécia: a *eisfora*.²³

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. “*Legalidade Tributária e Riscos Sociais*”, *cit.*, p. 179.

²⁰ A respeito da evolução histórica da tributação, incluindo detalhado estudo sobre os impostos na Grécia, na Macedônia, em Roma, entre os visigodos, nas Idades Média, Moderna e Contemporânea, e a disciplina nos regimes totalitários fascista, nazista e soviético, vide SAINZ DE BUJANDA (*Hacienda Y Derecho*, v. 1, Capítulo VI, Organización Política y Derecho Financiero. Madrid: Institutos de Estudios Políticos, 1955).

²¹ *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 116.

²² ADANS, Charles e RABUSHKA, Alvin. *For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization*. Madison Books, 1999, p. 136.

²³ BALEEIRO. *Uma Introdução ...*, *cit.*, p. 255.

Tais impostos tinham o cunho de receitas extraordinárias, exigidas para fazer frente às despesas que as cidades-estado helênicas, e depois o Império Romano, despendiam nos seus conflitos bélicos.²⁴

No início da Idade Média, a receita pública teve o caráter predominantemente *dominial*, com o recebimento de receitas pela exploração do patrimônio do príncipe, que se confundia com o do Estado. Com o desenvolvimento do feudalismo, o tributo teve sua importância elevada, na feição de *direitos regalianos* exigidos pelo senhor feudal dos seus vassalos, cobrados por meio da capitação, ou seja, da divisão de determinada quantia pelos habitantes do feudo.

Por sua vez, a nobreza feudal também pagava tributo ao rei para a defesa do território do reino e manutenção das despesas deste. Nessa fase histórica, assim como na Antiguidade, não há que se falar em princípios que limitassem o poder de tributar,²⁵ dado o caráter eventual e secundário deste. A tributação, até a crise do feudalismo, se traduzia num ato voluntário do senhor feudal, de subsídio às despesas do reino, inerente ao pacto feudal.

A preocupação com a limitação do poder do rei de impor tributos surge somente na Inglaterra, a partir do Século XI, em face do fortalecimento do monarca e da exigência, cada vez mais rotineira de tributos para a manutenção das despesas permanentes do Estado. Diante desse quadro, os senhores feudais ingleses se insurgiram

²⁴ FANTOZZI, Augusto. *Diritto Tributario*, Torino, Utet, 1991, p. 70, *apud* DERZI, Misabel Abreu Machado, nota de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 50.

²⁵ UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. Tradução: Marco Aurélio Greco, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976, p. 11, onde o autor registra interessante caso de autorização prévia para cobrança de tributos, quando, em 1192 foram realizadas assembleias e reuniões, na Inglaterra, para discutir a cobrança de tributos para o pagamento de cem mil libras esterlinas para o resgate de Ricardo I, aprisionado pelo Duque da Áustria, o que acabou sendo autorizado pelos contribuintes. Assinala o autor que, embora fosse um direito consuetudinário exigir tributos dos vassalos para o resgate do senhor feudal, em tal oportunidade a soma exigida foi tão pesada que não prescindiu da autorização.

contra a imposição de tributos mais pesados, exigindo, em determinados casos, a autorização da cobrança pelos seus representantes.²⁶

O marco histórico da primeira declaração de direitos contra a tributação arbitrária exigida pelo monarca foi a *Magna Charta*, em 1215, ocasião em que os barões feudais ingleses impuseram ao Rei João Sem Terra, a exigência de aprovação pelo *Commune Consilium Regis* para haver a cobrança de tributos, exceto quando estes fossem destinados ao pagamento do resgate do rei, caso este caísse cativo em suas guerras; para armar seu filho primogênito como cavaleiro e para pagar o dote de casamento de sua filha mais velha, mas desde que cobrados em medida razoável (art. XII, da *Magna Charta*). As exceções se justificavam por já estar sedimentado pelo costume o pagamento de tributos em tais casos.²⁷ A *Magna Charta*, a despeito de constituir um marco na evolução do constitucionalismo, representa uma manifestação do corporativismo medieval, inserida num ambiente histórico de reação ao fortalecimento do monarca em decorrência da decadência do feudalismo.

Data dessa época, o surgimento dos princípios do consentimento e da temporariedade,²⁸ germens dos princípios da legalidade e da anualidade. A necessidade de consentimento do próprio contribuinte para que seja legítima a tributação constitui consequência direta da perda do caráter excepcional dos tributos e do agigantamento das despesas estatais. Se durante o auge do período feudal as contribuições eram voluntárias, com o absolutismo, o consentimento surge como contra-ponto ao caráter impositivo dos tributos, se revelando pela prévia aprovação pelos representantes da aristocracia feudal, o que posteriormente se universalizou para os demais estratos sociais.

A temporariedade se notabilizava pelo aspecto limitado no tempo dessa autorização, que precisava renovar-se regularmente e que se coadunava perfeitamente com o caráter temporário dos tributos. O artigo XIV da *Magna Charta* preconizava que a afixação de tributo, afora os casos previstos no art. XII, onde se dispensava a autorização, deveria ser objeto de convocação do *Concilium* pelo rei, com antecedência de 40 dias.

²⁶ UCKMAR, *Op. Cit.*, p. 13

²⁷ UCKMAR, *Op. Cit.*, p. 13.

²⁸ NOVELLI, Flávio Bauer. “O princípio da anualidade tributária” *Revista Forense* 267: 75-94, p. 77.

Portanto, até o fim do Estado Patrimonial, os tributos não eram responsáveis pelo custeio das despesas ordinárias do Estado. Daí ser necessária a autorização para a sua cobrança por período certo de tempo. Sendo os tributos temporários, a idéia de autorização pelo Parlamento (legalidade) se confundia com a aprovação temporária (anualidade), pois à época não havia a dicotomia posteriormente verificada entre a lei instituidora do tributo e a lei de orçamento, que inexistia, como hoje conhecemos, até as revoluções liberais dos séculos XVII e XVIII.²⁹

Somente na Idade Moderna, quando os tributos deixaram de ser responsáveis apenas por despesas extraordinárias, passando a ser a principal fonte de receita do Estado, é que podemos conceber a tributação como hoje a conhecemos, ou seja, destinada a custear genericamente as despesas públicas.³⁰

Com o advento do Estado Fiscal, feição financeira do Estado Democrático, e a partir do desenvolvimento do capitalismo, as despesas públicas passam a ser financiadas por tributos (ingressos derivados), especialmente por impostos, além de empréstimos públicos, em substituição à exploração do patrimônio do príncipe, que caracterizava o Estado Patrimonialista, provido por ingressos originários.³¹

Após a consolidação do Estado Fiscal, os tributos passaram, então, a ser cobrados de forma permanente, ocorrendo o fortalecimento do princípio da legalidade tributária, como princípio da reserva de lei, que, a partir do final do século XVIII e ao longo de todo o século XIX, ganhou caráter universal, na esteira da Revolução Francesa e da Independência Norte-americana. É de se destacar que a consagração da legalidade como princípio supremo se deu num ambiente de afirmação da burguesia revolucionária contra a opressão dos monarcas do antigo regime. Assim, inevitável sua configuração como um princípio de viés nitidamente individualista.

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*, vol. V. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 3.

³⁰ Para TORRES: “é inútil procurar o tributo antes do Estado Moderno, eis que surge ele com a paulatina substituição da relação de vassalagem do feudalismo pelos vínculos do Estado Patrimonial, com as incipientes formas de receita fiscal protegidas pelas primeiras declarações de direitos.” (*A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*, Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 1991, p. 2).

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade...*, cit., p. 97.

Modernamente, no Estado Democrático e Social de Direito, os Governos são exercidos por representantes diretos do povo, tal como ocorre com o Parlamento. Porém, como vimos, foi no contexto histórico em que se produziram as aspirações iluministas que se fortaleceu a idéia de que só os representantes do povo, reunidos no Parlamento, poderiam criar obrigações, e de que o Poder Executivo seria um mero executor das políticas por eles definidas.³²

Contudo, nesse novo contexto, que ora se mostra dominante, o princípio da legalidade passou a ter um viés plural, conforme Pérez Royo, como meio de garantir a democracia no procedimento de imposição das normas de repartição tributária, bem como a igualdade de tratamento entre os cidadãos e a unidade do sistema jurídico.³³

Assim, a segurança jurídica mais não se coaduna com um regime legal que dê proteção máxima para que um indivíduo (contribuinte) deixe de dar cumprimento a uma norma, em detrimento dos outros indivíduos, a partir de sua menor ou maior astúcia na manipulação das formas jurídicas, pois a legalidade tributária se traduz, hoje, como assinala Tipke,³⁴ na segurança diante da arbitrariedade da falta de regras, uma vez que a segurança jurídica é a segurança da regra. A certeza na aplicação da norma tributária para todos os seus destinatários é que garante a aplicabilidade e império da lei.

A despeito da aceitação cada vez maior que essas idéias obtém em todo o mundo, no Brasil, a segurança jurídica ainda padece de uma coloração individualista, contemporânea do iluminismo, o que de certa forma pode ser explicado pelo grande desenvolvimento do direito tributário pátrio no período da ditadura militar (1964-1985). De certa forma, a luta contra o arbítrio cria um ambiente político propício ao fortalecimento da legalidade. Dentro desse contexto se explica o aferramento à legalidade como única forma de defesa contra o arbítrio dos generais-presidentes, mas que com redemocratização do país, soa sem sentido e em dissintonia com as tendências verificadas em todo o mundo.³⁵

³²ARAGÃO, Alexandre Santos de. “Princípio da Legalidade e Poder Regulamentar no Estado Contemporâneo”, *Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro* 53, 2000, p. 42.

³³PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario – Parte General*. 10.ed. Madrid, 2000, p. 42.

³⁴“Rechtsetzung durch Steuererichte und Steuervwaltungsbehörden?” *Steuer und Writschaft* 58 (3): 194, 1981, *apud* TORRES, Ricardo Lobo (*Legalidade Tributária e Riscos Sociais, cit.*, p. 179).

³⁵DOMINGUES, José Marcos. *Direito Tributário e Meio Ambiente – Proporcionalidade, Tipicidade Aberta e Afetação de Receita*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 92.

De fato, em nosso país, a interpretação da lei tributária vive um momento de isolamento cultural. Ainda estamos acorrentados a um positivismo de índole formalista que não encontra mais paralelo alhures. É que a nossa doutrina, animada com a tese da tipicidade fechada, abraça a segurança jurídica como único valor a ser tutelado, fazendo da justiça, da igualdade e da capacidade contributiva, meras figuras retóricas, quando não, objeto de críticas mordazes.³⁶

A adoção da segurança jurídica como princípio absoluto do Direito Tributário, mediante a íntima convicção de esse ramo possuiria características peculiares que sequer seriam encontradas no Direito Penal, reflete, como bem destaca José Marcos Domingues de Oliveira³⁷, uma posição ideológica de privilegiar a liberdade vinculada ao patrimônio em detrimento da liberdade vinculada à pessoa.

Ilustrativa da postura, até hoje muito formalista, da doutrina brasileira é a posição de Alberto Xavier com sua teoria da tipicidade fechada.³⁸

Segundo o festejado autor, o princípio da tipicidade tem como corolário:

- a) o princípio da seleção, segundo o qual a lei tributária deve selecionar os fatos que revelem capacidade contributiva, sendo impossível a tributação com base num conceito geral ou cláusula geral de tributo;
- b) o princípio do *numerus clausus*, que determina que os tributos devem estar taxativamente previstos na lei, não havendo espaço para a analogia na imposição tributária, em face da regra *nullum tributum sine lege*;

³⁶ Como a de Alfredo Augusto Becker, que considerou que os textos constitucionais, ao consagrarem o princípio da capacidade contributiva, constitucionalizaram o equívoco (Teoria Geral do Direito Tributário, p. 442).

³⁷ *Direito Tributário e Meio Ambiente: Proporcionalidade, Tipicidade Aberta e Afetação de Receita*, p. 114.

³⁸ Para XAVIER: “A tipicidade do Direito Tributário é, pois, segundo certa terminologia, uma *tipicidade fechada*: contém em si todos os elementos para a valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal. (...) Como já se viu, uma reserva absoluta de lei impõe que a lei contenha não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão que, desta sorte, se obtém por mera dedução da norma, limitando-se o órgão de aplicação do direito a nela subsumir o fato tributário.” (*Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade na Tributação.*, p. 92.)

c) o princípio do exclusivismo, que obriga o tipo tributário a abrigar uma descrição completa dos elementos necessários à tributação, capaz de conter uma valoração definitiva da realidade, sem carecer ou tolerar qualquer outro elemento valorativo estranho a ela; e

d) o princípio da determinação, pelo qual o conteúdo da decisão deve ser rigorosamente previsto na lei, limitando-se o órgão aplicador à mera subsunção do fato ao tipo tributário, uma vez que todos os elementos componentes deste são minuciosamente descritos pela norma, que não pode conter conceitos indeterminados.

Para a definição de tipo fechado, Alberto Xavier, segundo indicado na própria obra citada,³⁹ partiu de uma classificação adotada por Karl Larenz na obra *Metodologia da Ciência do Direito*, de tipo aberto e fechado, sendo este último caracterizado por elevado grau conceitual.

No entanto, conforme relatado por Misabel de Abreu Machado Derzi⁴⁰, Karl Larenz abandonou a tese da possibilidade do tipo fechado a partir da terceira edição de sua obra, datada de 1975. De fato, segundo o posicionamento adotado pelo citado autor alemão nas últimas edições de sua obra clássica, a estrutura tipológica é sempre aberta, ao contrário do conceito abstrato, que em situações ideais, apresenta-se fechado.⁴¹

Por sua vez, Misabel de Abreu Machado Derzi, reconhecendo a inexistência de uma estrutura tipológica fechada,⁴² parte de outro pressuposto teórico para entronizar o valor da segurança jurídica no direito tributário. Segundo a referida autora, no direito tributário, assim como no direito penal, em razão da necessidade

³⁹ *Os Princípios da Legalidade ...*, cit., p. 92, nota de rodapé n. 16.

⁴⁰ *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 61.

⁴¹ LARENZ, *Metodologia ...*, cit., p. 646. Larenz, citando Strache, deixa evidente o caráter aberto do tipo: “Os usos do tráfico, os usos comerciais e a “moral social”, enquanto tais, têm para os juristas o significado de *standards*, quer dizer, de “pautas normais de comportamento social correto, aceites na realidade social”. Tais *standards* não são, como acertadamente observa STRACHE, regras configuradas conceitualmente, às quais se possa efetuar simplesmente a subsunção por via do procedimento silogístico, mas pautas “móveis”, que têm que ser inferidas da conduta reconhecida como “típica” e que têm que ser permanentemente concretizadas, ao aplicá-las ao caso a julgar.” (*Ibidem*, p. 660 e 661).

⁴² *Direito Tributário, Direito Penal ...*, cit., p. 61.

exacerbada de segurança jurídica na aplicação da lei, prevalecem os conceitos classificatórios sobre a estrutura tipológica.⁴³

Contudo, a abstração dos conceitos afasta a possibilidade de sua utilização para a qualificação do fato gerador da obrigação tributária, que como descrição de uma conduta do contribuinte, é necessariamente estruturado de forma tipológica, como reconhece o próprio Karl Larenz ao elencar os tipos jurídico-fiscais, ao lado dos tipos jurídico-penais, entre as espécies tipológicas.⁴⁴

A própria segurança jurídica restaria arranhada se os fatos geradores tributários fossem veiculados por estruturas conceituais, uma vez que os tipos, como manifestações da realidade social e econômica, são bem mais concretos do que aquelas,⁴⁵ sendo portanto mais adequados a descrever o fato-signo manifestador de capacidade contributiva.

Partindo ainda da distinção que Larenz oferece entre conceito abstrato e tipo, não é difícil perceber as dificuldades teóricas por que passa a teoria da tipicidade fechada, ao defender a *subsunção* do fato imponível à hipótese de incidência. Sendo a norma tipológica aberta à realidade social e econômica, não ocorre a subsunção, fenômeno peculiar ao conceito. Mas a coordenação do fato ao tipo. Segundo Larenz o ideal em um sistema jurídico seria a subsunção de todos os casos jurídicos a conceitos legais. Sendo esse ideal inatingível, não tendo sido alcançado sequer no auge da jurisprudência dos conceitos, surge a necessidade de, na maioria dos casos, o legislador lançar mão de tipos, que muitas vezes revelam uma pauta de valores que carecem de preenchimento. Afinal, são eles capazes, ao contrário dos conceitos abstratos, de coordenar a conduta humana em toda a sua riqueza e mutabilidade.⁴⁶

⁴³ *Ibidem.*, p. 113.

⁴⁴ *Metodologia ...*, *cit.*, p. 656.

⁴⁵ No sentido do texto LARENZ, *Metodologia ...*, *cit.*, p. 656, citando Karl Engisch em defesa de sua posição.

⁴⁶ De acordo com LARENZ; “O que o jurista freqüentemente designa, de modo logicamente inadequado, como “subsunção”, revela-se em grande parte como apreciação com base em experiências sociais ou numa pauta valorativa carecida de preenchimento, como a coordenação a um tipo ou como a interpretação da conduta humana, particularmente do sentido juridicamente determinante das declarações de vontade. A parte da subsunção lógica na aplicação da lei é muito menor do que a metodologia tradicional supôs e a maioria dos juristas crê. É impossível repartir a multiplicidade dos processos da vida significativos sob pontos de vista de valoração jurídicos num sistema tão minuciosamente pensado de compartimentos estanques e imutáveis, por forma a que bastasse destacá-los para encontrar um a um em cada um desses

Como se vê, portanto, a *subsunção* de um fato imponible a um tipo tributário inexistente como fenômeno representativo de uma atividade desprovida de apreciação valorativa da realidade.⁴⁷ O que ocorre por ocasião da incidência tributária é a *coordenação* de um fato jurídico praticado pelo contribuinte a um tipo legal, que como tal, ao ser aplicado, carece sempre, ou quase sempre, de uma apreciação axiológica, em maior ou menor grau, por parte do aplicador da lei. É a definição da hipótese de incidência pelo legislador que vai definir a maior ou menor abertura do tipo. No entanto, sempre restará ao intérprete um espaço de adequação da norma à realidade.

Assim, o fato gerador da obrigação tributária se manifesta, indubitavelmente pela descrição de uma conduta humana, descrição tipológica, que por natureza sempre é aberta. Como salienta Karl Engisch, os tipos se abrem à aplicação teleológica do direito.⁴⁸ Desta forma, não existe tipicidade fechada no direito tributário, nem em qualquer outro ramo do direito, sendo admissível, de acordo com a definição de fato gerador adotada pela Constituição Federal, a utilização de conceitos indeterminados.

A constante comparação estabelecida por parte da doutrina - de que, aliás, a citada obra de Misabel de Abreu Machado Derzi é o mais eloquente dos exemplos - entre o tipo penal e o tipo tributário se baseia na subordinação da instituição de tributos, crimes e penas ao princípio da reserva de lei. No entanto, há mais dissonâncias do que identidades entre os dois ramos do Direito.

compartimentos. Isso é impossível, por um lado, porque os fenômenos da vida não apresentam fronteiras tão rígidas como as exige o sistema conceitual, mas formas de transição, formas mistas e variantes numa feição sempre nova. É impossível ainda, porque a vida produz constantemente novas configurações, que não estão previstas num sistema acabado. É também impossível, por último, porque o legislador, como várias vezes sublinhamos, se serve necessariamente de uma linguagem que só raramente alcança o grau de precisão exigível para uma definição conceitual. Não pode portanto causar espanto que o ideal de um sistema abstrato, fechado em si e isento de lacunas, construído com base em conceitos abstratos, nem mesmo no apogeu da “Jurisprudência dos conceitos” tenha sido plenamente realizado.” (*Ibidem*, p. 644 e 645).

⁴⁷ Em sentido contrário ENGISCH, Karl (*Introdução ao Pensamento Jurídico*, p. 259), que entende ser possível a utilização da expressão subsunção para designar aquilo que Larenz designa como coordenação do fato ao tipo. Observe-se que a divergência é muito mais de nomenclatura, não constituindo a posição de Engisch uma oposição real às conclusões de Larenz.

⁴⁸ ENGISCH, Karl. *Op. Cit.*, p. 257.

A distinção entre as funções das normas tributária e penal constitui o principal ponto de distinção a inviabilizar a equiparação dos critérios de interpretação estabelecidos em cada um dos referidos ramos. A norma penal tem a função retributiva, visando a evitar a prática do ato típico antijurídico.⁴⁹ Portanto é uma norma odiosa punitiva.

Já a lei tributária - abstraindo-se a radicalidade de parte da doutrina que a considera como norma de rejeição social,⁵⁰ posição superada em quase todo o mundo -⁵¹ tem como função identificar a manifestação de riqueza, suscetível de ser objeto da tributação, sem nunca perder de vista a quantificação do quinhão que cada contribuinte deve arcar no custeio das despesas públicas.

Assim, se um fato praticado por um agente - ainda que pareça repulsivo e antijurídico à sociedade - não é considerado descrito na norma penal, a atipicidade não ensejará conseqüências punitivas para quem quer que seja.

No Direito Tributário ocorre fenômeno distinto. Se as despesas públicas são custeadas por exações instituídas conforme a capacidade contributiva dos mais variados segmentos de contribuintes, a caracterização da atipicidade de determinada conduta que revela o mesmo signo de riqueza identificado pelo legislador acabará por gerar conseqüências nocivas aos demais segmentos da sociedade.

Se a absolvição de um acusado não leva qualquer outro cidadão à cadeia, o não pagamento de tributo por alguém que revela capacidade contributiva, vai gerar, mais cedo ou mais tarde, a necessidade do Estado negar prestações positivas a outro cidadão, ou, o que é mais freqüente, a imposição tributária a quem não revela capacidade contributiva.⁵²

⁴⁹ FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de Direito Penal – A Nova Parte Geral*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 2.

⁵⁰ Considerando a norma tributária como norma de rejeição social MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 12.

⁵¹ JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, p. 298.

⁵² No Brasil, o fenômeno é por demais conhecido, com a criação de tributos que a despeito de não se adequarem ao princípio da capacidade contributiva, são prestigiados pelo legislador pela menor suscetibilidade à elisão fiscal.

A consagração da teoria da tipicidade fechada na doutrina brasileira representou o triunfo de uma peculiar opção, fora do contexto histórico mundial e sem paralelo em outros ramos do direito pátrio, da segurança jurídica como valor absoluto e insuscetível de ponderação com qualquer outro.⁵³

A adoção do princípio da legalidade tributária pela nossa Constituição Federal - que longe de representar uma peculiaridade nacional, como parecem sustentar alguns, brota como fruto da evolução da ciência do direito em todo o globo -⁵⁴ não é desprestigiada pela superação das teorias ligadas ao positivismo formalista que recomendam a vinculação absoluta do aplicador do direito à norma.

Na verdade, a maior prova de que essa tão propalada *legalidade tributária absoluta* não deriva da Constituição brasileira é o exame dos textos constitucionais dos países que adotam outros paradigmas na interpretação da lei tributária. Tais constituições, a exemplo da nossa, também consagram o princípio da reserva legal. Nos EUA, o art. 1º, Seção VIII da Constituição de 1787, atribui ao Congresso Nacional a criação de tributos. Na Alemanha, o artigo 105 da Constituição de 1949 garante que os impostos serão objeto da competência legislativa exclusiva da Federação ou dos Landers (Estados). Na Constituição Espanhola de 1978, embora o artigo 31.3 admita a possibilidade de instituição de prestações patrimoniais ou pessoais *na forma da lei*, o art. 133.1, dispõe que a potestade de estabelecer tributos é exercida mediante lei. Por sua vez, a Constituição Francesa de 1958, em seu artigo 34, cumprindo o compromisso firmado pelo povo francês desde a Declaração dos Direitos do Homem de 1789, garante que a lei deva fixar os impostos, taxas e as modalidades de sua cobrança. Na Argentina, a Constituição de 1994, em seu art. 4º, determina que

⁵³ Observe-se que os próprios seguidores da doutrina formalista reconhecem o caráter peculiar dessa opção no panorama do direito comparado. Por todos, vide COELHO, Sacha Calmon Navarro (*O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 335) e MARTINS, Ives Gandra da Silva (*Direitos Fundamentais do Contribuinte*, extraído da obra coletiva coordenada pelo citado autor, *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. Pesquisas Tributárias - Nova Série – nº 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 77 e 79) que justifica a necessidade do contribuinte brasileiro ter maior proteção do que é conferido em outros países, em virtude da ganância do Estado brasileiro, e do subdesenvolvimento das instituições nacionais, despreparadas para a utilização de mecanismos de combate à elisão adotados alhures, numa apreciação que obviamente extrapola os limites da ciência do direito.

⁵⁴ Vide UCKMAR, Vitor (*Op. Cit.*, p. 24), onde o autor revela que o princípio da legalidade tributária é adotado em todas as constituições vigentes, exceto, à época, na da ex-URSS, e reproduz, inclusive, o dispositivo constitucional de diversos países.

todas as contribuições ingressas no Tesouro serão impostas pelo Congresso Nacional. No Uruguai, a Constituição de 1966, em seu artigo 10, também subordina a criação de tributos à lei. A exceção fica por conta da Itália, que por prever um dispositivo genérico para todas as prestações pessoais e patrimoniais, adota, no artigo 23 da Constituição de 1947, o princípio da legalidade em sentido amplo, a partir da cláusula *em virtude do disposto em lei*. Mas nem por conta dessa previsão constitucional, a doutrina italiana admite a criação de tributos por outro instrumento que não a lei, e nem a delegação à autoridade administrativa da fixação dos elementos da obrigação tributária.⁵⁵

O que diferencia a Constituição Brasileira de 1988 dos textos constitucionais supracitados é uma minuciosa repartição de competências entre os entes federativos, o que só indiretamente é pertinente à matéria da legalidade. Na verdade, o tema da competência se prende muito mais à delimitação da capacidade contributiva visualizada pelo legislador constituinte, e que serve de limite à ação do legislador ordinário, do que à forma, mais ou menos casuística ou detalhada que este último vai utilizar para a definição do fato gerador. Buscar na repartição constitucional das competências tributárias o arcabouço constitucional para uma tipicidade fechada é extrair da Constituição uma sistemática que não só nela não é prevista, como contraria todos os princípios por ela consagrados.

Como se vê, a Constituição brasileira, no que tange a consagração do princípio da legalidade tributária, não apresenta qualquer peculiaridade em relação ao direito comparado. O que há de diferente em nosso país, é uma criação doutrinária sem lastro constitucional e em desacordo com os valores e princípios mais caros ao nosso ordenamento. Como bem observado por Ricardo Lodo Torres,⁵⁶ a utilização das expressões *tipicidade “fechada”*, *legalidade “estrita”*, e *reserva “absoluta” de lei*, não derivam da nossa Constituição, mas de construção de nossa doutrina, embalada por razões mais ideológicas que científicas.

⁵⁵ Pela necessidade de lei definindo todos os elementos da obrigação tributária mesmo em face do art. 23 da Constituição Italiana, vide GIANNINI, A. D. (*Instituzioni di Diritto Tributario*, p. 12), PUGLIESE, Mario (*Instituciones de Derecho Financiero*. Mexico: Fondo de Cultura Economica, 1939, p. 116) e MICHELI, Gian Antonio (*Op. Cit.*, p. 19).

A possibilidade do aplicador da lei expedir atos administrativos normativos para interpretar e detalhar a lei, a partir de uma valoração objetiva, não se traduz em aceitação do regulamento autônomo no Direito Tributário, o que contrariaria o princípio da reserva de lei. O regulamento sempre precisará se basear em uma habilitação legal mais ou menos precisa⁵⁷ e respeitar o conteúdo mínimo e essencial reservado à lei.⁵⁸

No Estado Democrático e Social de Direito, superada a dicotomia entre a vontade do monarca e a do povo representado pelo parlamento, e estabelecida a necessidade de harmonização e interdependência entre os poderes, o regulamento passa ser um instrumento essencial para a definição dos aspectos técnicos das regras jurídicas, com a adequação à realidade de alguns conceitos indeterminados de origem científica ou tecnológica, que nem sempre podem ser precisados pela dinâmica do Parlamento. Deste modo, é compatível com a feição atual do princípio da legalidade, que os aspectos técnicos da norma sejam definidos em regulamento, ficando o Poder Legislativo com a definição das grandes diretrizes políticas nacionais, fenômeno que não se revela estranho ao Direito Tributário.⁵⁹

Em consequência desse entendimento, se revela bastante equivocada a posição do Superior Tribunal de Justiça, espelhada no verbete nº 160 de sua súmula, que prevê que só a lei poderá elevar o valor venal do imóvel para fins de definição da base de cálculo do IPTU, acima dos índices oficiais de correção monetária. Ora, tanto o CTN, quanto o legislador municipal já definiram a base de cálculo do IPTU: o valor venal, que se traduz em valor de mercado. A definição do valor de mercado de cada imóvel é função essencialmente administrativa, no desempenho na atividade lançadora. Não cabe ao parlamento municipal deliberar sobre o valor dos imóveis em cada região. É o ato administrativo, a partir da realidade do mercado, que irá valorar o valor venal, (a

⁵⁶“Direitos Fundamentais do Contribuinte”. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito Fundamentais do Contribuinte. Pesquisas Tributárias - Nova Série – nº 6*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 167-186, 2000, p. 185.

⁵⁷ FERRERO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financero Español*, Vol. I. 21.ed. Barcelona: Marcial Pons, 1999, p. 53.

⁵⁸ CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financero I – Derecho Tributario (Parte General)*. 4.ed. Madrid: Civitas, 2000, p. 100.

base de cálculo legal), no caso concreto, sendo a planta de valores um mecanismo interno facilitador da atividade lançadora, que, nesse caso, deve se dar de ofício, nos termos do art. 149, I, do CTN.

Por outro lado, é imperioso reconhecer, como bem salienta Valdés Costa,⁶⁰ a dificuldade do legislador para o combate à fuga de impostos, notadamente a partir de definições legais muito detalhadas. Assim, o regulamento aparece como importante instrumento de combate à evasão fiscal, desde que expedido dentro dos limites do tipo legal e respeitada a capacidade contributiva, ao concretizar e detalhar as situações abstratas previstas pelo legislador. Isso se dá, por exemplo, quando o regulamento identifica casos de incidência e não incidência, a partir da definição do fato gerador pela lei.

1.2.1. A legalidade tributária e os conceitos indeterminados

Após a demonstração de que o princípio da legalidade tributária não constitui uma peculiaridade brasileira, e nem apresenta um conteúdo particular em nosso direito, é imperiosa a análise da possibilidade, em face dele, da legislação tributária utilizar-se, na definição do fato gerador da obrigação tributária, de conceitos jurídicos indeterminados.

Segundo Karl Engisch, a consagração constitucional do princípio da legalidade não está a exigir a limitação do fenômeno jurídico à subsunção, mas à valoração autônoma pelo aplicador, determinada pelo próprio legislador. A atribuição pelo legislador de uma valoração pelo intérprete vai se dar pelo afrouxamento do vínculo que prende o aplicador à lei, por meio da utilização de fenômenos como os conceitos indeterminados, os conceitos discricionários e as cláusulas gerais.⁶¹

⁵⁹ GONZÁLEZ, Eusébio/LEJEUNE, Ernesto. *Derecho Tributário I*. 2. ed. Salamanca: Plaza Universitaria, 2000, p. 47

⁶⁰ *Instituciones de Derecho Tributário*. Buenos Aires: Depalma, 1996, p. 127.

⁶¹ Para ENGISCH: “O princípio da legalidade da atividade jurisdicional e administrativa, em si, permanece intocado. Conhecemos já o art. 20, al. 13, da nossa Constituição, que vincula à lei o poder executivo e a jurisdição. As leis, porém, são hoje, em todos os domínios jurídicos, elaboradas por tal

Os conceitos jurídicos, como bem assinala Engisch, são predominantemente indeterminados, sendo os absolutamente determinados muito raros no Direito. Destes, temos, por exemplo os conceitos numéricos, tais como, 50 km, prazo de 24 horas, 100 marcos...⁶²

A confusão entre as três categorias normativas leva o formalismo positivista a identificar qualquer forma de valoração pelo aplicador do direito com a discricionariedade violadora do princípio da legalidade tributária.

Para García de Enterría, os conceitos determinados delimitam o âmbito de realidade a que se referem, de forma inequívoca e precisa. É o que ocorre quando o legislador utiliza-se de um numeral para quantificar a medida de determinada situação. Exemplifica Garcia de Enterría com a fixação de idade ou do prazo para a prática de determinados atos. O contrário se dá com os conceitos indeterminados, situação em que a lei se refere a uma esfera de realidade cujos limites não aparecem bem precisados em seu enunciado. Estamos nos referindo a expressões como *incapacidade permanente*, *boa fé*, e *improbidade*. Nos conceitos indeterminados não há exatidão quanto a uma quantificação ou determinação rigorosa; neles estão presentes conceitos de experiência ou de valor. Porém, não obstante a imprecisão conceitual, a indeterminação termina no momento da aplicação.⁶³

Convém não olvidar que conceito indeterminado distingue-se substancialmente do conceito discricionário. Neste último, o legislador atribui ao

forma que os juízes e os funcionários da administração não descobrem e fundamentam as suas decisões tão-somente através da subsunção a conceitos jurídicos fixos, a conceitos cujo conteúdo seja explicitado com segurança através da interpretação, mas antes são chamados a valorar autonomamente e, por vezes, a decidir e agir de um modo semelhante ao do legislador.” (*Op. Cit.*, p. 207).

⁶² *Ibidem.*, p. 208.

⁶³ De acordo com GARCÍA DE ENTERRÍA: “La Ley utiliza conceptos de experiencia (incapacidad para el ejercicio de sus funciones, premeditación, fuerza irresistible) o de valor (buena fe, estándar de conducta del buen padre de familia, justo precio), porque las realidades referidas no admiten otro tipo de determinación más precisa. Pero al estar refiriéndose a supuestos concretos y no a vaguedades imprecisas o contradictorias, es claro que la aplicación de tales conceptos o la calificación de circunstancias concretas no admite más que una solución: o se da o no se da el concepto; o hay buena fe o no la hay; o el precio es justo o no lo es; o se ha faltado a la probidad o no se ha faltado. *Tertium no datur*. Esto es lo esencial del concepto jurídico indeterminado: la indeterminación del enunciado no se traduce en una indeterminación de las aplicaciones del mismo, las cuales sólo permiten una “unidad de solución justa”

aplicador da norma a possibilidade de escolher entre os vários caminhos a seguir, a partir de uma valoração subjetiva, de acordo com suas convicções pessoais. A discricionariedade confere à autoridade administrativa o poder de determinar, de acordo com o seu próprio modo de pensar, o fim de sua atuação. Quando a lei estabelece o conceito de *interesse público* ou de *bem comum*, o seu alcance será determinado por aquilo que a autoridade considerar como sendo de interesse público ou concernente ao bem comum.⁶⁴

Por sua vez, nos conceitos indeterminados, a lei não abre espaço para uma escolha subjetiva do aplicador, muito embora careçam eles sempre de um preenchimento valorativo. Não que exista uma única solução legal,⁶⁵ mas nos conceitos indeterminados há, como explica Engisch, uma valoração objetiva, a partir das concepções dominantes no corpo social.⁶⁶

A vinculação do conceito indeterminado à lei é garantida pelo caráter objetivo da valoração, a que alude Engisch. No entanto, há, se comparado ao conceito determinado, uma redução do grau de vinculação do aplicador à literalidade da lei, autorizada pelo próprio legislador que, ao utilizar-se da indeterminação conceitual, atribui ao intérprete o exame a respeito do chamado *halo do conceito*, representado por uma zona intermediária entre uma região de certeza sobre a existência do conceito (núcleo do conceito), e outra sobre a sua inexistência.⁶⁷ Por *halo conceitual* se entende uma certa margem de apreciação por parte da administração, onde esta, a partir de uma valoração objetiva, vai interpretar a norma de acordo com as concepções morais dominantes na sociedade, que não se confundem com a moral pessoal do juiz.⁶⁸

en cada caso, a la que se llega mediante una actividad de cognición, objetivable por tanto, y no de volición.” (*Curso de Derecho Administrativo*, vol. I. 10. ed. Madrid: Civitas, 2000, p. 457).

⁶⁴ LAUN, Rudolf. *Apud* ENGISCH (*Op. Cit.*, p.216).

⁶⁵ No sentido do texto, recusando a possibilidade de uma única solução legal, vide ANDRADE, José Vieira de (*O Dever de Fundamentação Expressa dos Actos Administrativos*. Coimbra: Almedina, 1992, p. 367). Contra: GARCÍA DE ENTERRÍA (*Op. Cit.*, p. 460), defendendo a inexistência de uma pluralidade de soluções justas em cada caso.

⁶⁶ Para ENGISCH: “a valoração que aqui se faz, desde que não se verifique a atribuição de um “poder discricionário”, não precisa de ser uma valoração eminentemente pessoal do órgão aplicador do direito. Os conceitos “normativos” podem antes significar que o órgão aplicador do direito deve procurar e determinar as valorações preexistentes num setor social “dirigente” “relevante”. Nesta medida, falaremos de valorações *objetivas*.” (*Ibidem*, p. 236).

⁶⁷ GARCÍA DE ENTERRÍA, *Op. Cit.*, p. 460.

⁶⁸ Como explica ENGISCH: “Saber se o dedo indicador é um “membro importante do corpo”, se os combates de boxe e as lesões corporais que neles se aceitam são compatíveis com os “bons costumes”, se

São conceitos jurídicos indeterminados, carecedores de uma valoração objetiva, utilizados amplamente pelo Código Penal brasileiro. É o caso de *mulher honesta* utilizado pelos artigos 215 e 216. Obviamente que o conceito de mulher honesta em 1940, quando o código foi promulgado, não define mais a situação tipificada pela lei. O exemplo citado mostra que o tipo penal sofre alterações com a mudança dos costumes sociais, sem a necessidade de alteração legislativa.⁶⁹

A estrutura tipológica adotada no direito penal e no direito tributário, embora avessa à discricionariedade, não é incompatível como os conceitos indeterminados. Bem ao contrário. Como bem destacado por Engisch, os tipos constituem subespécies dos conceitos indeterminados, apresentando toda a fluidez que caracterizam estes.⁷⁰

um curador “violou gravemente as suas obrigações de curadoria”, se uma representação gráfica (George Grosz: Cristo na máscara de gás) é “blasfema” (§ 166 do Código Penal, fórmula anterior) ou pelo menos “injuriosa” para a Igreja cristã (§ 166 do Código Penal, nova fórmula), se um casamento “fracassou”, tudo isso são questões que a lei não quer ver respondidas através de uma valoração eminentemente pessoal do juiz. A lei aqui é antes de opinião de que há concepções morais dominantes pelas quais o juiz se deve deixar orientar. “Decisivas são as circunstâncias do caso concreto tendo em conta as concepções dos correspondentes setores populacionais” (SCHÖNKE-SCHRÖDER). Os “correspondentes setores populacionais podem sem dúvida ser sempre aqueles setores da população cujo juízo é aceito como válido por cada ordem estadual e jurídica. Se o próprio juiz se situa dentro destes setores, ele também pode, evidentemente, consultar o seu sentimento ético. Mas, ainda neste caso, haverá de ter o seu cuidado de averiguar se porventura se não encontra bastante isolado na sua concepção. Se o juiz se sabe inteiramente fora daquele setor populacional que, por força do Direito, representa o padrão ou critério (se ele é, por exemplo, inteiramente indiferente do ponto de vista religioso ou se os prazeres da multidão apaixonada pelo desporto são para ele horrores plebeus), não é este seu ponto de vista eminentemente pessoal que interessa, mas, antes, aquilo que “as pessoas” pensam e sentem nos setores em questão.” (*Op. Cit.*, p. 237).

⁶⁹ É o que Engisch chama de conceitos normativos apoiados em valores mutáveis de setores populacionais em mudança: “O problema da lei moral objetivamente válida é um problema filosófico-moral demasiadamente delicado para que o abordemos aqui de modo canhestro. É bastante que, em certas questões, exista uma tradição moral firme e tão segura que o Direito a pode tomar por base com o sentido de uma “lei moral objetiva”.

“Mas, quer o preenchimento dos conceitos objetivos-normativos “carecidos de um preenchimento valorativo”, que há pouco referimos, se possa apoiar numa tradição moral inteiramente firme, quer se tenha de orientar pelos juízos de valor mutáveis de “setores populacionais em mudança” – a função desses conceitos normativos em boa parte é justamente permanecer abertos às mudanças das valorações - , a “valoração” que o conceito normativo exige aqui é, num caso como no outro, uma questão de *conhecimento*. O órgão aplicador do Direito tem de *averiguar* quais são as concepções éticas efetivamente vigentes. A sua própria valoração do caso é tão-somente um elo na série de muitas valorações igualmente legítimas com as quais ele tem de confrontar e segundo as quais ele, sendo caso disso, a deverá corrigir. A valoração própria (pessoal) é, portanto, apenas parte integrante do *material* do conhecimento, e não o último *critério* de conhecimento.” (*Ibidem*, p. 239).

⁷⁰ *Ibidem*, p. 258.

A indeterminação do conceito legal utilizado pelo legislador tributário não gera a incerteza apregoada pelos positivistas, pois, como assinalou Amílcar de Araújo Falcão,⁷¹ o instituto é utilizado pelo legislador não porque o conceito é indeterminável, “mas porque, na norma em que está indicado, a determinação integral do seu conteúdo não foi possível, por isso que para tanto é necessário considerar dados empíricos, fácticos, técnicos ou científicos de que somente o intérprete e o aplicador, em cada hipótese concreta, disporão.”

Embora a adoção de conceitos indeterminados seja tabu para a maioria da doutrina brasileira, não são poucos os autores que defendem a sua possibilidade aqui e alhures.

Nesse sentido, Valdés Costa⁷² que - mesmo em face do sistema constitucional uruguaio onde, assim como nosso, legalidade tributária se confunde com reserva legal – sustenta a possibilidade da lei tributária utilizar-se de conceitos indeterminados. Diante do sistema constitucional espanhol, que também consagra o princípio da legalidade tributária como princípio da reserva legal⁷³, Perez Royo, admite a utilização de conceitos indeterminados, desde que sejam definidos pela lei os limites e critérios da fixação tributária.⁷⁴

Por sua vez, Ferrero Lapatza⁷⁵ admite que o regulamento aclare, interprete e precise os elementos da obrigação tributária, desde que a própria lei instituidora tenha, explícita ou implicitamente, ou a partir de uma definição legal dos elementos essenciais, mais ou menos precisa, atribuído à autoridade administrativa, a complementação indispensável a sua aplicação.

Em Portugal, onde também a Constituição adota o princípio da reserva legal para a instituição de tributos, José Casalta Nabais⁷⁶ defende a utilização dos conceitos indeterminados a partir da ponderação do princípio da legalidade, e do seu corolário, o princípio da determinação, com o princípio da praticidade. A aplicabilidade

⁷¹ *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 4.ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 113.

⁷² *Op. Cit.*, p. 144.

⁷³ Art. 133.1 da Constituição de 1978.

⁷⁴ *Op. Cit.*, p. 46.

⁷⁵ *Curso de Derecho ...*, cit., pp. 53 e 54.

do princípio da praticidade no direito tributário transcende, hoje, às suas origens economicistas moldadas pelos cameralistas, de busca de uma maior produtividade com o menor custo. Ganha modernamente o princípio uma dimensão axiológica que se prende ao princípio da isonomia e ao valor da justiça, na medida em que o legislador tributário, ciente de que não é onipotente, busca a simplificação, por meio da adoção de conceitos mais abertos, capazes de captar toda a manifestação de riqueza por ele considerada relevante, desprezando descrições detalhadas do fato gerador que se mostram passíveis de ser facilmente elididas, ou cuja fiscalização por demais complexa e cara, geraria um custo insuportável para a sociedade.⁷⁷

No Brasil, Amílcar de Araújo Falcão⁷⁸, Ricardo Lobo Torres⁷⁹, Marco Aurélio Greco⁸⁰ e José Marcos Domingues de Oliveira⁸¹ admitem a utilização dos conceitos indeterminados no direito tributário.

A despeito da resistência da maior parte da doutrina brasileira em aceitar a utilização dos conceitos indeterminados pela lei de incidência tributária, não raras vezes o legislador lança mão desse expediente, como é o caso de *moléstia profissional*, previsto no art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/88, como causa de isenção dos proventos recebidos pelo contribuinte. Outro exemplo é a expressão *despesas necessárias*, utilizadas na legislação do imposto de renda (Lei nº 4.506/64, art. 47), como parcela dedutível na apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica.

A legislação aduaneira é um farto manancial de exemplos de conceitos indeterminados utilizados pelas leis de incidência fiscal. Nesse sentido, o art. 148 do Regulamento Aduaneiro (aprovado pelo Decreto nº 91.030/85) que, na isenção de imposto de importação de bem destinado à finalidade específica, apresenta algumas dessas hipóteses. O dispositivo em questão determina a cessação do benefício quando os bens deixem de cumprir sua finalidade por tornarem-se *obsoletos*, sofrerem

⁷⁶

⁷⁷ *Ibidem*, p. 378.

⁷⁸ *Fato Gerador ...*, cit., p. 112.

⁷⁹ *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 98.

⁸⁰ *Planejamento Fiscal ...*, cit., p. 70.

⁸¹ *Direito Tributário e Meio Ambiente ...*, cit., p. 99.

modificação das condições de mercado, ou qualquer outro motivo devidamente justificado, a critério da autoridade fiscal.

1.2.2. A legalidade tributária e as cláusulas gerais

Ao lado dos conceitos indeterminados, a lei utiliza-se ainda, como técnica desvinculadora, as chamadas *cláusulas gerais*, que se traduzem na formulação da hipótese legal que, dada sua grande generalidade, abrange todo um domínio de casos subordinados a seu tratamento jurídico. São conceitos multisignificativos, que se contrapõem a uma elaboração casuística das espécies legais.⁸² A sua utilização pelo legislador não significa uma opção por conceitos abstratos, discricionários ou indeterminados, uma vez que não possuem qualquer estrutura própria, embora quase sempre resultem em um conceito indeterminado.⁸³

No direito penal brasileiro também é comum a utilização de cláusulas gerais como a do termo *substância entorpecente*, utilizado pelos artigos 12 e 16 da Lei de Entorpecentes (Lei nº 6.368/760).

Sendo amplamente utilizados na definição do tipo penal, seara em que os interesses em jogo prestigiam mais o valor da segurança jurídica, como vimos, fica fragilizada a tese da impossibilidade de utilização dos conceitos indeterminados e das cláusulas gerais no direito tributário. Muitas vezes, tal fragilidade fica escondida por baixo de uma caricatura que se faz da utilização de cláusulas gerais para a definição de tributo. É comum encontrar na doutrina⁸⁴ o desprezo à possibilidade de utilização de cláusulas gerais, como se a idéia que ora se defende autorizasse a definição de uma *cláusula geral tributária*, capaz de abrigar todas as manifestações de capacidade contributiva. Nem no auge da teoria da interpretação econômica do fato gerador, com Eno Becker, ou da interpretação funcional, com a *Escola de Pavia*, chegou-se a se pensar em tal possibilidade.

⁸² ENGISCH. *Ob. Cit.*, pp. 228 e 229.

⁸³ *Ibidem*, p. 233.

⁸⁴ Por todos, ver XAVIER, Alberto (*Os Princípios da Legalidade ...*, cit., p. 85).

Não se pretende erigir a expressão *tributo* como uma cláusula geral, mas permitir que o legislador identifique determinados signos de manifestação de riqueza considerados reveladores de capacidade contributiva para, a partir de uma definição bem generalizadora, definir o fato gerador do tributo. A utilização do método casuístico para a definição do fato gerador do tributo, ou a sua definição carregada de detalhes irrelevantes no que tange à capacidade contributiva, geram uma possibilidade ilimitada para a prática da elisão fiscal, sem que seja garantida a segurança jurídica. Afinal, quanto mais a norma específica, maior é a sua indeterminação.⁸⁵

Assim, afastada a esdrúxula possibilidade de uma única cláusula geral tributária, é forçoso reconhecer que as cláusulas gerais constituem um importante instrumento de combate à elisão fiscal, a partir da definição genérica de um fato gerador, capaz de abarcar toda a manifestação de riqueza eleita pelo legislador como signo de capacidade contributiva.

Vale mais uma vez trazer a posição de Engisch, desta feita, a respeito da utilização de cláusula geral como instrumento destinado a evitar as lacunas. Segundo o referido autor, as cláusulas gerais, em razão de sua generalidade “tornam possível sujeitar um mais vasto grupo de situações, de modo ilacunar e com possibilidade de ajustamento, a uma consequência jurídica. O casuismo está sempre exposto ao risco de apenas fragmentária e *provisoriamente* dominar a matéria jurídica.”⁸⁶

Além da definição genérica do fato gerador, as cláusulas gerais são também utilizadas como instrumento de combate à evasão pela adoção de fatos geradores supletivos ou suplementares, ao lado do fato gerador típico, como sustentou Amílcar Falcão.⁸⁷

⁸⁵ Como salienta NABAIS, Casalta: “não se pode esquecer que o princípio da determinabilidade não se confunde com um suposto dever de pormenorizar o mais possível ou de otimizar a pormenorização da disciplina dos impostos, uma vez que, quanto mais o legislador tenta pormenorizar, maiores lacunas acaba por originar relativamente aos aspectos que ficam à margem dessa disciplina, aspectos estes que, como facilmente se compreende, variarão na razão inversa daquela pormenorização. Ou seja, as especificações excessivas, porque se enredam na riqueza dos pormenores, perdem o plano de que partiram, acabando, ao invés, por conduzir a maior indeterminação.” (*Op. Cit.*, , p. 377).

⁸⁶ ENGISCH. *Op. Cit.*, p. 233.

Para Ricardo Lobo Torres, a utilização das cláusulas gerais na definição do fato gerador do tributo, é inevitável diante da ambigüidade da linguagem no direito tributário, não sendo afastada pelo princípio da tipicidade.⁸⁸

Exemplo de utilização de cláusula geral pelo legislador tributário é revelado na própria definição do fato gerador do imposto de renda pelo artigo 43 do CTN, que estabelece *acréscimo patrimonial* como uma cláusula geral a ser detalhada pelo legislador ordinário. Nesse mesmo sentido, o artigo 3º da Lei nº 7.713/88, que define como incidência o rendimento bruto da pessoa física.

Outro exemplo de utilização da cláusula geral pela legislação tributária nos é dado pela lei instituidora da CPMF, a Lei nº 9.311/96, que ao definir o fato gerador do tributo, utilizou-se de uma combinação entre a cláusula geral e o método casuístico, gerando o método exemplificativo.⁸⁹ De fato, o artigo 2º da citada lei, além de estabelecer o lançamento a crédito, o lançamento a débito, a liquidação ou pagamento de valores pelas instituições financeiras nas contas dos contribuintes, o que revela utilização do método casuístico, adota a cláusula geral consagrada na expressão *qualquer movimentação ou transmissão de valores*, dotando a enumeração de caráter exemplificativo e reduzindo drasticamente, senão eliminado, as possibilidades de elisão fiscal.⁹⁰

Também constitui uma cláusula geral a expressão *valores e títulos mobiliários* utilizada pela legislação do IOF, seja na Constituição, no CTN ou na Lei nº 8.033/90, que carece de integração pelo regulamento, dada a inexistência de previsão legal definindo o seu conteúdo.

Deste modo, fica evidenciado que os tipos no direito tributário, como em qualquer ramo do direito, são abertos, e que a maior ou menor abertura do tipo é

⁸⁷ *O Fato Gerador ...*, cit., p. 57.

⁸⁸ *Curso de Direito Financeiro ...*, cit., p. 98.

⁸⁹ ENGISCH. *Op. Cit.*, p. 231.

⁹⁰ A observação do texto, que se limita a examinar a técnica legislativa utilizada com vistas a evitar a elisão fiscal, não fica invalidada pela crítica contida ao longo desse trabalho, a respeito da eleição pelo legislador da CPMF de um fato gerador que nem sempre observa a capacidade contributiva. Ao contrário, reforça a nossa idéia de que, no injusto sistema tributário brasileiro, muito em função das

determinada pelo legislador, na definição do fato gerador do tributo, não sendo vedada a utilização de conceitos indeterminados e cláusulas gerais.

1.2.3. A tipicidade fechada como causa da crise axiológica do direito tributário

A despeito do que já foi exposto, a maioria da doutrina brasileira ainda segue as idéias formalistas baseadas na teoria da tipicidade fechada, concebida por Alberto Xavier.

Note-se que a referida posição, no grau aqui verificado, não encontra paralelo em outros países. De fato, não há outro país em que a doutrina abrace, com tanta radicalidade como a nossa o faz, a defesa das idéias vinculadas à segurança jurídica no direito tributário, em detrimento do valor da justiça e do princípio da capacidade contributiva.

E justamente pelo fato da doutrina brasileira passar ao largo das discussões sobre justiça, não sabendo como dar aplicação ao princípio da capacidade contributiva, a jurisprudência segue a mesma orientação, limitando-se a perceber o fenômeno jurídico tributário por meio das regras, desconhecendo os valores e princípios.

Por outro lado, durante as últimas quatro décadas, o legislador tributário brasileiro resignado com o fortalecimento do positivismo formalista que acaba por suprimir o princípio da capacidade contributiva da Constituição Federal com a EC nº 18/65, aprofunda uma tendência de adotar como paradigma para a escolha dos fatos geradores dos tributos, não a manifestação de riqueza, mas a maior ou menor suscetibilidade da lei tributária ao planejamento fiscal.

questões suscitadas nesse trabalho, o maior mérito das normas tributárias, na visão do legislador, não é revelar capacidade contributiva, mas sua menor suscetibilidade à elisão e evasão fiscal.

Tal fenômeno faz com que a legislação tributária revele um quadro bem distante dos comandos constitucionais vinculados à idéia de justiça. Embora a Constituição de 1988 volte a consagrar expressamente o princípio da capacidade contributiva, a legislação tributária não dá qualquer efetividade ao princípio que deveria ser aplicado sempre que possível.

Assim, revela-se uma grave contradição axiológica violadora dos princípios constitucionais tributários vinculados à justiça e à igualdade, em razão das leis, que pouco prestigiam os referidos valores, o que origina um dos sistemas tributários mais iníquos do mundo, onde os assalariados suportam a maior parte da carga tributária e as grandes empresas pouco contribuem. Estas, utilizando-se do planejamento fiscal, não raro baseado na elisão abusiva, desbotam o texto constitucional que elegeu os princípios da isonomia e da capacidade contributiva como principais veículos da justiça fiscal.⁹¹

Alheios ao fenômeno, nossos tribunais e juristas, no afã de defender o contribuinte da forma mais simples, se apegam aos aspectos formais do direito tributário, permitindo que passem despercebidas as maiores violações aos direitos vinculados à justiça.

Por sua vez, o legislador tributário - como que aceitando a lógica formalista, e verificando a dificuldade fática em se arrecadar tributos dos segmentos de maior capacidade contributiva, (quase sempre ancorados a planejamentos fiscais abusivos) - parte para busca de soluções mágicas, capazes de obter recursos independentemente da capacidade contributiva, elegendo como alvo principal os

⁹¹ O fenômeno, que não é uma exclusividade brasileira, foi descrito com grande felicidade por NABAIS, Casalta: “A falta de uma efetiva e eficaz fiscalização de tais declarações efetivamente a que se estabeleçam, entre nós, na prática dois tipos de contribuintes: os que pagam os impostos determinados (com base) na lei, (*maxime*, os trabalhadores dependentes), e os que pagam os impostos determinados, ao fim e ao cabo, com base no que eles desejam declarar (*maxime*, os profissionais liberais e as empresas), valendo assim para estes uma autotributação muito especial (já que, por um lado, direta e individualmente exercida e, por outro, concretizada na inteira liberdade na fixação do *quanto* dos impostos) e que, a nosso ver, suscita a questão de saber se não se está, de algum modo, perante uma manifestação, *sui generis*, da lei sociológica de G. Gêze (segundo a qual a classe ou as classes detentoras do poder tendem a desonerar-se dos impostos) se e na medida em que estes contribuintes dominem o Parlamento (e o Governo) em termos de constituírem o (verdadeiro) suporte duma ausência de adequada articulação entre a lei fiscal, preocupada com a tributação do rendimento real, e a correspondente fiscalização praticável.” (*Op. Cit.*, p. 391.)

consumidores, trabalhadores e correntistas, como se dá com a tributação dos bens de consumo popular pelos impostos indiretos, quase nunca atentos ao mínimo existencial, com o imposto de renda com retenções exclusivas na fonte, sem qualquer adequação à renda auferida em todo o ano, com a COFINS e o PIS, que incidem sobre empresas que apresentam prejuízos e a com CPMF, que adota fato gerador que nem sempre revela manifestação de riqueza.

A escolha de tais fatos geradores não deixa de ser uma resposta encontrada pelo legislador às dificuldades na apuração do verdadeiro lucro dos contribuintes, e que é feita a partir de uma ponderação entre a praticidade administrativa e a capacidade contributiva, cujo resultado revela grave prejuízo à justiça fiscal.

No entanto, como já se observou, o formalismo positivista, aqui com algum atraso, vai cedendo lugar a uma visão que concebe o direito tributário de uma forma mais condizente com o princípio da unidade da ordem jurídica, com a reunião dos valores da segurança jurídica e da justiça, e a ponderação dos princípios da legalidade e da capacidade contributiva, abrindo-se a uma interpretação mais vinculada aos valores. Dentro desse novo contexto, ganham fôlego os questionamentos à teoria da tipicidade fechada, permitindo ao legislador a adoção de descrições que melhor traduzem a manifestação de riqueza do contribuinte, sendo possível a adoção de conceitos indeterminados e cláusulas gerais pela lei definidora do fato gerador, bem como a introdução em nosso ordenamento de cláusulas antielisivas genéricas e específicas.

1.3. O princípio da capacidade contributiva: breve histórico

A idéia de capacidade contributiva foi desenvolvida a partir das reflexões sobre a Justiça aplicáveis ao direito tributário. Embora na Antiguidade greco-romana sejam encontradas importantes discussões sobre o tema da justiça,⁹² não há estudos sobre a sua aplicação aos tributos. A ausência de obras sobre o tema não impediu, contudo, que desde a mais remota antiguidade determinados tributos fossem graduados de acordo com a riqueza do contribuinte, como ocorria em Atenas, onde Sólon determinou a exigência de

⁹² Nesse sentido, a obra de Aristóteles (*Ética A Nicômaco*. São Paulo: Martin Claret, 2000) é um marco.

imposto direto por quatro categorias de contribuintes, de acordo com a fortuna de cada um delas.⁹³

A aplicação das reflexões sobre justiça aos tributos somente veio se dar na Idade Média com a publicação de importantes obras como a de Frei Pantaleão Rodrigues Pacheco e de Santo Tomás de Aquino. Observe-se que na obra de Frei Pantaleão Rodrigues Pacheco já pode ser encontrado o germen do princípio da proporcionalidade: “O terceiro requisito para a imposição do tributo é a proporção, à qual Suarez chama forma do tributo, de tal modo que os pobres não sejam obrigados a contribuir com tanto ou com mais que os ricos, como se deduz das Leis Romanas.”⁹⁴

Em Santo Tomás de Aquino também já havia a preocupação com a tributação *secundum facultatem* ou *secundum equalitem proportionis*, sendo tidos como injustos os tributos que não seguissem esse critério.⁹⁵

No entanto, somente a partir da obra de Adam Smith é que foi possível se vislumbrar o princípio da capacidade contributiva. Esta foi então concebida como manifestação do benefício que os contribuintes auferem das atividades estatais: “Os súditos de todos os Estados devem contribuir para a manutenção do governo, tanto quanto possível, em proporção das respectivas capacidades, isto é, em proporção do rédito que respectivamente usufruem sob a proteção do Estado.”⁹⁶ Extraí-se da obra de Smith o princípio da proporcionalidade, baseado na premissa de que os benefícios estatais são gozados pelos cidadãos na proporção de sua riqueza.

Já com Stuart Mill e seu utilitarismo economicista, a capacidade contributiva é justificada pela teoria do sacrifício igual e pela utilidade marginal do capital. Segundo ela, a riqueza passa a ser menos útil ao seu titular na medida que aumenta, o que seria o fundamento da progressividade.⁹⁷

⁹³ Exemplo extraído de CONTI, José Maurício (*Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 37).

⁹⁴ *Tratado da Justa Exação do Tributo*. In: AMZALAK, Moses Bensabat. *Frei Pantaleão Rodrigues Pacheco e o seu “Tratado da Justa Exação do Tributo”*. Lisboa: Academia de Ciências, 1957, p. 82.

⁹⁵ PALAO TABOADA, Carlos. “Isonomia e Capacidade Contributiva”. *Revista de Direito Tributário* 4: 125-154, p. 126.

⁹⁶ *Riqueza das Nações*. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulberkian, 1999, vol. II, p. 485.

⁹⁷ *Princípios de Economia Política*. São Paulo: Abril Cultural, 1983, p. 290.

A visão utilitarista de Stuart Mill inspirou os juristas vinculados à jurisprudência dos interesses a identificar a capacidade contributiva como a causa do tributo. Dentro dessa visão economicista, a preponderância da Economia sobre o Direito influenciaria sobremaneira os tributaristas alemães do início do século XX, como Eno Becker e Albert Hensel, que a partir de uma visão causalista de capacidade contributiva, criaram a teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada pelo Código Tributário Alemão de 1919. Embora baseada teoricamente na justiça e na capacidade contributiva, a doutrina da consideração econômica do fato gerador, que ignorava a forma jurídica do ato praticado pelo contribuinte, para atingir os fins econômicos almejados, acabou - num ambiente político em que o Estado precisava arrecadar cada vez mais para fazer frente às suas novas obrigações como provedor das necessidades sociais - por desqualificar o fim almejado pela norma confundindo-o com a necessidade de angariar mais recursos.

Na verdade, o que se buscava nessa visão utilitarista de justiça, não era a sua condição enquanto valor jurídico, mas uma forma de arrecadar mais recursos, devido ao aumento da demanda das prestações estatais, inerentes ao Estado Social.

Com a ascensão do nacional-socialismo na Alemanha, a doutrina da consideração econômica do fato gerador foi apropriada pelo novo regime, que introduziu a sua visão do mundo como elemento teleológico a ser seguido pelo intérprete. Diante de tamanhas contradições com os objetivos que a inspiraram, a teoria da consideração econômica do fato gerador entrou em declínio, na Alemanha, a partir de 1955, dando-se a retomada ao formalismo do método sistemático.⁹⁸

Na Itália, as idéias causalistas influenciaram muitos juristas, especialmente os da *Escola de Pavia*, como Benvenuto Griziotti, Dino Jarach e Ezio Vanoni, que desenvolveram a interpretação teleológica por meio da visão funcionalista.

⁹⁸ BEISSE, Heinrich. *O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias Segundo a Mais Recente Jurisprudência Alemã*. In: Brandão Machado (coord.). *Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, p 13.

Deve-se a Benvenuto Griziotti, o desenvolvimento da tese da causa do imposto, a partir na noção de causa utilizada por Ranelletti.⁹⁹ Segundo Griziotti, a causa jurídica do imposto se traduziria no fornecimento de serviços e bens capazes de dar satisfação às necessidades públicas. No entanto, seu seguidor, Dino Jarach, desenvolveu a tese segundo a qual a causa jurídica do imposto seria, antes de tudo, a capacidade contributiva.¹⁰⁰ Desta forma, em obra posterior, Griziotti¹⁰¹ reverteu sua posição e passou a entender, como Jarach, ser a capacidade contributiva, de fato, a causa do imposto, embora a considerando como causa específica, ao lado de uma causa geral (as prestações estatais).

Outro representante da *Escola de Pavia*, Mario Pugliese,¹⁰² também identificou a causa do imposto na capacidade contributiva. Porém, assim, como Griziotti, paralelamente a esta (causa específica), contemplou uma causa mais ampla: a prestação de benefícios estatais.

A radicalização das idéias da *Escola de Pavia* levou ao afastamento da legalidade para se buscar a manifestação de riqueza ou a capacidade contributiva, independentemente da previsão legal. Exemplificativa dessa tendência é a posição de Ezio Vanoni que admite a cobrança de um tributo em hipóteses não previstas pela lei, a partir da atividade hermenêutica.¹⁰³

Porém, foi na própria doutrina italiana que a teoria da causa jurídica do tributo, como capacidade contributiva, sofreu sua mais dura crítica. A. D. Giannini,¹⁰⁴ considerava ser a lei a causa jurídica do imposto. Assim, o imposto seria cobrado pelo simples fato de estar previsto na lei, a partir do poder de império do Estado, restando à

⁹⁹ *Natura Giuridica dell'imposto*, 1898, apud BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, atualizada por Misabel de Abreu Derzi, 1997, p. 714.

¹⁰⁰ *O Fato Imponível – Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo*, p. 99-100.

¹⁰¹ *Riflessioni di diritto internazionale, politica, economia e finanza*, R. Univ. di Pavia, 1937, apud PUGLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, p. 111.

¹⁰² *Op. Cit.*, p. 112.

¹⁰³ Segundo Vanoni: “a extensão da lei tributária a hipóteses não expressamente compreendidas pelo legislador, ou não previstas por ele, quando ocorra segundo as regras jurídicas e lógicas de interpretação que temos mencionado, não pode contrariar em caso algum a disposição do art. 30 da Constituição, porque essa extensão não representa a criação de um novo tributo, mas a realização da norma tributária.” (*Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*”, p. 189).

¹⁰⁴ *Il rapporto giuridico dell'imposta*, apud PUGLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, p. 111.

capacidade contributiva a natureza de uma mera causa pré-jurídica. Nesse sentido: Blumenstein,¹⁰⁵ na Suíça; Giuliani Fonrouge,¹⁰⁶ na Argentina; Rubens Gomes de Sousa,¹⁰⁷ e Alfredo Augusto Becker,¹⁰⁸ no Brasil.

A teoria da capacidade contributiva como causa jurídica do imposto ganhou adeptos em outras partes do mundo, como Ottmar Buhler,¹⁰⁹ na Alemanha, Louis Trobatas,¹¹⁰ na França, e Aliomar Baleeiro,¹¹¹ no Brasil. Porém, a aceitação das doutrinas causalistas baseadas na jurisprudência dos interesses no Brasil, nunca foi integral. Embora a teoria da consideração econômica do fato gerador tenha tido em Amílcar Falcão um seguidor, e a tese causalista da capacidade contributiva tenha encontrado apoio em Aliomar Baleeiro, tais idéias nunca penetraram em nosso país com a radicalidade verificada nos ordenamentos de seus precursores.

De fato, a teoria da consideração econômica do fato gerador na obra de Falcão não chegou aos extremos verificados na Alemanha, com o afastamento da legalidade e a confusão entre as idéias de capacidade contributiva e da busca do aumento da arrecadação. Segundo Amílcar de Araújo Falcão,¹¹² a interpretação econômica se daria diante da atipicidade da forma jurídica adotada pelo contribuinte com a finalidade exclusiva de evitar o fato gerador, a partir da prática de ato com os mesmos efeitos econômicos daquele descrito pela lei. Na verdade, o pensamento de Falcão se aproxima muito mais das idéias hoje defendidas pelos juristas pós-positivistas do que com os seguidores da escola funcionalista, o que denota a modernidade, ainda nos dias atuais, da obra do autor brasileiro.

Por outro lado, Baleeiro, ao adotar as teorias causalistas, não descurou no respeito à legalidade tributária como limite à ação do aplicador da lei em busca do

¹⁰⁵ *System des Steuerrechts*, Zurich, 1951, vol. I, p. 8, apud GUIMARÃES, Carlos da Rocha, *O Problema da Causa no Direito Tributário*, RDA 45/1.

¹⁰⁶ *Derecho Financiero*, p. 452.

¹⁰⁷ *Compêndio de Legislação Tributária*, p. 99.

¹⁰⁸ *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 93.

¹⁰⁹ *Apud BALEEIRO, Limitações ..., cit.*, p. 727.

¹¹⁰ *L'a applicatione della Teoria della causa nel Diritto Finanziario*, apud BALEEIRO, *Limitações ..., cit.*, p. 725.

¹¹¹ *Limitações ..., cit.*, pp. 740/741.

¹¹² *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, p.71

princípio da capacidade contributiva - principal equívoco incorrido pelos juristas da *Escola de Pavia*.

Durante o período de retomada formalista, o princípio da capacidade contributiva sobreviveu como mera vedação à arbitrariedade, ou seja, como limite a distinções que não fossem razoáveis. Não resta dúvida que nessa fase o legislador passou a ter uma maior liberdade para a definição dos fatos geradores, e o princípio da capacidade contributiva entrou em crise.¹¹³

A redução do princípio da capacidade contributiva a mera vedação à arbitrariedade degenerou-se no Tribunal Constitucional Alemão na simples exigência de fundamentação. Assim, qualquer justificativa para o afastamento do referido princípio era aceita, como, por exemplo, a necessidade financeira do Estado, a tradição do direito tributário alemão, a convicção do legislador e a paciência do contribuinte. Fenômeno não muito diverso se deu na jurisprudência constitucional espanhola e italiana, onde a simples finalidade extrafiscal do tributo era motivo suficiente para o afastamento da capacidade contributiva.¹¹⁴

A inocuidade do princípio da capacidade contributiva perante o Tribunal Constitucional Alemão levou ao seu descrédito frente à doutrina daquele país. A posição cética de Kruse constitui o melhor exemplo dessa situação. De acordo com o citado autor tedesco, não existem critérios objetivos para ordenar a tributação, mas apenas necessidades financeiras que precisam ser atendidas.¹¹⁵

Mas se o princípio da capacidade contributiva, em sua visão causalista, entrou em colapso no final da década de 50, na Alemanha, no começo dos anos 60, na Itália, começaram a surgir novas obras sobre o tema, com uma visão significativamente diferente da adotada pela escola funcionalista. A mais importante delas é a de Emilio Giardina¹¹⁶, datada de 1961, onde o autor buscou dar alguma aplicabilidade prática ao dispositivo do art. 53 da Constituição italiana que consagra o princípio, até então tido

¹¹³ HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal – Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Barcelona: Marcial Pons, 1998, p. 77.

¹¹⁴ *Ibidem*, p. 78.

¹¹⁵ *Apud* HERRERA MOLINA, *Op. Cit.*, p. 78.

como programático pelos tribunais, a partir do afastamento dos tributos confiscatórios e aqueles que gravam as rendas mínimas e da graduação progressiva do sistema tributário. A partir daí, vários autores italianos publicaram obras que buscaram dar uma maior efetividade ao citado dispositivo constitucional: Manzoni (1965)¹¹⁷, Maffezoni (1970)¹¹⁸ e Francesco Moschetti (1973).¹¹⁹ Segundo Moschetti, a capacidade contributiva não se confunde com qualquer manifestação de riqueza, mas somente na real força econômica do contribuinte que seja idônea a concorrer às despesas públicas.¹²⁰

As décadas de 1980 e 1990 foram palco da reabilitação do princípio da capacidade contributiva, não só na jurisprudência dos tribunais constitucionais como na doutrina européia. São juristas como Tipke, Vogel e Lang, na Alemanha; Moschetti, Tosi e Fantozzi, na Itália; e Calvo Ortega, Ferreiro Lapatza e Falcón y Tella, na Espanha, que dão ao referido princípio uma nova dimensão, que vai bem além da vedação ao arbítrio na escolha dos fatos geradores.¹²¹

Nessa nova diretriz, a capacidade contributiva se traduz não só em limite negativo que exclui os fatos que não revelam manifestação de riqueza, como constitui critério indispensável para a repartição da carga tributária pelos cidadãos. Essa reabilitação do princípio, não só superou o ceticismo formalista, como foi bem além do causalismo economicista, buscando conteúdo no valor da igualdade, e no direito fundamental de pagar tributo na mesma proporção daquele que possui a mesma riqueza.

Contudo, o princípio não é, como foi considerado na época da jurisprudência dos interesses, absoluto, devendo ser ponderado com outros interesses buscados pela tributação, tais como a extrafiscalidade e a praticidade administrativa.¹²² Assim, - e é aqui que os juristas modernos superam o argumento dos céticos que enxergavam no fenômeno da extrafiscalidade a negação da capacidade

¹¹⁶ *Le Basi Teoriche Del Principio della Capacità Contributiva*. Milano: Giuffrè, 1961, p. 439.

¹¹⁷ MANZONI, Ignazio. *Il Principio della Capacità Contributiva nell'Ordinamento Costituzionale Italiano*. Torino: G. Giappichelli, 1965.

¹¹⁸ MAFFEZONI, Federico. *Il Principio della Capacità Contributiva nel Diritto Finanziario*. Torino: UTET, 1970.

¹¹⁹ MOSCHETTI, Francesco. *Il Principio della Capacità Contributiva*. Padova: Cedam, 1973.

¹²⁰ *Ibidem*, p. 238.

¹²¹ HERRERA MOLINA. *Op. Cit.*, pp. 73 a 77.

contributiva como princípio cogente - não basta a alegação de que determinada norma tributária busca um fim econômico diverso da arrecadação para se driblar o princípio da capacidade contributiva. É preciso que tais motivos sejam justificados, a luz do princípio da proporcionalidade.

Vale reprimir que ao contrário do que ocorria na fase áurea das teses causalistas, a capacidade contributiva, conforme se entende modernamente, busca seu fundamento em valores como a igualdade, e não mais numa visão economicista, vinculada à necessidade do Estado angariar recursos para promover as prestações estatais garantidoras da justiça social.

Nota-se aí uma mudança de paradigma. Não vale mais pesquisar quanto o Estado vai gastar para se atingir o ideal de justiça social, e qual será o quinhão de cada cidadão para atingir esse montante, como na era da jurisprudência dos interesses. Ao contrário, o ideal da Justiça Fiscal, hoje, se realiza na investigação de quanto cada cidadão pode contribuir com as despesas públicas,¹²³ a luz dos valores e princípios retores do Estado Democrático e Social. Portanto as despesas públicas devem se limitar ao somatório da capacidade contributiva de cada um, sob pena de as prestações estatais serem realizadas a custa de parcelas indispensáveis à vida digna do homem. Resta-nos, assim, concluir que a Justiça é um valor que já deve ser concretizado no momento de se arrecadar o tributo, e não somente mediante prestações públicas, viabilizadas com os recursos tributários.

Ora, legitimar a tributação onde não há manifestação de riqueza, em nome das prestações estatais, por mais relevantes que sejam, constitui uma ilusão, pois mesmo que o Estado preste serviços públicos que venham a suprir as necessidades básicas do cidadão, o que nem sempre ocorre, o elevado custo da administração estatal representa uma diminuição do direito do cidadão. Assim, mais vale deixar que o cidadão tenha recursos para atender suas próprias necessidades básicas, do que tributar suas parcas rendas a fim de garantir o atendimento dessas pelo Estado.

¹²² *Ibidem*.

¹²³ Segundo TIPKE: “O princípio da capacidade contributiva não investiga o que o Estado e comunidades podem fazer pelo cidadão isolado, senão o que o cidadão isolado, com base na sua capacidade contributiva, pode fazer por seu Estado e sua comunidade.” (“Sobre a Unidade da Ordem ...”, *cit.*, p. 64).

Isso não significa, no entanto, que no Estado Democrático e Social de Direito não seja imperioso que o Estado tribute a capacidade contributiva de alguns para atender as necessidades básicas de outros que, com seus próprios recursos, não podem custeá-las.

Convém lembrar que, modernamente, o princípio da capacidade contributiva goza de aplicação universal, seja como uma derivação do princípio da igualdade, previsto em todas as constituições,¹²⁴ seja por meio de cláusulas constitucionais que determinam a tributação proporcional ou mesmo de previsões expressas.¹²⁵ No plano normativo, o princípio foi implicitamente consagrado na Constituição revolucionária francesa, de 1791, como decorrência do princípio da igualdade.¹²⁶ E desse também se extrai a capacidade contributiva na Constituição Alemã. Já na Argentina, o princípio também aparece, implicitamente, no artigo 4º da Constituição de 1994, que prescreve que os tributos serão instituídos equitativa e proporcionalmente. No México, a Constituição de 1917 adotou modelo semelhante, em seu art. 31, com a determinação de que os mexicanos contribuíssem em medida proporcional e equânime. Na Espanha, o princípio da capacidade contributiva está expressamente previsto no art. 31.1 da Constituição; o mesmo se dá no art. 53 da carta constitucional italiana.¹²⁷

No Brasil, a Constituição Federal de 1946, em seu artigo 202,¹²⁸ agasalhava de modo expresso, o princípio da capacidade contributiva, que no entanto, já integrava nosso ordenamento, implicitamente, desde a Constituição de 1824 (art. 179, XV).¹²⁹ Embora ausente nos textos autoritários da Constituição de 1967 e da EC nº 1/69, após ser

¹²⁴ UCKMAR, Victor, *Op. Cit.*, p. 53.

¹²⁵ Como salienta Klaus Tipke: “Muitas constituições citam expressamente o princípio da capacidade contributiva como parâmetro. Mas mesmo quando isso não ocorra, o princípio da capacidade contributiva é o único princípio justo no âmbito tributário; é portanto o único parâmetro justo de comparação para a aplicação do princípio da igualdade. Todas as constituições dos estados democráticos reconhecem o princípio da igualdade.” (“Sobre a Unidade ...”, *cit.*, p. 64).

¹²⁶ PÉREZ ROYO, Fernando. *Op. Cit.*, p. 35.

¹²⁷ Para uma visão mais ampla da capacidade contributiva na constituição de vários países vide UCKMAR, Victor (*Op. Cit.*, pp. 66/67).

¹²⁸ Constituição Federal de 1946, art. 202: “Os tributos terão o caráter pessoal sempre que isso fôr possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

¹²⁹ Constituição Imperial de 1824, art. 179, XV: “Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.”

suprimido pela EC nº 18/65, podia a capacidade contributiva ser extraída do próprio princípio da isonomia.¹³⁰ Hoje, o princípio ressurgiu no art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988.¹³¹

1.3.1. Fundamento, conteúdo e extensão da capacidade contributiva

Com a previsão constitucional do princípio da capacidade contributiva na Carta de 1988, não há mais como justificar o ceticismo kelsiniano da doutrina brasileira que, diante das dificuldades em definir um conteúdo substantivo para a justiça, agarra-se à segurança jurídica com se esta fosse o único valor fundamental na ciência do Direito.

O princípio da capacidade contributiva constitui-se em uma decorrência do princípio da igualdade,¹³² na medida em que todos devem contribuir para as despesas públicas, em razão de suas possibilidades econômicas. Assim, de acordo com esta diretriz, somente são legítimas as distinções que se baseiem na diferença entre as riquezas que vários contribuintes manifestam.¹³³

De acordo com Moris Lehner,¹³⁴ superada a fase em que o princípio da igualdade se limitava a vedar o arbítrio, modernamente o princípio da capacidade contributiva se traduz em parâmetro constitucional da igualdade.

¹³⁰ FALCÃO, Amílcar. *Fato Gerador*, cit., p. 68. BALEEIRO extraía o princípio do art. 153, § 36, da EC nº 1/69, que prescrevia: “A especificação dos direitos e garantias expressos nesta Constituição não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota.” (*Limitações ...*, cit., p. 687).

¹³¹ Constituição Federal de 1988, art. 145, § 1º: “Sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

¹³² TIPKE, Klaus. “Princípio da Igualdade e a Idéia de Sistema no Direito Tributário”. In: *Brandão Machado (coord.). Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, p. 517-527, 1984, p. 517.

¹³³ Não que não sejam possíveis distinções baseadas em outros critérios que não a capacidade contributiva, como se demonstrará ao longo do texto, mas são as distinções baseadas na manifestação de riqueza as que se fundamentam no princípio em estudo.

¹³⁴ *Op. Cit.*, p. 151.

Como bem assinala Tipke,¹³⁵ a igualdade, ao contrário da identidade, é sempre relativa, pois o que é completamente igual é idêntico. Há que se inquirir em relação a que as coisas são iguais e, a partir daí, averiguar se as distinções encontradas justificam, de fato, a atribuição de um tratamento diferenciado pelo legislador tributário. As distinções que devem ser levadas em consideração pelo legislador tributário são as que se baseiam numa diferente manifestação de riqueza, salvo se presente outro fundamento a se ponderar com a capacidade contributiva.

O princípio da igualdade, consagrado na Constituição, não se contenta com a igualdade formal, mas almeja também sua concepção material. Nesse sentido, está a capacidade contributiva intrinsecamente vinculada com a solidariedade¹³⁶ e com a dignidade da pessoa humana.¹³⁷

Sendo uma das tarefas do Estado Democrático e Social a garantia da dignidade da pessoa humana - o que está sempre a exigir prestações estatais positivas - é necessário angariar recursos daqueles cuja sobrevivência digna não depende das prestações estatais para, desta forma, de acordo com o princípio da solidariedade, socorrer os reclames elementares da grande massa que, embora não tenha recursos para contribuir, necessita das prestações estatais. Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva se traduz num instrumento da justiça distributiva e da redistribuição de rendas.¹³⁸

Segundo Ricardo Lobo Torres, o princípio determina: “que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira.”¹³⁹ Para Aliomar Baleeiro, “a capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos.”¹⁴⁰

¹³⁵ “Princípio da Igualdade ...”, *cit.*, p. 519.

¹³⁶ HERRERA MOLINA, *Op. Cit.*, p. 92.

¹³⁷ *Ibidem*, p. 82

¹³⁸ TORRES, Ricardo Lobo, *Curso de Direito Financeiro...*, *cit.*, p. 88.

¹³⁹ *Ibidem*, p. 79.

¹⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução ...*, *cit.*, p. 259.

Deste modo, a capacidade contributiva consiste na manifestação econômica, identificada pelo legislador, como signo presuntivo de riqueza a fundamentar a tributação. E embora as expressões capacidade econômica e capacidade contributiva sejam utilizadas como sinônimas, é correta a distinção de Carrera Raya¹⁴¹, segundo a qual a primeira designa a disponibilidade da riqueza, ou seja, de meios econômicos, enquanto a última se refere à capacidade econômica eleita pelo legislador como fato gerador do tributo.

Assim, como não é possível que o legislador identifique a capacidade contributiva de cada pessoa, ele visualiza situações que a revelam: são os fatos geradores dos impostos.¹⁴² É por esse motivo que a existência de um sistema tributário melhor atende ao princípio da capacidade contributiva, do que a idéia de imposto único, desde que, como é óbvio presumir, tal sistema seja concebido à luz de fatos geradores que se revelem em signos de manifestação de riqueza e que sejam harmônicos entre si, e não por simplesmente se moldarem a uma arrecadação mais simples.

Dentro da concepção de que o fato gerador se traduz em signo de manifestação de riqueza é possível vislumbrar-se a aceção objetiva da capacidade contributiva. E para que esta seja efetivada, o legislador deve escolher como fato gerador do tributo, um ato que seja revestido de conteúdo econômico. Violada será, portanto, quando houver tributação de atos que não se revelem em signos presuntivos de riqueza, como os do uso de barba e bigode, por exemplo.¹⁴³

¹⁴¹ *Manual de Derecho Financiero*. Madrid: Tecnos, 1993, vol. I, p. 92

¹⁴² Não que os demais tributos também não se subordinem ao princípio da capacidade contributiva, como abaixo se demonstrará.

¹⁴³ Com toda a propriedade, assinala Dino Jarach: “Todas as situações e todos os fatos aos quais está vinculado o nascimento de uma obrigação impositiva possuem como característica a de apresentar um estado ou um movimento de riqueza; isto se comprova com a análise indutiva do direito positivo e corresponde ao critério financeiro que é próprio do imposto: o Estado exige uma soma de dinheiro em situações que indicam capacidade contributiva. É certo que o Estado por capricho, pelo seu poder de império, poderia exigir impostos com base em qualquer pressuposto de fato, mas o Estado, afortunadamente, não age assim.” (*O Fato Imponível ...*, cit., p. 95/96). No mesmo sentido, Victor Uckmar: “Ademais, o dimensionamento à capacidade contributiva exclui “graduações da carga tributária que não sejam relacionadas a diferenças na condição econômica dos indivíduos”. Único elemento para diferenciar as cargas tributárias entre várias pessoas é a sua capacidade econômica: portanto, não seria consentido estabelecer que “os loiros devem pagar mais que os morenos” ou que todas as pessoas calvas ou míopes devam, enquanto tais, pagar um tributo” (*Op. Cit.*, pp. 69/70).

Assim, de acordo com o princípio da capacidade contributiva em seu aspecto objetivo, os fatos geradores de cada imposto têm origem em duas espécies de riqueza: a renda e o patrimônio. Os demais fatos geradores previstos no sistema tributário devem constituir desdobramentos desses dois fenômenos econômicos; constituem eles técnicas diferentes para se atingir o mesmo resultado. Obviamente quando se reduzem os signos de manifestação de riqueza à renda e ao patrimônio, estas expressões são utilizadas em sentido bem mais amplo do que lhes são dados pela legislação que define os impostos sobre patrimônio e renda. Retrata bem essa visão a lição de Pérez de Ayala. Segundo o Conde de Cedillo, a riqueza é manifestada por meio de uma visão fotográfica, e portanto estática, pelo *patrimônio*. No entanto, a riqueza também pode ser visualizada por uma visão cinematográfica, dinâmica, a exigir uma delimitação temporal a determinado período. É o que ocorre com a renda.¹⁴⁴

Vale ainda ressaltar que, diante do binômio renda/patrimônio, como signos presuntivos de riqueza, os impostos pessoais devem ter como fato gerador algum fenômeno que revele a renda disponível para a pessoa física e o lucro para as empresas, como assinala Tipke.¹⁴⁵

Nos impostos reais, a riqueza é revelada pelo patrimônio, estando a capacidade contributiva, neste caso, também relacionada com a função social da propriedade,¹⁴⁶ num ordenamento que não absolutiza os direitos do proprietário. A função social da propriedade, atualmente, não é mais encarada como um limite extrínseco aos direitos do proprietário, mas como verdadeiro fundamento do direito à propriedade. Nesse sentido, uma de suas funções sociais seria a de contribuir, através de uma parcela de seus frutos, para o atendimento das despesas públicas. Assim, a tributação não pode atingir, senão, os rendimentos do patrimônio.¹⁴⁷

¹⁴⁴ PEREZ DE AYALA, Jose Luis. *Derecho Tributario I*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968, p. 89.

¹⁴⁵ Segundo o referido autor: “Todo o cidadão deve pagar impostos em conformidade com o montante de sua renda disponível para o pagamento de impostos; toda empresa deve pagar impostos de acordo com o montante de seu lucro.” (“*Sobre a Unidade ...*”, *cit.*, p. 64).

¹⁴⁶ HERRERA MOLINA. *Op. Cit.*, p. 94.

¹⁴⁷ TIPKE. “*Sobre a Unidade ...*”, *cit.*, p. 63.

Ainda segundo Tipke,¹⁴⁸ não ofende o princípio da igualdade a tributação dos rendimentos do capital de forma mais onerosa que os rendimentos do trabalho. Ao contrário, em face do primado constitucional do trabalho, trata-se de uma medida da mais alta justiça.

Por outro lado, é de acordo com seu aspecto subjetivo, que o princípio se destina a aferir a capacidade de pagamento de cada um, graduando-a de acordo com o signo de manifestação de riqueza escolhido pelo legislador, ao definir o fato gerador de cada tributo.

Como princípio que é, a capacidade contributiva apresenta grande fluidez em sua definição, constituindo verdadeiro conceito indeterminado, cujo núcleo é revelado pela riqueza disponível.¹⁴⁹ E essa indeterminação constitucional, característica do halo conceitual, é enfrentada pela regulação de cada imposto, oferecida pelo legislador, que leva em consideração, não só a definição do fato gerador em seus aspectos material, temporal, espacial e quantitativo, mas também os subprincípios da proporcionalidade, da progressividade, da seletividade e da personalização.¹⁵⁰ É desta forma que a riqueza disponível será revelada em atendimento ao aspecto subjetivo do princípio da capacidade contributiva.

A proporcionalidade consiste na variação da tributação em razão da diferença da base de cálculo, a partir da aplicação da mesma alíquota. É o padrão clássico para efetivação da capacidade contributiva concebido por Adam Smith a partir da teoria do benefício, segundo a qual se presume que as pessoas se beneficiam das prestações estatais na proporção de suas riquezas.¹⁵¹ Contestada por Stuart Mill, a teoria do benefício encontrou oposição na teoria do igual sacrifício, que acabou por consagrar o subprincípio da progressividade como grande instrumento do *Welfare State*. Juntamente com este, no entanto, a progressividade começou a perder fôlego, a partir das décadas de 1960 e 1970, quando a teoria do benefício foi retomada James Buchanan.¹⁵² Nos dias

¹⁴⁸ *Ibidem*, p. 65.

¹⁴⁹ MOLINA. *Op. Cit.*, p. 145.

¹⁵⁰ Os quatro subprincípios são elencados por Ricardo Lobo Torres (*Curso de Direito Financeiro ...*, cit., p. 83).

¹⁵¹ SMITH, Adam. *Op. Cit.*, p. 485.

¹⁵² BUCHANAN, James. *The Limits of Liberty*, p. 98.

atuais a proporcionalidade é saudada como o melhor índice de capacidade contributiva por John Rawls¹⁵³ e Klaus Tipke.¹⁵⁴

Por sua vez, a progressividade se concretiza pela elevação da alíquota na medida em que é aumentada a base de cálculo. Seu fundamento era, originariamente, a distribuição igualitária do sacrifício social da tributação conforme defendido por Stuart Mill, como vimos. O economista inglês partia da idéia de que na medida que o capital aumentava, sua utilidade para o seu possuidor diminuía, sendo legítima sua apropriação pelo Estado em parcela maior.

Após a retomada da teoria do benefício pelos economistas neoliberais do final do século XX, a progressividade, hoje, não mais deve ser extraída de uma visão utilitarista de igual sacrifício, mas como importante instrumento de redistribuição de rendas no Estado Democrático e Social de Direito.

O próprio Rawls, embora defenda que os tributos com finalidade arrecadatória incidentes sobre as despesas ou rendas devam ser proporcionais em sociedades com alto grau de respeito aos princípios da justiça como equidade, uma vez que essa modalidade de tributação é mais adequada ao estímulo da produção, reconhece também que nos sistemas tributários de países em que haja maior desigualdade social, a progressividade dos impostos sobre a renda é medida exigida pelos princípios da liberdade, da igualdade equitativa de oportunidades e da diferença.¹⁵⁵

Nesse mesmo sentido, Tipke entende, na esteira do Tribunal Constitucional Alemão, que a progressividade rompe com a igualdade, mas este rompimento é justificado pelo princípio do Estado Social, que tem por objetivo a distribuição de riquezas.¹⁵⁶

Deste modo, numa sociedade marcada por profundas desigualdades sociais como a nossa, a progressividade é, em vários impostos, o instrumento mais adequado à

¹⁵³ RAWLS. *Op. Cit.*, p. 307.

¹⁵⁴ TIPKE. “Princípio da Igualdade ...”, *cit.*, p. 527.

¹⁵⁵ RAWLS. *Op. Cit.*, p. 308.

¹⁵⁶ TIPKE. “Princípio da Igualdade ...”, *cit.*, p. 527.

aplicação do princípio da capacidade contributiva, baseando-se na justiça social. É que a proporcionalidade, embora seja uma manifestação da capacidade contributiva, uma vez que não adota um valor fixo na tributação, se traduz num instrumento bastante tímido na distribuição de rendas. Como bem observa Luciano Amaro,¹⁵⁷ a capacidade contributiva não se esgota na proporcionalidade, uma vez que aquela exige “a justiça da incidência em cada situação isoladamente considerada e não apenas a justiça relativa entre uma e outra das duas situações.”

No mesmo sentido, Pedro Herrera Molina, para quem a é progressividade que confere conteúdo ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que aquela deriva dos valores da igualdade¹⁵⁸ e da solidariedade.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal vem entendendo que a progressividade não é decorrência natural do princípio da capacidade contributiva, que por sua vez, se realiza pela proporcionalidade, a não ser que o próprio texto constitucional determine expressamente a utilização de alíquotas progressivas.¹⁵⁹

Porém, a posição de condicionar a aplicação da progressividade à expressa previsão constitucional esvazia mortalmente o princípio da capacidade contributiva, que encontra, no Estado Democrático Social de Direito, a progressividade como mecanismo mais eficaz para sua realização, mormente numa sociedade tão desigual quanto a brasileira.

No entanto, como a tese da necessidade de previsão constitucional expressa para a aplicação da progressividade foi vitoriosa essa posição no STF, este subprincípio, como instrumento realizador da capacidade contributiva, se limita ao imposto de renda, e após a EC nº 29/00, ao IPTU.

¹⁵⁷ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 136.

¹⁵⁸ Em sentido contrário TIPKE (“Princípio da Igualdade ...”, *cit.*, p. 527).

¹⁵⁹ STF, Pleno, RE nº 153.771/MG, Rel. Min. Moreira Alves, DJU de 05/09/97, p. 41.892, em relação ao IPTU; e STF, Pleno, RE nº 234.105/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, DJU de 31/03/00, p. 61, em relação ao ITBI.

Por outro lado, também já entendeu o STF pela impossibilidade de aplicação de alíquotas progressivas nos impostos reais.¹⁶⁰ No entanto, nos parece inexistir qualquer óbice à progressividade dos impostos reais, uma vez que o patrimônio do contribuinte é índice de riqueza hábil a ser quantificado na fixação do aspecto subjetivo do princípio da capacidade contributiva, como se extrai do próprio art. 145, § 1º da Constituição Federal, e, mais recentemente, da EC nº 29/00, que, dando nova redação ao art. 156, § 1º do Texto Maior, previu a progressividade no IPTU, vinculada à capacidade contributiva e calculada em razão do valor venal do imóvel.¹⁶¹

Outro subprincípio que vai dar efetividade ao princípio da capacidade contributiva é a seletividade, que se materializa pela variação de alíquotas em função da essencialidade do produto ou da mercadoria, e que representa a modalidade mais adequada à aplicação do princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos, como o ICMS e o IPI, pois afere a capacidade econômica do contribuinte de fato, a partir do grau de indispensabilidade do bem consumido. Dentro dessa lógica, o consumo de bens populares é gravado com alíquotas menores, como ocorre com os produtos da cesta básica. Já os bens supérfluos são tributados com base em alíquotas maiores, como se dá com cigarros, bebidas e perfumes.

Em sendo assim, não é difícil perceber que a aplicação da proporcionalidade nos impostos incidentes sobre os bens de consumo popular, como gêneros alimentícios de primeira necessidade, acaba gerando um efeito regressivo, pois retira das classes menos aquinhoadas, relativamente, mais do que é suportado pelos abastados,¹⁶² não se resguardando o mínimo existencial.

Por sua vez, situação parecida ocorreria na aplicação da progressividade aos impostos sobre o consumo, uma vez que não suportando o sujeito ativo a carga tributária, a tributação de acordo com a sua riqueza, teria o condão de transferir para o

¹⁶⁰ STF, Pleno, RE nº 153.771/MG, Rel. Min. Moreira Alves, DJU de 05/09/97, p. 41.892. No mesmo sentido Ricardo Lobo Torres (*Curso de Direito Financeiro...*, cit., p. 82).

¹⁶¹ Já existem importantes vozes que se levantam contra a constitucionalidade do IPTU progressivo previsto na EC nº 29/00. Por todos, Ricardo Lobo Torres (*Curso de Direito Financeiro...*, cit., p. 83). Embora a discussão do tema não seja objeto desse trabalho, entendemos não ter a referida emenda constitucional, nesse ponto, violado qualquer cláusula pétreia, sendo compatível com o texto constitucional, pelas razões expostas no texto.

¹⁶² BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução...*, cit., p. 211.

consumidor, contribuinte de fato, um encargo que não seria necessariamente adequado à sua capacidade contributiva.¹⁶³

Por fim, o subprincípio da personalização, que segundo a Constituição Federal, no art. 145, § 1º, deve ser aplicável sempre que possível, determina que o legislador leve em consideração dados pessoais da vida do contribuinte para mensurar a tributação, como ocorrem com as deduções de despesas com dependentes, médicas, e de instrução, no imposto de renda. Como parece óbvio, são nos impostos pessoais que o princípio da personalização terá aplicabilidade plena. Daí a dicção constitucional do *sempre que possível*. Porém, há hoje uma tendência à personalização também dos impostos reais, quando o legislador leva em consideração dados pessoais do contribuinte, como ocorre na isenção de IPTU para ex-combatentes e aposentados que percebam até determinada faixa. Embora tais medidas não importem na transformação do IPTU em imposto pessoal, vez que suas características principais continuam vinculadas ao bem imóvel, há dados de personalização que prestigiam o referido princípio constitucional.

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

Embora não possua dicção constitucional própria, o mínimo existencial deriva, segundo Ricardo Lobo Torres,¹⁶⁴ da idéia de liberdade, de igualdade e dos direitos humanos, e tem seus contornos definidos pela linha que separa a vida simples do cidadão humilde da pobreza absoluta que deve ser combatida pelo Estado, não só por meio de abstenção na tributação, como também por prestações positivas, envolvendo além dos direitos individuais, os sociais, relativos à saúde, à alimentação, à educação e à assistência social. Assim, no campo tributário, o mínimo existencial deixa o

¹⁶³ VALDÉS COSTA. *Op. Cit.*, p. 455.

¹⁶⁴ *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*, v. III. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 146.

contribuinte livre de qualquer tributação até o limite em que sejam atendidos os requisitos mínimos para uma vida humana digna.¹⁶⁵

De acordo com Tipke, o mínimo existencial não deve ser fixado em patamar inferior ao estabelecido como benefício de aposentadoria, pois, em regra, o cidadão ativo possui mais necessidades vitais que o aposentado.¹⁶⁶ Sustenta ainda o professor emérito da Universidade de Colônia, que o mínimo existencial não se aplica somente ao imposto de renda, mas a todos os tributos, e que as parcelas que ficarem isentas do imposto de renda não podem ser tributadas por impostos especiais.¹⁶⁷ Por seu turno, os impostos indiretos também devem respeitar o mínimo existencial, o que é viabilizado, pelo mecanismo da seletividade, por meio da isenção dos bens de primeira necessidade.¹⁶⁸

No outro extremo, como limite máximo da tributação de acordo com a capacidade contributiva encontra-se o princípio da vedação ao confisco que deriva do próprio direito de propriedade.¹⁶⁹

No Brasil, a Constituição Federal contém dispositivo expresso vedando a tributação com efeito confiscatório.¹⁷⁰ Confisco é a perda da propriedade em favor do Estado em razão de um ato ilícito. Por ser vedado pela Constituição,¹⁷¹ não é admitido que a lei estabeleça a perda da propriedade pela tributação em razão de atos lícitos. Portanto, é confiscatória a tributação excessiva, que supere a capacidade contributiva. Embora não exista na legislação, na doutrina ou na jurisprudência um critério objetivo

¹⁶⁵ LEHNER, *Moris*. *Op. Cit.*, p. 151, citando precedente do Tribunal Constitucional Alemão que delineou os contornos do mínimo existencial.

¹⁶⁶ TIPKE. “Sobre a Unidade ...”, cit., p. 61. No mesmo sentido, HERRERA MOLINA (*Op. Cit.*, p. 144).

¹⁶⁷ TIPKE. “Sobre a Unidade ...”, cit., p. 67.

¹⁶⁸ HERRERA MOLINA, *Op. Cit.*, p. 144.

¹⁶⁹ VOGEL, Klaus. “Tributos Regulatórios e Garantia da Propriedade no Direito Constitucional da República Federal da Alemanha”. In: *Brandão Machado (coord.). Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, p. 543-556, 1984, p. 550, onde o autor alemão informa que naquele país, dada a inexistência de dispositivo constitucional expresso que proíba a tributação confiscatória, o excesso tributário é vedado pelo art. 14 da Lei Fundamental, que consagra o direito de propriedade.

¹⁷⁰ Artigo 150, IV da Constituição Federal.

¹⁷¹ Exceto nos casos da pena de perdimento de bens importados irregularmente; do confisco das terras onde se produzem substâncias entorpecentes, bem como dos instrumentos e produto da prática criminosa.

para identificar o confisco - ¹⁷² o que permite que, dada a fluidez desse conceito, em cada caso o aplicador examine se foi superada a capacidade contributiva, o Supremo Tribunal Federal considerou confiscatória a exigência de contribuição previdenciária dos servidores públicos federais no percentual de 25%.¹⁷³ É interessante perceber que na referida decisão, a Corte Maior considerou, e com razão, o efeito confiscatório diante da carga tributária como um todo, e não em razão de um único tributo. No entanto, essa apreciação só é exequível diante de tributos que incidam sobre uma mesma base de cálculo, como o imposto de renda e a contribuição previdenciária do servidor, que incidem sobre a remuneração do servidor.

Embora a vedação constitucional não se limite aos tributos incidentes sobre a propriedade,¹⁷⁴ nestes ela ganha uma maior dimensão. É tais tributos não podem ter alíquotas elevadas, sob pena de haver perda da propriedade após alguns exercícios. Assim, por exemplo, se o IPTU tivesse uma alíquota de 20%, em cinco anos haveria a perda da propriedade, revelando-se confiscatória esta tributação.

Durante muito tempo a doutrina, aqui e alhures, considerou que a existência de uma finalidade extrafiscal afastava a alegação de confisco. No entanto, quando examinarmos a relação da capacidade contributiva com a extrafiscalidade, veremos que os objetivos sociais, econômicos e políticos buscados pela norma tributária devem justificar, por meio de um juízo de proporcionalidade, o afastamento da capacidade contributiva que, como princípio que é, não é dotada de caráter absoluto, podendo ser ponderada com outros interesses.¹⁷⁵ Assim, não basta a simples alegação de extrafiscalidade para que se afaste o exame do caráter confiscatório da norma.

¹⁷² A Suprema Corte argentina fixou o percentual de 33% como limite à tributação sobre uma mesma base de cálculo, conforme notícia BALEEIRO (*Limitações Constitucionais...*, cit., p. 566); já a Corte Constitucional Federal da Alemanha, como informa TIPKE (“Sobre a Unidade ...”, cit., p. 70) decidiu que o imposto sobre o patrimônio não pode superar a 50 % da renda bruta.

¹⁷³ STF, Pleno, ADIMC-2010 / DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJU de 12/04/02, p. 51. No caso em questão o Tribunal considerou que a contribuição previdenciária dos servidores públicos federais somada aos outros tributos incidentes sobre a remuneração do servidor, como o imposto de renda, causava o efeito confiscatório.

¹⁷⁴ Note-se que o precedente do STF se refere a tributos pessoais.

¹⁷⁵ HERRERA MOLINA. *Op. Cit.*, p. 178.

Quanto à sua eficácia, a capacidade contributiva é princípio cogente,¹⁷⁶ obrigando não só o legislador,¹⁷⁷ mas também o aplicador da lei, seja por meio da atividade regulamentar ou jurisdicional. Podemos vislumbrar esta característica quando o Poder Judiciário afasta a aplicação de uma regra que prevê uma isenção, que propicia um privilégio odioso;¹⁷⁸ ou, no reconhecimento pelo juiz de que, embora o tributo esteja previsto em lei, determinado segmento de contribuintes não revela capacidade contributiva para suportá-lo, por ter violado seu mínimo existencial, ou por aquela situação definida em lei como reveladora de riqueza não produzir esse efeito em relação ao segmento considerado.

No entanto, tal possibilidade não habilita o juiz, no caso concreto, a reconhecer a ausência de capacidade contributiva de determinado contribuinte, quando a lei, em sua acepção genérica, não se revelar violadora do princípio. Se o tributo é fixado de forma adequada ao signo de manifestação de riqueza, revelado pelo fato gerador previsto em lei, a exclusão de determinado contribuinte por razões individuais se traduziria em privilégio odioso.¹⁷⁹ O mesmo não ocorre quando a aplicação da norma se revela inconstitucional para determinado grupo de contribuintes, em sentido genérico. Neste caso, tal norma não deve ser aplicada a esse grupo, sendo válida em relação aos seus demais destinatários.

Também não nos parece correto afirmar ser possível a modificação judicial da alíquota do tributo pela declaração parcial de inconstitucionalidade da lei tributária, por apenas em parte superar a capacidade contributiva.¹⁸⁰ Se a tributação tornou-se excessiva em razão de um aumento de alíquota, a declaração de inconstitucionalidade da lei teria o condão de restabelecer a legislação anterior do

¹⁷⁶ Está inteiramente superada historicamente a tendência de se considerar a capacidade contributiva um princípio programático, como salienta CARRERA RAYA (*Op. Cit.*, p. 94).

¹⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro...*, cit., p. 81, e CARRERA RAYA. *Op. Cit.*, p. 91.

¹⁷⁸ Sobre o conceito de privilégio odioso, vide TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. Vol. III, ..., cit. p. 341.

¹⁷⁹ Em sentido contrário José Marcos Domingues de Oliveira (*Direito Tributário – Capacidade Contributiva*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 147), que sustenta a possibilidade de a lei ser considerada constitucional em sentido genérico, mas ser violadora da capacidade contributiva de determinado contribuinte.

¹⁸⁰ No sentido contrário ao do texto OLIVEIRA, José Marcos Domingues (*Direito Tributário-Capacidade Contributiva ...*, cit., p. 155), onde o autor considera ser possível a redução da alíquota pelo magistrado a partir da declaração parcial da constitucionalidade da lei.

imposto. No entanto, se a fixação desmedida do tributo se der por ocasião de sua instituição primeira, não restará solução senão a declaração de inconstitucionalidade da exação. Caso o poder judiciário pudesse reduzir a alíquota do tributo, estaria estabelecendo regra não prevista pelo poder legislativo, invadindo o espaço de conformação deste e legislando positivamente.

Quanto à sua extensão, o princípio não se aplica apenas aos impostos, como podem imaginar os intérpretes mais apressados do art. 145, § 1º da Constituição Federal. Se a capacidade contributiva deriva da igualdade, aplica-se mesmo quando não prevista expressamente na constituição, como é o caso da Alemanha, e do Brasil de 1965 a 1988. Por esse motivo, não se pode afastar sua aplicação em relação aos demais tributos, que não os impostos, em face da nossa redação constitucional.

Embora a Constituição se refira somente aos impostos, uma vez que nesta espécie tributária só há a riqueza do contribuinte a se mensurar, o princípio também é aplicado aos tributos vinculados, como a taxa, conforme já reconheceu o STF,¹⁸¹ e a contribuição de melhoria, por meio da desoneração dos hipossuficientes.¹⁸²

É bem verdade que nos impostos, dado o seu caráter de tributo não vinculado, o princípio tem uma acepção mais ampla. Afinal, não havendo atividade estatal a se mensurar, o único critério quantitativo a ser levado em conta pelo legislador é a riqueza do contribuinte.

Mas isso não significa que todos os tributos não se subordinem ao referido princípio.¹⁸³ Ao contrário, devem todos eles apresentar como fato gerador um ato que revele conteúdo econômico. Nas taxas, por exemplo, embora o fato gerador seja relacionado com uma atividade estatal específica em relação à pessoa do contribuinte, a capacidade contributiva pode ser reconhecida para a concessão de isenção para aqueles que, embora beneficiários da atividade estatal, não possuam riqueza a ser tributada. É o que ocorre no fornecimento gratuito de certidões de óbito e

¹⁸¹ STF, Pleno, RE nº 177.835/PE, Rel. Min. Carlos Velloso, DJU de 25/05/01, p. 18.

¹⁸² TORRES, Ricardo Lobo, *Curso de Direito Financeiro ...*, cit., p. 87.

¹⁸³ CALVO ORTEGA. *Op. Cit.*, p. 85.

no registro do casamento civil para os comprovadamente pobres (art. 5º, LXXVI, da Constituição Federal).¹⁸⁴

Por outro lado, o valor a ser exigido em razão da taxa pode também variar de acordo com a capacidade contributiva, como já foi reconhecido pelo STF no julgamento supracitado, desde que não seja ferida a referibilidade entre o valor exigido e a complexidade da atividade estatal. Ou seja, se a maior capacidade contributiva se dá em decorrência da maior complexidade e onerosidade para a administração da atividade estatal, é possível a sua consideração, como se deu em relação à taxa da CVM, no precedente citado, onde as empresas que demandavam maior fiscalização, de acordo com o critério adotado pelo legislador, eram as empresas de maior patrimônio líquido, o que não deixa de ser um signo de maior manifestação de riqueza. Segundo ficou assentado na decisão do STF, é essencial que o critério de distinção escolhido pelo legislador para mensurar a taxa, além de atender ao princípio da capacidade contributiva, deve também guardar relação com a atividade estatal.¹⁸⁵

Já em relação às contribuições de melhoria, a capacidade contributiva é medida pela própria valorização imobiliária¹⁸⁶. Ademais, pode haver isenção para aquelas propriedades que, embora tenham sofrido valorização imobiliária, ainda não revelam capacidade para contribuir.

Quanto às contribuições para fiscais e empréstimos compulsórios, que não possuam fatos geradores próprios, utilizando-se dos fatos geradores de impostos e taxas, assim como esses, deverão respeitar a capacidade contributiva, nos termos acima definidos.¹⁸⁷

1.3.2. Conflitos da capacidade contributiva com outros interesses almeçados pela tributação

¹⁸⁴ SEIXAS FILHO, Aurélio. *Taxa. Doutrina, Prática e Jurisprudência*. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 58.

¹⁸⁵ RE nº 177.835, já citado.

¹⁸⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Direito Tributário – Capacidade Contributiva, ... cit.*, p 109.

¹⁸⁷ *Ibidem*, p. 112.

Durante muito tempo uma visão exclusivista do princípio da capacidade contributiva, que lhe concebia como uma orientação de caráter absoluto, levou à crise do princípio diante da ocorrência de alguns fenômenos, como a extrafiscalidade. Os contornos normalmente fixados pela doutrina para a formulação da capacidade contributiva, não pareciam suficientes para a explicação do fenômeno da tributação extrafiscal. Nesse contexto, o princípio em tela reduziu-se a mera proibição do arbítrio,¹⁸⁸ e embora fosse até levado em consideração pelos tribunais, poderia ser afastado diante de qualquer alegação fundamentada.

No entanto, não é suficiente a simples alusão a um objetivo extrafiscal ou à praticidade da arrecadação para afastar, como num passe de mágica, a aplicação da capacidade contributiva. A contradição entre esta e outros valores caros ao Direito é resolvida mediante a ponderação de interesses e a aplicação do princípio da razoabilidade.

Tais conflitos, como assinala Pedro Herrera Molina, podem se dar entre os próprios elementos integrantes da capacidade contributiva, como, por exemplo, a aplicação de uma progressividade que afete o princípio da renda líquida, o que o referido autor denomina de conflito interno; ou entre a capacidade contributiva e outros princípios jurídicos e objetivos almejados pelo legislador, como a extrafiscalidade e a praticidade administrativa, configurando os denominados conflitos externos.

Os conflitos internos podem aparecer até mesmo entre o distanciamento da previsão abstrata da norma que concebia determinado critério de distinção como relevante, do ponto de vista da manifestação de riqueza, e a sua adequação aos fatos concretos.¹⁸⁹ Exemplo desse conflito se dará na legislação do IPTU progressivo, que venha a determinar uma diferenciação de alíquotas em razão da localização do imóvel (art. 156, § 1º, da CF, com redação dada pela EC nº 29/00). Se tal diferenciação se traduzir em uma alíquota majorada para os bairros mais nobres, a aplicação desta

¹⁸⁸ HERRERA MOLINA. *Op. Cit.*, p. 77.

¹⁸⁹ *Ibidem*, p. 158.

alíquota aos imóveis de baixo valor, ainda que localizados nesses bairros,¹⁹⁰ revelar-se-á desastrosa à capacidade contributiva. A solução desse conflito, nesse exemplo, se daria pelo afastamento da progressividade.

Podem, por vezes, esses conflitos internos ser resolvidos por meio de uma hierarquização dos elementos internos da capacidade contributiva. Deste modo, uma progressividade não poderá dar à tributação um caráter confiscatório, do mesmo modo que a proporcionalidade não pode atingir o mínimo existencial. Em tais exemplos fica fácil perceber tal hierarquização, pois tanto a vedação ao confisco como também a imposição de respeito ao mínimo existencial, se traduzem em limites à capacidade contributiva. No entanto, no mais das vezes, tais facilidades não se apresentam na prática, devendo o aplicador resolver o impasse pela ponderação entre os elementos em jogo no caso concreto.

Os conflitos externos ocorrem entre a capacidade contributiva e outros princípios e normas do nosso sistema constitucional. A justiça e a igualdade, concretizadas pelo princípio da capacidade contributiva, podem entrar em tensão com o valor da segurança jurídica e com o princípio da legalidade. A ponderação entre capacidade contributiva e legalidade, sem que *a priori* se possa defender a prevalência de qualquer delas, não dá margem para que o juiz possa tributar o contribuinte apenas com base na capacidade contributiva, sem que haja previsão legal do tributo. A capacidade contributiva que será tributada estará prevista na lei, em respeito à segurança jurídica. Por sua vez, o legislador definirá o fato gerador do tributo de acordo com a capacidade contributiva, e o aplicador do direito irá interpretar a lei de acordo com o referido princípio. As cláusulas antielisivas e a adoção de conceitos indeterminados e de cláusulas gerais na definição de fato geradores de tributos constituem exemplos da tendência à ponderação entre legalidade e capacidade contributiva, pelo próprio legislador, com a primeira cedendo espaço à última. Já a vedação ao uso da analogia para a criação de tributo pelo § 1º do art. 108, do CTN, constitui exemplo de prevalência da segurança jurídica sobre a capacidade contributiva.

¹⁹⁰ Vide o caso das favelas localizadas nos morros da Zona Sul do Município do Rio de Janeiro: se adotado o regime progressivo em razão da localização do imóvel, de acordo com o bairro, teriam os imóveis ali localizados uma alíquota maior do que imóveis bem valorizados da Zona Norte da cidade,

Os conflitos externos também aparecem no fenômeno da extrafiscalidade, tensão muitas vezes não compreendida pela doutrina. Muitos autores, ainda hoje, defendem o afastamento da capacidade contributiva em nome do estabelecimento de uma política extrafiscal nos campos social, econômico, ambiental, e da saúde por meio da tributação.¹⁹¹ E foi justamente essa tendência que ocasionou o desprestígio do princípio da capacidade contributiva nos anos 60 e 70. No entanto, como é quase consenso na moderna doutrina, não se pode afastar a aplicação da capacidade contributiva diante de um mero objetivo extrafiscal. É preciso, ao contrário, que o objetivo extrafiscal seja razoável,¹⁹² e que prevaleça diante de um juízo de ponderação de valores entre a igualdade e a capacidade contributiva,¹⁹³ a fim de que não sejam criados privilégios odiosos sob o pano da extrafiscalidade.¹⁹⁴

Em nosso país, o Supremo Tribunal Federal teve oportunidade de reconhecer a necessidade do objetivo extrafiscal ser razoável, não transbordando para o arbítrio, no julgamento onde se discutia a constitucionalidade do critério temporal de distinção, promovida pelo art. 6º, do Decreto-Lei nº 2.434/88, para a concessão de isenção do IOF incidente sobre as operações de câmbio vinculadas às importações cujas guias tivessem sido expedidas até determinada data.¹⁹⁵

De fato, a quebra do tratamento igualitário conferido pelo legislador aos que revelam a mesma capacidade contributiva só pode se dar em função da finalidade extrafiscal, como observa Ferreiro Lapatzta,¹⁹⁶ caso estejam presentes os requisitos mínimos do referido princípio e quando os fins extrafiscais almejados sejam também amparados pela Constituição.

Ainda há que se observar que os fins extrafiscais almejados, num regime federativo, devem estar inseridos na competência do ente da Federação para promover

estabelecendo-se uma verdadeira regressividade. Registre-se que, até o momento, o Município do Rio de Janeiro não adotou a progressividade do IPTU na forma da EC nº 29/00.

¹⁹¹ Por todos: CARRERA RAYA. *Op. Cit.*, p. 94.

¹⁹² PEREZ ROYO. *Op. Cit.*, p. 37.

¹⁹³ HERRERA MOLINA. *Op. Cit.*, p. 100.

¹⁹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro ...*, cit., p. 86.

¹⁹⁵ STF, 1ª Turma, AGRAG nº 142.348-1/MG, rel. Min. Celso de Melo, DJ de 24/03/95, p. 6.807.

¹⁹⁶ *Curso de Derecho Financiero ...*, cit., p. 62.

aquela política pública, não lhe sendo lícito invadir a esfera de atribuições materiais dos demais entes. Por isso, é inconstitucional a adoção pelos Estados-membros de alíquotas diferenciadas para o IPVA em função da origem estrangeira do veículo, uma vez que o objetivo extrafiscal presente no caso - a proteção à indústria nacional - é matéria da competência da União.

Outra fonte de conflito externo aparece com as normas de simplificação da legislação tributária, baseadas no interesse da fiscalização em combater a elisão fiscal, reduzir os custos da arrecadação e do contribuinte, e simplificar o procedimento de recolhimento, arrecadação e fiscalização dos tributos.

Não se confundindo, modernamente, a justiça tributária com os interesses da arrecadação, a legitimidade de tais normas dependerá da proporcionalidade dessas medidas vista sob o ângulo do princípio da capacidade contributiva. No entanto, pouco adianta uma definição legal que abstratamente seja fiel à capacidade contributiva efetiva, mas que no entanto, dada a sua complexidade, seja de difícil controle pela administração. E diante de tal dificuldade, muitos contribuintes poderão deixar de recolher seus tributos, o que provocará uma injusta repartição das despesas públicas e uma violação do princípio da isonomia.

A rigor, sendo o princípio da capacidade contributiva uma decorrência do valor da igualdade, qualquer norma simplificadora que daquele se afaste em alguns casos individuais, mas que venha a garantir a prevalência da isonomia (que poderia ser violada pela facilidade no descumprimento da legislação tributária pelos contribuintes, ou pelo alto custo para a sociedade na adoção de medidas que impeçam esse descumprimento), não atenta contra o referido princípio.

É que, como ressalta Pedro Herrera Molina, o próprio princípio da capacidade contributiva é violado se não há possibilidade de se estabelecer mecanismos de controle do cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes menos

imbuídos do dever de contribuir para as despesas públicas ou quando o alto custo desses controles é suportado por toda a sociedade.¹⁹⁷

No entanto, tais medidas simplificadoras não podem descambar para uma tributação que, na maioria dos casos, não reflita a capacidade contributiva de cada um dos contribuintes, e nem impingir a qualquer deles uma carga tributária radicalmente distinta da que seria devida caso não houvesse a medida simplificadora.¹⁹⁸

Há, mais uma vez que se analisar a razoabilidade da medida simplificadora. Em primeiro lugar, deve-se verificar se a mesma é realmente necessária para assegurar a manutenção da isonomia tributária no cumprimento das obrigações pelos contribuintes, ou se a tributação pela capacidade efetiva já não seria suficiente para atingir esse objetivo.

Quanto à adequação, deve-se perquirir se a medida simplificadora realmente resulta em vantagens, no que tange à isonomia e à capacidade contributiva, a partir do cumprimento das obrigações tributárias por todos os contribuintes, em relação à tributação pela riqueza efetiva, considerando que as dificuldades de controle levariam a uma grande evasão fiscal.

Por fim, num exame de proporcionalidade em sentido estrito, resta verificar se na maioria dos casos a capacidade contributiva efetiva é atendida pela medida de simplificação e se nenhum contribuinte será tributado em valor significativamente maior do que o determinado pela capacidade efetiva.¹⁹⁹

É preciso ainda estabelecer uma relação de custo/benefício, a fim de evitar que a tributação pela capacidade efetiva se revele tão cara para o Estado, e em última análise para o conjunto dos contribuintes, que acabe por comprometer uma

¹⁹⁷ Defende Pedro Herrera Molina: “Ahora bien, la ineficacia administrativa lleva consigo una aplicación deficiente del sistema fiscal, y ésta supone necesariamente un reparto desigual de las cargas fiscales en beneficio de aquellos menos honrados o con menos posibilidades de defraudar. *A sensu contrario*, la eficacia del control administrativo constituye una condición necesaria (no suficiente) del sistema tributario justo” (*Op. Cit.*, p. 161).

¹⁹⁸ *Ibidem*, p. 162.

¹⁹⁹ *Ibidem*.

sistemática que pouco irá distinguir-se, em termos quantitativos, do regime simplificado.

Exemplo de norma simplificadora que entrou em conflito com a capacidade contributiva efetiva nos é dado pela legislação do ICMS, no caso da substituição tributária *pra frente*, quando o preço da mercadoria, praticado na operação substituída, é inferior à base de cálculo presumida (serviu de parâmetro para o recolhimento do imposto).

Ora, se a base de cálculo presumida foi maior do que a efetivamente realizada, seria lógica a necessidade de restituição do indébito. No entanto, o STF, aderindo ao argumento dos Estados-membros de que a devolução de tal montante acabaria por comprometer a sistemática da substituição tributária, diante da impossibilidade do Fisco Estadual calcular, em cada caso, a diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo realizada, consagrou a prevalência das normas de simplificação, em detrimento da capacidade contributiva efetiva.²⁰⁰ É de se observar que o Tribunal considerou a necessidade da permanência dessa norma de simplificação para a manutenção do regime de substituição tributária e a conseqüente promoção de uma arrecadação mais imune quanto à evasão. Considerou também o Tribunal a ausência de discrepância entre o valor presumido e o valor efetivo na maioria dos casos, em face da adoção do regime de substituição tributária em mercados sujeitos a preços, constituindo a tributação excessiva apenas uma eventualidade.

No entanto, deixou nossa Corte Maior de considerar a possibilidade do regime estabelecer uma radical discrepância em determinados casos individuais, comprometedora da própria legitimidade da norma. Por outro lado, o art. 150, § 7º da Constituição Federal, como ressaltado nos votos vencidos, não autoriza normas simplificadoras na substituição tributária que se afastem da capacidade contributiva efetiva. É que o referido dispositivo constitucional, ao determinar ser devida a restituição imediata e preferencial caso o fato gerador presumido não ocorra,

²⁰⁰ STF, Pleno, ADIN nº 1.851/AL, rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 08/05/02, noticiado no Informativo STF nº 271.

estabeleceu que a presunção é relativa, negando abertura a qualquer norma simplificadora que evitasse a tributação conforme a riqueza efetivamente auferida.

A rigor, apenas a partir de uma interpretação meramente literal, como a efetuada pelo Tribunal, se poderia admitir que o fato gerador não ocorrido difere do fato gerador ocorrido sob uma base de cálculo menor, máxime quando a norma não dispõe de mecanismos para quantificar o montante dessa diferença entre o valor presumido e o efetivo, a fim de se dimensionar, a luz do princípio da razoabilidade, os prejuízos que eventualmente sejam impostos ao contribuinte.

1.3.3. A capacidade contributiva como princípio interpretativo e integrativo do direito tributário

Observe-se que o princípio da capacidade contributiva não é dirigido apenas ao legislador, que ao escolher o fato gerador da obrigação tributária deve considerar um signo presuntivo de riqueza, e ao mensurar a carga tributária por todos os contribuintes deve levar em consideração os subprincípios que dão efetividade a este princípio em sua acepção subjetiva.

Ao contrário, o referido princípio é dirigido também ao aplicador da lei, seja por meio da atividade regulamentar da administração, seja na interpretação do ordenamento.²⁰¹ É que a capacidade contributiva, como princípio reator do Direito Tributário, revela que o objetivo primordial desse ramo é a repartição das despesas públicas de acordo com a riqueza de cada um.

Traduzindo-se a tributação de acordo com a capacidade contributiva em um dos objetivos principais, senão o principal, do Direito Tributário, fica evidenciada a sua estreita ligação com os fins almejados pelas normas tributárias.²⁰²

²⁰¹ Nesse sentido, TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação...*, cit., p. 224, e LEHNER, Moris. *Op. Cit.*, p. 152.

A capacidade contributiva como princípio interpretativo, manifesta-se pela análise das normas criadoras de tributos a partir do critério econômico,²⁰³ tão caro à revelação da manifestação de riqueza do contribuinte.

No entanto não se deve confundir a consideração do critério econômico, recomendado pelo princípio da capacidade contributiva, com a teoria causalista da interpretação econômica do fato gerador, uma vez que aquela não parte, como esta, da *interpretação tributária* para os negócios jurídicos previstos no Direito Civil, mas da constatação de que a metodologia hermenêutica nesse ramo do direito não se distingue substancialmente da interpretação na teoria geral do Direito.²⁰⁴

Em conseqüência, a utilização do método teleológico não vai afastar a aplicação aos negócios jurídicos, definidos pelo direito privado, mas buscar o objetivo da norma que possuindo finalidade arrecadatória, não poderá se afastar da apreciação sobre a manifestação de riqueza definida pelo fato gerador.

Assim, como assinala Francesco Moschetti²⁰⁵, entre duas diversas interpretações deverá sobreviver aquela que assegura respeito ao princípio da capacidade contributiva. Não sendo nenhuma das interpretações possíveis adequadas ao referido princípio, inevitável será a declaração de inconstitucionalidade da norma.²⁰⁶

Como se vê, o resgate do valor da justiça pelo Direito Tributário, assegura o equilíbrio entre a capacidade contributiva e a legalidade, com a retomada da primeira sem as conotações vinculadas à arrecadação da maior quantidade de recursos, característica do período da jurisprudência dos interesses; há sim, uma subordinação aos

²⁰² Nesse sentido, LEHNER, *Moris* (*Op. Cit.*, p. 149) e BEISSE, Heinrich. (*Op. Cit.*, p. 7).

²⁰³ BEISSE, Heinrich. *Op. Cit.*, p. 7.

²⁰⁴ LEHNER, *Moris*. *Op. Cit.*, p. 145.

²⁰⁵ MOSCHETTI, Francesco. *La Capacità Contributiva*. Padova: Cedam, 1993, p. 13.

²⁰⁶ HERRERA MOLINA. *Op. Cit.*, p. 113.

valores da justiça e da liberdade. Como salienta John Rawls,²⁰⁷ o sistema de tributação tem o intuito de arrecadar a receita exigida pela justiça, devendo o governo receber os recursos necessários ao fornecimento de bens públicos para que o princípio da diferença seja satisfeito.

²⁰⁷ *Ob. Cit*, p. 307.

2. Elisão tributária: a inserção de normas antielisivas no direito brasileiro

Sumário: 2.1. Considerações iniciais: recorte conceitual distintivo da elisão em relação a outras figuras de evitação fiscal 2.2. O combate a elisão e cláusulas antielisivas 2.3. As cláusulas antielisivas no direito comparado 2.4. As cláusulas antielisivas no Brasil. 2.4.1.A cláusula antielisiva do parágrafo único do art. 116 do CTN 2.4.2. As cláusulas antielisivas específicas 2.5. O abuso de direito 2.5.1. Distinção entre abuso de direito e simulação 2.5.2 O abuso de direito e licitude

2.1. Considerações iniciais: recorte conceitual distintivo da elisão em relação a outras figuras de evitação fiscal

Representando o tributo um dispêndio que reduz o patrimônio do indivíduo, é natural – e este é um fenômeno contemporâneo em relação à cobrança tributária – que o contribuinte busque mecanismos para reduzir o montante a ser entregue ao Estado para o financiamento das prestações públicas. É a chamada economia fiscal que, no entanto, pode ser tolerada pelo sistema ou por ele rechaçada.

O ordenamento jurídico tutela a economia do imposto como uma manifestação da autonomia da vontade e da liberdade de cada indivíduo organizar e planejar sua vida financeira, da forma que melhor lhe aprouver. É assim que ocorre na realização pelo contribuinte de um fato econômico diverso daquele que constituiu o pressuposto tributável. Esta escolha de outro fato deve ser aceita pelo contribuinte em todas as suas conseqüências, inclusive as desagradáveis.¹

Porém, nos dias que correm, é imperioso reconhecer-se que nenhum direito possui um caráter absoluto, notadamente no Estado Social, sendo condicionado o seu exercício ao cumprimento da sua função social. Assim, a auto-organização pode

¹ HÖHN, Ernest. “Evasão do Imposto e Tributação segundo os Princípios do Estado de Direito”. In: *Brandão Machado (coord.). Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, p.281-301, 1984, p. 287.

sofrer limitações baseadas na necessidade de cada um contribuir para as despesas públicas, de acordo com os valores da Justiça, da Igualdade e da Solidariedade.²

Não se pode deixar de perceber que há uma tendência arraigada a um positivismo normativista, que influencia sobremaneira a doutrina sobre a evasão e a elisão fiscal no Brasil, no sentido de se tolerar um sistema baseado em práticas elisivas abusivas, onde a obrigação de pagar tributo pode ser afastada pela astúcia do contribuinte, sob os aplausos da parcela majoritária de nossos juristas.

Representativa dessa linha doutrinária, no Brasil, é a obra de A. R. Sampaio Dória,³ em que o autor diferencia a evasão (ilícita) da elisão (lícita), de acordo com o momento em que a ação do contribuinte, para evitar a ocorrência do fato gerador, é realizada. No primeiro caso, o contribuinte pratica o fato gerador mas através de um expediente ilícito, como o da sonegação, da fraude ou da simulação, desvia-se do pagamento do tributo.⁴ No segundo, o contribuinte evita a prática do fato gerador, realizando, no entanto, um ato econômico dotado dos mesmos efeitos jurídicos daquele, escapando, assim, à tributação. Para essa corrente, portanto, a atuação do contribuinte, por meio de ato lícito, se traduziria em elisão admitida pelo ordenamento, tendo como resultado a economia do imposto.

Assim, para que o Fisco possa desconsiderar a atividade do contribuinte tendente a afastar ou diminuir o montante a ser recolhido, segundo a corrente dominante na doutrina brasileira, é indispensável que a Administração apure a prática de um ato ilícito, na acepção dada pelo Direito civil. Dentro dessa linha de argumentação, então, o planejamento fiscal somente será afastado se o contribuinte praticar fraude fiscal, sonegação ou simulação, o que tornaria sem sentido as cláusulas antielisivas, introduzidas no ordenamento jurídico tributário, uma vez que a dita legislação já imputa a essas condutas o pagamento do tributo devido.

² HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão – Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 137.

³ *Elisão e Evasão Fiscal*. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

⁴ A radicalização dessa posição leva à conclusão, exposta por XAVIER, Alberto (“A Evasão Fiscal Legítima - O negócio jurídico indireto em Direito Fiscal”. *Revista de Direito Público* 23: 236-252, p. 242) de que a norma tributária não é passível de fraude.

Nessa ordem, interessa desde logo colocar a questão de saber se é possível definir a elisão fiscal como um figura autônoma distinta da evasão ou fraude fiscal, ou seja, se é possível encontrar na elisão fiscal um objeto autônomo de estudo. Para tal desiderato, torna-se necessário que um conceito de elisão seja definível e que se encontre um recorte conceitual distintivo de outras figuras que lidam com a utilização das normas para conseguir uma tributação minorada.

Atentemos para a definição dada nas conclusões do XIII Simpósio de Direito Tributário⁵: “Elidir é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento de tributo, por atos ou omissões lícitos do sujeito passivo, anteriores à ocorrência do fato gerador”.

Com base nesta definição, é possível destacar os seguintes elementos: a) a existência de “atos ou omissões”; b) lícitos; c) anteriores à ocorrência de fato gerador; d) com o objetivo de evitar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo.

A par disso, afigura-se claro que a doutrina nacional recolhe e trata do conceito de elisão ou evitação fiscal como conceito autônomo do de fraude ou evasão fiscais. A distinção entre evasão e elisão estaria no momento em que se pratica o ato ou a omissão. Se o ato é praticado posteriormente ao fato gerador, estaríamos perante evasão fiscal⁶

Imposta realçar que, a despeito da dicção da norma geral antielisiva introduzida pelo parágrafo único do art. 116 do CTN⁷, o ato dissimulatório refere-se

⁵ Citado por Marco Aurélio Greco, *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*, Dialética, S. Paulo, 1998, pág. 27.

⁶ Ver Marco Aurélio GRECO, op.cit., p. 27 que cita as conclusões do XII simpósio de direito Tributário escrevendo: “evadir é evitar o pagamento de tributo devido, reduzir-lhe o montante ou postergar o momento em que se torne exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo posteriores à ocorrência do fato gerador”

⁷ “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existente os seus efeitos:

(...)

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

apenas à hipótese de incidência ou ao fato gerador abstrato, o que caracteriza a elisão, e jamais caso de simulação que seria evasão.

Segundo Ricardo Lobo TORRES, quando o art. 116, parágrafo único, do CTN diz que “a administração pode desconsiderar atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador tributário” está se referindo à dissimulação do fato gerador abstrato e não à simulação do fato gerador concreto. O ato ou negócio praticado (fato gerador concreto) não é dissimulado, mas dissimulador da verdadeira compreensão do fato gerador abstrato, o que, fora de dúvidas, é uma das características da elisão.⁸

2.2. O combate à elisão e as normas antielisivas

As normas antielisivas assumiram extraordinária importância no direito tributário durante a década de 90. O desenvolvimento da metodologia jurídica de interpretação, com a superação dos positivismos economicistas e conceptualistas, como visto no capítulo anterior, constituiu uma das principais causas para a nova visão da necessidade e da possibilidade de insurgência contra planejamentos abusivos.

A partir da década de 1970, pela enorme influência exercida no pensamento ocidental pelas obras de K. Larenz⁹ e J. Rawls,¹⁰ altera-se o paradigma na teoria geral do direito, na teoria geral da justiça e na teoria dos direitos humanos, abrindo-se o campo para a reformulação das posições básicas da interpretação do direito tributário.

A jurisprudência dos valores e a “virada Kantiana”, com a reaproximação entre ética e direito sob a perspectiva do imperativo categórico, marcam o novo

⁸ In Anuais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal. *Normas Gerais Antielisivas*. Brasília: 2002, p. 401

⁹ *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. Berlin Springer-Verlag, 1983.

¹⁰ *A Theory of Justice*. Cambridge: Harvard University Press, 1980.

momento histórico da afirmação do Estado Democrático de Direito, que é o Estado da Sociedade de Riscos.¹¹

Emerge, por outro lado, do princípio da transparência, em íntima conexão com o processo de globalização. A transparência fiscal, como princípio constitucional implícito, sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade. Dirige-se não só ao Estado como à sociedade, além dos organismos financeiros supranacionais e entidades não-governamentais. Baliza e modula a problemática da elaboração do orçamento e da sua gestão responsável, da criação de normas antielisivas, da abertura do sigilo bancário e do combate à corrupção.¹²

Nesse contexto, as normas antielisivas vão entrando no direito tributário sob diferentes configurações, a depender do ambiente cultural dos países que as adotam.

2.3 As normas antielisivas no direito comparado

Nas últimas décadas do século XX, diversos países desenvolvidos introduziram, em seus ordenamentos, em cumprimento ao princípio da transparência fiscal, normas tendentes a evitar o abuso de direito pelo contribuinte, em sua atividade de planejamento fiscal. Tais normas - a despeito de suas distinções, muito mais refletem peculiaridades da evolução da ciência jurídica em cada país, do que propriamente diferenças substanciais de método - já que se baseiam na teoria do abuso de direito e espelham as várias espécies pelas quais ele se manifesta.

Na Alemanha, onde desde o Código Tributário de 1919 (art. 10), já se prescrevia que a obrigação tributária não poderia ser evitada ou diminuída, mediante o abuso de formas e das possibilidades oferecidas pelo direito civil, a elisão abusiva é combatida pela teoria do abuso de forma. Segundo a doutrina alemã, na esteira de

¹¹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. "Legalidade Tributária e Riscos Sociais". *Revista Dialética de Direito Tributário* 59:105,2000

¹² TORRES, Ricardo Lobo. (*Anais do Seminário...* p. 377)

Hensel, o *abuso de forma* é a manifestação no direito tributário da teoria da fraude à lei.¹³ Tal situação não restou alterada pela promulgação do novo código tributário, em 1977, que em seu artigo 42 consagrou a teoria do abuso de forma¹⁴. Para Hensel, na configuração do abuso de forma devem ser observadas as circunstâncias objetivas, representadas pela anormalidade no exercício do negócio jurídico e pela ausência de interesse legítimo a ampará-lo, e as subjetivas, vinculadas à vontade de eliminar ou reduzir o montante devido.¹⁵ No entanto, parte da doutrina alemã¹⁶ considera tal cláusula dispensável, uma vez que tal providência, fundada na fraude à lei, não é peculiaridade do direito tributário, sendo uma decorrência dos próprios princípios gerais do Direito.

Por sua vez, a Espanha adotou, no combate à elisão abusiva, a teoria da *fraude à lei*, no art. 24 da *Ley General Tributaria*, com redação dada pela Ley 25/95, que permite a desconsideração de fatos, atos ou negócios jurídicos realizados com o propósito de evitar o pagamento do tributo, amparando-se no texto de normas estabelecidas com finalidade diversa, sempre que venham a produzir um resultado equivalente ao derivado da hipótese de incidência tributária. Recorde-se que a LGT admite o uso da analogia no combate à fraude da lei fiscal, o que tem gerado certo inconformismo de uma parcela, ainda que minoritária, da doutrina espanhola.¹⁷

Também adota a teoria da *fraude à lei*, como mecanismo de combate à elisão abusiva, a Holanda que, através do art. 31 do Código de Impostos, coibiu a *fraus legis*.¹⁸

Portugal, que não possuía cláusula geral antielisiva, introduziu, por meio da Lei nº 100, de 1999, um item 2, ao artigo 38 da Lei Geral Tributária, consagrando igualmente uma norma de combate à *fraude à lei*.¹⁹

¹³ ROSEMBUJ. *Op. Cit.*, p. 370.

¹⁴ “Art. 42 – a lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada” (Código Tributário alemão. Tradução: SCHMDT, Alfred. J. e outros. Rio-São Paulo: Forense, IBDT, 1978, p. 17)

¹⁵ *Ibidem*.

¹⁶ Nesse sentido TIPKE e LEHNER (*apud* TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação ...*, cit., p. 151).

¹⁷ SAINZ DE BUJANDA. *Op. Cit.*, t. 4, p. 603.

¹⁸ ROSEMBUJ. *Op. Cit.*, p.363.

De outro lado, a França adotou a repressão ao *abuso de direito* enquanto gênero, no art. 64 do Livre des Procédures Fiscales, vedando que sejam opostos à administração fiscal, atos que *dissimulem* a verdadeira compreensão de um contrato ou de uma convenção. Com a desconsideração, cabe ao fisco requalificar os atos, conforme a previsão contida na hipótese de incidência. A doutrina francesa, seguindo a orientação fixada pelo Conselho de Estado, a partir de 1981, considera que expressão *dissimulação*, utilizada pelo art. 64 da LPF, é bem ampla, abarcando não só os casos de evasão fiscal, mas também todas as modalidades do abuso de direito.²⁰

A mesma sistemática foi adotada pela Bélgica, onde, em 1993, foi introduzida cláusula antielisiva genérica, de inspiração francesa, coibindo o *abuso de direito*, e desafiando a tradição formalista do Direito Tributário belga.²¹

A despeito da inexistência de norma antielisiva genérica, a Suíça, por influência da doutrina de Blumenstein, também aplica a doutrina do *abuso de direito*.²² Segundo Höhn,²³ o Tribunal Federal suíço exige para a configuração da elisão abusiva que a forma jurídica do ato se mostre inadequada para a operação econômica; que a escolha do negócio tenha se dado apenas em razão da economia do imposto; e que o procedimento escolhido represente uma *considerável* economia da exação.

Na Itália, também não há cláusula antielisiva geral, mas apenas regras específicas para determinados tributos. Não obstante, a doutrina majoritária defende o combate à elisão abusiva, a partir da teoria da *fraude à lei*, extraída do artigo 1344 do Código Civil italiano, como sustenta Fraco Gallo.²⁴

Na Inglaterra e nos Estados Unidos, países do sistema da *common law*, o combate à elisão abusiva se faz por meio de construção pretoriana da teoria da intenção negocial. Porém, se os dois sistemas apresentam bastante semelhança, possuem

¹⁹ GOMES, Nuno de Sá. *Op. Cit.*, p. 77

²⁰ ROSEMBUJ. *Op. Cit.*, p. 367; e TORRES, Ricardo Lobo. “A Chamada Interpretação Econômica ...”, *cit.*, p. 243, nota 30.

²¹ ROSEMBUJ. *Op. Cit.*, p. 376.

²² *Ibidem*, p. 377.

²³ *Op. Cit.*, p. 285.

também suas distinções. No sistema inglês, a partir das posições liberais de Lord Tomlin, predominava a ampla possibilidade da elisão fiscal lícita (*tax avoidance*), punindo-se apenas a ilícita (*tax evasion*). Houve, no entanto, uma grande virada, na década de 80, com a proliferação de decisões judiciais que, baseadas na doutrina francesa do abuso do direito, constituíram grande instrumento de luta contra a elisão abusiva.²⁵

Já nos Estados Unidos predomina a teoria do *business purpose test*, com o exame, pela administração fiscal, da intenção negocial do contribuinte. Assim, se os negócios jurídicos carecem de motivação econômica, senão à economia fiscal, pode haver a requalificação pela Fazenda Pública. No sistema norte-americano privilegia-se, por um lado, a realidade econômica sobre a fórmula jurídica adotada; por outro, procura-se respeitar a conservação dos contratos, em cumprimento ao princípio da legalidade.²⁶

A teoria da intenção negocial foi introduzida por obra do próprio legislador na Suécia, na Austrália e no Canadá.²⁷ Neste último, houve uma longa construção jurisprudencial das normas antielisivas, até que se transformassem em texto legal. Prevalece um certo consenso no sentido de que o teste do propósito (*purpose test*) só se aplica aos casos em que ocorre uma “ elisão abusiva” (*abusive tax avoidance*). As regras principais aparecem na seção 245 da legislação do imposto de renda (*Income Tax Act*). No item 3 define-se a transação alisiva como qualquer transação ou parte de uma série de transações que possa resultar, direta ou indiretamente, em benefício fiscal, a menos que a transação possa razoavelmente ser considerada como organizada para propósitos de boa-fé, inconfundíveis com benefícios fiscais; no item 2 a cláusula geral antielisiva (*general anti-avoidance provision*) autoriza que quando a transação seja elisiva as conseqüências fiscais para a pessoa sejam determinadas razoavelmente no sentido de denegar os benefícios fiscais resultantes direta ou indiretamente daquela transação

²⁴ *Op. Cit.*, p. 9.

²⁵ HUCK, Hermes Marcelo. *Op. Cit.*, p. 197.

²⁶ ROSEMBUJ. *Op. Cit.*, p. 385.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação ...*, cit., pp. 160 e 161.

Na Argentina, a elisão abusiva é combatida a partir da interpretação econômica do fato gerador, admitida pelo artigo 1º, da Lei nº 11.683/32,²⁸ com todo o tempero que o princípio da legalidade e a superação histórica das idéias causalistas exigem. O artigo 2º da mesma lei consagra a teoria da *desconsideração da personalidade jurídica da empresa*, traduzindo-se numa verdadeira cláusula antielisiva, baseada no *abuso de direito*.²⁹

Todos esses países, cada um por seu meio, e de acordo com sua tradição jurídica, modificaram suas legislações ou consolidaram o trabalho profícuo da doutrina e da jurisprudência, no sentido de impedir o abuso de direito na atividade do contribuinte, tendente a afastar ou reduzir o pagamento do tributo, por meio da prática de um negócio jurídico que, a despeito de sua aparente não-incidência, reflete a substância econômica inserida na norma legal como fato tributável, permitindo à administração fiscal que os atos sejam requalificados e tributados, de acordo com a previsão legal.

Ao seu turno, o Brasil, em que pese todo o formalismo da sua doutrina tributária, não restou incólume a essa onda moralizadora, introduzindo, pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, um parágrafo único ao artigo 116 do CTN, que consagrou uma cláusula geral antielisiva, inspirada na sistemática francesa, baseada na teoria do abuso de direito.

2.4 As normas antielisivas no Brasil

É bem verdade que o direito brasileiro já conhecia algumas regras para o combate à elisão no imposto de renda. Assim aconteceu com o art. 51 da Lei 7.450-85: 'Ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de títulos ou contratos

²⁸ HUCK, Hermes Marcelo. *Op. Cit.*, p. 215.

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação ...*, cit., p. 17.

escritos, bastando que decorram de ato ou negócio que pela sua finalidade tenha os mesmos efeitos do previsto na norma de incidência do imposto de renda. A Lei no. 7.713, de 1988, estabeleceu no art. 3º, parágrafo 4º, que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando para a incidência do imposto o benefício do contribuinte, por qualquer forma e a qualquer título. Estes dispositivos foram combatidos, veementemente pela doutrina pátria, por entender que, pela generalidade e abrangência, *resvalam para a analogia*.³⁰

Com processo de abertura econômica iniciado no Brasil, profundas alterações foram implementadas na legislação tributária brasileira. O isolamento e o protecionismo que marginalizavam o país no mercado internacional, concomitantemente reduzia as possibilidades de se conceberem fórmulas viáveis de planejamento fiscal internacional. A centralização controladora do câmbio e a atenta fiscalização dos processos de importação e exportação permitiam uma vigilância fiscal permanente, atenta a qualquer manobra que fugisse aos padrões tradicionais. A abertura relativa dos portos ao lado da tímida liberalização do mercado de câmbio, fizeram com que as operações comerciais e financeiras internacionais ganhassem mais autonomia e, livres do olhar atento da administração, ensejassem propostas de economia tributária nem sempre totalmente ortodoxas.

É nesse cenário que, a partir de 1996, com a publicação da Lei no. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, o Brasil deixa de lado o princípio da territorialidade para abarcar, como a maioria dos países desenvolvidos, o princípio da universalidade da renda. As razões que levaram o legislador a adotar o princípio da universalidade da renda para tributar a renda, vinham registradas na Exposição de Motivos, que acompanhou o projeto daquela Lei, quando, com clareza cristalina, declarava que a tributação da renda

³⁰ Cf. Gilberto de Ulhoa Canto ('Elisão e Evasão' Caderno de Pesquisa Tributária 13: 98) e Brandão Machado ('Cisão da Sociedade de Capital Estrangeiro e imposto de Renda'. Repertório IOB de Jurisprudência 17: 250, 1988). Alberto Xavier entende, todavia, que não constituiria recurso à analogia (Direito Intenacional Tributário do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p.297)

auferida fora do país era medida tendente a combater a elisão e o planejamento fiscais, uma vez que o sistema então vigente – baseado na territorialidade da renda – propiciava que as empresas alocassem lucros a filiais ou subsidiárias situadas em paraísos fiscais.

As novas medidas foram introduzidas na legislação brasileira com o intuito específico de combater a evasão e a elisão fiscais, eram as chamadas cláusulas antielisivas específicas. Porém, só em 2001, surgiu uma norma geral antielisiva, insculpida no parágrafo único do artigo 116 do CTN.

2.4.1. A norma geral antielisiva do parágrafo único do art. 116 do CTN

Na esteira do contexto internacional de estabelecimento de cláusulas antielisivas pelas legislações tributárias, a Lei Complementar nº 104/2001 introduziu no CTN um parágrafo único ao artigo 116.³¹

Como já vimos, a norma em questão, baseada na cláusula geral francesa, combate o abuso de direito, em todas as suas modalidades como a fraude à lei, o abuso de forma, o abuso na intenção negocial e o abuso no uso da personalidade jurídica da empresa.³²

É que a expressão *dissimulação* engloba também condutas como encobrir, ocultar, disfarçar ou atenuar os efeitos de algum fato, em fazer parecer real o que não é - traduzindo-se na expressão verbal do *abuso de direito*. Possui, portanto, tal expressão, um sentido bem mais amplo do que o de simulação contido no art. 102 do Código Civil de 1916.

³¹ “Art. 116.
Parágrafo Único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos 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.”

³² Nesse sentido: TORRES, Ricardo Lobo (“A Chamada Interpretação Econômica...”, p. 243), GRECO, Marco Aurélio (“Constitucionalidade do Parágrafo Único...”, *cit.*, p. 195) e João Dácio Rolim (“Considerações sobre a Norma Geral Antielisiva ...”, *cit.*, p. 135).

Por isso, não assiste razão àqueles que vêm no parágrafo único do artigo 116 do CTN uma inócua cláusula de combate à evasão fiscal, idéia que parte da confusão entre os conceitos de *simulação* e *dissimulação*.³³

Contudo, o dispositivo em tela, a despeito de sua recente introdução no ordenamento, já foi alvo de uma série de críticas da doutrina positivista formalista, que considera ser inconstitucional a adoção de cláusula antielisiva no Brasil, em razão do princípio da legalidade.³⁴

No entanto, como já vimos ao longo desse trabalho, os princípios da legalidade e da tipicidade não são exclusividades da Constituição brasileira. Todos os países que adotaram as cláusulas antielisivias também consagram a legalidade tributária. Negar a possibilidade constitucional da adoção de cláusulas antielisivias constitui muito mais uma simplificação mistificadora do que, propriamente, o resultado de uma construção científica no Direito Tributário.

Na verdade, a introdução da cláusula antielisiva em nosso ordenamento é fruto da aplicação do valor da segurança jurídica em conjunto com o da justiça. A segurança jurídica revela-se pela certeza da aplicabilidade das regras, e efetiva-se pelo princípio da legalidade, dentro da perspectiva de que a obrigação tributária é *ex-lege*, não resultando da vontade das partes. Assim, não é lícito ao contribuinte que pratica o fato econômico, identificado pelo legislador como indicador de capacidade contributiva, se livrar do pagamento do tributo por meio do abuso no exercício do seu direito.

³³ Em sentido contrário ao do texto, entendendo o dispositivo como uma norma antievasão: TROIANELLI, Gabriel Lacerda “O Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional como Limitador do Poder na Administração”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, P. 87-102, 2001, p. 102.

³⁴ Nesse sentido, entre outros, MARTINS, Ives Gandra da Silva (“Norma Antielisão é Incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro” In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, p. 119-128, 2001, p. 123); MACHADO, Hugo de Brito (“A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do do Art. 116 do CTN”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, p. 105-116, 2001, p. 115); e COELHO, Sacha Calmon Navarro (“Os Limites Atuais do Planejamento Tributário”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, p. 105-116, 2001., p. 304).

Também não prospera, pelas razões já apresentadas no decorrer deste estudo, o argumento daqueles que enxergam na cláusula geral brasileira um recurso à analogia. Vimos que o combate à elisão não se confunde com a analogia, uma vez que, naquele caso, incorre a aplicação de uma lei ao fato por ela não previsto, mas sim a subsunção da própria lei tributária, cuja aplicabilidade ao caso foi ocultada pelo contribuinte. Ainda que assim não fosse, restou claro que a integração analógica não constitui uma violação à legalidade tributária, restando proibida somente pelo CTN, e não pelo texto constitucional. Ora, se a analogia é vedada pela Lei nº 5.172/66, e o combate à elisão resvalasse para a analogia, a sua previsão pelo próprio Código tem o condão de derrogar, em relação à matéria, a norma vedatória,³⁵ a exemplo do que se dá com a *Ley General Tributaria* da Espanha, como também já tivemos oportunidade de apreciar.

Indaga-se ainda se a aplicação da cláusula antielisiva é automática ou vai depender da introdução da lei ordinária, que estabelecerá os procedimentos a serem observados pela fiscalização. No caso, há que se considerar que, ocorrendo o fato gerador, que é, no entanto, escamoteado por expedientes abusivos do contribuinte, é imperiosa a tributação com base no ato dissimulado, independentemente da lei ordinária prevista no parágrafo único, do art. 116 do CTN, que deverá regular, por meio de procedimentos a serem adotados, a forma pela qual a autoridade irá afastar a dissimulação.

Afinal, conforme vimos no estudo do combate à elisão no direito comparado, a aplicação da teoria do abuso de direito à elisão fiscal não prescinde de um dispositivo explícito, derivando dos princípios gerais do direito civil, como os da proibição do abuso e da boa-fé, e dos princípios constitucionais tributários da legalidade, da igualdade e da capacidade contributiva.

Embora a introdução da norma no direito brasileiro não seja supérflua, especialmente numa cultura extremamente formalista, onde a eficácia dos valores e princípios está condicionada à sua previsão pelo legislador, por meio de regras – e até

³⁵ Nesse sentido: TORRES, Ricardo Lobo (*Normas de Interpretação...*, cit., p. 244). Também defendendo que as cláusulas antielisivas constituem exceção à vedação ao recurso da analogia LEHNER, Moris (*apud* TORRES. *Ibidem*, p. 151).

muito pelo contrário, uma vez que a administração tributária foi dotada de importante arcabouço legislativo para coibir o planejamento fiscal abusivo -, é forçoso reconhecer que o combate a este não depende da regulamentação da lei.³⁶

Registre-se que o dispositivo em tela constitui o típico caso de norma de eficácia contida, de aplicabilidade imediata e direta, na clássica definição de José Afonso da Silva,³⁷ também aplicável aos dispositivos de lei complementar.

A função da referida lei ordinária será a de estabelecer um procedimento para a desconsideração do ato praticado pelo contribuinte e a sua requalificação, pressupostos para a tributação, conforme a previsão legal contida na hipótese de incidência.

É conveniente, *de lege ferenda*, que tal procedimento, a exemplo do modelo francês, seja efetivado por um órgão colegiado, composto por representantes dos contribuintes, do fisco e de pessoas de notório saber na área do Direito Tributário,³⁸ a fim de que os interesses do contribuinte sejam resguardados com a ponderação ideal entre segurança jurídica e capacidade contributiva.

Enquanto a regulamentação não vem, e observe-se que cada entidade federativa terá competência para fazê-lo em relação a seus próprios tributos, a desconsideração será promovida pela autoridade lançadora, uma vez que é pelo procedimento do lançamento que se identifica a ocorrência do fato gerador. Se este se encontra dissimulado, será por meio do lançamento que se dará a sua revelação.

Quanto ao ônus da prova dos atos abusivos, deve se destacar que não podem, inicialmente, ser atribuídos ao contribuinte, uma vez que a boa-fé deste deve ser presumida. Ademais, não é cabível a prova negativa de que não viciou o negócio

³⁶ Em sentido contrário ao do texto GRECO, Marco Aurélio (“Constitucionalidade do Parágrafo Único ...”, *cit.*, p. 202).

³⁷ *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 116.

³⁸ Na França, a desconsideração é efetuada pelo Comitê Consultivo, composto por quatro membros: um Conselheiro de Estado, um Conselheiro da Corte de Cassação, um professor de Direito Financeiro e pelo Diretor Geral de Impostos. O parecer do Comitê, embora não seja vinculante à Administração, vai determinar a quem cabe o ônus da prova. Caso o Comitê opine pela desconsideração, caberá ao

jurídico com abuso de direito. Assim, o ato da autoridade administrativa lançadora, ou de outra autoridade ou órgão que a lei venha a atribuir competência para a desconsideração da prática abusiva, deverá demonstrar, fundamentadamente, o abuso, garantindo ao contribuinte, em respeito ao contraditório e à ampla defesa, oportunidade para responder a acusação, seja no âmbito do processo administrativo fiscal, pela impugnação ao lançamento, seja em sede de procedimento preparatório, a ser definido pela lei reguladora da cláusula antielisiva genérica. A autoridade julgadora na esfera administrativa, de acordo com o princípio da verdade material, conhecerá amplamente da matéria fática em todos os seus aspectos, independentemente de alegação por parte do contribuinte e das autoridades fiscais, uma vez que sua obrigação não se prende à discussão materializada nos autos, mas à fixação do montante tributável previsto em lei.³⁹

Assim, torna-se fácil constatar que a norma antielisiva não viola o princípio da legalidade, mas visa, antes de qualquer coisa, garantir o império da lei.

2.4.2. As normas antielisivas específicas

Em meio às controvérsias quanto a legitimidade, aplicabilidade e utilidade das cláusulas gerais antielisivas, o legislador procura fechar as brechas existentes na legislação de cada tributo, a fim de evitar ou dificultar o planejamento abusivo. Em princípio, a utilização dessas regras específicas seria a medida mais adequada no combate à elisão abusiva. No entanto, como observa Tipke,⁴⁰ fechar todas as brechas do sistema tributário por regras específicas constitui ideal não alcançável. É que a criatividade do contribuinte em burlar a letra da lei estaria a superar o mais inspirado dos legisladores, pois a realidade econômica sempre será mais ágil do que a evolução do direito positivo. Portanto, são indispensáveis as normas gerais antielisão, sem prejuízo da desejável previsão de regras especiais.

contribuinte provar que o ato foi regular. No entanto, se o parecer for em sentido diverso, restará ao Fisco demonstrar a ocorrência das práticas abusivas. (ROSEMBUJ. *Op. Cit.*, p. 210).

³⁹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário – A Função Fiscal*. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 46.

⁴⁰ *Die Steuerrechtsordnung*, p. 1332, apud TORRES, Ricardo Lobo (*Normas de Interpretação ...*, cit., p. 175).

Essas normas, fixadas no âmbito da legislação de cada tributo, são denominadas cláusulas antielisivas específicas ou especiais, de uso bastante difundido na Itália e na Bélgica,⁴¹ onde na ausência de uma cláusula geral, desempenham um papel fundamental.

No Brasil, onde, até 2001, não existia norma genérica de combate à elisão, as cláusulas especiais apareceram inicialmente na legislação do imposto de renda, por meio do art. 51 da Lei nº 7.450/85 que, enfatizando o princípio da universalidade do referido imposto, compreendeu em sua incidência todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que fosse sua natureza ou denominação, e ainda *os atos e negócios que por sua finalidade tivessem os mesmos efeitos dos previstos nas normas de incidência do imposto.*

Na oportunidade, o dispositivo em questão foi inquinado de inconstitucional por Gilberto de Ulhôa Canto, que entendeu que o mesmo não considerou a identidade entre o conteúdo ou natureza econômica dos atos ou negócios, mas de suas finalidades, derivando para o argumento analógico.⁴² Já Alberto Xavier, embora sendo criador e árduo defensor da teoria da tipicidade fechada, considerou que o dispositivo não representava integração analógica, mas “uma cláusula de caráter explicativo, didático, clarificador no sentido de que, quando determinado conceito fiscal é definido pelos resultados econômicos, a forma jurídica adotada pelo contribuinte é irrelevante.”⁴³

Por sua vez, a Lei nº 7.713/88, sem adentrar na polêmica da identidade de finalidades entre a norma tributária e o negócio jurídico praticado, mas reforçando mais uma vez o princípio da universalidade do IR, estabeleceu que a tributação independeria da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, origem dos bens produzidos, bastando o benefício do contribuinte por qualquer forma ou a qualquer título. Este dispositivo, desde que interpretado em conjunto com o artigo 43 do CTN, que define como fato gerador do IR

⁴¹ Até a introdução da norma geral antielisão em 1993.

⁴² “Elisão e Evasão”. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.), *Elisão e Evasão, Cadernos de Pesquisas Tributárias*. Vol. 13, p. 1-111, 1988, p. 98.

⁴³ “Evasão e Elisão Fiscal e o Art. 51 do Pacote”. *Revista de Direito Tributário* 40: 190-197, p. 197.

o acréscimo patrimonial, não pode ter sua constitucionalidade atacada, pois sequer utiliza-se da analogia, procurando apenas esgotar toda a competência constitucional prevista. Se, ao contrário, for interpretado sem ter como baliza o artigo 43 do CTN, violará a competência constitucionalmente deferida à União.

Seguindo a trilha tendente a atribuir maior efetividade ao princípio da universalidade em face da elisão abusiva no IR, a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, acrescentou os parágrafos 1º e 2º ao artigo 43 do CTN, conferindo força de lei complementar de normas gerais a dispositivos já previstos na legislação ordinária.⁴⁴

De outro lado, a Lei nº 9.430/96, positivou, no Brasil, o princípio do *arm's length*, que regula os *preços de transferência* de mercadorias e serviços praticados nas transações entre pessoas vinculadas. O dispositivo legal determina que tais preços somente podem ser deduzidos na determinação do lucro real até os seus valores de mercado, apurados por metodologia prevista na lei.

Embora tendo outras implicações econômicas, vinculadas ao controle da remessa de dividas entre empresas vinculadas, localizadas em diferentes países, o princípio do *arm's length* se traduz em importante instrumento de combate à elisão abusiva, com a limitação de dedução do lucro real em relação aos preços de bens e serviços subfaturados ou superfaturados.

No entanto, como princípio que é, o *arm's length* deve ser ponderado com o princípio da capacidade contributiva, a fim de evitar que haja tributação a partir da fixação irreal dos preços de transferência. Deste modo, a presunção estabelecida

⁴⁴ “§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. § 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.”

pela Lei nº 9.430/96 poderá ser contraditada por prova inequívoca, a cargo do contribuinte.⁴⁵

No âmbito do Direito Internacional Tributário surge uma peculiar forma de elisão abusiva, denominada *treaty shopping*, realizada por meio do manejo das regras de conexão dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação. O *treaty shopping* ocorre quando uma empresa que possui negócios no país A, mas é domiciliada no país B, que não possui qualquer acordo para evitar dupla tributação com aquele país. Então, essa pessoa jurídica inclui em seus negócios um intermediário, no país C, que possui, por sua vez, tratado com o país A, com o único intuito de se beneficiar da convenção.⁴⁶ Deste modo, um acordo internacional celebrado para beneficiar as pessoas físicas e jurídicas residentes e domiciliadas nos Estados A e C, tem como beneficiário uma empresa do Estado C, sem que haja qualquer regra de conexão para esta extensão.

Para se prevenir contra as práticas do *treaty shopping*, os Estados contratantes têm incluído cláusulas que limitam a aplicação dos tratados à hipótese de a pessoa residente ser necessariamente o beneficiário efetivo do rendimento, excluídas pessoas ou entidades que sirvam como meros canais de retransmissão dos recursos, sem outro objeto real.⁴⁷ Outra reação contra o *treaty shopping* é a introdução de cláusulas na legislação interna de cada país, destinadas a coibir o abuso de convenções fiscais internacionais, como já foi estabelecido pela Suíça.⁴⁸

A par disso, é de se concluir que o surgimento de normas antielisivas se deu principalmente a partir dos anos 90, sob diferentes configurações: proibição de abuso de forma jurídica, na Alemanha (art. 42 AO77); vedação de fraude à lei, na Espanha (art. 24 do Código Tributário, alterado em 1995); desconsideração da personalidade jurídica, na Argentina (art. 2º. da Lei 11.683, 1998); prevalência do propósito mercantil, nos Estados Unidos, Inglaterra, Canadá e Suécia; normas

⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação ...*, cit., p. 178.

⁴⁶ De acordo com Hermes Marcelo Huck: “Configurar-se-ia, assim, o *treaty shopping*, quando um contribuinte, não incluído entre os beneficiários de um tratado, estrutura seus negócios, interpondo entre si e a fonte dos rendimentos uma pessoa ou estabelecimento permanente que faz jus àqueles benefícios.” (*Op. Cit.*, p. 248).

⁴⁷ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 290.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 292.

antielusivas na Itália; norma antiabuso, em Portugal (art. 38, no. 2, da Lei Geral Tributária, de 1999); proibição de dissimulação das somas sujeitas ao imposto, na França (Code General de Impôts).

O Brasil, como exposto acima, vinha adotando nos últimos anos algumas normas antielusivas específicas, como as relativas ao imposto de renda (art. 51 da Lei 7.450 de 1985 e art. 3º, parágrafo 4º, da Lei 7.713 de 1988) e o princípio *arm's length* (Lei 9.430 de 1996).

Verifica-se, pois, que a nova regra do art. 116, parágrafo único, do CTN, na redação da LC 104 de janeiro de 2001, é autêntica norma antielusiva, que recepcionou o modelo francês. Nada tem a ver com a norma anti-simulação, que já existia no direito brasileiro (art. 149, VII, do CTN) e que tem outra estrutura e fenomenologia. A recente regra antielusiva tem as seguintes características: permite à autoridade administrativa requalificar os atos ou negócios praticados, que subsistem para efeitos jurídicos não-tributários; atinge a dissimulação do fato gerador abstrato à adequação entre a *intentio facti ea intentio júris*, o que é característica da elisão, na qual o fingimento se refere à hipótese de incidência e não ao fato concreto, como acontece na simulação. A nova norma antielusiva opera por contra-analogia ou por redução teleológica e introduz uma exceção ao art. 108, parágrafo 1º, do CTN, que proíbe a analogia para criação da obrigação tributária. A regra antielusiva é meramente declaratória e por isso só necessita de complementação na via ordinária nos casos em que o Estado-membro ou Município não possua legislação segura sobre o processo administrativo tributário; para a União que já o disciplina, a regra é auto-executável.

2.5 O abuso de direito no direito tributário

O abuso de direito é uma realidade jurídica, presente em vários ramos da ciência jurídica, notadamente no Direito Constitucional, no Direito Administrativo, no Direito Comercial, no Direito Civil e no Direito Processual Civil. Inserido na modelização antielusiva do ordenamento tributário e impondo limites às práticas elusivas, a teoria do abuso de direito, neste âmbito, se traduz no exercício de uma

atividade que, embora seja formalmente permitida ao agente, está sendo realizada com base em um fim diverso daquele que a norma jurídica tinha em vista quando a tutelou.⁴⁹

Dessa forma, no Direito Tributário, a teoria do abuso de direito passa a incidir a partir do momento em que o contribuinte lança mão de um negócio jurídico, formalmente lícito, não visando, porém, adequar-se aos efeitos deste, mas tão-somente, ou fundamentalmente, à economia do imposto.

Observa Ernest Höhn,⁵⁰ que o abuso de direito não ocorre no âmbito do Direito Tributário, mas no do próprio Direito Privado, na medida em que o contribuinte, utilizando-se de um negócio jurídico admitido por lei, não atende às finalidades almejadas pelo legislador civil, mas outras, que constituem objeto da hipótese de incidência tributária. É comportamento contrário ao princípio da boa fé obrigacional, hoje presente no ordenamento jurídico brasileiro. Tal princípio tem provocado uma ruptura com o legalismo imperante em quase todos os espaços jurídicos codificados, não se podendo excluir, obviamente, de tal influência, o direito tributário.

2.5.1. Distinção entre abuso de direito e simulação

De outro lado, cumpre destacar que a elisão praticada com abuso de direito não se confunde com a simulação fiscal. De acordo com o § 1º, do artigo 167, do Código Civil Brasileiro, há simulação nos negócios jurídicos quando:

- . aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem;
- . contiverem declaração, confissão ou cláusula não verdadeira;

⁴⁹ SAN TIAGO DANTAS. *Programa de Direito Civil – Teoria Geral*. 3.ed. Rio Janeiro: Forense, 2001, p. 318. Para Fernando Augusto Cunha de Sá, o abuso de direito traduz-se “num ato ilegítimo, consistindo a sua ilegitimidade precisamente num excesso de exercício de um certo e determinado direito subjetivo: não-de ultrapassar os limites que ao mesmo direito são impostos pela boa-fé, pelos bons costumes ou pelo próprio fim social ou econômico do direito exercido.” (*Abuso de Direito*. Coimbra: Almedina, 1997, p. 103).

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

A simulação é absoluta, quando não oculta qualquer outro negócio jurídico; é relativa, quando há um negócio jurídico dissimulado, que as partes procuram ocultar.

Na simulação, segundo Ferrara, há uma divergência, querida e deliberadamente produzida, entre a vontade e sua manifestação; um acordo simulatório entre as partes (ou entre o declarante) e o destinatário da declaração; e o intuito de enganar a terceiro estranho.⁵¹

Há que se distinguir os *negócios simulados*, que são fictícios, não queridos, frutos de uma ficção negocial, cujo propósito é a ocultação de uma realidade, dos negócios praticados com *abuso de direito*, que são sérios, reais e praticados de tal forma pelas partes, para obter um resultado idôneo que vise a burlar uma norma imperativa ou proibitiva. São claramente diferenciados, pois na simulação se cria uma aparência que oculta a realidade; enquanto no abuso de direito, se materializam negócios jurídicos desejados pelas partes, reais em seu conteúdo e execução, mas, ainda que singularmente lícitos, escondem resultados que a lei buscava atingir e que defluem dos atos efetivamente praticados.⁵²

Como se vê, o abuso de direito é obtido por meio da dissimulação dos negócios jurídicos, que é um conceito que abriga não apenas os atos ilícitos - como o dolo, a fraude e a simulação -, mas todas as condutas, que embora formalmente lícitas, denotam o exercício abusivo do ato, revelado pelo descompasso entre a sua motivação econômica, a forma e os efeitos por ele produzidos, com o intuito único, ou preponderante, de obter uma economia de imposto, em violação à isonomia e à capacidade contributiva.

⁵⁰ HOHN, Ernest. “Evasão do Imposto e Tributação segundo os Princípios do Estado de Direito”. In *Brandão Machado (coord) Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, p. 298.

⁵¹ *La Simulación de los negocios jurídicos*, p. 55, apud ROSEMBUJ (*Op. Cit.*, p. 48).

2.5.2. Abuso de direito e ilicitude.

Como já se disse, para a caracterização do abuso de direito não é necessário que o negócio jurídico seja ilícito à luz do Direito Civil. Assim, não é essencial que tenha sido praticado com dolo, fraude ou simulação, ou que tenha havido sonegação fiscal. O negócio pode ser perfeitamente válido e eficaz para as partes, mas não produzirá os efeitos tributários desejados pelo contribuinte, senão os relativos ao negócio que foi dissimulado. É que o surgimento do fato gerador não depende da licitude, ou forma ou dos efeitos produzidos pelo ato jurídico, mas da realidade econômica a ele subjacente.⁵³

Vale, a esse respeito, trazer o magistério de Amílcar Falcão: “ (...) não é necessário que o ato ou negócio privado em que se consubstancie o fato gerador seja nulo ou anulável. Pelo contrário, pode tratar-se de um ato perfeitamente válido em Direito Privado, como é o caso dos negócios indiretos, dos negócios fiduciários e dos chamados abusos da forma jurídica (*Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts*): a interpretação com vistas à realidade econômica, isto é, a cognominada interpretação econômica terá lugar, para fins tributários.”⁵⁴

Assim, é irrelevante, em relação à ocorrência do fato gerador, a discussão entre os civilistas a respeito dos efeitos do ato abusivo,⁵⁵ uma vez que a sua nulidade não é perquirida por ocasião da desconsideração, pela Fazenda Pública, do ato abusivo praticado com o intuito de afastar o tributo.

⁵² ROSEMBUJ. *Op. Cit.*, p. 53.

⁵³ CTN, art. 118.

⁵⁴ FALCÃO. *Fato Gerador ...*, cit., p. 84/85.

⁵⁵ Para Fernando Cunha Sá (*Op. Cit.*, p. 626), o ato abusivo produz os mesmos efeitos que o ato ilícito, ou seja, é passível de nulidade. No Brasil, Silvio Rodrigues (*Op. Cit.*, p. 315) considera que o abuso de direito se enquadra no âmbito dos atos ilícitos, posição que restou consagrada no novo Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/2002, art. 187). Já Caio Mario da Silva Pereira extrema o ato ilícito do abuso de direito (*Instituições de Direito Civil*. v. 1. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 468).

De acordo com Nuno de Sá Gomes,⁵⁶ tais negócios, “apesar de lícitos já não integram o direito à poupança fiscal pois podem ser corrigidos pela Administração Fiscal” por meio das cláusulas antielisivas. Na verdade, a Administração tributária tem a função de cobrar os impostos com igualdade e de conformidade com as leis. Esta função não responde ao mero interesse do tesouro, senão ao direito que o contribuinte tem a que os demais também paguem os impostos devidos. Assim, o servidor da Fazenda Pública atua como fiduciário da comunidade solidária, organizada em um Estado Fiscal. Um tipo de Estado que tem na subsidiariedade da sua própria atuação (econômico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento, o verdadeiro suporte.⁵⁷

No que toca às questões doutrinárias, que serão apreciadas no capítulo seguinte, as quais, no âmbito do direito civil, tentam delinear o abuso do direito em sua perspectiva autônoma, considerando-o antijurídico por contrariar o Direito, sem se configurar, no entanto, como uma “atuação ilícita”, tais discussões, penso, não repercutem, no momento, na recente modelização antielisiva traçada ao direito tributário, posto que independente do reconhecimento da ilicitude dos atos praticados pelo contribuinte, sua consequência será traduzida na obrigação de pagar o tributo e as parcelas oriundas da mora (juros e multa de mora), mas não envolve, por si só, a imputação de sanção por infração formal.⁵⁸

Portanto, para a caracterização do abuso de direito, como já vimos, não se leva em consideração apenas a identidade de efeitos entre a hipótese de incidência e a conduta do contribuinte, como queriam os defensores radicais da teoria causalista da interpretação econômica do fato gerador. Por outro lado, para configurá-lo, também não há necessidade, como exigem os formalistas, de que o ato jurídico praticado pelo

⁵⁶ *Op. Cit.*, p. 78.

⁵⁷ Segundo José Casalta NABAIS, o “dever de pagar impostos constitui um dever fundamental como qualquer outro, com todas as consequências que uma tal qualificação implica” (*O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Coleção Teses, Livraria Almedina, 1998, p. 186)

⁵⁸ No sentido do texto, é indiscrepante a posição de tributaristas como ROSEMBUJ (*Op. Cit.*, p. 103), GOMES, Nuno Sá (*Op. Cit.*, p. 78), GALLO, Franco (*Op. Cit.*, p. 14) e AMORÓS RICA (*Op. Cit.*, p. 433), onde este autor noticia que, na Espanha, o Real Decreto nº 1.919/79 veda a aplicação de penalidades em caso de reconhecimento de elisão abusiva. No direito alemão, a consequência do reconhecimento da elisão abusiva também se limita ao pagamento do tributo, sem a imposição de sanções; no entanto, na França, o reconhecimento do abuso de direito gera a imposição de multa no valor de 80% do valor do tributo devido, como informa ROSEMBUJ (*Op. Cit.*, p. 364 e 369).

contribuinte, seja ilícito, vício que atinge o ato no plano da sua validade. Basta que não haja conexão entre o motivo econômico e os efeitos produzidos pelo ato, e a finalidade adotada pelo legislador ao tutelar aquela situação jurídica, a partir do seu exercício abusivo, com vistas à economia fiscal. O fenômeno não é de licitude do ato, mas sim, de sua eficácia perante o fisco.⁵⁹

Neste ponto, surge a pertinência de examinar a figura do abuso de direito no cenário que se compõe pelas transformações que se desenham para o direito privado, especialmente verificadas em fins do século XIX, o que será implementado no capítulo seguinte.

⁵⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal ...*, cit., p. 76/78.

3. A autonomia privada e o abuso de direito

Sumário: 3.1. Considerações iniciais: as transformações no direito privado 3.2. A autonomia privada: seu recorte conceitual 3.3. O Estado social de direito e os limites traçados à autonomia privada. 3.4. A teoria do abuso de direito como limite à autonomia privada 3.5. A teoria do abuso de direito no ordenamento jurídico brasileiro

3.1. Considerações iniciais: as transformações no direito privado.

O humanismo jurídico elogiado pela filosofia do iluminismo não se traduziu somente pelos ímpetos legisferantes consecutivos à Revolução Francesa; mas como o pensamento liberal depositou uma enorme esperança no sistema normativo que organiza o espaço político do Estado, ele atribuiu o programa, e também o combate, de realizar a promoção e a salvaguarda dos “direitos do homem”.

Dessa forma, nos contornos das sociedades modernas, o princípio da liberdade revela-se como imagem do Direito Privado.¹ Concebida como fundamento das codificações que se desenham durante o século XIX, a liberdade restou consagrada no topo dos ordenamentos jurídicos. Em um dado momento, ela se mostra como espelho que reflete a separação entre Estado e a sociedade; em outro, apresenta-se para um indivíduo ainda atrelado às amarras do medievo, como a fonte e fundamento de todos os seus direitos. Para concretizá-la, surge no mundo jurídico os instrumentos aptos a expressar esta liberdade autônoma: o sujeito de direito e o direito subjetivo.

É nesse sujeito de direito que encontramos o homem revestido da condição de “pessoa”² para a prática dos mais diversos atos da vida civil. Atos esses,

¹ A liberdade nesse contexto era tida “como uma faculdade natural, decorrente da capacidade singular de todos os seres humanos de julgar e decidir a respeito de seus interesses individuais, sem qualquer condicionamento religioso ou social” (GEDIEL, José Antônio Peres. Os transplantes de Órgãos a Invenção moderna do corpo. Curitiba: Moinho do Verbo, 2000. p.13)

² Segundo Pontes de Miranda, “Pessoa é quem pode ser sujeito de direito: põe a máscara para entrar no teatro do mundo jurídico e está apto a desempenhar o papel de sujeito de direito” (...) “Certamente, o ser sujeito do direito a, em concreto, portanto, é diferente de ser pessoa, que é um plano acima, abstrato.”(Tratado de direito privado. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, v. !. p. 161)

praticados pelo sujeito que atua como personagem de papéis delineados pelo Código civil.

Todavia, não é suficiente apenas vestir a máscara de *persona*, é preciso atuar. Para isso foi concebido um instrumento técnico e ideológico: o direito subjetivo, ou seja, “poder jurídico” do qual o sujeito de direito aparece como titular, estabelecendo vínculos jurídicos com outros indivíduos. Este direito revela-se, em um primeiro momento, como um instrumento técnico porque é por meio dele que o homem pode participar das mais variadas relações jurídicas delineadas pelas codificações e, em outro, como um instrumento ideológico, porque mantém viva a idéia de liberdade de cada um dentro da sociedade, o que implica vantagens econômicas.

A partir da noção de direito subjetivo, resai que todo indivíduo tem uma esfera de liberdade. Todavia, o homem não vive isolado, ao contrário do que pretendeu fazer pensar o individualismo, tomando-o como autônomo e destacado da sociedade. Em verdade, vive-se em uma coletividade, o que impõe a necessidade de estabelecer limites à esfera de atuação de cada indivíduo, e isto ocorre até mesmo para permitir que cada um possa desfrutar de sua liberdade. Assim, embora pareça um tanto contraditório, a liberdade pressupõe limites, cabendo ao legislador estabelecê-los, em um primeiro momento. No entanto, não se pode querer prever em normas todas as situações que podem se apresentar. A partir daí surgem limites não expressos no Direito, mas presentes pelo seu sentido de justiça. A teoria do Abuso de direito³ emerge com a finalidade de estabelecer o justo limite à esfera de liberdade de cada indivíduo, representada pelo direito subjetivo.

Entre os antigos, os conceitos de sujeito de direito e direito subjetivo não eram conhecidos, pois resultaram de uma elaboração posterior, que teve início na Idade Média e se consolidou com a Pandectística no século XIX⁴. No entanto, aquele que se revestia do *status* de cidadão, seja na *civitas* romana, seja na *polis* grega, era o homem

³ A expressão abuso de direito sofreu críticas diversas, entre elas a de Planiol, que se fundamenta na contrariedade lógica do abuso de direito. Sua doutrina repousa sobre a insuficiência de sua linguagem, ao taxa-lo de uma “logomaquia”, propiciada pela contradição entre “abuso” e “direito” (PINHEIRO, Rosalice Fidalgo. O Abuso de direito e as Relações contratuais. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 78

⁴ AMARAL, Francisco. Racionalidade e sistema no direito civil brasileiro. Separata de: Revista O Direito. Rio de Janeiro, a . 126, no. 12, 1994. p. 179.

livre que somente desempenhava esta liberdade no espaço público. Eis que a idéia de totalidade encontrada neste espaço era anterior ao próprio indivíduo.

Com a modernidade, contudo, opera-se uma inversão dessa idéia. A personalidade já não é mais mero status, mas um conceito jurídico que se desenvolve e se afirma dentro de um espaço privado, no qual está presente o direito subjetivo. Desta inversão, a sociedade é um somatório de vontades individuais: sujeitos livres e iguais, que viviam em um estado de natureza, resolvem pactuar a existência da sociedade e do próprio Estado, como expõem as teorias contratualistas. Isto revela que o indivíduo antecede o próprio Estado e, conseqüentemente, o direito subjetivo tem supremacia em relação ao direito objetivo. Prega-se, então, a ausência deste Estado, que só deve intervir quando absolutamente necessário, a fim de que o indivíduo possa exercer o poder concedido pelo direito subjetivo como melhor lhe aprouver. Seu exercício é considerado absoluto, não se lhe conhecem limites, o que possibilitou ter sido constantemente invocado para justificar as lutas políticas dos séculos XIX e XX.⁵

Nos dias que correm, o direito subjetivo ainda expressa e mantém viva a idéia de liberdade, assegurando a realização do individualismo na esfera jurídica, do liberalismo na esfera política, e, do capitalismo na esfera econômica.⁶

Nesse contexto, revela-se, em um primeiro momento, a repulsa desse sistema individualista a qualquer idéia de condenação advinda do abuso do direito, pois os direitos subjetivos devem ser exercidos como melhor aprouver ao seu titular. Posteriormente, em um segundo momento, passa a se admitir limites às prerrogativas individuais, delineadas pela nova teoria, mas dentro de princípios individualistas: “ a liberdade de um termina onde começa a liberdade do outro”. Portanto, os limites do direito subjetivo fixam-se nos limites ao direito de outrem.

⁵ Celso LAFER aduz que o “ direito subjetivo é uma figura jurídica afim com a dos direitos do homem e da personalidade, todos representativos, no seu desenvolvimento teórico, do individualismo”. (A reconstrução dos direitos humanos: um diálogo com pensamento de Hannah Arend. São Paulo: Companhia das Letras, 1988. p. 121)

⁶ AMARAL, Francisco. Direito civil: introdução. Os fatos jurídicos. A autonomia privada. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 179

O conceito de direito subjetivo proposto por Windscheid que o definiu como “poder da vontade” foi bastante criticada. Com efeito, diante de tal definição, privam-se todos aqueles que não podem manifestar vontade juridicamente, como, por exemplo, os absolutamente incapazes.⁷ Além disso, há direitos cujo exercício é obrigatório, que não dependem da vontade de seu titular, como seriam muitos dos direitos de família e o próprio direito de propriedade vinculado à sua função social.⁸ Todavia, saliente-se que a concepção desses direitos era praticamente impensável, dentro do sistema que definiu o direito subjetivo como “poder da vontade”.

Não se pode negar que a teoria da Windscheid é própria de um liberalismo clássico. Por isso multiplicam-se as reações à sua concepção individualista, dentre elas, a teoria do interesse de Ihering.⁹ Nesta, substitui-se o papel preponderante atribuído à vontade pelo interesse, na estrutura do direito subjetivo. Este passa a constituir-se de um elemento substancial, que é definido como interesse que a lei julga digno de proteção e um elemento formal, que é a proteção do direito consubstanciado pela ação na justiça. O direito objetivo intervém ao conferir uma ação, a fim de realizar o interesse, donde resulta sua definição esboçada como “interesse juridicamente protegido”.

Em face das inúmeras críticas idealizadas, tanto à teoria de Windscheid como à de Ihering, uma parte da doutrina optou por uma composição eclética.¹⁰ As críticas desses autores fazem-se no sentido de que ambas as teorias revelam-se como verdades parciais, por isso os elementos da vontade e interesse deveriam ser combinados na estrutura do direito subjetivo. Enquanto na concepção segundo a qual esta prerrogativa individual é composta tão-somente pelo interesse, o sujeito é visto

⁷ Esta crítica pode ser rebatida com a observação de Karl LARENZ, para quem Windscheid entendia que mesmo o incapaz pode ser titular de um direito subjetivo, já que a ordem jurídica “como esta fosse uma real vontade psicológica”. (Metodologia da ciência do direito. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1969. p. 36)

⁸ AMARAL. **Direito civil**...p. 184.

⁹ Tal teoria foi o ponto de partida para a “jurisprudência dos interesses” que considera o Direito como “tutela de interesses”... As leis são “as resultantes dos interesses de ordem material, nacional, religiosa e ética, que, em cada comunidade jurídica, se contrapõem uns aos outros e lutam pelo seu reconhecimento” (LARENZ, Karl. Metodologia..., p. 65)

¹⁰ Dessa forma, passamos a encontrar na doutrina definições como a de JELINEK: “interesse protegido mediante o reconhecimento do poder da vontade individual”; a de SALEILLES: “poder posto a serviço de interesse de caráter social e exercido por uma vontade autônoma”; (Apud GOMES, Orlando. Introdução ao direito civil. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 108).

como seu destinatário ou mero centro de interesses, o que seria insuficiente. Do mesmo modo, não bastaria ser composto apenas pela vontade, pois o sujeito tornar-se-ia o criador do direito objetivo. Transpondo esta crítica para outros parâmetros, encontramos a contraposição entre uma concepção positivista, segundo a qual o direito subjetivo é criação do direito objetivo, e uma concepção jusnaturalista, pela qual aquele preexiste a este.

Nesse processo de transposição da prevalência entre direito subjetivo e objetivo, e da inversão deste sobre aquele, proporcionado pela teoria do interesse, os limites à liberdade expressa pelas prerrogativas individuais acentuam-se; inúmeras foram as transformações da sociedade, de ordem política e até mesmo econômica que atingiram o cerne do direito subjetivo, apresentando-se sob a forma de “crise”.¹¹

Para salvar sua noção, compreendida como “poder da vontade”, expressa de modo arbitrário e absoluto, estruturam-se limites. As primeiras limitações empreendidas pela lei nasciam com os direitos subjetivos e tinham por meta, estabelecer a coexistência entre prerrogativas individuais. Era a limitação dos espaços individuais em relação a outros indivíduos. A atuação do Estado permanecia negativa, pois em nenhum momento se impõem deveres aos titulares dos direitos, já que visavam garantir apenas interesses individuais. Assim o direito subjetivo ganhara limites externos, sem ser modificado em sua essência. E as primeiras manifestações da teoria do abuso do direito manifestam-se exatamente no teor destas limitações.

A partir da alteração no cenário econômico, que também se reflete no aspecto político, o Estado assume novos parâmetros. A ordem liberal sucumbe diante de um modelo intervencionista, provocando uma reviravolta de conceitos na qual o direito objetivo sobrepõe-se ao subjetivo. Assim, ele passa a conter um elemento funcional, que é o valor ou interesse, e um elemento estrutural, que é o poder jurídico. Seu reconhecimento revela novos limites para o direito subjetivo, limites estes que buscam

¹¹ “ Não é de hoje que os juristas falam da crise do Direito e a fazem derivar de uma crise da sociedade de sua época. Mas, para eles, as várias análises dessas crises e das relações entre elas se reduzem, na maior parte das vezes, à constatação de uma ‘perda de valores’ que tradicionalmente sustentavam o edifício jurídico, e à observação da inovação do direito pelos fatos. Eles dão habitualmente a isso o nome de ‘mutação da sociedade’, fórmula que, por sua própria trivialidade, compromete muito pouco quem a utiliza”. (ARNAUD, André-Jean. **O direito traído pela filosofia**. Porto Alegre: S. Fabris, 1991. p. 171)

atingir seu aspecto interno, o que se reflete no princípio da função social e no da boa-fé, que vão delinear um novo caráter para a teoria do abuso do direito, tornando-se evidente a superação do antigo conceito de direito subjetivo.¹²

Na atualidade, em lugar do direito subjetivo, fala-se nas chamadas “situações jurídicas subjetivas” a sinalizar no sentido de que os direitos subjetivos sucumbiram à tão fadada “crise”.¹³

A par disso, firma-se a idéia de que não há direitos “absolutos” e ilimitados, como pretensamente o individualismo colocou, ao tomar o homem como ser isolado, como se não estivesse inserido na sociedade. As “situações jurídicas subjetivas” constituem-se em um complexo de direitos, prerrogativas e deveres, que são conferidos e impostos ao sujeito de direito em função de um critério axiológico,¹⁴ no qual não se tutela apenas o interesse do titular, mas de toda uma coletividade, expressando-se como a melhor manifestação do solidarismo ou socialismo. Enquanto o direito subjetivo “nasceu para exprimir um interesse individual e egoísta, a noção de situação subjetiva complexa, configura a função de solidariedade presente no nível constitucional”¹⁵

3.2 Autonomia privada, seu recorte conceitual .

A consagração do princípio da autonomia privada enquanto “pedra angular do sistema civilístico”¹⁶ encontrou seu fundamento, nas sociedades modernas,

¹² “A reviravolta da noção de direito subjetivo, de senhoria (poder) da vontade a interesse juridicamente protegido e, finalmente, às formulações dogmáticas nas quais resulta intuitiva a sua absorção pelo direito objetivo” (TEPEDINO, Maria Celina Bodin de Moraes. A caminho de um direito civil constitucional. Revista de Direito Civil (Imobiliário, Agrário e Empresarial) São Paulo, n. 65, jul/set. 1993. p. 33)

¹³ PINHEIRO, Rosalice Fidalgo. **O abuso de direito e as relações contratuais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 28.

¹⁴ Segundo Rosalice Fidalgo PINHEIRO (Op.cit., p. 29), “a noção de situação subjetiva evidencia mudanças na própria relação jurídica. A obrigação passa a ser vista como um processo; o direito real deixa de ser o poder imediato da pessoa sobre a coisa, para impor deveres ao seu titular; as relações de família deixam de estar a mercê de um titular para serem exercidas em benefício do outro.”

¹⁵ PERLINGIERI, Pietro. **Perfis do direito civil**: introdução ao direito civil constitucional. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 121.

¹⁶ “É significativo o fato de que a autonomia privada é tida como sendo pedra angular do sistema civilístico inserido em contexto econômico-político próprio. A análise da autonomia privada, cuja expressão é a autonomia da vontade, está diretamente vinculada ao espaço que o universo jurídico reserva aos particulares para disporem sobre seus interesses. Em verdade, a autonomia privada tem um reconhecimento da ordem jurídica, à medida em que a própria lei confere explicitamente o espaço em branco para que os particulares o preencham. Esse reconhecimento decorre da aplicação de um critério de

em razão do caráter com o qual se afirmou a idéia de liberdade humana. Trata-se da passagem de uma sociedade feudal para uma sociedade capitalista que, ao promover a libertação do homem, exigiu que aquela idéia, antes esboçada, o fosse de modo extremamente amplo, com vistas a adequar a ideologia do modo de produção capitalista.¹⁷

A separação do trabalhador dos meios de produção, característica base do modo de produção capitalista, transforma aquele mero detentor de força de trabalho, em mero trabalhador potencial, e os meios de produção em instrumentos parados se não combinados com aquela força de trabalho. A ligação entre o trabalhador e os meios de produção só é possível pelo acordo daquele e do proprietário destes. Declarado livre o trabalhador, isto é, reconhecida a propriedade do trabalhador à sua força de trabalho, isso impõe que lhe seja reconhecida personalidade jurídica e capacidade negocial, para que ele possa celebrar o contrato pelo qual aquela ligação se efetiva, agora necessariamente.

Foi a partir da implantação do modo de produção capitalista que veio a tona a necessidade de universalização desses conceitos: todos passam necessariamente a ser proprietários, ou de bens que lhes permitam subsistir, ou de força de trabalho que vendam. Por isso todos passam a ser sujeitos jurídicos, todos passam a ter capacidade negocial.¹⁸

exclusão, pois os particulares atuam nos espaços permitidos, isto é, não vedados pela ordem jurídica,” (Luiz Edson FACHIN, *apud* Rosalice Fidalgo PINHEIRO, Op. Cit., p. 387)

¹⁷ Conforme argumenta Ana PRATA, a “justificação ideológica da ruptura com a ideologia feudal e as necessidades de organização da produção em termos capitalistas conduziram, portanto, à formulação de um conceito de liberdade extremamente amplo, porque o seu momento criador é, a um só tempo, um momento negador (da ordem jurídica existente)-, amplitude que é, simultaneamente, a consequência da forma necessária da sua formulação, Istoé, da sua recondução jusnaturalista a um momento pré-jurídico. Dito de outra maneira, porque não havia ainda condições para combater e destruir política e juridicamente a ordem feudal, os instrumentos dessa luta e da vitória nela são situados no domínio filosófico e ideológico, eliminando-se assim a necessidade de justificação do concreto jurídico. A liberdade é um ‘ patrimônio originário do homem que se contrapõe aos poderes do Estado’ e que, no campo do direito privado, não encontra outros limites senão os resultantes da ‘exigência de assegurar a coexistência das várias esferas da liberdade individual, todas igualmente dignas de respeito’ e que não são na realidade limites da autonomia, mas seus aspectos essenciais...” (A tutela constitucional da autonomia privada. Coimbra: Almedina, 1982. p.79)

¹⁸ Argumenta Ana PRATA que tal “necessidade impõe-se contra a realidade anterior, que é a da vinculação do trabalhador à terra e ao senhor feudal: daí que, do ponto de vista filosófico, o ultrapassar dessa situação determine, antes do mais, e sobretudo, o afirmar da liberdade das pessoas, da sua libertação dos vínculos que as prendem à terra e aos senhores.”

Neste momento o conceito de autonomia privada ganha um conteúdo autônomo e operativo: e é esse conteúdo que espelha a própria noção de negócio jurídico. Este deixa de ser visto na perspectiva de um instrumento de troca de bens – na perspectiva da sua função – para ser acentuado o seu caráter de realização da liberdade econômica. O negócio é a afirmação da liberdade da pessoa, o negócio é o efeito jurídico da vontade livre.

Tem, assim, o conceito jurídico de autonomia privada, seu surgimento e configuração estreitamente vinculados às condições históricas, nomeadamente da passagem do feudalismo ao capitalismo.

A autonomia privada ou liberdade negocial traduz-se pois no poder reconhecido pela ordem jurídica ao homem, prévia e necessariamente qualificado como sujeito jurídico, de juridicizar a sua atividade (designadamente, a sua atividade econômica), realizando livremente negócios e determinando os respectivos efeitos.

A par disso, importa frisar, que não se trata de uma realidade conceitual ampla qualificada de toda atividade livre do homem, isto é, que autonomia privada e liberdade de ação humana seriam uma única coisa.¹⁹

Não representa, assim, “a autonomia privada” toda a liberdade, nem toda a liberdade privada, nem sequer toda a liberdade jurídica privada, mas apenas um aspecto desta última: a liberdade negocial.”²⁰ Constitui, pois, um mero instrumento jurídico de atuação ou concretização e tutela ou defesa de interesses privados.

Como qualificativo de uma dada atividade jurídica dos sujeitos privados – a sua atividade negocial de expressão econômica – o conceito delinea, ao mesmo tempo, o espaço desta atividade contrapondo-se ao de uma outra, a atividade do Estado, uma vez que “o campo onde atua a autonomia privada é justamente o dos interesses

¹⁹ A autonomia privada não é, ressalte-se, um fenómeno pré-jurídico que o direito se limite a receber como observa Luigi FERRI, “ o problema da autonomia é antes de tudo um problema de limites, e de limites que são sempre o reflexo de normas jurídicas, na falta das quais o mesmo problema não poderia sequer colocar-se, a menos que se queira identificar a autonomia com a liberdade natural ou moral do homem”. (La autonomia privada, tradução espanhola de Luis Sancho Mendizábal. Granada. Editora Comares, S.L., 2001, p. 10)

privados, e os interesses privados vêm determinados por exclusão: são aqueles interesses cuja tutela não assume, por si, nem impõe aos outros, o Estado.”²¹

Nesse perspectiva, desde logo há a assinalar que, nos quadrantes do Estado fiscal,²² que tem na subsidiariedade da sua própria ação (econômico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento, o seu verdadeiro suporte, não se pode opor ao Fisco os atos abusivo calcados na autonomia privada, no sentido de se eximir do cumprimento de obrigação tributária.

3.3 O Estado social de direito e os limites à autonomia privada

A autonomia privada como poder de criação ou modelação jurídica reconhecido à vontade privada, é um poder de auto-regulação dos interesses nas relações entre particulares, que cumpre com a função de “modelação da vida social”.²³ Se encontra presente tanto nas relações patrimoniais como extrapatrimoniais, revelando-se em maior medida para aquelas, por atuar na promoção de circulação dos bens, revelando outro princípio que nela encontra expressão, a liberdade contratual.

Em todas essas manifestações, o princípio da autonomia privada varia de intensidade conforme o contexto econômico e político no qual se insere. Ganhando, a um tempo, maiores limitações, perdendo-as a outro, ele revela-se como um princípio político,²⁴ o que implica considera-lo uma questão de limites, colocando em jogo o papel do Estado perante a sociedade²⁵

²⁰ Ana PRATA, op. cit., p.13

²¹ Luigi FERRI, op.cit. p.10

²² Nos tempos que correm o atual estado, é na generalidade dos países contemporâneos, e mormente nos desenvolvidos, um estado fiscal. No caso do Brasil, uma tal idéia resulta muito claramente da constituição: do seu conjunto, das diversas partes ou subconstituições e, muito especialmente, de alguns preceitos concernentes especificamente à fisionomia fiscal do estado, como são os integrantes da “constituição financeira” e sobretudo os da “constituição tributária.

²³ MOTA PINTO. Teoria geral do direito privado. 3 ed. Atual.. Coimbra: Coimbra, 1994. p. 90

²⁴ Segundo Luiz Edson FACHIN, “O princípio da autonomia privada é também um princípio político”. (Novo conceito de ato e negócio jurídico. Curitiba Educa; Scientia et Labor, 1988p. 54)

²⁵ Nesse sentido aduz Luigi FERRI: “o problema da autonomia é antes de tudo um problema de limites, e de limites que são sempre o reflexo de normas jurídicas, na falta das quais o mesmo problema não poderia sequer colocar-se, a menos que se queira identificar a autonomia com a liberdade natural ou moral do homem” (Op. Cit. P. 10).

É importante frisar que, a despeito de boa parte da doutrina referir-se indistintamente à expressões autonomia da vontade e autonomia privada, dando-lhes o mesmo significado, acentua-se a diversidade de concepções que expressam. Com efeito, tal diferenciação é bem exposta por Francisco AMARAL, quando se refere a uma conotação “subjetiva e psicológica” revelada pela expressão autonomia da vontade, e de caráter “objetivo, concreto e real” revelado pela autonomia privada.²⁶

Afirma, o referido autor, que a autonomia da vontade é uma “manifestação de liberdade individual no campo do direito”, e a autonomia privada, o “poder de criar, nos limites da lei, normas jurídicas, vale dizer, o poder de alguém de dar a si próprio um ordenamento jurídico e, objetivamente, o caráter próprio desse ordenamento, constituído pelo agente, diversa mas complementar, ao ordenamento estatal”

Não se pode deixar de perceber que o delineamento alcançado pelo princípio da autonomia da vontade tem estreita vinculação com o tipo de Estado. Naquele chamado Estado moderno, de índole liberal, este status conferido ao citado princípio é alcançado pela rigorosa separação entre Estado e sociedade.

Na concepção liberal, a posição do Estado em relação à vida econômica tem um conteúdo predominantemente negativo: a riqueza e o bem-estar coletivos são entendidos como o somatório da riqueza e do bem-estar individuais e estes são o resultado da atividade dos particulares, atividade na qual o Estado se abstém de intervir.

Desse modo, conjugam-se vontade e liberdade, que sob as vestes da autonomia da vontade, vão propiciar um modelo de “justiça contratual” apregoado pelo liberalismo. Não cabe ao Estado qualquer interferência nessa justiça contratual, baseada na livre concorrência.

²⁶ A autonomia da vontade constitui-se no “princípio de direito privado pelo qual o agente tem a possibilidade de praticar um ato jurídico, determinando-lhe o conteúdo, a forma e os efeitos”, enquanto a autonomia privada refere-se “ao poder que o particular tem de estabelecer as regras jurídicas de seu próprio comportamento” (AMARAL, Francisco. Direito Civil: Introdução. Os fatos jurídicos. A autonomia privada. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 327)

É de se observar, entretanto, que a nítida separação entre Estado e sociedade perde lugar, o que se traduz em uma interferência cada vez maior do público sobre o privado.²⁷

Assiste-se, a partir de então, ao declínio da autonomia da vontade, por se conceber uma liberdade contratual ilimitada retirando-se o Estado da origem desta, bem como dos direitos subjetivos.²⁸ Nesta perspectiva, reivindicam-se limites, o que permitiu o desenvolvimento da teoria do abuso de direito e do princípio da boa fé, com vistas a alcançar a justiça contratual. É nesse momento que ocorre a inversão de uma idéia fundamental antes colocada como caracterização do princípio da autonomia da vontade: o direito objetivo revela-se em anterioridade ao direito subjetivo, possibilitando a intervenção do Estado e, conseqüentemente, a imposição de limites à liberdade contratual.²⁹

Nesse contexto, toma forma o princípio da autonomia privada, utilizada como fundamento para a explicação do negócio jurídico, tornando-se este seu principal instrumento. De sorte que, despidos do dogma da vontade, passa-se a um redesenho da autonomia privada, enquanto “auto-regulação dos interesses particulares”.³⁰

Por outro lado, vêm à tona as repercussões de uma mudança metodológica, que já se processavam em fins do século XIX no direito. O fundamento dos princípios e institutos jurídicos desloca-se da vontade para o interesse, o que resulta claro das concepções de direito subjetivo contrapostas para o finalismo, significando a abertura do ordenamento jurídico para os valores³¹.

²⁷ Sobre a intervenção pública no domínio econômico, Ana PRATA, op.cit., p. 35-58

²⁸ Em conformidade como o que aduz Fernando NORONHA (Op. cit., p. 122) “O que causou o declínio da *théorie de l’ autonomie de la volonté*, como ainda hoje a autonomia privada continua sendo designada na França, foi, por um lado, o esquecer-se a regra elementar segundo a qual a lei, e portanto o Estado, está na origem de todos os nossos direitos subjetivos, aí incluído o de contratar e, por outro lado, o abuso que se fez da liberdade de contratar num contexto sócio-econômico permitindo aos fortes explorar os fracos e, por último, e sobretudo, as necessidades de uma economia planejada”.

²⁹ LOBO, Paulo. Do Contrato no Estado Social. Crise e transformações. Maceió: edufal, 1983. p. 57.

³⁰ GOMES, Orlando. Transformações Gerais do Direito das Obrigações. P. 65-67

³¹ Segundo Karl Larenz, “a Jurisprudência está na sua essência, mediante a aplicação das valorações legais, nos antípodas de uma valoração autônoma (do juiz). As leis são, de acordo com esta concepção, pelo menos no âmbito do direito privado, instrumentos de regulação de conflitos de interesses previsíveis e típicos entre particulares ou grupos sociais, de tal modo que um interesse tenha de ceder a outro na exata medida em que este possa prevalecer. Esta prevalência consubstancia uma valoração, para a qual o

Importa frisar, todavia, que ao se acentuar a demissão da vontade da concepção da autonomia privada ou do negócio jurídico, não se quer com isto desviar o fato de que para tais institutos não sejam fundamentais a vontade do indivíduo. Mas que para estas, impõem-se limites, cujo sentido deve ser precisado.³² Há muito vive-se em uma época na qual se acentuam e se multiplicam as limitações autonomia privada. Entretanto, referidas limitações, que na atualidade se avultam, sempre existiram, embora antes se revestissem de um caráter negativo, como próprias de um Estado liberal, conforme acima já mencionado. Contemporaneamente, mudaram sua qualificação, tornando-se positivas e próprias de um Estado social de Direito, traduzindo-se na substituição, cada vez maior, de regras supletivas e disposições, afetas ao direito obrigacional clássico, por normas cogentes.

Pode-se afirmar que tais limitações erigem-se no sentido de “reação anti-individualista”, traduzindo-se numa submissão dos interesses individuais aos interesses coletivos. Trata-se do princípio da função social, que passa a impregnar os principais institutos do Direito Privado, tais como a propriedade, o contrato, e a família, atingindo também a autonomia privada..

3.4. A teoria do abuso de direito como limite à autonomia privada

É através do direito subjetivo e no negócio jurídico que a autonomia privada encontra seus veículos de realização. No entanto, segundo MOTA PINTO, não é só através destes que ela se revela ou atua, embora seja o negócio jurídico o seu meio principal de atuação. É também a autonomia privada que se manifesta no poder de livre exercício dos seus direitos ou de livre gozo dos seus bens pelos particulares – ou seja, é

legislador pode ter determinado pelos mais diversos motivos” (*Metodologia da Ciência do Direito..* 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 163-164)

³² Aduz Claus-Wilhelm CANARIS: “Além disso, também são de excluir os limites imanentes de um princípio, pois estes não contrariam, verdadeiramente o princípio, mas apenas tornam claro o seu verdadeiro significado...” (*Pensamento Sistemático e conceito de Sistema na ciência do Direito.* Fundação Calouste Gulbenkian. Lisboa: 1996, p. 202)

a autonomia privada que se manifesta na soberania do querer – no império da vontade – que caracteriza essencialmente o direito subjetivo.³³

Essas concepções, como já visto, encontram na sua base a idéia de liberdade enquanto direito natural, oposto ao Estado, e de uma igualdade, ainda que tão-somente formal, mas capaz de abstrair as diferenças econômicas e sociais entre os indivíduos. Com efeito o caráter ilimitado como se desenha a autonomia privada, não significa que ela se encontre destituída de limites, pois a ordem pública e os bons costumes são tradicionalmente admitidos como tal. Apenas ocorre que estes últimos acham-se delineados de modo indeterminado, revelando-se como externos e decorrentes de uma atuação negativa do Estado. Ditos limites também configuram-se para o direito subjetivo e o contrato, não tardando a se revelar como insuficientes e, por isso, traçando o panorama propício à teoria do abuso do direito.³⁴

Todavia, em vista da concepção de que cada limite que se imprime à autonomia privada, importaria em limitação da própria liberdade, justificou-se compreensão restrita delineada para a teoria do abuso de direito. A par disso, encontramos os critérios subjetivistas, sob a égide dos quais o ato abusivo se traduz na intenção de prejudicar. Do mesmo modo, alinham-se os critérios objetivos, delineados por aquilo que se caracteriza como um momento de transição: o fim social do direito, mas como algo que lhe é exterior. A par disso, o abuso de direito é desenhado com um caráter acidental, excepcional, que não alcança a essência do direito subjetivo e do contrato e, conseqüentemente, da própria autonomia privada.³⁵

No entanto as transformações que sobrevieram às sociedades pós-industrializadas inauguraram uma certa “crise” dos institutos jurídicos que formavam o quadro do direito civil clássico. Tratava-se de exigir novas limitações à liberdade individual, em face da insuficiência dos contornos tradicionalmente traçados à autonomia privada.

³³ MOTA PINTO, op. cit., p. 90

³⁴ Para Everardo da Cunha LUNA o o abuso de direito origina-se da relatividade dos direitos subjetivos (Abuso de direito. 1ª edição. Rio de Janeiro: Companhia editora forense, 1959, p. 42

³⁵ Sobre as teorias do abuso de direito, escreve Everardo da Cunha LUNA: “Todas as teorias, que tentam dizer-nos o que vem a ser e significar o abuso de direito, podem ser classificadas em três grupos: 1º.) teorias subjetivas; 2º.) teorias objetivas; 3º.) teorias subjetivo-objetivas. Ao primeiro grupo, pertencem as teorias da intenção, da gravidade da culpa e da culpa específica; ao segundo, as teorias do destino

Acrescente-se que houve, por outro lado, uma invasão de solidarismo no direito privado que veio intervir na estrutura inabalável do contrato.³⁶

Nessa perspectiva, afloram, passando a compor o primeiro plano da teoria contratual, princípios que antes eram obscurecidos pela autonomia da vontade.³⁷ Antigas e novas construções teóricas encontraram-se com vistas a alcançar a justiça no contrato: parte-se da teoria da imprevisão à base do negócio jurídico; a lesão e a causa são revitalizadas; ganha lugar o fenômeno da culpa *in contrahendo* e da culpa *post pactum finitum*; e a teoria do abuso do direito reveste-se da forma de “exercício inadmissível de posições jurídicas”. Esta constitui a mais atual das orientações para o ato abusivo, sob a égide de critérios objetivos.

Para Orlando GOMES, há uma reconstrução do sistema contratual, no sentido de “libertar o conceito de contrato da idéia de autonomia privada e admitir que, além da vontade das partes, outras fontes integram o seu conteúdo.”³⁸

Tais reformulações correspondem à reformulação do papel do Estado, não mais ancorado à perspectiva de sua abstenção nas relações privadas, mas que se encontra em harmonia com sua atuação interventiva, capaz delinear limites positivos à autonomia privada. Importa aduzir, por outro lado, que isto não implica nega-la, pois tanto o art. 1º.³⁹ quanto o artigo 170⁴⁰ da Constituição Federal concebem a iniciativa privada, ora como um dos princípios do Estado Democrático de Direito, ora como base

econômico, do fim social do direito e do motivo legítimo, e ao terceiro, todas as teorias ecléticas, isto é, que tentam conciliar as subjetivas com as objetivas.” (Op. cit. p. 69)

³⁶ “...o dever, instituição de cláusulas contratuais, o princípio da boa fé, os preceitos de ordem pública, os bons costumes, a justiça contratual, as disposições sobre abuso de direito, etc., tudo isso a representar as exigências crescentes de solidariedade e de socialidade”. (AMARAL. Direito..., p. 345).

³⁷ “a crítica aos princípios da autonomia privada e da liberdade contratual que permitiu que desabrochassem os princípios da boa fé e da justiça contratual – os quais, aliás, nunca deixaram de estar latentes em todos os ordenamentos: apenas eram ofuscados pelo brilho artificial acrescentado ao princípio da (velha) autonomia da vontade” (NORONHA, op. cit., p. 122)

³⁸ *Contratos*. 20. ed. Rio de Janeiro: forense, 2000. p. 15

³⁹ “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:

(...)

IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa,”

⁴⁰ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:...”

da ordem econômica. Todavia ela passa a encontrar-se afeta a controles constitucionais, de modo a deixar de ser concebida como um valor em si mesmo.

Assim, diante dos princípios da dignidade humana e dos valores sociais do trabalho, esculpido pelo art. 1º. e os fins da “existência digna” e da justiça social no teor do art. 170 da constituição Federal, a autonomia privada se torna funcionalizada a partir de um sentido social e em abandono ao dogma da vontade.⁴¹

Emerge, nesse cenário, o princípio da boa-fé como um novo paradigma para as relações contratuais, especialmente na esfera das relações de consumo, delineando-se como limite à autonomia privada. Importa ressaltar que ao se vislumbrar o seu alcance constitucional, esculpido pelo valor da solidariedade, previsto no art. 3º., I da Constituição Federal,⁴² exigível para que se cumpra a função social do contrato, ela não se configura como mero limite, traduzindo-se, por outro lado, no sentido de “funcionalizar” a autonomia privada o que implica em conformá-la, ao contrário do passado, à dignidade da pessoa humana. Trata-se de despatrimonializá-la, ou, ainda, repersonalizá-la o que implica dizer que nos dias que correm, o modelo do direito privado não é o da autonomia da vontade como princípio fundamental da organização das relações sociais.⁴³

3.5. O teoria do abuso de direito no ordenamento jurídico brasileiro

Como se sabe, as codificações oitocentistas estruturaram-se em torno de duas idéias centrais que se completam: a propriedade e a autonomia da vontade. Com o código Civil de 1996, já revogado, não foi diferente. Entretanto, não muito tempo depois de ser posto em vigor, intensas modificações que já se processavam, refletiram

⁴¹ Rosalice Fidalgo PINHEIRO. Op. cit., p. 408

⁴² “Atr. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – construir um sociedade livre justa e solidária;”

⁴³ Cuida-se de afirmação esboçada por Eliseu FIGUEIRA: Em resumo já não se pode dizer-se hoje que o modelo do direito privado é o da autonomia da vontade como princípio fundamental da organização da liberdade e igualdade dos sujeitos intervenientes na produção e circulação dos bens; paralelamente, há hoje um outro modelo atravessado por frequentes desvios que não se apresentam como simples restrições,

no Direito Civil, atingindo aquelas idéias centrais. Segundo Orlando Gomes, era a “agonia do Código Civil”.⁴⁴

Com efeito, as desigualdades econômicas que se agudizaram em razão da aplicação de proposições de caráter geral e abstrato a todos os indivíduos indistintamente, dando ensejo a desigualdades, não mais jurídicas, porém econômicas, não mais formais, porém sociais. Diante desse contexto, nasce a exigência de um novo princípio: “aquele da igualdade não só formal, mas também substancial.”⁴⁵

Todavia, a instituição desse novo princípio de igualdade, que passou a ser, doravante, substancial, é um papel que deixou de ser desempenhado pela codificação. Foram editadas uma série de leis especiais que imprimiram mudanças “valorativas” aos principais institutos de Direito Privado representados pelo contrato, a propriedade e a família. Novas leis foram criadas fora do Código Civil brasileiro para regulação de institutos que antes integravam dito código, criando, assim, microsistemas, que, por sua vez, passaram a ter “autonomia” própria, impregnados de novos princípios, contrapostos ao do Código Civil vigente, numa verdadeira descodificação.⁴⁶

Os estatutos especiais se formam à margem do Direito codificado, numa evidente descentralização da regulação das relações privadas a qual aponta no sentido de uma quebra de unidade do sistema antes proporcionada pelo código Civil. É neste momento que passa, a Constituição, a desempenhar, no cenário jurídico, o papel de unificadora do ordenamento jurídico.

Por sua vez, é fato notório que o ideal político da igualdade, positivado, com maior ou menor detalhamento, na generalidade das constituições do mundo contemporâneo, foi incorporado pela Constituição brasileira de 1988.⁴⁷

meros elementos negativos, mas como elementos positivos cuja violação importa a conformação à legalidade.” (*Renovação do Direito Privado*. Lisboa: Caminho, 1989. p. 143)

⁴⁴ Cfê. A Agonia do Código Civil. *Revista de Direito Comparado Luso-brasileiro*. Rio de Janeiro, a. 4, n. 7, jul. 1988, p. 1-9

⁴⁵ *Apud* Rosalice Carvalho SANTOS. *O Abuso de Direito e as Relações Contratuais*. Rio de Janeiro: Renovar, 202, p.289.

⁴⁶ GOMES. A agonia..., p. 3-4

⁴⁷ “ art. 3º. constituem objetivos fundamentais da República federativa do Brasil: (...)

Configura-se, a partir daí, uma nova atuação, norteadada pelo princípio da igualdade plasmado no texto constitucional. Os direitos fundamentais não são mais visualizados em seu aspecto negativo, com vistas a tão-somente garantir ao indivíduo uma esfera de atuação protegida contra o Estado, mas em seu aspecto positivo como “princípios objetivos e ativos”.⁴⁸

Em razão dessa ordem de idéias foi instituído o novo código Civil, pela Lei no. 10.406 de 10 de janeiro de 2002, com vistas a colocar-se como diploma básico da disciplina das relações de natureza privada, adaptando-se às exigências do processo de mudança social operada no Brasil e desse modo ao Texto Maior.

As modificações que impulsionaram o fenômeno da descodificação do direito civil, compõem o pano de fundo no qual se encontra consagrada a teoria do abuso de direito no atual Código Civil. Seu art. 187 refere-se àquela teoria sob o título “dos atos ilícitos”, dispondo:

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

Bem se vê, da leitura deste preceito, que foi adotada a concepção objetivista de abuso de direito, sendo que, segundo Ruy Rosado de AGUIAR JÚNIOR, tal norma consubstancia-se na “cláusula mais rica” do direito das obrigações, por conter princípios éticos, como a do abuso do direito, boa-fé, os bons costumes e o fim social, sob a roupagem de um critério objetivo,⁴⁹ sendo que tal critério remete ao princípio da

III – erradicar a pobreza a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais:

IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

“Art. 5º.(inserido no Título relativo aos direitos e garantias fundamentais)

Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantido-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos seguintes termos:

I – homens e mulheres são iguais em direito e obrigações, nos termos desta Constituição: (...)”

⁴⁸ MARTINS-COSTA. Crise e Modificação da Idéia de Contrato no direito Brasileiro. *Revista de Direito do Consumidor*. São Paulo, v. 3, p. 127-154, set./dez. 1992

⁴⁹ *O Projeto do código Civil: as obrigações e os contratos*. INCIJUR. Joinville, a. 1, n. 9, abr. 2000. p. 4.

boa-fé, enquanto regra de comportamento que se impõe tanto ao cumprimento de obrigações, como ao exercício de posições jurídicas.

O ato abusivo, a par disso, revela-se frequentemente como contrariedade à boa-fé, havendo, ainda, ampliação da concepção de abusividade que ora também se encontra esboçada pela contrariedade aos bons costumes e ao fim econômico e social do direito.

Em relação à discussão sobre o que seja bons costumes é importante frisar que a exemplo do que ocorre na doutrina portuguesa, deve-se afastar a concepção idealista relacionada aos ditames de ordem filosófica ou religiosa, bem assim afastar-se da moral subjetiva ou pessoal do juiz, para buscar-se uma “moral objetiva”. Dessa forma os bons costumes “devem corresponder ao sentido ético imperante na comunidade social.”⁵⁰ Nesse sentido, pode-se afirmar, que as normas éticas preenchem uma função vital visto que “reduzem a imensa complexidade das relações humanas e ajudam o ser humano a decidir sobre como agir”.⁵¹

No tocante à referência ao fim econômico ou social, encontrada no art. 187 do Código Civil, esta que dizer que o exercício do direito encontra-se limitado pelo seu fim, numa inspiração clara na tese finalista de Josserrand.⁵² Tal referência revela-se como a tradução do princípio da função social do contrato, contemplado no art. 421 do mesmo estatuto, enquanto limite à liberdade de contratar: “A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato”. Segue esses dispositivos, o art. 422⁵³, que estabelece a probidade e a boa-fé objetiva, conferindo aos contratos, “estrutura e finalidades sociais”, clarificando-se que a liberdade de contratar só pode ser exercida em consonância com os fins sociais do contrato, importando os valores da boa-fé e da probidade.

⁵⁰ ABREU, José Manuel Coutinho de. *Do Abuso de Direito*. Coimbra: almedina, 1983. p. 63

⁵¹ Aduz João Maurício ADEODATO que tal decisão que neutraliza o conflito (*Ética e Retórica para uma Teoria da dogmática Jurídica*. São Paulo: 2002, p. 139-140

⁵² Para explicar o ato abusivo Josserrand arquiteta uma teoria de natureza objetiva baseada na finalidade social do direito. Adota um critério finalista social do direito, partindo do princípio de que o abuso de direito se exerce de conformidade com o direito da pessoa e em contrariedade às regras sociais (*apud* Everardo da Cunha LUNA, op. cit., p. 83)

Entretanto importa ressaltar que a despeito de um critério de teor eminentemente objetivo para determinar o ato abusivo, não impediu que o abuso do direito, tal como no Código Civil anterior, continuasse sendo concebido como ato ilícito. Nesse ponto a doutrina que se esforça para delineá-lo em sua perspectiva autônoma, procura esclarecer que embora seja antijurídico por contrariar o Direito, não se configura em si mesmo como uma “atuação ilícita”.⁵⁴

À parte de qualquer discussão sobre a falta ou não de correto enquadramento do abuso de direito perante o novo código civil, impõe-se afirmar tratar-se do reconhecimento de limites à liberdade contratual estabelecida pelo princípio da função social e da boa fé, encontrado no contexto do novo Código civil, em consonância com princípios que já norteavam os microssistemas .

Cabe, no entanto, clarificar que a discussão persistente entre os civilistas, no tocante à licitude ou ilicitude do ato abusivo, não tem relevo no âmbito do direito tributário, quando se cuida da desconsideração, pela Fazenda Pública, de ato praticado pelo contribuinte com o intuito de afastar o tributo, consoante se exporá no capítulo seguinte.

O que se tem por evidente a mudança metodológica processada em fins do século XIX no Direito, uma vez que o fundamento dos princípios e institutos jurídicos desloca-se da vontade para o interesse, o que resta claro das concepções de direito subjetivo contrapostas para o finalismo, significando a abertura do ordenamento jurídico para os valores.

⁵³ “Art. 422. Os contraentes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.”

⁵⁴ Rosalice Fidalgo PINHEIRO. Op. cit. P.308

4. Elisão tributária: novos quadrantes impostos pela teoria do abuso de direito.

Sumário: 4.1. Considerações iniciais: O descumprimento do dever de contribuir 4.2. A elisão abusiva 4.2.1. Requisitos da elisão abusiva 4.2.2. Modalidades de elisão abusiva 4.3. Distinção entre abuso de direito e simulação 4.4. Abuso de direito e licitude.

4.1. Considerações iniciais: o descumprimento do dever de contribuir

Diferentemente de alguns outros textos constitucionais, a Constituição brasileira, assim como a alemã não contemplam os deveres dos contribuintes. A par disso, a nossa constituição praticamente se limita a estabelecer os direitos dos cidadãos. De forma contrária, outras constituições estabelecem que todos estão obrigados a pagar os impostos estabelecidos em lei (Constituições da Rússia de 1993, art. 1993, art. 57; do Egito de 1971-80, art. 61; do Iraque de 1979, art. 35; da Síria de 1973, art. 41; dos Emirados Árabes Unidos de 1971, art. 42 entre outras).

No entanto é de se observar que com tais constituições se expressa uma obviedade, pois as leis são regras que obrigam em caráter geral. Por outro lado o cumprimento das leis é também um dever moral.

Alguns contribuintes evitam o dever tributário mediante a elisão fiscal. Não contraria a lei, a atuação de quem não realiza o fato imponible e evita o nascimento da obrigação tributária. A toda pessoa é dado o direito de organizar sua atividade com vistas a pagar menos impostos. A questão que se coloca diz respeito aos limites da conduta elisiva.

Como visto nos capítulos anteriores, modernamente, os direitos não são absolutos, sendo o seu exercício limitado à sua função social e econômica. A teoria do abuso de direito impõe limites, não se podendo negá-la diante das novas conquistas da doutrina, das reiteradas decisões jurisprudenciais e dos claros e insofismáveis textos da

lei. O abuso de direito é uma realidade jurídica, presente em vários ramos da ciência jurídica

Dessa forma, a teoria do abuso de direito passa a incidir a partir do momento em que o contribuinte lança mão de um negócio jurídico, formalmente lícito, não visando, porém, adequar-se aos efeitos deste, mas tão-somente, ou fundamentalmente, à economia do imposto.

4.2. A elisão abusiva

A concepção sobre elisão, extremamente individualista, adotada pela doutrina brasileira constitui uma negação à idéia de Justiça. De fato, ela se traduz em um instrumento eficaz para a eliminação dos tributos das grandes empresas; não pode, entretanto, servir como elemento central da idéia de Segurança Jurídica no Direito Tributário de qualquer país, uma vez que, como assinala Tipke, a “elisão da lei tributária é a ruptura da igualdade da tributação segundo a capacidade contributiva através dos meios formais. Por isso o combate à elisão é tarefa da legislação e da administração.”¹

Na verdade, a efetividade do princípio da capacidade contributiva depende do combate à elisão, pois, como bem observa Pedro Herrera Molina,² o dever de contribuir de acordo com a capacidade contributiva é uma consequência da consagração desse direito fundamental.

Em outro giro, sendo as exações tributárias fixadas com aprovação geral dos representantes do povo, de acordo com a manifestação de riqueza de cada contribuinte, as tentativas deste no sentido de fugir abusivamente à subsunção do fato revelador de riqueza à norma tributária, acarretam maior oneração dos cidadãos mais conscientes do dever de pagar,³ que quase sempre - não por coincidência - são os mais necessitados. Estes cidadãos não só serão desprovidos das prestações públicas de que

¹ *Die Steuerrchtsordnung*, p.1332, apud TORRES (*Normas de Interpretação ..., cit.*, p. 148).

² *Op. Cit.*, p. 84.

³ ROSIER, Camille. “A Luta Contra a Fraude Fiscal”. *Revista de Direito Administrativo* 23: 38-55, p. 44.

necessitam, como ainda deverão suportar em maior medida os custos do aparelho estatal.

Não serve de argumento em defesa da elisão fiscal abusiva o discurso cínico de que a injustiça do sistema tributário justificaria o esforço do contribuinte em não pagar o tributo previsto legalmente. Como assinala Rawls, a injustiça de uma lei não é, em geral, razão suficiente para a sua desobediência, desde que não sejam excedidos certos limites de injustiça.⁴ É representativa dessa postura do contribuinte que busca fugir às contribuições estatais é a figura do passageiro clandestino citado pelo referido autor.⁵

É justamente essa idéia - de que a postura individual de não pagar tributo é inócua, do ponto de vista efetivação das prestações estatais - que faz com que tal conduta mereça a complacência de muitos. No entanto, a elisão abusiva traz como conseqüência perigosa o efeito perverso, vislumbrado por Rawls, de desestimular o pagamento por aqueles contribuintes que não se oporiam ao tributo, em razão da incerteza de que todos estejam, de fato, recolhendo suas exações. As pessoas só admitem pagar se estão certas de que todos também o fazem. Na medida em que o contribuinte imagina que outros que estão na mesma situação não recolhem suas exações, lançando mão de expedientes para não serem tributados em suas manifestações de riqueza, sente-se compelido a reproduzir tal comportamento.

⁴ RAWLS. *Op. Cit.*, p. 389.

⁵ “Quando o público é grande e inclui muitos indivíduos, existe a tentação de que cada pessoa tente se eximir de fazer a sua parte. Isso acontece porque, não importa o que um homem faça, sua ação não afetará a quantia produzida de modo significativo. Ele considera a ação coletiva dos outros como um fato estabelecido, de uma maneira ou de outra. Se o bem público é produzido, o prazer de seu desfrute não será diminuído se ele não der sua contribuição. Se não for produzido, a sua ação também não teria alterado a situação de qualquer forma. Um cidadão recebe a mesma proteção contra a invasão estrangeira, independentemente de ele ter ou não pago os seus impostos. Portanto, nesse caso extremo, não se pode esperar que aconteçam mecanismos de troca e acordos voluntários. Decorre que o fornecimento e o financiamento dos bens públicos deve ficar a cargo do Estado, e alguma regra imperativa que exija o pagamento deve ser imposta. Mesmo se todos os cidadãos estivessem dispostos a pagar o que lhes cabe, supõe-se que eles só o fariam se tivessem a certeza de que os outros também pagarão a sua quota. Assim, mesmo depois que os cidadãos concordam em agir coletivamente e não como indivíduos isolados que tomam as ações dos outros como fatos dados, ainda resta a tarefa de garantir a aceitação. O senso de justiça nos leva a promover sistemas justos e a desempenhar neles a nossa parte quando acreditamos que os outros, ou pelo menos um número suficiente deles, farão também a sua. Mas, em circunstâncias normais, uma certeza razoável em relação a isso só pode ser obtida se houver uma regra imperativa efetivamente aplicada. Supondo que o bem público beneficie a todos, e que todos concordam com a sua produção, o uso da coerção é perfeitamente racional do ponto de vista de cada indivíduo.” (*Ibidem*, p. 295).

O problema se agrava com a reprodução dessa cultura de sonegação por um número significativo de contribuintes, o que acaba por comprometer as prestações estatais e empurra o Estado a uma postura desesperada - hoje infelizmente praticada no Brasil - de procurar a tributação independentemente da existência de capacidade contributiva. Nesse quadro, a maior virtude da norma tributária não é a sua capacidade de revelar riqueza, mas a sua maior ou menor suscetibilidade ao planejamento tributário. Exemplos dessa tendência é claramente verificada no caso da CPMF e da COFINS, tributos que não levam em consideração o lucro, mas a movimentação de recursos.

Porém, nesse início do século XXI, começa a despertar uma maior consciência nos meios jurídicos tributários para a importância do tema da Justiça, na defesa do direito do contribuinte, não apenas sob uma perspectiva individual, como também - e principalmente - com vistas à criação de um sistema tributário nacional efetivamente justo.

Reflexo dessa tendência, decorrente do princípio da transparência, é a adoção, por vários países, de medidas tendentes ao combate da elisão abusiva, seja por uma interpretação que se abre aos valores, seja pela adoção das cláusulas antielisivas, pela flexibilização do sigilo bancário e pelo fortalecimento dos direitos dos contribuintes, como contrapartida às novas armas obtidas pela Administração Tributária.⁶

Para configuração de uma atitude abusiva do direito, tem-se: o exercício de um direito subjetivo, a partir de um dispositivo previsto estritamente no direito objetivo; o caráter antijurídico desse exercício, revelado pela intenção de causar um dano ou pela inadequação aos fins almejados pelo legislador; e o dano causado a direito de terceiro.

Como já anteriormente ressaltado, e de acordo com Díez Picazo, o abuso de direito representa um limite implícito à autonomia privada, consistente na inadmissibilidade do exercício desta sempre que o seu resultado não seja amparado pelo

⁶ [TORRES, Ricardo Lobo. *O Princípio da Transparência* ..., cit., p. 7.](#)

ordenamento jurídico.⁷ Ressalte-se que as normas criadas pela autonomia privada têm um conteúdo próprio, que as normas estatais determinam negativamente, subtraindo do poder privado autônomo certas “matérias”, certos grupos de relações que o Estado reserva a sua regulação.⁸

A elisão fiscal abusiva que em certos momentos desborda para evasão, desde as últimas décadas do século XX, vem sendo atacada, não só por uma nova interpretação no Direito Tributário, realizada a partir da valorização dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, como já examinado,⁹ mas também pelo trabalho da doutrina e da jurisprudência, tendo como base a teoria do abuso do direito, que impinge de antijuridicidade o ato abusivo, pois, contrário a princípios e valores que norteiam ou devem nortear o sistema jurídico tributário.

Ao seu turno, o legislador impõe limites à elisão através da introdução, no sistema jurídico tributário, de cláusulas gerais, as quais, saliente-se, não são incompatíveis com nenhum sistema jurídico, visto que tal sistema não é fechado, mas antes aberto.¹⁰

Essas cláusulas são instituídas por meio de normas genéricas, aplicáveis a todos os tributos (as chamadas cláusulas gerais antielisivas), ou específicas a determinados tributos (as cláusulas especiais antielisivas). As cláusulas gerais não apresentam respostas prontas para os problemas que lhes são apresentados. Elas dependem de uma construção jurisprudencial, na qual se fará presente a atividade valorativa do juiz, em conformidade com as circunstâncias que cercam o caso concreto. É justamente neste ponto, que a cláusula geral recolhe aplausos da doutrina, por permitir a “abertura e mobilidade do sistema jurídico.”¹¹

⁷ *El Abuso del Derecho*, p. 216, *apud* ROSEMBUJ, Tulio. *Op. Cit.*, p. 40.

⁸ FERRI, Luigi. *La Autonomia Privada*. Granada: Editora Comares, S.L. 2001, p. 9

⁹ Vide capítulo 1

¹⁰ Conforme já referido no capítulo 2, p.

¹¹ MARTINS-COSTA. *A boa-fé no Direito Privado: sistema e tópica no processo obrigacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 355. Para Claus – Wilhelm CANARIS “o Direito positivo é dominado, fundamentalmente, não por um sistema móvel mas antes por um imóvel. No entanto, ele compreende partes móveis.” (*Pensamento Sistemático e...* Op. cit., p.282.).

Não se trata, como destacado por Ricardo Lobo Torres,¹² de assumir uma posição contra ou a favor da elisão, mas sim, procurar estabelecer princípios e normas antielisivas através das quais se identifique o abuso do direito no âmbito do planejamento fiscal, a partir de uma metodologia jurídica capaz de ponderar a Segurança Jurídica com a Justiça.

Assim sendo, o combate à elisão abusiva é fruto da concepção de que o contribuinte tem ampla liberdade para planejar os seus negócios, na busca da economia do imposto, desde que não cometa abuso de direito.¹³

4.2.1. Requisitos da Elisão abusiva

Para a caracterização da elisão abusiva, devem estar presentes, conjuntamente, os seguintes requisitos:

- prática de um ato jurídico, ou um conjunto deles, cuja forma escolhida não se adequa à finalidade da norma que o ampara, ou à vontade e aos efeitos dos atos praticados esperados pelo contribuinte;
- intenção, única ou preponderante, de eliminar ou reduzir o montante de tributo devido;
- identidade ou semelhança de efeitos econômicos entre o atos praticados e o fato gerador do tributo;
- proteção, ainda que sob o aspecto formal, do ordenamento jurídico à forma escolhida pelo contribuinte para elidir o tributo;

¹² *Normas de Interpretação ...*, Op. Cit., p. 145.

¹³ Segundo Ricardo Lobo Torres: “O pluralismo metodológico, fundado na jurisprudência dos valores, dá outro enfoque ao problema da elisão. Parte da consideração de que o contribuinte tem ampla liberdade para planejar os seus negócios na busca do menor imposto, desde que se mantenha nos limites da possibilidade expressiva da letra da lei, ou seja, que não cometa *abuso de direito*. Não pode ultrapassar os limites da razoabilidade, aproveitando-se da zona cinzenta e da indeterminação dos conceitos e ofendendo valores como os da *justiça* e da *segurança jurídica*, e princípios como o da *unidade da ordem*”

- forma que represente uma economia fiscal em relação à forma prevista em lei como hipótese de incidência tributária.

No primeiro requisito, há que se ressaltar a necessidade de harmonia entre a vontade do contribuinte, o objeto negocial e os efeitos que são próprios ao negócio jurídico praticado, com a forma jurídica manifestada. Mesmo nos negócios de forma livre, há que se inquirir se o seu objeto está adequado à relação jurídica que o contribuinte espera criar, modificar ou extinguir. Analisa-se também se os efeitos por ele esperados são os normalmente obtidos pela fórmula jurídica utilizada e consagrada pela lei. Ausente essa harmonia entre a vontade e a lei que tutela o negócio declarado, este, como sustenta Luís Cabral de Moncada, resta ineficaz.¹⁴

O segundo requisito é revelado pela intenção predominante no negócio jurídico. Se a economia fiscal foi a principal razão para a escolha daquela fórmula, em detrimento da prevista na hipótese de incidência, é possível a utilização da teoria do abuso de direito.

Observe-se, porém, que, ao contrário do que defendiam os seguidores das teorias causalistas da consideração econômica do fato gerador, só há que se falar em elisão abusiva enquanto a economia do imposto for a motivação determinante da conduta, e não uma mera consequência.¹⁵

Em relação ao terceiro requisito, há que se verificar a similitude entre os efeitos do ato escolhido pelo contribuinte como cobertura e o fato gerador legal. Caso contrário, não se verifica a manifestação de riqueza escolhida pelo legislador como signo de manifestação de riqueza, violando-se o princípio da capacidade contributiva. Neste caso temos a economia fiscal eficaz, e não a elisão abusiva. A similitude é da

jurídica, da interação entre o direito tributário e economia, da capacidade contributiva e da legalidade democrática do Estado Democrático de Direito.” (Ibidem, p. 147).

¹⁴ De acordo com o civilista lusitano, a “eficácia se acha fundamentalmente dependente da conformidade ou harmonia entre a vontade na sua manifestação e a lei. É justamente essa conformidade ou harmonia entre vontade e lei que nos deu a noção de ato ou negócio jurídico. Se uma tal conformidade existe, diz-se do ato ou da vontade que eles são juridicamente eficazes e válidos. Se tal conformidade se não dá, diz-se que eles não são válidos ou são ineficazes. A validade e a eficácia de que aqui falamos, não são produto exclusivamente da vontade, nem exclusivamente da lei, mas da colaboração das duas na realização do direito.” (*Lições de Direito Civil*. 4. ed.. Coimbra: Almedina, 1995, p. 706).

¹⁵ ROSEMBUJ. *Op. Cit.*, p. 103.

essência da elisão abusiva, uma vez que o contribuinte promove uma analogia às avessas,¹⁶ procurando um fato que tenha os mesmos efeitos econômicos, mas que não seja tributado na mesma proporção, para mascarar a ocorrência do fato gerador.

É essencial também, para a caracterização do abuso de direito - e é nisso em que consiste o quarto requisito -, que a fórmula utilizada pelo contribuinte para ocultar a ocorrência do fato gerador seja, se analisada de per si, lícita. Conforme adverte Túlio Rosembuj,¹⁷ citando Cipollina, só há que se falar em elisão fiscal quando os meios jurídicos implicados na configuração do fato imponible se inserem, de forma irreprochável, sob a égide do Direito positivo estrito. Caso o contribuinte utilize-se da simulação, da sonegação ou da fraude na caracterização do suporte fático, não se fala de elisão, mas de evasão fiscal.

Por último, mas não menos importante, aparece como quinto requisito a economia fiscal representada pela diferença a maior entre o pagamento do imposto na forma do fato gerador previsto em lei e o negócio escolhido pelo contribuinte. Sem esse requisito, não há o dano à Fazenda Pública, pressuposto para a aceitação do abuso de direito na teoria geral da ciência jurídica.

4.2.2. Modalidades de elisão abusiva

A doutrina tem catalogado vários mecanismos para a efetivação do abuso de direito, que constituiria um gênero composto por diversas espécies: a fraude à lei, o abuso de forma, o abuso da personalidade jurídica das empresas e o descompasso entre a forma jurídica e a intenção econômica.¹⁸

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. “A Chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar nº 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário”. In: *ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, p. 235-244, 2001, p. 240.

¹⁷ *Op. Cit.*, p. 102.

¹⁸ No sentido do texto: TORRES, Ricardo Lobo (*Normas de Interpretação ...*, cit., p. 149).

Embora sejam encontradas na doutrina civilista algumas distinções entre tais figuras, não divergem as mesmas num traço fundamental: em todas elas o titular de um direito procura exercê-lo em desacordo com os objetivos que fundamentaram a elaboração da norma, cujo amparo é por ele buscado.

FRAUDE À LEI - De acordo com José Lois Estévez,¹⁹ a *fraude à lei* consiste em mascarar a flagrante antijuridicidade de um suporte fático tipificado, modificando habilidosamente os seus vestígios empíricos, para que pareça indiferente ou permitido pelo Direito. Como sustenta Franco Gallo, a fraude à lei não se dá só em relação às normas proibitivas, mas também em relação às imperativas condicionadas, como as normas tributárias.²⁰

Assim, a conceituação de fraude à lei é aplicável ao Direito Tributário, observando-se apenas que o contribuinte não mascara a sua conduta por ela ser antijurídica, mas por gerar o pagamento de tributo.

Para Tulio Rosembuj,²¹ a fraude à lei é um ataque direto ao ordenamento jurídico em seu conjunto, mediante a execução de um ato (ou de uma pluralidade deles) que se concretiza ao amparo de uma norma de cobertura, na obtenção de um resultado proibido pela norma proibitiva ou imperativa, cuja aplicação se pretende evitar.

São requisitos para que seja caracterizada a fraude à lei: os atos devem ser realizados ao amparo do texto de uma norma; os atos realizados ao amparo do texto de uma norma devem perseguir um resultado proibido pelo ordenamento ou contrário a ele (no caso do Direito Tributário, não há contrariedade ao ordenamento, mas a consequência de pagar tributo); os atos executados em fraude à lei não devem impedir a devida aplicação da norma que se tentou ocultar.²²

¹⁹ *Fraude Contra Derecho*. Madrid: Civitas, 2001, p. 188.

²⁰ “Elisão, Economia de Imposto e Fraude à Lei”. *Revista de Direito Tributário*, 52: 7-18, p. 10.

²¹ *Op. Cit.*, p. 38.

²² *Ibidem*, p. 30.

Exemplo de fraude à lei tributária ocorre quando o pai, pretendendo doar um imóvel a seu filho, mas desejando evitar a incidência do imposto sobre doação, pratica a venda, e “empresta”, a perder de vista, dinheiro para que o jovem adquira o bem. Nessa operação, o único objetivo é frustrar a incidência do imposto de doação, geralmente fixado em alíquota superior ao imposto de transmissão onerosa.²³ Note-se que a intenção dos contratantes não foi a venda que, de fato, não ocorreu, vez que o filho não despendeu qualquer numerário. Assim, poderá a autoridade administrativa estadual, desconsiderar a compra e venda, e tributar a doação.

ABUSO DE FORMA – Decorre o *abuso de forma* da previsão contida no Código Tributário Alemão de 1919, que autorizava a autoridade administrativa a desconsiderar o abuso no uso das formas jurídicas oriundas do Direito Privado. Nesse caso, é permitido ao aplicador desenvolver considerações econômicas para a interpretação da lei tributária e para o enquadramento do caso concreto, com base no sentido da lei que transborda da sua literalidade.²⁴ Segundo Falcão, para a aplicação da teoria do abuso de forma, é necessário que o contribuinte utilize-se de uma forma jurídica atípica em relação ao fato econômico desejado.

Mas, na verdade, não basta apenas que a escolha da forma seja atípica, como queriam os seguidores das teorias causalistas da consideração econômica do fato gerador. É preciso que a escolha da forma seja abusiva; ou seja, que não haja motivo razoável, além da economia fiscal, para a escolha daquela modalidade negocial. Por outro lado, havendo descompasso nos elementos constitutivos do fato jurídico, pode-se caracterizar o abuso, mesmo diante de uma formulação típica.

A realização do arrendamento mercantil antes da Lei nº 6.099/74 e da inclusão do item nº 52 da lista de serviços do ISS, fixada pela LC nº 56/87, constituía um exemplo de utilização de um contrato atípico que poderia mascarar a realização de uma compra e venda a prazo, quando o preço do bem fosse quase que inteiramente diluído nas prestações, restando uma parcela insignificante para que o arrendatário exercesse sua opção de compra, ao final do contrato. Hoje, com a tipificação do

²³ No município do Rio de Janeiro, por exemplo, a alíquota do ITBI é de 2% (Lei Municipal nº 1.364/88), enquanto a alíquota do ITD no Estado do Rio de Janeiro é de 4% (Lei Estadual nº 1.427/89).

²⁴ FALCÃO, Amílcar. *Fato Gerador...*, cit., p. 71.

contrato e de sua tributação pelo ISS, ainda há a possibilidade da elisão abusiva, quando o *leasing* for utilizado como cobertura a uma compra e venda, dada a desproporção entre os valores do “arrendamento”, e o preço residual.

Com o exemplo acima, fica clara a grande proximidade entre as figuras da *fraude à lei* e do *abuso de forma*, que muitas vezes se confundem. Poderiam as duas situações ser extremadas pelo critério da atipicidade. É que no abuso de forma, na visão de Falcão, haveria uma atipicidade na forma do negócio escolhido pelo contribuinte. Já na fraude à lei, havendo, segundo a maioria dos autores,²⁵ a necessidade de uma norma de cobertura, teríamos um outro negócio jurídico tipificado, a dissimular o negócio jurídico efetivamente praticado no mundo econômico. No entanto, reconhecemos que nem a atipicidade é requisito indissociável da teoria do abuso de forma, e nem a existência de norma de cobertura é essencial à fraude à lei,²⁶ o que torna praticamente impossível a distinção entre as duas modalidades de abuso de direito, constituindo a primeira uma subespécie da segunda.²⁷

Recorrendo a alguns casos clássicos de elisão fiscal através de fraude à lei e do abuso de forma pode-se ver o exemplo de fraude à lei que vem do direito alemão. Para pagar menos imposto determinada pessoa, ao revés de vender bem, preferiu fazer contrato de locação, de tal forma que no prazo previsto os aluguéis chegariam aproximadamente ao mesmo valor da venda, sujeitando-se a imposto menos; ao adquirente era garantida a preferência para a aquisição do bem por preço determinado ao fim do contrato. Quer dizer: o ato praticado era lícito, mas se utilizou para qualificar o negócio uma norma de cobertura que não lhe era adequada. Houve o desencontro entre *a intentio facti* e *a intentio juris*.

²⁵ Por todos, DE LA VEGA (*Teoría, Aplicación, y Eficacia en las Normas del Código Civil*, p. 232, *apud* ROSEMBUJ, *Op. Cit.*, p. 41).

²⁶ Pela desnecessidade de uma norma de cobertura na fraude à lei, manifestam-se ESTÉVEZ, José Lois (*Op. Cit.*, p. 189) e RODRIGUES, Silvio (*Direito Civil*. v.1. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 222).

²⁷ Registre-se que o próprio FALCÃO (*Fato Gerador ...*, *cit.*, p. 73) considerava ser o abuso de forma uma modalidade de fraude à lei.

Outro exemplo de elisão, sob a veste de abuso de forma, é o caso da Grandene que foi objeto de decisão do antigo Tribunal Federal de Recursos.²⁸ Os sócios da empresa criaram 8 (oito) sociedades de pequeno porte com o objetivo de manipular o preço das mercadorias aproveitando-se da diferença no regime tributário do tributo federal. O tribunal desconsiderou o fracionamento da empresa para efeitos de pagamento do imposto de renda, embora não tivesse desconstituído os atos jurídicos.

É caso típico de abuso de direito em matéria fiscal que teve como característica a inoperância ou ineficácia do ato em relação ao Fisco, sem que implicasse em ilegalidade ou ilicitude da operação.

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA – A teoria da desconsideração da personalidade jurídica ou do *disregard of legal entity*, oriunda dos países da *common law*, e utilizada inicialmente no Direito Privado, autoriza o levantamento do véu da personalidade da empresa a fim de atingir a substância do negócio jurídico praticado pelos sócios. Estes, protegidos pela ficção legal da autonomia da personalidade jurídica da empresa, praticam atos abusivos, fraude e o descumprimento de obrigações contratuais ou legais.

A utilização da teoria da desconsideração da personalidade jurídica das empresas no Direito Tributário, já é uma realidade em vários países, especialmente na Argentina, onde, ao amparo da Lei nº 11.683, a Corte Suprema a vem aplicando.²⁹

No entanto, no Brasil, a utilização da teoria ainda esbarra no excesso de formalismo representado pela idéia de tipicidade fechada, e na exigência de lei expressa

²⁸ Apelação Cível no. 115.478-RS, Ac da 6ª. Turma do Tribunal Federal de Recursos, de 18.02.87, Rel. Min. Américo Luz, Revista do Tribunal Federal de Recursos 146:217, 1987: “Legitimidade da atuação do Fisco, em face dos elementos constantes dos autos.

Constituídas foram, no mesmo dia, de uma só vez, pelas mesmas pessoas físicas, todas sócias da autora, 8 (oito) sociedades com o objetivo de explorar comercialmente, no atacado e no varejo, calçados e outros produtos manufaturados em plástico, no mercado interno e no internacional.

Tais sociedades, em decorrência de suas características e pequeno porte, estavam enquadradas no regime tributário de apuração e resultados com base no lucro presumido, quando sua fornecedora única, autora, pagava o tributo de conformidade com o lucro real.

Reconhece-se à recorrente, apenas, o direito de compensação do imposto de Renda pago pelas aludidas empresas.

Reforma parcial da sentença.”

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação ...*, cit., p. 154.

autorizando a desconsideração da pessoa jurídica. A despeito da resistência doutrinária, a teoria foi consagrada no artigo 135 do CTN, que estabelece a responsabilização pessoal dos sócios, administradores, dentre outros, nos casos de violação da lei, do contrato social ou de ação com excesso de poderes. Assim sendo, constitui exemplo da teoria do *disregard of legal entity* no Direito Tributário brasileiro a responsabilização pessoal dos sócios pelos tributos devidos pela sociedade, em caso de sua dissolução irregular, como já é reconhecido pacificamente pelos nossos tribunais.³⁰

INTENÇÃO NEGOCIAL – Por obra da jurisprudência, em países como os EUA e a Inglaterra, e do legislador, como ocorre na Suécia, no Canadá e na Austrália, desenvolveu-se a possibilidade de caracterizar a elisão abusiva quando o contribuinte, se afastando de seu propósito negocial, busca obter a economia fiscal. Assim, deve o fisco perquirir o objetivo negocial do ato jurídico apresentado pelo contribuinte: o *business purpose test*.

Tal critério, de fato, se mostra bastante útil na análise da vontade do contribuinte, indispensável à configuração do abuso de direito, não pode, no entanto, ser o único indício do caráter abusivo da elisão, pois a mera intenção de praticar ato menos oneroso do ponto de vista tributário, não gera a sua ineficácia perante o Fisco, se não estão presentes os outros requisitos da conduta abusiva, como a inadequação entre o negócio jurídico escolhido e a formula jurídica adotada.

Sendo o *business purpose test* pressuposto das demais figuras, todos os exemplos acima expostos se prestam a ilustra-lo.

Portanto, como já visto, para a caracterização do abuso de direito não é necessário que o negócio jurídico seja ilícito à luz do Direito Civil. Assim, não é essencial que tenha sido praticado com dolo, fraude ou simulação, ou que tenha havido sonegação fiscal. O negócio pode ser perfeitamente válido e eficaz para as partes, mas não produzirá os efeitos tributários desejados pelo contribuinte, senão os relativos ao negócio que foi dissimulado. É que o surgimento do fato gerador não depende da

³⁰ STF, 2ª Turma, RE nº 110.597/RJ, Rel. Min. Célio Borja, DJU de 07/11/86, p. 21.561.

licitude, ou forma ou dos efeitos produzidos pelo ato jurídico, mas da realidade econômica a ele subjacente.³¹

Vale, a esse respeito, trazer o magistério de Amílcar Falcão: “ (...) não é necessário que o ato ou negócio privado em que se consubstancie o fato gerador seja nulo ou anulável. Pelo contrário, pode tratar-se de um ato perfeitamente válido em Direito Privado, como é o caso dos negócios indiretos, dos negócios fiduciários e dos chamados abusos da forma jurídica (*Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts*): a interpretação com vistas à realidade econômica, isto é, a cognominada interpretação econômica terá lugar, para fins tributários.”³²

Assim, é irrelevante, em relação à ocorrência do fato gerador, a discussão entre os civilistas a respeito dos efeitos do ato abusivo,³³ uma vez que a sua nulidade não é perquirida por ocasião da desconsideração, pela Fazenda Pública, do ato abusivo praticado com o intuito de afastar o tributo.

De acordo com Nuno de Sá Gomes,³⁴ tais negócios, “apesar de lícitos já não integram o direito à poupança fiscal pois podem ser corrigidos pela Administração Fiscal” por meio das cláusulas antielisivas. Na verdade, a Administração tributária tem a função de cobrar os impostos com igualdade e de conformidade com as leis. Esta função não responde ao mero interesse do tesouro, senão ao direito que o contribuinte tem a que os demais também paguem os impostos devidos. Assim, o servidor da Fazenda Pública atua como fiduciário da comunidade solidária, organizada em um Estado Fiscal. Um tipo de Estado que tem na subsidiariedade da sua própria atuação

³¹ CTN, art. 118.

³² FALCÃO. *Fato Gerador ...*, cit., p. 84/85.

³³ Para Fernando Cunha Sá (*Op. Cit.*, p. 626), o ato abusivo produz os mesmos efeitos que o ato ilícito, ou seja, é passível de nulidade. No Brasil, Silvio Rodrigues (*Op. Cit.*, p. 315) considera que o abuso de direito se enquadra no âmbito dos atos ilícitos, posição que restou consagrada no novo Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/2002, art. 187). Já Caio Mario da Silva Pereira extrema o ato ilícito do abuso de direito (*Instituições de Direito Civil*. v. 1. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 468).

³⁴ *Op. Cit.*, p. 78.

(econômico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento, o verdadeiro suporte.³⁵

Cumprido destacar que a utilização da teoria do abuso de direito tem servido de suporte teórico não só para o combate à elisão abusiva em países, como a Itália, onde direito positivo não contempla normas gerais antielisivas, mas também como fundamento para a introdução expressa de cláusulas antiabuso em vários países.

As cláusulas antielisivas, repise-se, se traduzem em dispositivos legais que auxiliam o aplicador da lei, no combate à elisão praticada com abuso de direito, a partir da autorização para que seja desconsiderada a forma abusiva adotada pelo contribuinte, na realização do negócio jurídico, caso esta não corresponda à finalidade da lei, à vontade manifestada e aos efeitos normalmente verificados, e objetivo, única ou principalmente, a economia do imposto. Tais regras positivas evitam que o contribuinte, que se insere na realidade econômica do fato impositivo, possa, pelo uso de uma roupagem jurídica diferente daquela definida em lei como hipótese de incidência, evitar o pagamento do tributo.

A justificação da norma antielisiva, que repousa na própria atividade abusiva do contribuinte, como leciona Ricardo Lobo Torres, assim se expressa: “A elisão, como lembra Paul Kierchhof, é sempre uma subsunção malograda (*ein fehlgeschlagener Subsumtionsversuch*), donde se segue que o combate ao abuso de direito, que implica analogia disfarçada por parte do contribuinte terá sempre o aspecto da contra-analogia. A subsunção malograda e a analogia forçada pelo contribuinte postulam, em nome da igualdade, a norma geral antielisiva e contra-analógica.”

Portanto, para a caracterização do abuso de direito, como já vimos, não se leva em consideração apenas a identidade de efeitos entre a hipótese de incidência e a conduta do contribuinte, como queriam os defensores radicais da teoria causalista da interpretação econômica do fato gerador. Por outro lado, para configurá-lo, também não há necessidade, como exigem os formalistas, de que o ato jurídico praticado pelo

³⁵ Segundo José Casalta NABAIS, o “dever de pagar impostos constitui um dever fundamental como qualquer outro, com todas as consequências que uma tal qualificação implica” (*O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Coleção Teses, Livraria Almedina, 1998, p. 186)

contribuinte, seja ilícito, vício que atinge o ato no plano da sua validade. Basta que não haja conexão entre o motivo econômico e os efeitos produzidos pelo ato, e a finalidade adotada pelo legislador ao tutelar aquela situação jurídica, a partir do seu exercício abusivo, com vistas à economia fiscal. O fenômeno não é de licitude do ato, mas sim, de sua eficácia perante o fisco.³⁶

Portanto, um novo quadro metodológico se delineia, orientado pelo “finalismo”. Com perfil “progressivo, ativo-produtivo, prático”³⁷, destacam-se novos modelos de pensamento jurídico, sob as vestes da Jurisprudência dos interesses e da Jurisprudência dos Valores ou Valorações. O jurista é chamado a transpor os limites daquela atuação, antes esboçada, voltando sua atenção para os “interesses” e “valores”, que os institutos jurídicos possam cumprir.

³⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal ...*, cit., p. 76/78.

³⁷ WIACKER. *História...*, p. 9

CONCLUSÕES

Ao longo de todo este estudo, procurou-se demonstrar que o ideal de Justiça Tributária não se limita a uma mera figura de retórica a ilustrar o discurso do legislador constituinte. Ao contrário, a Justiça é o valor que, ao lado da Segurança Jurídica, deve alicerçar todo o ordenamento jurídico.

Esse ideal de Justiça vai se realizar, não pela fixação de regras de ouro, mas por meio da abertura do Direito Tributário aos valores e princípios da Igualdade, da Capacidade Contributiva e da Generalidade, a partir de uma interpretação, que longe de se basear em premissas pré-estabelecidas, vai dar efetividade a esse arcabouço axiológico.

Como fica claro no decorrer do presente trabalho, o ideal de Justiça Fiscal e a efetividade do princípio da capacidade contributiva não vão se revelar apenas pela adequada configuração legal do fato gerador da lei tributária, vista no plano abstrato da norma. Ao contrário, o triunfo de tais idéias passa necessariamente pelo resgate ético da vida tributária nacional, a partir de um eficaz combate não só à evasão fiscal, mas principalmente à elisão desarrazoada, praticada por meio do abuso de direito, em suas mais variadas nuances.

Nessa perspectiva, verifica-se que a liberdade de que deve dispor o contribuinte, com base na autonomia da vontade e protegido pelos princípios que informam a tributação, para organizar seus negócios, não é ilimitada haja vista a “relatividade “ do direito subjetivo, o que resta evidenciado pela teoria do abuso do direito, permitindo-se inquirir por sua função social e pela realização da justiça fiscal.

As conclusões se baseiam em várias proposições defendidas ao longo desse trabalho, em especial nas seguintes idéias, abaixo relacionadas.

- 1) Estão superadas historicamente as idéias, desenvolvidas pela doutrina formalista, herdeira da jurisprudência dos conceitos, de que a

Segurança Jurídica constitui um valor absoluto a informar o Direito Tributário.

- 2) Por outro lado, estão igualmente superadas as teorias causalistas, influenciadas pela jurisprudência dos interesses, de afastamento da legalidade em nome de uma idéia de capacidade contributiva, vinculada aos interesses arrecadatários.
- 3) Predomina, hoje, uma tendência à ponderação da legalidade com a capacidade contributiva, a partir de uma interpretação mais aberta aos valores e princípios, como os da Justiça, da Igualdade e da Segurança Jurídica.
- 4) A norma tributária pode ser elaborada a partir da utilização de tipos, que poderão conter conceitos indeterminados e cláusulas gerais, que não se confundem com os conceitos discricionários, incompatíveis com o princípio da reserva legal, uma vez que os primeiros se baseiam na interpretação, calcada em uma valoração objetiva; enquanto os últimos resvalam para uma decisão baseada em valoração subjetiva.
- 5) A radicalidade com que a doutrina tributarista brasileira faz a defesa da tipicidade fechada e da legalidade como princípios absolutos não encontra paralelo em outros regimes jurídicos, constituindo uma das causas da crise axiológica em nosso sistema tributário, onde a Justiça é mera retórica, e os segmentos menos aquinhoados suportam a maior parte da carga tributária, sem qualquer consideração a respeito da capacidade contributiva
- 6) O princípio da capacidade contributiva, superada a sua visão causalista, que o confundia com os interesses arrecadatários do Estado, constitui uma decorrência da Igualdade, e um mecanismo de efetivação da Justiça Tributária.

- 7) A capacidade contributiva revela-se pela manifestação de riqueza descrita pelos fatos geradores tributários, e em seu aspecto objetivo, impede a tributação de fatos que não se constituam em signos presuntivos de riqueza. Já no seu aspecto subjetivo, visa a distribuir a carga tributária entre os cidadãos, de forma adequada aos haveres de cada um.
- 8) A capacidade contributiva encontra como limite inferior o mínimo existencial, e como limite máximo, o confisco.
- 9) A capacidade contributiva não vincula somente o legislador, mas também ao aplicador da lei, servindo não só como princípio hermenêutico, mas também como limite ao poder de tributar que pode ser utilizado pelo Poder Judiciário para afastar a tributação violadora do seu conteúdo.
- 10) Os conflitos entre a capacidade contributiva e outros princípios se resolvem pela ponderação de interesses, a partir de considerações pertinentes ao caso concreto, sendo certo que as práticas simplificadoras só prevalecerão sobre a capacidade contributiva quando se traduzirem em mecanismos que melhor atendam ao princípio da igualdade, em uma acepção que vá além de sua formulação abstrata pela norma, considerando as dificuldades de atingir a generalidade pela tributação de acordo com a capacidade contributiva efetiva.
- 11) Em nome do princípio da unidade da ordem jurídica, impõe-se contextualizar o direito tributário em relação ao sistema, distinguindo-o, mas não disjuntando-o do todo, pois o conhecimento parcelado, compartimentado, mecânico, disjuntivo, reducionista quebra o complexo do sistema jurídico em fragmentos disjuntos, fraciona os problemas, separa aquilo que está unido e unidimensionaliza o multidimensional.

- 12) A interpretação da lei tributária no Brasil ainda sofre as conseqüências da opção, por nossa doutrina, pela tipicidade fechada e por uma legalidade absoluta, que sufoca o valor da Justiça, numa concepção reducionista.
- 13) A globalização, com toda a sua ambivalência e concentração de riquezas, trouxe a necessidade de adesão ao princípio da transparência fiscal, que sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade.
- 14) O princípio da transparência, para coarctar os riscos fiscais do mundo globalizado, inspirou, em diversos países, as leis de responsabilidade fiscal, os códigos de defesa dos contribuintes, as regras de combate à corrupção, as normas anti-sigilo e, afinal, as normas antielisivas.
- 15) O combate à elisão vem, em diversos países, sendo levado a efeito por meio das cláusulas antielisivas, cuja configuração legal, embora varie de acordo com a tradição jurídica de cada ordenamento, não apresenta distinções metodológicas significativas.
- 16) O Brasil, por meio do parágrafo único, do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, adotou o modelo francês, ao eleger uma fórmula ampla de combate ao abuso de direito, o que é revelado pela utilização da expressão *dissimulação*, contida no referido dispositivo pátrio, que engloba as modalidades de fraude à lei, abuso de forma, desconsideração da personalidade jurídica e o teste da intenção negocial.
- 17) Modernamente estão superadas as escolas que tornam absoluta a vedação à elisão fiscal, bem como a admissão desta como um direito constitucional do contribuinte, calcado na autonomia privada, sendo admissíveis as cláusulas antielisivas.

- 18) As transformações que sobrevieram às sociedades pós-industrializadas inauguraram a “crise” dos institutos jurídicos que compunham o quadro da civilística clássica. Trata-se de exigir novas limitações à liberdade individual, em face da insuficiência dos contornos tradicionalmente traçados à autonomia privada.
- 19) O abuso de direito encontra lugar no cenário que se compõe pelas transformações que se desenham para o Direito Privado, especialmente verificadas em fins do século XIX e subsistindo à época presente
- 20) A elisão abusiva viola o valor da Justiça, bem como os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, obrigando o Estado a criar tributos que, independentemente de revelarem capacidade contributiva, não são passíveis de planejamento fiscal.
- 21) A elisão fiscal que deve ser afastada é a prática abusiva, baseada na dissimulação do fato gerador, que não pressupõe necessariamente a prática de ato ilícito como ocorre na simulação.
- 22) O combate à elisão abusiva efetiva-se por meio da interpretação aberta aos valores, da utilização da teoria do abuso de direito e das cláusulas antielisivas.
- 23) O abuso de direito ocorre quando o contribuinte lança mão de uma norma com intenção não adequada à sua finalidade. Os requisitos para a sua configuração são: a) exercício de um direito previsto em determinado dispositivo legal; b) caráter antijurídico do exercício; c) dano causado a direito de terceiro.
- 24) Ocorre a elisão abusiva quando há: a) desarmonia entre a forma do ato e a finalidade da lei que o ampara ou entre a vontade e os efeitos do negócio jurídico; b) intenção elisiva como única ou preponderante motivação do negócio; c) identidade ou semelhança

entre os efeitos econômicos do fato gerador e do negócio praticado pelo contribuinte; d) proteção formal do ordenamento ao ato praticado; e) economia fiscal.

- 25) Não obstante o enquadramento do abuso de direito no Código civil, como ato ilícito, no âmbito de direito tributário, não há, necessariamente, uma ilicitude, uma vez que a ocorrência do fato gerador não depende da validade formal do ato jurídico; o que ocorre é a ineficácia do ato em relação ao fisco.
- 26) Em atenção às transformações que se delineiam, o abuso de direito acha-se sob critérios cada vez mais amplos, revestindo-se da forma de “exercício inadmissível de posições jurídicas”. Esta constitui a mais atual das orientações para o ato abusivo, sob a égide de critérios objetivos. Trata-se do reflexo da virada de um “formalismo” para um “finalismo”, que se esboça tanto para o contrato como para a teoria do abuso do direito. O Direito, na sua unidade sistêmica, deixa de ser pensado por conceitos e sob a égide do silogismo, para passar a ser pensado com o apoio em valores e princípios.

BIBLIOGRAFIA

I – Livros

ABREU, José Manuel Coutinho de. *Do Abuso de Direito*. Coimbra: Almedina, 1983. p. 63

ADANS, Charles e RABUSHKA, Alvin. *For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization*. Madison Books, 1999, p. 136

ADEODATO, João Maurício. *Ética e Retórica para uma Teoria da Dogmática Jurídica*. São Paulo: 2002, p. 139-140

ALEXY, Robert. *Teoria de los Derechos Fundamentales*. Tradução de Ernesto Garzón Valdés: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

AMARAL, Francisco. *Direito civil: introdução*. Os fatos jurídicos. A autonomia privada. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 179

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

AMORÓS RICA, Narciso. “O Conceito de Fraude À Lei no Direito Espanhol”. In: *Brandão Machado (coord.). Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, p. 423-443, 1984.

AMZALAK, Moses Bensabat. *Frei Pantaleão Rodrigues Pacheco e o seu “Tratado da Justa Exacção do Tributo”*. Lisboa: Academia de Ciências, 1957.

ANDRADE, José Vieira de. *O Dever de Fundamentação Expressa dos Actos Administrativos*. Coimbra: Almedina, 1992.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. “Princípio da Legalidade e Poder Regulamentar no Estado Contemporâneo”, *Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro* 53, 2000.

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. São Paulo: Martin Claret, 2000.

ARNAUD, André-Jean. *O direito traído pela filosofia*. Porto Alegre: S. Fabris, 1991. p. 171

ASCENSÃO, José de Oliveira. *O Direito: Introdução e Teoria Geral – Uma Perspectiva Luso-brasileira*. 2. ed. brasileira. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 4.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7.ed. Atualizada por Misabel de Abreu Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BEISSE, Heinrich. “O Critério Econômico na Interpretação das Leis Tributárias Segundo a Mais Recente Jurisprudência Alemã.” In: Brandão Machado (coord.). *Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, p. 1-39, 1984.

BERLIRI, Antonio. *Principi di Diritto Tributario*. Milano: Dott. A. Giuffré, 1952.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BUCHANAN, James M. *The Limits of Liberty – Between Anarchy and Leviathan*. Chicago: The University of Chicago Press, 1975.

CALVO ORTEGA, R. *Curso de Derecho Financiero I – Derecho Tributario (Parte General)*. 4. ed. Madrid: Civitas, 2000.

CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. *Hermenêutica e Argumentação – Uma Contribuição ao Estudo do Direito*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. 2. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 2.ed. Coimbra: Almedida, 1998.

CARRERA RAYA, Francisco José. *Manual de Derecho Financiero*. Madrid: Tecnos, 1993., vol. I.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

____ “Os Limites Atuais do Planejamento Tributário”. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104.* São Paulo: Dialética, p. 281-304, 2001.

CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade.* São Paulo: Dialética, 1997.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DOMINGUES, José Marcos. *Direito Tributário e Meio Ambiente – Proporcionalidade, Tipicidade Aberta e Afetação de Receita.* 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 92

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal.* 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously.* Cambridge: Harvard University Press, 1980.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico.* Tradução de João Baptista Machado. 7.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

ESTÉVEZ, José Lois. *Fraude Contra Derecho.* Madrid: Civitas, 2001.

FACHIN, Luis Edson. *Novo conceito de ato e negócio jurídico.* Curitiba: Educa; Scientia et Labor, 1988, p.54

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária.* 4.ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

____ *Introdução ao Direito Tributário.* 3.ed. Atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 4.ed., 11ª tiragem. São Paulo: Resenha Tributária, 1986, vol. I.

FERRARA, Francesco. *Interpretação e Aplicação das Leis*. 4.ed.. Coimbra: Armênio Amado, 1987.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*. 21.ed. Barcelona: Marcial Pons, 1999.

FERRI, Luigi. *La autonomia privada*. Tradução espanhola de Luis Sancho Mendizábal. Granada: Editora Comares, S.L., 2001, p. 10

FIGUEIRA, Eliseu. *Renovação do Direito Privado*. Lisboa: Caminho, 1989. p. 138-143

FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de Direito Penal – A Nova Parte Geral*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método – Traços Fundamentais de Uma Hermenêutica Filosófica*. 3. ed. Petrópolis: Vozes, 1999.

GALLO, Franco. “Elisão, Economia de Imposto e Fraude à Lei”. *Revista de Direito Tributário*, 52: 7-18.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo/FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*, vol. I. 10. ed. Madrid: Civitas, 2000.

GEDIEL, José Antônio Peres. *Os transplantes de órgãos a invenção moderna do corpo*. Curitiba: Moinho do Verbo, 2000. p.13.

GIANNINI, Achille Donato. *Instituzioni di Diritto Tributario*. 3. ed. Milano: Giuffrè, [194_].

GIARDINA, Emilio. *Le Basi Teoriche Del Principio Della Capacità Contributiva*. Milano: Giuffrè, 1961.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*. 7. ed. Atualizada por Susana Camila Navarrine e Rubén Oscar Asorey. Buenos Aires: Depalma, 2001.

GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

GOMES, Nuno de Sá. *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal*. 2. ed. Lisboa: Rei dos Livros, 2000.

GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 108).

-----*Transformações Gerais do direito das Obrigações*. São Paulo: RT, 1967. p. 65-67

-----*Contratos*. 20. ed. Rio de Janeiro: forense, 2000. p. 15

GONZÁLEZ, Eusébio/LEJEUNE, Ernesto. *Derecho Tributario I*. 2. ed. Salamanca: Plaza Universitaria, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. “Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, p. 183-204, 2001.

_____ *Planejamento Fiscal e a Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional – A Sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição: Contribuição para a Interpretação Pluralista e “Procedimental” da Constituição*. Tradução: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997.

HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal – Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Barcelona: Marcial Pons, 1998.

HÖHN, Ernest. “Evasão do Imposto e Tributação segundo os Princípios do Estado de Direito”. In: *Brandão Machado (coord.). Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, p.281-301, 1984.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão – Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997.

IONESCO, Octavian. *La notion de droit subjectif dans le droit privé*. Bruxelles: Bruylant, 1978. p.26

JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributário*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.

_____. *O Fato Imponível – Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo*. Traduzida por Dejalma de Campos, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 6.ed. São Paulo: Martins Fonte, 1998.

LAFER, Celso. *A reconstrução dos direitos humanos: um diálogo com pensamento de Hannah Arendt*. São Paulo: Companhia das Letras, 1988. p. 121)

LARENZ, Karl. *Derecho Justo – Fundamentos de Ética Jurídica*. Tradução de Luis Díez-Picazo. Madrid: Civitas, 1985.

_____. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LEHNER, Morris. “Considerações Econômicas e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a possibilidade de Uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias”. In: *SCHOUERI, Luiz Eduardo/ZILVETI, Fernando*

Aurélio (Coordenadores). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, p. 143-154, 1998.

LOBO, Paulo Luiz Netto. *Do Contrato no Estado Social*. Crise e transformações. Maceió: Edufal, 1983

LUNA, Everardo da Cunha. *Abuso de Direito*. 1ª. ed. Rio de Janeiro: Companhia editora Forense, 1959.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 13.ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____ “A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do do Art. 116 do CTN”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, p. 105-116, 2001.

MAFFEZONI, Federico. *Il Principio della Capacità Contributiva nel Diritto Finanziario*. Torino: UTET, 1970.

MANZONI, Ignazio. *Il Principio della Capacità Contributiva nell'Ordinamento Costituzionale Italiano*. Torino: G. Giappichelli, 1965.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direito Fundamentais do Contribuinte*. Pesquisas Tributárias - Nova Série – nº 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MARTINS-COSTA. *A boa-fé no Direito Privado: sistema e tópica no processo obrigacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 355

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Norma Antielisão é Incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro* In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, p. 119-128, 2001.

_____ *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. Traduzida por Marco Aurélio Greco e Pedro Luciano Marrey Jr. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MILL, John Stuart. *A Liberdade do Utilitarismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

_____. *Princípios de Economia Política*. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

MIRANDA, Pontes. *Tratado de direito privado*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, v. 1 p. 161

MONCADA, Luís Cabral. *Lições de Direito Civil*. 4. ed.. Coimbra: Almedina, 1995.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, vol. I.

MORIN, Edgar. LE MOIGNE, Jean-Louis. *A Inteligência da Complexidade*. Tradução: Nurimar Maria Faci. São Paulo: Peirópolis, 2000

MOSCHETTI, Francesco. *Il Principio della Capacità Contributiva*. Padova: Cedam, 1973.

MOSCHETTI, Francesco (org.) *La Capacità Contributiva*. Padova: Cedam, 1993.

MOTA PINTO. *Teoria geral do direito privado*. 3 ed. Atual.. Coimbra: Coimbra, 1994. p. 90

MUSGRAVE, Richard A. *Teoria das Finanças Públicas*. São Paulo: Atlas/MEC, 1974.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

_____*Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2001.

NEVES, Antonio Castanheira. *Metodologia Jurídica – Problemas Fundamentais*. Coimbra: Universidade de Coimbra, 1993.

NAVARRINE, Susana Camila/ASOREY, Rubén O. *Presunciones y Ficciones em el Derecho Tributario*. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 2000.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

NORONHA, Fernando. *O Direito dos contratos e seus Princípios fundamentais* (autonomia privada, boa-fé, justiça contratual. São Paulo: Saraiva, 1994.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: Capacidade Contributiva - Conteúdo e Eficácia do Princípio*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

_____*Direito Tributário e Meio Ambiente: Proporcionalidade, Tipicidade Aberta e Afetação de Receita*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de Direito Civil*. v. 1. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

PEREZ DE AYALA, Jose Luis. *Derecho Tributario I*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968.

_____*Las Ficciones en el Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1970.

PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La Seguridad Jurídica*. 2.ed. Barcelona: Ariel Derecho, 1994.

PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario – Parte General*. 10.ed. Madrid, 2000.

PERLINGIERI, Pietro. *Perfis do direito civil: introdução ao direito civil constitucional*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 121

PINHEIRO, Rosalice Fidalgo. *O abuso de direito e as relações contratuais*. Biblioteca de tese. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

PIRES, Adilson Rodrigues. *Contradições no Direito Tributário*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

PRATA, Ana. *A tutela constitucional da autonomia privada*. Coimbra: Almedina, 1982.

PUGLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*. Mexico: Fondo de Cultura Economica, 1939.

RAWLS, John. *Justiça e Democracia*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

_____. *Uma Teoria da Justiça*. Tradução Almiro Piseta e Lenira M.R.Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Planejamento Fiscal – Teoria e Prática* (2º volume). São Paulo: Dialética, 1998.

_____. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. v.1. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1980.

ROLIM, João Dácio. “Considerações sobre a Norma Geral Antielisiva Introduzida pela Lei Complementar 104/2001”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, p. 131-143, 2001.

_____. *Normas Antielisivas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2001.

ROSEMBUJ, Túlio. *El Fraude de Ley, La Simulación, y El abuso de Las Formas en Derecho Tributario*. 2. ed. Barcelona: Marcial Pons, 1999.

SÁ. Fernando Augusto Cunha de. *Abuso de Direito*. Coimbra: Almedina, 1997.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda Y Derecho*. Madrid: Institutos de Estudios Politicos, 1955 (t. 1) e 1963 (t. 4).

SANCHES, J.L. Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: Lex, 1998.

SAN TIAGO DANTAS. *Programa de Direito Civil – Teoria Geral*. 3.ed. Rio Janeiro: Forense, 2001.

SARMENTO, Daniel. *A Ponderação de Interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

SCHERKERKEWITZ, Isso Chaitz. *Presunções e Ficções no Direito Tributário e no Direito Penal Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário – A Função Fiscal*. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000

- _____. *Taxa – Doutrina, Prática e Jurisprudência*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- SMITH, Adam. *Riqueza das Nações*. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulberkian, 1999.
- SOARES MARTÍNEZ, Pedro Mário. *Direito Fiscal*. 9.ed. Coimbra: Almedina, 1997.
- SOUSA, Rubens Gomes, ATALIBA Geraldo, CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional (Parte Geral)*. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Edição Póstuma, São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- TIPKE, Klaus. “Limites da Integração em Direito Tributário”. *In: Ruy Barbosa Nogueira (org.). Direito Tributário Atual Vol. 3*. São Paulo Resenha Tributária, p. 505-525, 1983.
- _____. “Princípio da Igualdade e a Idéia de Sistema no Direito Tributário”. *In: Brandão Machado (coord.). Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, p. 517-527, 1984.
- _____. “Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária”. *In: SCHOUERI, Luiz Eduardo/ZILVETI, Fernando Aurélio (Coordenadores). Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, p. 60-70, 1998.
- TORRES, Ricardo Lobo. “A Chamada “Interpretação Econômica do Direito Tributário”, a Lei Complementar nº 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário”. *In:*

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, p. 235-244, 2001.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

_____. “Direitos Fundamentais do Contribuinte”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito Fundamentais do Contribuinte. Pesquisas Tributárias - Nova Série – nº 6*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 167-186, 2000.

_____. “Ética e Justiça Tributária”. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo/ZILVETI, Fernando Aurélio (Coordenadores). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 173-196, p. 998.

_____. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. Vol. III. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. Vol. V. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “O Parágrafo Único do Artigo 116 do Código Tributário Nacional como Limitador do Poder na Administração”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, P. 87-102, 2001.

UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. Tradução: Marco Aurélio Greco, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

ULHÔA CANTO, Gilberto de. “Causa da Obrigação Tributária” In: *Temas de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Financeiras, vol. I.

____ “Elisão e Evasão”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.), *Elisão e Evasão, Cadernos de Pesquisas Tributárias*. Vol. 13, p. 1-111, 1988.

VALDÉS COSTA, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributário*. Buenos Aires: Depalma, 1996.

VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Tradução: Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952.

VILLEGAS, Héctor. *Curso de Direito Tributário*. Traduzida por Roque Antônio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

VOGEL, Klaus. “Tributos Regulatórios e Garantia da Propriedade no Direito Constitucional da República Federal da Alemanha”. In: *Brandão Machado (coord.). Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, p. 543-556, 1984 .

WIEACKER, Franz. *História do direito privado moderno*. 2^a. ed.. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1967. p. 517]

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

____ “A Evasão Fiscal Legítima - O negócio jurídico indireto em Direito Fiscal”. *Revista de Direito Público* 23: 236-252.

____ “Evasão e Elisão Fiscal e o Art. 51 do Pacote”. *Revista de Direito Tributário* 40: 190-197.

____ Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

____ *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

II - Artigos

AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado de. *Projeto do código Civil: as obrigações e os contratos*. INCIJUR. Joinville, a. 1, n. 9, abr. 2000. p. 4.

AMARAL, Francisco. Racionalidade e sistema no direito civil brasileiro. Separata de: *Revista O Direito*. Rio de Janeiro, a. 126, no. 12, 1994. p. 179.

FERREIRO, Lapatza. “La Interpretacion en el Derecho Financiero Especial Referencia al Derecho Tributario”. *Revista de Direito Tributário* 51: 7-20.

GODOI, Marciano Seabra de. “A Figura da “Fraude à Lei Tributária” Prevista no Art. 116, Parágrafo Único do CTN.” *Revista Dialética de Direito Tributário* 68: 101-123.

GOMES, Orlando. A Agonia do Código Civil. *Revista de Direito Comparado Luso-brasileiro*. Rio de Janeiro, a. 4, n. 7, jul. 1988, p. 1-9

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. “O Problema da Causa no Direito Tributário”. *Revista de Direito Administrativo* 45: 1.

TEPEDINO, Maria Celina Bodin de Moraes. *A caminho de um direito civil constitucional*. Revista de Direito Civil (Imobiliário, Agrário e Empresarial) São Paulo, n. 65, jul/set. 1993. p. 33)

MARTINS-COSTA. Crise e Modificação da Idéia de Contrato no direito Brasileiro. *Revista de Direito do Consumidor*. São Paulo, v. 3, p. 127-154, set./dez. 1992

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Elisão e Evasão Fiscal – Cadernos de Pesquisas Tributárias nº 13*. São Paulo: Resenha Tributária, 1988.

NOVELLI, Flávio Bauer. “O princípio da anualidade tributária” *Revista Forense* 267: 75-94.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. “Anualidade e Anterioridade na Constituição de 1988”. *Revista de Direito Tributário* 51.

_____ “Legalidade Tributária – O Princípio da Proporcionalidade e a Tipicidade Aberta.” *Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro* 51: 106-121, 1998.

PALAO TABOADA, Carlos. “Isonomia e Capacidade Contributiva”. *Revista de Direito Tributário* 4: 125-154.

ROSIER, Camille. “A Luta Contra a Fraude Fiscal”. *Revista de Direito Administrativo* 23: 38-55.

TORRES, Ricardo Lobo. “Legalidade Tributária e Riscos Sociais”. *Revista Dialética de Direito Tributário* 59:105, 2000

_____ “As Influências Germânicas no Direito Financeiro e Tributário Brasileiro”. *Revista de Direito Tributário* 73: 76-85.

_____ “Legalidade Tributária e Riscos Sociais”. *Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro* 53, 2000.

_____ “Princípio da Transparência Fiscal”. *Revista de Direito Tributário* nº 79.