



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

RAFAEL CARDOSO VACANTI

**JUSTIÇA NA TRIBUTAÇÃO E NORMAS ANTIELISIVAS: UMA ANÁLISE DA
JUSTA IMPOSIÇÃO NO ESTADO FISCAL**

Brasília, 2017.

Rafael Cardoso Vacanti

Justiça na tributação e normas antielisivas: uma análise da justa imposição no estado fiscal

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade de Brasília (UnB), como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria

Brasília, 2017.

Rafael Cardoso Vacanti

JUSTIÇA NA TRIBUTAÇÃO E NORMAS ANTIELISIVAS: UMA ANÁLISE DA JUSTA
IMPOSIÇÃO NO ESTADO FISCAL

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade de Brasília (UnB), como requisito parcial à
obtenção do título de Bacharel em Direito, **APROVADO**
pela seguinte banca examinadora:

Professor Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria,
Doutor pela Universidade Federal de Pernambuco
Professor Orientador

Professor Dr. Thiago Luís Sombra,
Doutor pela Universidade de Brasília
Integrante da banca examinadora

Professor Alberto de Medeiros Filho,
Mestre pela Universidade de São Paulo
Integrante da banca examinadora

Professor Tiago Conde Teixeira,
Mestre pela Universidade de Coimbra
Suplente da banca examinadora

Brasília, 24 de novembro de 2017.

RESUMO

O presente estudo tem como intuito analisar em que medida as mudanças das características do Estado no decorrer do século XX impactaram na tributação, especialmente na possibilidade de o contribuinte se auto-organizar visando a redução de sua carga tributária. Para tanto, utilizar-se-á a Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann com o intuito de verificar quais são os elementos jurídicos aplicáveis pelo julgador e pela Administração quando da tomada de atos ou decisões, bem como a Teoria da Justiça de John Rawls para analisar qual o critério para classificar a tributação como justa ou não dentro desse novo paradigma estatal. Ainda serão estudadas as evoluções das leis tributárias no contexto internacional e brasileiro, principalmente no que tange às origens da interpretação econômica das hipóteses de incidência e do propósito negocial. Dentro desse contexto, debater-se-á a experiência brasileira, as características da tributação local, a natureza do 116 do CTN para, ao final, discutir a diferença entre a justiça tributária e a necessidade das normas antielisivas frente à impossibilidade de aplicação de institutos e regras sem que haja previsão legal.

Palavras chaves: Estado Fiscal – Direitos fundamentais – Normas antielisivas – Teoria dos Sistemas – Justiça fiscal.

Abstract

This research has as purpose to analyze how the changes in the characteristics of the State, in the course of the twentieth century, have impacted on taxation, especially on the possibility for the citizens or companies organizes itself in order to reduce his tax burden. To do so, will study the Systems Theory of Niklas Luhmann in order to verify what are the elements, rules and principles, applicable by the judge or the Tax Administration in their decisions. As well, will be necessary resort the theory of Justice, wrote by John Rawls, to analyze which is the criterion for classifying taxation as fair or not. Also, will study the evolution of the tax laws in the international and Brazilian context, mainly regarding the origins of the theory of the business purpose and the economic interpretation of the taxable events. Moreover, will discuss the Brazilian experience, the legal nature of the art. 116 of the CTN, in order to view the difference between tax justice (the need for anti-tax rules) against the impossibility of applying institutes and rules without any legal provision.

Keywords: Business purpose – Brazil – anti-avoidance rules – Theory of Social systems – Tax equity

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	7
2. O DIREITO COMO SISTEMA SOCIAL E A JUSTIÇA INERENTE AO CONCEITO DE SOCIEDADE	10
a. A leitura do contrato social a partir do conceito de Justiça de Rawls.....	10
b. A operacionalização do conceito de justiça dentro do sistema jurídico autopoietico	14
3. A EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO ATÉ O ESTADO FISCAL	19
a. A tributação na história	19
b. A consequência do Estado Fiscal para a tributação: a capacidade contributiva	24
c. A influência do Estado Social no nascimento da corrente da interpretação econômica do fato gerador da obrigação tributária.....	28
4. A NECESSIDADE DE NORMAS ANTIELISIVAS NOS ORDENAMENTOS JURÍDICOS MODERNOS	32
a. Compatibilização da capacidade contributiva e da segurança jurídica	32
b. A limitação do princípio da livre iniciativa frente ao dever geral de pagar tributos.....	40
5. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL, SUAS CARACTERÍSTICAS E O ESPAÇO PARA A INTRODUÇÃO DE UMA VERDADEIRA NORMA ANTIELISIVA	46
a. Introdução ao cenário brasileiro	46
b. A legislação tributária no Brasil.....	47
c. A ausência de norma geral antielisiva	53
d. A tentativa de introdução de uma norma geral antielisiva.....	57
6. CONCLUSÃO	60
7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	62

1. INTRODUÇÃO

O fenômeno tributação é objeto de controvérsias há séculos, tendo inclusive grande importância na história, desde o mundo antigo até hoje, dada sua estreita relação com a forma de governar e com a própria estrutura estatal. A oneração do patrimônio tido como privado é matéria tormentosa, pois, ao envolver limitações à propriedade ou mesmo discussões a respeito da desigualdade¹, criou-se uma celeuma em que os cidadãos enxergam a tributo como algo maléfico² ou, em especial no Brasil, como algo ineficiente³.

Nesse sentido, é relevante atentar que a construção do juízo de valor da sociedade a respeito da imposição perpassa diversos fatores históricos, como, por exemplo, a oneração demasiada dos miseráveis, conforme se verificava na França pré-Revolução⁴, a tributação das colônias europeias ou mesmo até a forma de arrecadação de impostos implementada nos territórios romanos em que apenas os dominados estavam sujeitos a incidência tributária⁵.

Percebe-se que, em cada uma dessas situações, a tributação esteve relacionada diretamente a um sentimento de injustiça por parte dos cidadãos

¹ O tema será abordado mais a frente, mas desde logo, ressalte-se, que segundo alguns economistas e tributaristas, dentre os quais se destaca Thomas Piketty, a tributação quando não progressiva acaba por estimular o crescimento da desigualdade, uma vez que o sacrifício financeiro dos mais ricos, quando fundado em critérios meramente proporcionais, revela-se muito inferior àquele experimentados pela grande massa populacional mundial. (PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. 1ª Edição. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.)

² Sobre a visão da sociedade a respeito da tributação, no famoso julgamento da Suprema Corte Americana no caso *Culloch x Maryland*, momento histórico do surgimento da imunidade recíproca na forma que se conhece hoje, por exemplo, fora assentado que o poder de tributar possui igual poder de destruição. Isto é, embora não deixe de ser uma verdade, o fenômeno tributário, historicamente, vem sendo tratado como uma invasão ao patrimônio privado. A respeito do julgado, ver: FLAHERTY, Martin. John Marshall, *McCulloch v. Maryland*, and “We the People”: Revision in Need o Revising. *William & Mary Law Review*. Volume 43, Issue 4, 2002, Williamsburg, Virgínia (USA).

³ Ineficiente em razão do baixo retorno social, característica marcante da tributação local, segundo os próprios brasileiros. Neste sentido, conferir estudo disponível em < <https://ibpt.com.br/noticia/2595/CNPL-Brasil-e-o-Pais-que-proporciona-pior-retorno-em-servicos-publicos-a-sociedade> > Acesso em 11/11/2017.

⁴ É oportuno destacar que a Revolução Francesa, em grande parte, foi motivada também pela tentativa de aumento da tributação sobre o clero e a nobreza local, o que fez com que eles se rebelassem contra o Monarca Luís XVI. (GARCIA, Maria. 1789: Inconfidência Mineira, a Revolução francesa do Brasil: tributação e o direito à liberdade. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*. São Paulo, v.18, n.71, p. 203-227. Revista dos Tribunais, abr./jun. 2010.)

⁵ Isso sem contar que, nesta época, os tributos eram criados e aumentados sem sequer necessidade, tão somente visando a satisfação dos colonizadores. (MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do Sistema Tributário Nacional de 1988. In: XIX Encontro Nacional do CONPEDI, 2010, Fortaleza. Anais do (Recurso eletrônico) XIX Encontro Nacional do CONPEDI, 2010. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf> Acesso em 11/11/2017.)

tributados, o que, posteriormente, culminou em revoltas contra seus governantes. Nota-se, então, a imbricação do fenômeno impositivo com outros fatores sociais, tais como a luta pela liberdade, uma vez que a sujeição passiva significava não só o dever de pagar, mas também sua subordinação face ao soberano, ao império ou à coroa europeia.

Constata-se, em ato contínuo, que o fenômeno tributário é de relevância máxima no estudo das sociedades, em especial no que tange à sua justiça, critério que, nesse primeiro momento revela-se abstrato e relativo, mas que, com a fixação de alguns conceitos, será mais inteligível.

O presente trabalho insere-se nessa lógica, em que se buscará analisar a evolução da tributação no passar dos anos, bem como sua relação com o conceito de justiça, especialmente no Estado moderno, que com a superação das revoluções liberais do século XX e a aproximação do *Welfare State*, passa a ser incumbido de garantir direitos fundamentais a seus cidadãos⁶.

A partir da sedimentação dessa premissa, pretende-se, verificar em que proporção a criação de normas antielisivas⁷ é medida necessária para garantir-se essa justa tributação, isto é, deseja-se investigar o espaço do planejamento tributário e da elisão dentro do Estado Fiscal.

Por fim, aproximando-se à realidade brasileira, estudará, à luz da Constituição Federal⁸ e do Código Tributário Nacional⁹, a possibilidade de se

⁶ Desde logo é importante salientar que a tributação possui relação direta com a concreção dos direitos fundamentais, uma vez que é a partir de tais recursos que o Estado se vê capacitado de oferecer os serviços a ele incumbidos pela Constituição do país. (CALIENDO, Paulo. Reserva do possível, direitos fundamentais e tributação. In: SARLET, Ingo Wolfgang. (org). TIMM, Luciano Benetti. (org). *Direitos fundamentais: orçamento e "reserva do possível"*. 2. ed. rev. e amp. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2010.)

⁷ A norma antielisiva tem como objetivo evitar que construções operacionais consigam evitar o pagamento de tributo com base nas chamadas lacunas ou mesmo a partir de um critério formalista/legalista do fato gerador. Nas palavras de um dos percussores da interpretação econômica do fato gerador a tributação incidiria sobre um fenômeno econômico não se restringindo ao núcleo da palavra escolhida na norma impositiva: "o tributo será devido sempre que tal transmissão se apresente, ainda que, na hipótese, a relação efetivamente ocorrida não caiba nos limites do instituto da compra e venda tal como o conceitua o direito privado" VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Financieiras, 1932.p. 165.

⁸ Aqui se utilizará a abreviação CF.

⁹ Aqui se utilizará a abreviação CTN.

desconsiderar uma operação em razão de seu único *propósito comercial*¹⁰ ser a redução da tributação, ou seja, se há ou não no ordenamento brasileiro previsão para a aplicação de normas antiveisivas.

Visando a melhor compreensão do tema, a monografia será dividida em quatro capítulos, sendo no primeiro apresentado sob qual recorte teórico será tratado o tema, ou seja, como o autor observa o direito e a justiça dentro de uma sociedade.

Em seguida, irá se investigar a evolução da tributação junto ao Estado, suas funções e, principalmente, sua relação com o conceito de justiça. Nesse momento, será realizada uma breve retrospectiva das características do fenômeno impositivo, a fim de situar historicamente as mudanças sociais e tributárias sentidas no último século.

Ato contínuo, dentro do cenário construído, será analisada a compatibilidade da segurança jurídica e das normas antielisivas tanto dentro do contexto operativo do direito, *latu sensu*, como especificamente no tributário. Igualmente, será debatida a melhor forma de concretizar essa justiça fiscal sem atentar contra as garantias do Estado de Direito.

Por fim, à luz das peculiaridades no ordenamento jurídico constitucional brasileiro, irá se discutir a experiência legislativa do país no que tange às regras antielisivas, especialmente no que tange a natureza da norma prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN¹¹.

¹⁰ MACHADO, Guilherme. Planejamento tributário: o papel do business purpose test e da Step Transaction Doctrine na verificação da simulação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 211, 2013. p. 70-79

¹¹ BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Denominado Código Tributário Nacional pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.3.1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm.> Acesso em: 01/11/2017.

2. O DIREITO COMO SISTEMA SOCIAL E A JUSTIÇA INERENTE AO CONCEITO DE SOCIEDADE

a. A leitura do contrato social a partir do conceito de Justiça de Rawls

Antes de se entrar no tema da justiça de normas antielisivivas ou mesmo da própria tributação, é de suma importância compreender sobre qual recorte o estudo será pautado.

Dessa forma, serão essenciais os ensinamentos de John Rawls, autor americano que, dentre outras obras, escreveu o livro “Uma Teoria da Justiça”, em que buscou discorrer sobre uma releitura do contrato social a partir da ideia de que a estrutura básica de uma sociedade é a justiça¹².

Em síntese, o autor defende que, na celebração do contrato social, o povo¹³ escolhe, a partir da racionalidade, quais são os critérios de justiça que serão utilizados para aquele Estado formado, bem como que, acaso estas balizadas não fossem pautadas pela equidade¹⁴, jamais os cidadãos aceitariam privar-se de sua liberdade total para sujeitar-se ao poder do estatal¹⁵.

Assim, explica que a escolha correta desses pilares da justiça deve ser feita enquanto os cidadãos estão cobertos pelo véu da ignorância, uma espécie de posição original, na qual todos fossem iguais, onde o dinheiro, o poder, as

¹² “Meu objetivo é apresentar uma concepção de justiça que generaliza e leva a um plano superior de abstração a conhecida teoria do contrato social como se lê, digamos, em Lock, Rousseau e Kant. Para fazer isso, não devemos pensar no contrato original como um contrato que introduz uma sociedade particular ou que estabelece uma forma particular de governo. Pelo contrário, a ideia norteadora é que os princípios da justiça para a estrutura básica da sociedade são o objeto do consenso original.” (RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 12-13)

¹³ Rawls utiliza o termo povo para se referir a coletividade pertencente às sociedades organizadas (Estados), pois para ele tal distinção é relevantíssima ao tratar-se do tema justiça. (RAWLS, John. *O direito dos povos*. São Paulo, Martins Fontes, 2001. p. 3-5.)

¹⁴ Equidade é um conceito trabalhado por Rawls para exemplificar que a justiça deve ser imparcial, ou seja, os critérios não podem ser definidos por pessoas que tenham qualquer viés subjetivo. Sobre o tema, ver: (SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. p. 86-89)

¹⁵ Observe a narração do próprio autor quanto a esse momento de escolha: “Assim, devemos imaginar que aqueles que se comprometem na cooperação social escolhem juntos, numa ação conjunta, os princípios que devem atribuir os direitos e deveres básicos e determinar a divisão de benefícios sociais. Os homens devem decidir de antemão como devem regular suas reivindicações mútuas e qual deve ser a carta constitucional de fundação de sua sociedade. Como cada pessoa deve decidir com o uso da razão o que constitui o seu bem, isto é, o sistema de finalidades que, de acordo com sua razão, ela deve buscar, assim um grupo de pessoas deve decidir de uma vez por todas tudo aquilo que entre elas se deve considerar justo e injusto. A escolha que homens racionais fariam nessa situação hipotética de liberdade equitativa, pressupondo por ora que esse problema de escolha tem uma solução, determina os princípios da justiça.” (RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 13)

características físicas, as capacidades intelectuais e os preconceitos não pudessem exercer influência alguma. Neste momento, hipotético, é claro, o povo iria optar pela justiça como equidade¹⁶, ou seja, apenas quando não houvesse interesse particular na definição do que seria justo, poder-se-ia conceber o melhor critério para a justiça na celebração do contrato social¹⁷.

Então, a utilização do véu da ignorância, o que esconderia do cidadão todas suas características, é um pressuposto da teoria rawlsiana, pois sem ele jamais haveria uma posição original que permitisse ao povo decidir sobre a justiça. Por exemplo, observe que os senhores de escravos, sabendo de sua posição social, jamais decidiriam que a escravidão era injusta, sempre argumentariam que essa estrutura decorre das escolhas individuais ou algo nesses termos, a despeito de a história revelar a inexistência de qualquer senso de justiça em privar alguém de sua liberdade para servir a outro, seja por sua descendência, seja por dívidas. Contudo, porventura esse mesmo senhor de escravo não soubesse qual seu papel na sociedade, dificilmente julgaria justa a escravidão, uma vez que ele próprio poderia ser aquele que sofreria a mazela deste regime¹⁸.

Noutros termos, a equidade só seria alcançada a partir do véu da ignorância, pois do contrário, os desejos, poderes, propensões e riquezas influenciariam o povo a escolher o critério de justiça que lhes fosse mais vantajoso, a despeito daquele que, muitas vezes, por serem menos dotados de poder, não conseguem ter sua voz ouvida.

¹⁶ Rawls em nenhum momento aduz que o povo possui um único conceito de justiça, ao revés, ele utiliza o véu da ignorância exatamente para retirar as características pessoais e concluir pela ideia de justiça como equidade. Nesse sentido entende Dworkin em texto destinado à Rawls: “How then should we understand a theory of law like the sources thesis? Rawls spoke directly to that issue by example – through his analysis of the concept of justice. He did not suppose that everyone who shares and uses the concept of justice shares some substantial background understanding about what makes and institution just or unjust. On the contrary, he insisted that people have radically different conceptions of justice.” “De que modo, então, nós devemos entender a teoria legal como a tese dos recursos? Rawls esclarece esse problema através da análise do conceito de justiça. Ele não parte da premissa de que todos partilham de um mesmo critério para entender o que faz de uma ação justa ou não. Pelo contrário, ele insiste que cada um possui seu conceito de justiça, radicalmente diferente entre si.” (TRADUÇÃO LIVRE) DWORKIN, Ronald. Rawls and the law. *Fordham law review*. Volume 72, 2004. Disponível em < <http://ir.lawnet.fordham.edu/flr/vol72/iss5/3/> > Acesso em: 12/10/2017.

¹⁷ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 127-128.

¹⁸ Vale destacar que este exemplo não é utilizado por Rawls em sua obra, sendo uma dedução deste autor sobre o pensamento do filósofo americano.

Nesse sentido, a justiça, para Rawls, seria escolhida como o desdobramento de dois princípios básicos:

“Primeiro: cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades para as outras. 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 a todos.”¹⁹

O primeiro princípio da justiça, para Rawls, estaria presente quando todo o povo dispusesse de um mínimo existencial, ou seja, bens primários, compostos de sua liberdade, direitos subjetivos (autoestima) e riquezas suficientes para subsistência²⁰, os quais permitiriam a cada cidadão usufruir de oportunidades, isto é, decidir se abririam mão ou não de alguns de seus direitos em troca do enriquecimento²¹.

Por outro lado, o segundo pilar, chamado de “princípio da diferença” consistiria em toda a desigualdade ter como dever gerar benefícios ao povo em geral. Nesse ponto, Rawls afasta-se da corrente utilitarista, em voga à época²², pois refuta a máxima de que uma ação seria moralmente aceitável, e, portanto justa, quando a maior parte do povo dela se beneficiar.

Isso porque, conforme o princípio da diferença, não há como conceber que uma pequena parcela da população seja privada de seus direitos fundamentais para que outra maior se engrandeça sem qualquer modo subjetivo de distribuição desse ônus²³. Rawls destaca que o correto seria que a desigualdade fosse utilizada como mecanismo de distribuição, sendo certo que, quando necessário, aqueles com mais

¹⁹ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 64.

²⁰ Amartya Sen ressalta que, embora Rawls tenha se referido de forma genérica ao povo, é compatível com sua teoria a ideia de que seu desejo que esses bens primários fossem medidos subjetivamente. Por exemplo, uma mulher grávida, durante a gestação, inspira mais cuidados do que um homem de 19 anos, de forma que a ela devem ser garantidos o mínimo necessário para sua existência digna. O mesmo raciocínio é aplicável aos portadores de necessidades especiais ou físicas, pois com os mesmos bens que um homem saudável eles jamais conseguiram alcançar as mesmas oportunidades. (SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. p. 96)

²¹ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes p. 66-69.

²² Sobre o tema ver: ESTEVES, Julio. As críticas ao utilitarismo por John Rawls. In *Ethic@, Revista Internacional de Filosofia Moral*, Florianópolis, v.1, nº 1, p. 81-86, junho de 2002. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/ethic/article/viewFile/14536/13310>> Acesso em: 26/10/2017.

²³ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes p. 81-82.

condições devem ser privados de alguns de seus bens/direitos, para que a parcela mais pobre seja beneficiada²⁴.

Em síntese, o autor modifica a teoria utilitarista para inserir uma ordem nela: a privação não pode ser aleatória, devendo focar naqueles que possuem mais recursos, pois a desigualdade deve gerar benefícios à população menos abastada.

Finalizando, conforme ensina Dworkin²⁵, a ideia de Rawls de uma posição original na qual, sem saber as qualidades e aptidões, os cidadãos escolheriam a justiça como equidade, pode ser comparada à contratação de um seguro prévio social. Explica-se, o princípio da diferença seria a previsão contratual para se exigir, após formada a sociedade, que aqueles mais abastados, dotados de maiores capacidades, arquem com ônus maior do que aqueles marginalizados.

A conta é simples, diluir-se-ia o risco de um homem não possuir seu mínimo existencial com a celebração desse contrato social com seguro para o povo em geral, cujo sinistro (pobreza²⁶) deverá ser suportado pelos favorecidos daquela sociedade. Há, então, o dever de o Estado implementar medidas que permitam as condições mínimas para todos seus integrantes. Amartya Sen sintetiza a discussão da seguinte forma:

“Nesse experimento mental, supõe-se que as pessoas, sob o véu da ignorância de uma posição original à maneira de Rawls, entram nesse mercado hipotético que vende seguros contra as respectivas desvantagens. Embora nessa situação imaginária ninguém saiba quem vai ter qual desvantagem, caso a tenha, todos comprem o seguro contra possíveis adversidades de (“mais tarde”, por assim dizer) aqueles que realmente acabarem com a desvantagem podem reivindicar sua compensação, conforme determinado pelo mercado de seguros, obtendo recursos de outros tipos como compensação. Isso é, argumenta Dworkin, o mais justo que podemos obter, com base naquilo que ele considera como uma efetiva igualdade de recursos”²⁷

Desse modo, a teoria rawlsiniana busca, ao final, diluir na sociedade as diferenças de capacidades pela distribuição de recursos ou mecanismos de

²⁴ RAWLS, John. *O direito dos povos*. São Paulo, Martins Fontes, 2001. p. 155-156.

²⁵ “Para completar o leilão, agora eles criam um mercado hipotético de seguros que instalam por meio de seguros compulsórios para todos a preço fixo, conforme as especulações sobre o que o imigrante normal compraria como seguro, se os riscos antecedentes de diversas deficiências tivessem sido os mesmos.” (DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. Tradução: Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2013. p. 101)

²⁶ O termo pobreza não é utilizado somente em função da renda, mas também das características pessoais, do preconceito e todos os demais fatores que fazem com que um cidadão tenha mais dificuldade de alcançar o chamado mínimo existencial. (SEN, Amartya. *Op cit.* p. 288-292.)

²⁷ SEN, Amartya. *Op cit.* p. 298.

compensação, sendo certo que, conforme mais adiante se explicitará, a tributação é uma dessas válvulas de escape para o Estado concretizar essa importante missão.

Assim, depreende-se que a política da justiça, estabelecida por Rawls nada mais é do que um exercício prático, no qual se deve retornar à posição original e racionalmente responder, a partir dos princípios delineados, se aquela ação seria benéfica para a sociedade como um todo.

b. A operacionalização do conceito de justiça dentro do sistema jurídico autopoietico

Apenas os ensinamentos de Rawls não serão suficientes para abarcar a discussão de forma adequada, pois, o autor, apesar de brilhantemente abordar a relação de justiça com o direito, não adentra especificamente na operacionalização do ordenamento jurídico, noutras palavras, como efetivamente as normas seriam criadas e aplicadas, bem como qual a ligação entre direito e os outros campos da sociedade.

Assim, para se compreender a sistematização desse conceito de justiça, bem como da própria influência dos institutos econômicos na tributação, serão utilizados como marco teórico os trabalhos de Niklas Luhmann²⁸, para quem o direito, a política e a economia constituem subsistemas da sociedade²⁹. Esses teriam surgido da necessidade de um processo de especificação e de diferenciação funcional requerido pela modernidade³⁰.

Isto é, para o mencionado autor, cada subsistema se caracteriza por uma representação simplificada da realidade, sendo que, em especial no direito, há o intuito de planificar comportamentos, levando à conquista de um ambiente mais seguro e previsível³¹. O sistema, portanto, estaria baseado na ideia de segurança

²⁸ Frente ao escopo do presente artigo não será possível apresentar toda a teoria de Luhmann, mas tão somente o que se demonstrar relevante para a compreensão do direito no contexto da aplicação da interpretação econômica no direito tributário (representada pelo *business purpose*).

²⁹ LUHMANN, Niklas. El derecho como sistema social. In: DIEZ, Carlos Cómez-Jara (Ed.). *Teoría de sistemas y derecho penal: fundamentos y posibilidades de aplicación*. Granada: Comares, 2005c. p. 69-85.

³⁰ “De acordo com a teoria dos sistemas, a sociedade moderna resultaria da hipercomplexificação social” (NEVES, Marcelo. Luhmann, Habermas e o Estado de direito. *Lua Nova, Revista de Cultura Política*, nº 37, 1996. p. 93-106)

³¹ “A questão da complexidade define o problema fundamental, a partir do qual a confiança pode ser analisada funcionalmente e comparada com outros mecanismos sociais, funcionalmente equivalentes. Onde há aumento de possibilidades para a experiência e a ação; há a possibilidade do

jurídica e preocupado com a padronização da vida em sociedade, evitando que situações semelhantes possuam tratamento diverso, é, ao final, mecanismo de proteção da confiança.

Cabe pontuar que, para Luhmann, o direito alcança sua simplificação com o instituto da contingência³², ou seja, com a observação do que não é necessário/importante ao sistema na medida em que se estabeleça qual o grau de incerteza³³ suportável por esse³⁴. Defende, portanto, a necessidade de se trazer a segurança como valor matriz, vez que o objeto de análise do sistema envolverá conflitos, nos quais as partes já possuem expectativas³⁵.

Outro ponto relevantíssimo, é o modo de operação do Direito enquanto sistema autopoietico³⁶. O termo *autopoiesis* foi uma construção³⁷ feita por Luhmann para explicar que o direito, assim como outros sistemas, é ao mesmo tempo fechado operacionalmente, mas aberto para evoluções por meio de diálogos intrassistêmicos³⁸.

aumento da complexidade do sistema social; e também há um aumento no número de possibilidades que podem reconciliar-se com sua estrutura, porque a confiança constrói uma forma mais efetiva de redução da complexidade.” (LUHMANN, Niklas. *Confiança*. Trad. Amanda Flores. Antrophos. Santiago: Universidade IberoAmericana, 1996. p.14)

³² “Contingente é algo que não é nem necessário, nem impossível, e precisamente isto define, em última instância, a possibilidade da decisão.” LUHMANN, Niklas. O enfoque Sociológico da Teoria e Prática do Direito. Traduzido por Cristiano Paixão, Daniela Nicola e Samantha Dobrowolski. *Seqüência*. nº 28, junho, 1994. p. 1-14

³³ O próprio autor reconhece a impossibilidade de dotar-se o direito de 100% de certeza.

³⁴ LUHMANN, Niklas. *Scienza del diritto e dogmatica giuridica*. Bologna: Il Mulino, 1978. Pag. 46-47.

³⁵ “Para enunciar de outra forma: ao proteger expectativas, o direito nos libera da exigência de aprender em situações de desapontamentos e de nos ter que ajustarmos a elas. E desse modo mantém a possibilidade de resolver conflitos (e ao mesmo tempo torna possível identificar e resistir a conflitos), já que contém uma decisão preliminar (por menos clara que seja no caso individual) sobre quem deve aprender com o desapontamento e quem não tem.” (LUHMANN, Niklas. *El derecho como sistema social*. Op. cit.)

³⁶ Marcelo Neves ressalta que em países periféricos, como o Brasil, há a negação de autopoiesis, ou seja, a allopoiesis, vez que o sistema do direito não se reproduz internamente devido as interferências externas que sofre. As interferências, segundo o autor, são dadas pela falta de autonomia processual dos diversos sistemas, o que leva a uma abertura constante incompatível com a autopoiesis. (NEVES, Marcelo. From the Autopoiesis to the Allopoiesis of Law. *Journal of Law and Society*, Vol. 28, N. 2, Jun/2001, p. 242-262)

³⁷ O conceito autopoiesis surge na biologia com Francisco Varela e Humberto Maturana para designar a capacidade dos seres vivos de produzirem a si próprios, mas é Luhmann que o aplica às ciências sociais. (MATURANA, Humberto Romesin. *Emoções e linguagem na educação e na política*. Belo Horizonte, UFMG, 1998.)

³⁸ MAGALHÃES, Juliana. Niklas Luhmann no Direito Tributário? Um olhar sistêmico sobre as transformações do Direito Tributário contemporâneo. In: CALMON, Sacha. (Org.). *Segurança Jurídica. Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2013. p. 295-322

Desse modo, o sistema social Direito é fechado operacionalmente, reproduzindo-se a partir de um código binário (direito e não direito) no qual se observa o que é ou não aplicável no momento de decidir determinada demanda. Aqui os sistemas da economia e política, por exemplo, não influenciariam na reprodução do direito³⁹. Igualmente, a moral e a justiça, então, se comunicariam com o ordenamento, mas sempre limitadas por essa barreira, funcionando como motivação para criação das normas.

Neste papel, o fechamento operacional trazido pelo alemão demonstra-se essencial para garantir a segurança jurídica, pois evita a interferência de outros sistemas no processo decisório⁴⁰, e concretiza o objetivo de pacificação social a partir do esclarecimento prévio de quais expectativas serão tuteladas pelo sistema.

Contudo, o simples fechamento levaria ao engessamento, e posterior, obsolescência do sistema. Logo, Luhmann apresenta a chamada abertura cognitiva do direito para as evoluções⁴¹, a qual, por exemplo, no ordenamento brasileiro, se daria com a introdução de novas normas pela via legislativa. Assim, é nesse momento de abertura que se dá o diálogo dos sistemas, onde se busca a estabilização de condutas, a partir da criação de vínculos com o futuro⁴².

Note-se que a abertura é a externalização da segurança jurídica, uma vez que, além de permitir a introdução de novas normas, constitui uma garantia para a sociedade de que aquelas normas não chanceladas pelo direito serão inaplicáveis nas soluções dos conflitos.

³⁹ “O direito não é a política, não é a economia, não é a religião e não é a educação, não produz obras de arte, não cura doenças, não difunde notícias, apesar que ele não poderia existir se tudo isto não existisse também. Destarte, como todo sistema autopoietico, o direito é e permanece em grande medida dependente de seu ambiente, e a artificialidade da diferenciação funcional do sistema social como um todo não faz mais do que incrementar esta dependência. E, de fato, como sistema fechado, o direito é completamente autônomo no nível de suas próprias operações. Somente o direito pode dizer o que é jurídico e o que não o é, e, ao decidir tal questão, deve se referir sempre aos resultados de suas próprias operações e às consequências sobre as futuras operações do sistema” (LUHMANN, Niklas. *El Derecho como sistema social*. Op. cit.)

⁴⁰ DERZI, Misabel. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 48.

⁴¹ Perceba que aqui não há nenhuma contradição entre o sistema ser aberto e fechado, pelo contrário o sistema ser fechado é o que possibilita sua abertura e vice-versa. (LUHMANN, Niklas. *O enfoque Sociológico da Teoria e Prática do Direito*. Op. cit. p. 18-19.)

⁴² Idem. p. 10-12

Consequentemente, a justiça e a moral se encaixariam neste momento de edição das Leis e da própria Constituição, não possuindo aplicação direta em momento posterior, isto é, seriam um referencial sem valor operativo. Noutros termos, a moral, enquanto não integrada ao sistema, não pode ser utilizada, isoladamente, como fundamento para afastar a aplicação de uma norma válida.

Assim, embora a justiça seja um critério de seleção de entrada no sistema jurídico, os códigos direito e não direito não teriam a pretensão de serem justos, tal fato não configuraria uma preocupação operacional. Disso decorre que, para o autor, seria plenamente possível a edição de leis em desacordo com a moral:

“Al interior del sistema esto puede entenderse como trabajo en torno a la justicia y que además se le atribuya un valor -valor que aclara y da sentido al trabajo del jurista. El problema de la legitimación surge justamente a partir de las selecciones que él ha empleado; es decir, a partir de la contingencia que se hace visible en su selección.(...)”⁴³

“El sistema jurídico se pretende a sí mismo (no importan los hechos), como justo. Con el tema “justicia” se designa, por lo mismo, el punto de vista a través del cual se puede superar la diferencia entre teorías tradicionales iusnaturalistas y positivistas, mediante la pregunta por la forma de autocontrol del sistema jurídico (que ni es natural ni se introduce mediante decisión: por lo tanto, que puede ser revocada mediante outra decisión). Pero cuando el sistema se designa a sí mismo mediante esta norma, no puede especificar, al mismo tiempo, lo que con ello designa, sin cualificar operaciones propias como si no le pertenecieran.

En primer lugar, hemos delimitado el problema de la justicia mediante distinciones: se trata de autorreferencia, pero no como operación, sino como observación; no en el nivel del código, sino en el nivel de los programas; y no en la forma de una teoría, sino en la forma de una norma (propensa a la decepción). Todo eso significa que pueden existir sistemas jurídicos injustos (o: más o menos justos).”⁴⁴

Logo, a internalização dos critérios de justiça teria espaço no momento pré-operacional ou durante sua abertura para a comunicação, porquanto a adoção de um critério de juízo tão abstrato não seja capaz, por si só, de normatizar expectativas, haja vista que retira do sistema um de seus fundamentos base, a segurança jurídica do ordenamento⁴⁵.

⁴³ LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. Tradução de Javier Torres Nafarrate, com a colaboração de Brunhilde Erker, Silvia Pappe e Luis Felipe Segura. México: Herder; Universidad Iberoamericana, 2005. p. 5.

⁴⁴ Idem. p. 155-156.

⁴⁵ LUHMANN, Niklas. *A Constituição como aquisição evolutiva*. Tradução realizada por Menelick de Carvalho Netto a partir do original (“*Verfassung als evolutionäre Errungenschaft*”). In: *Rechtshistorisches Journal*. Vol. IX, 1990, pp. 176 a 220), cotejada com a tradução italiana de F. Fiore (“La costituzione come acquisizione evolutiva”). In: ZAGREBELSKY, Gustavo. PORTINARO, Pier

Portanto, a consequência da *autopoiesis* é que as estruturas semânticas internas do subsistema Direito se organizam a partir de operações comunicativas de maneira autorreferencial de seus próprios elementos⁴⁶ (normas, institutos, presunções legais...), não havendo que se falar em interferência de outros sistemas na aplicação das expectativas normativas.

Assim, partindo dessa premissa tanto da operação do direito como do conceito de justiça, deve-se agora passar a investigar a evolução da tributação no decorrer dos paradigmas estatais, ou seja, qual a relação das características do Estado com o fenômeno impositivo.

Paolo. LUTHER, Jörg. *Il Futuro della Costituzione*. Torino: Einaudi, 1996), por Menelick de Carvalho Netto, Giancarlo Corsi e Raffaele De Giorgi.

⁴⁶ Nesse sentido, ressalta Teubner para quem o sistema autopoiético seria aquele que “produz e reproduz seus próprios elementos através da interação de seus elementos”. (TEUBNER, Günther. “Introduction do Autopoietic Law”. In: TEUBNER, Günther (org.). *Autopoietic Law, a New Approach to Law and Society*, 1987, pp. 1-11)

3. A EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO ATÉ O ESTADO FISCAL

a. A tributação na história

Conforme explicitado até aqui, o direito é um sistema que, num momento pré-operacional, preocupa-se com a justiça de suas normas, buscando dar efetividade aos valores morais, éticos, econômicos, mas que, ao entrar em funcionamento, afastar-se-ia desses critérios subjetivos para apegar-se às normas concretas, buscando atribuir segurança jurídica aos jurisdicionados⁴⁷.

Neste tópico pretende-se avaliar em que medida o critério justiça foi sendo incorporado no campo tributário, bem como quais os instrumentos jurídicos foram ou são necessários para a formação desse conceito.

Inicialmente, retomando ao mundo antigo, tem-se que o fenômeno tributação foi por muito tempo encarado como um mecanismo de indenização ao governante pela mera proteção oferecida aos cidadãos. Nas civilizações pré-helênicas, por exemplo, a imposição era calcada na dominação do povo derrotado durante as guerras, pois o entendimento que vigorava é que o vencido deveria arcar com os ônus da destruição⁴⁸.

Assim, nesse primeiro momento, o tributo não era visto como uma contraprestação do Estado/Governante para com seu povo e de menos sorte era difundido por toda a sociedade. Ao revés, era o meio aplicado para que fosse possível a manutenção do poderio militar imperial às custas daqueles marginalizados sociais.

Igualmente, embora a civilização romana tenha tido grande importância na história da tributação, a partir do desenvolvimento do tributo indireto⁴⁹, a alta carga

⁴⁷ Sobre o tema, Habermas já assinalava que o momento de aplicação de normas afasta-se da discussão sobre os seus efeitos sociais, ou seja, se a norma é a preposição será correta ou benéfica. Isso porque, tendo em vista que a criação das leis se dá em um ambiente democrático representativo, não caberia ao juiz afastá-las sob o fundamento de sua injustiça. Novamente, percebe-se uma separação clara na operacionalização do sistema jurídico, um primeiro no qual há a comunicação intrassistêmica (influência da economia, moral, etc) e outro em que os acertos e acordos realizados no primeiro são postos em prática para a sociedade, orientando e reprovando condutas. (HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*, volume I. Tradução: Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. p. 214-240)

⁴⁸ A tributação também se dava sobre os estrangeiros, outro grupo marginalizado. SIDOU, Othon. *Os tributos no curso da História*. In: BRITO, Edvado (coord.); ROSAS, Roberto (coord.). *Dimensão jurídica do Tributo*. São Paulo: Meio Jurídico, 2003. p. 367-391.

⁴⁹ A época vislumbrava-se a tributação sobre o consumo como a mais justa, pois todos deveriam submeter-se a ela.

sobre os estrangeiros e camponeses (donos de pequenas glebas) acabou por fortificar a tributação como mecanismo de dominação, conforme assevera Diogo Leite Campos⁵⁰:

Eis, pois, o legado de Roma em matéria fiscal: o imposto como produto e instrumento da opressão, crescendo à medida que se desenvolve a máquina político-administrativa; assente na força pura, sem referência à justiça. O imposto 'nasceu' em Roma caracterizado pela odiositas, fundado sobre a sua essência de mal necessário, de limitação do Direito pela força do 'princeps', de instrumento de dominação, 'de império'. Enquanto as relações civis retiravam a sua força da justiça que realizavam como instrumento de cooperação entre homens livres e iguais. O carácter do imposto como produto e instrumento de um sistema de dominação foi evidente desde a grave crise do que o Império Romano atravessou a partir do século III.

Assim, no mundo antigo, não se vislumbrava ainda a proteção do contribuinte, ou mesmo a tentativa de distribuir de forma equânime os ônus estatais. Essa preocupação no campo da justiça também não foi marca da tributação na Idade Média, tendo sido o período marcado pela arbitrariedade na tributação, e a total banalização das garantias aos contribuintes que eram surpreendidos ao bel prazer do soberano⁵¹.

Contudo, é no final da idade média, na Inglaterra, que se tem início o processo de discussão da justiça na imposição, o cerne da controvérsia era a criação de direitos e garantias aos contribuintes, e a reflexão sobre a tributação enquanto mecanismo de representação. Em resumo, inconformados com a alta carga tributária imposta pelo monarca, os Barões se revoltam contra o Rei culminando na assinatura da Carta Magna e na previsão de que o aumento de impostos deveria observar limites (nascimento do princípio da legalidade)⁵².

O movimento pela criação de limites aos reis absolutistas, e consequentemente ao poder de tributar, continuou não só na Inglaterra, onde em 1689 assina-se o *Bill os Rights* dispondo a impossibilidade de criação de tributos

⁵⁰ CAMPOS, Diogo Leite de. *A Jurisdicização dos Impostos: Garantias de Terceira Geração*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Tributo. Reflexão Multidisciplinar sobre a sua natureza*. São Paulo: Editora Forense, 2007, p. 87-88.

⁵¹ Os tributos eram devidos a própria igreja que fazia do dízimo uma imposição, bem como cobrava taxas pelo matrimônio e outras arbitrariedades. SIDOU, J. M. OTHON. *Os tributos no curso da História*. In: BRITO, Edvado (coord.); ROSAS, Roberto (coord.). *Dimensão jurídica do Tributo*. São Paulo: Meio Jurídico, 2003. p. 367-391.

⁵² Sobre o tema, ver: RIBEIRO, Ricardo Lodi. O fundamento da legalidade tributária: do autoconsentimento ao pluralismo político. *Revista de informação legislativa*, v. 45, n. 177, p.215-222, jan./mar. 2008. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/160210> Acesso em 14/09/2017

sem aprovação do Parlamento, mas também na própria França, culminando na famosa Revolução Francesa e na busca pela redução das arbitrariedades na tributação (imposição apenas sobre parte dos cidadãos)⁵³.

As revoluções liberais também chegaram às colônias europeias, em especial nos Estados Unidos, onde os cidadãos se revoltaram com a tributação ser mecanismo de exploração, e passam a requerer que a imposição seja vertida em favor daqueles que contribuem, bem como mediante sua aprovação: “*no taxation without representation*”⁵⁴. Surge, então, a noção contraprestacional da tributação e a necessidade de justiça do fenômeno impositivo, não havendo mais espaço para utilizar-se do imposto como financiamento do luxo dos governantes, e de menos sorte permitir a prática de arbitrariedades por partes desses⁵⁵.

Inicia-se então, sob forte tendência dos ideais liberais⁵⁶, um processo de conquistas de direitos fundamentais do contribuinte, todos voltados para criar amarras ao Estado, impedindo que o poder de tributar se materializasse sem representatividade ou autorização legal. O período foi marcado pelo surgimento dos chamados direitos de primeira geração ou dimensão, quais sejam, a legalidade, a liberdade, a igualdade formal e o direito de propriedade⁵⁷.

Especificamente no campo da tributação, percebia-se um Estado preocupado com a arrecadação, que, sob o rótulo da igualdade, atribuía a sujeição passiva universal, mas sem se preocupar com uma das funções principais da tributação: a justiça. A tributação, então, permanecia sendo vista como um mal controlado pelos direitos individuais, representando para o povo o símbolo odioso do poder de destruição do Estado⁵⁸.

⁵³ O marco histórico remonta ao início da instituição da representação popular e do reconhecimento de direitos individuais para os contribuintes.

⁵⁴ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 322-324.

⁵⁵ Idem.

⁵⁶ Sobre o tema ver o texto de um dos pais do movimento: SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. Rio de Janeiro: Abril Cultural, 1982.

⁵⁷ MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Paulo Gustavo Gonet Branco. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 155.

⁵⁸ O vínculo do poder de destruir com a tributação remonta ao caso julgado pela Corte Americana, em 1819, *Mac Culloch vs. Marland*. FLAHERTY, Martin. John Marshall, McCulloch v. Maryland, and “We the People”: Revision in NNeed o Revising. *William & Mary Law Review*. Volume 43, Issue 4, 2002, Williamsburg, Virgínia (USA).

Tinha-se que apenas ocorrido o fato típico exatamente como posto na norma haveria a tributação. Isto é, a preocupação em afastar as arbitrariedades do Estado acabou por criar um cenário extremamente formalista e positivo, no qual a letra da lei não se submetia aos princípios ou mesmo a interpretação racional⁵⁹.

O tributo se desenhava como algo extremamente nocivo (poder de destruir). Contudo, com a passagem do paradigma do Estado Liberal para o Social⁶⁰, a imposição passa a ser vista não só como um meio arrecadatório que invade a propriedade do cidadão⁶¹, mas sim como uma maneira democrática e igualitária de distribuição dos ônus das atividades e dos gastos públicos⁶². Surge, nesse momento, a nova faceta do fenômeno tributário, o financiamento de direitos fundamentais.

Explica-se, o período liberal foi marcado pelos direitos de 1ª dimensão, os quais demandavam a abstenção do Estado, o que, em geral, não implica gasto público relevante (a não ser o chamado custo de oportunidade⁶³). Entretanto, com a chegada do Estado Social⁶⁴, o ente público passa a ser responsável não só por

⁵⁹ Sobre o positivismo jurídico ver: HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. 2ª ed. Tradução de A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 1994 e KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 5ª ed. São Paulo: Martins Fontes. 1996.

⁶⁰ CARVALHO NETTO, Menelick. *A contribuição do direito administrativo enfocado da ótica do administrado: para uma reflexão acerca dos fundamentos do controle de constitucionalidade das Leis no Brasil*. Um pequeno exercício de Teoria da Constituição. *Fórum Administrativo*, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, 2001. p. 11-20.

⁶¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

⁶² Nesse sentido ver: (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade: Os impostos e a justiça*. Trad.: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005); (LANG, Joachim e TIPKE, Klaus. *Direito Tributário*. Volume I. Tradução de: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008. p. 198-232) e (NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004).

⁶³ Diz-se custo de oportunidade, pois o Estado ao deixar de regular ou intervir determinada atividade acaba por perder uma oportunidade de atribuir maior eficiência (ou menor a depender do caso) àquele setor.

⁶⁴ Repise-se que o Estado Social surge como uma demanda das Revoluções Industriais e da própria Grande Guerra Mundial, uma vez que passa a se perceber que a mera garantia da liberdade e livre negociação acabaria por apenas fomentar a luta de classes. Isso porque, à época a burguesia, valendo-se da máxima capitalista, explorava ao máximo o proletariado, buscando extrair a máxima mais-valia de seus serviços. Para Canotilho: "Se o capitalismo mercantil e a luta pela emancipação da sociedade burguesa são inseparáveis da consciencialização dos direitos do homem, de feição individualista, a luta das classes trabalhadoras e as teorias socialistas (sobretudo Marx, em A Questão Judaica) põem em relevo a unidimensionalização dos direitos do homem egoísta e a necessidade de completar (ou substituir) os tradicionais direitos do cidadão burguês pelos direitos do homem total, o que só seria possível numa nova sociedade, independentemente da adesão aos postulados marxistas, a radicação da ideia da necessidade de garantir o homem no plano econômico, social e cultural, de forma a alcançar um fundamento existencial-material, humanamente digno,

garantir a liberdade e igualdade, mas a realizar políticas e ações que reforcem materialmente essa igualdade. Nesse contexto, como ensina Norberto Bobbio⁶⁵, surgem os direitos de segunda geração, tais como os direitos trabalhistas, a garantia de uma aposentadoria, saúde, educação, ou seja, dialogando com o marco teórico adotado, nascem os mecanismos de concreção do chamado mínimo existencial⁶⁶.

Nesse cenário, o ente público, por ser responsável pela efetivação desses direitos, e considerando que sua principal fonte de arrecadação é a tributação, vê-se obrigado a diluir os ônus da efetivação desses direitos fundamentais⁶⁷ entre a população⁶⁸. Tem-se, portanto, o início do Estado fiscal, virada paradigmática⁶⁹ em que os tributos deixam de ser mero financiador de guerras e da própria estrutura estatal para começarem a figurar como protagonistas na concreção dos direitos do próprio povo que os paga. Em suma, o imposto deixa de ser mecanismo de destruição ou invasão ao patrimônio, para ser o preço a ser pago por uma cidade civilizada⁷⁰.

b. A consequência do Estado Fiscal para a tributação: a capacidade contributiva

O Estado fiscal é a constatação de que o ônus público deve ser distribuído entre seus cidadãos. Contudo, a grande discussão reside na forma dessa divisão,

passou a fazer parte do patrimônio da humanidade” (CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 5ª Edição. Coimbra: Almedina, 2002. p. 383)

⁶⁵ BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

⁶⁶ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes p. 66-69.

⁶⁷ Destaca-se que o presente estudo não pretende discutir a efetivação dos direitos sociais e sua real implementação nos Estados modernos, especialmente nos subdesenvolvidos. Reduz-se a discussão a saber se a tributação também é afetada pela busca pela igualdade material preconizada. Contudo, sobre o tema, confira: FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A extrafiscalidade e a concretização do Princípio da redução das Desigualdades Regionais*. São Paulo, Quartier Latin, 2010. p. 155-180.

⁶⁸ Sobre a relação dos direitos fundamentais e da tributação, confira: SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do Possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações, in: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti. *Direitos fundamentais, orçamento e “reserva do possível”*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 11-49.

⁶⁹ KUHN, Thomas. *A Estrutura das Revoluções Científicas*. 2ª ed. São Paulo: Editora Perspectiva, 1978. p. 127

⁷⁰ SCAFF, Fernando Facury. Tributação fica entre preço da civilização e poder de destruir. Em: Consultor Jurídico. 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-out-08/contas-vista-tributacaofica-entre-preco-civilizacao-poder-destruir>. Acesso em 19/09/2017

haja vista que, embora o critério justiça não possua valor operacional no sistema jurídico⁷¹, este deve ser aplicado na criação das normas do ordenamento⁷².

Inicialmente, é preciso retomar que, segundo Rawls, as desigualdades existentes na sociedade devem, por força dos princípios da diferença e da equidade, ser utilizadas como mecanismo de distribuição dos ônus do Estado, privando em maior parte aqueles com mais recursos⁷³. O caso da tributação não é diferente, ninguém discorda que o tributo consiste num custo para a sociedade⁷⁴, razão pela qual a diluição deve se dar de forma a onerar mais aqueles com mais recursos, ou seja, maior capacidade contributiva⁷⁵.

Por mais amplo que seja o conceito, a capacidade contributiva pode ser sintetizada como a busca pela repartição da tributação de acordo com sacrifícios iguais, de modo que cada um arque com aquilo que lhe é devido. Noutros termos, aqueles com mais recursos devem suportar maior carga de tributos, enquanto aqueles com menor poder econômico devem ser menos exigidos em termos absolutos⁷⁶.

Entenda que atribuir maior carga não quer dizer que Rawls defenderia repassar os encargos do Estado totalmente aos mais abastados, até porque, pensando pelo próprio princípio da equidade, tal assertiva não seria justa, pois

⁷¹ LUHMANN, Niklas. *A Constituição como aquisição evolutiva*. Tradução realizada por Menelick de Carvalho Netto a partir do original (*"Verfassung als evolutionäre Errungenschaft"*). In: *Rechthistorisches Journal*. Vol. IX, 1990, pp. 176 a 220), cotejada com a tradução italiana de F. Fiore (*"La costituzione come acquisizione evolutiva"*). In: ZAGREBELSKY, Gustavo. PORTINARO, Pier Paolo. LUTHER, Jörg. *Il Futuro della Costituzione*. Torino: Einaudi, 1996), por Menelick de Carvalho Netto, Giancarlo Corsi e Raffaele De Giorgi.

⁷² Idem.

⁷³ RAWLS, John. *O direito dos povos*. São Paulo, Martins Fontes, 2001. p. 155-156.

⁷⁴ É preciso destacar que alguns autores irão debater o tamanho do Estado e, por consequência, a necessidade de seus custos e da tributação por entenderem que não cabe ao ente público a concreção de alguns direitos. Entretanto, conforme o marco teórico apresentado, parte-se da premissa de que a equidade, em conjunto com o primado da segurança jurídica, são os valores matrizes da vida em sociedade, de modo que seria dever do Estado a concreção dos chamados direitos sociais.

⁷⁵ "O princípio da capacidade contributiva é mundialmente e em todas as disciplinas da ciência da tributação reconhecido como princípio fundamental da imposição justa. (...) O princípio da capacidade contributiva deve como princípio tutelar ser tornado eficaz: também impostos indiretos não devem violar o mínimo para a sobrevivência." (LANG e TIPKE. *Direito Tributário*. Volume I. Tradução de: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008. 200-203)

⁷⁶ Sobre o tema ver: MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade: Os impostos e a justiça*. Trad.: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005

permitiria a criação de desoneração/benefício sem proporcionalidade⁷⁷. O princípio da diferença não é carta branca para igualar todos os cidadãos, porquanto cada um deva arcar com as responsabilidades de suas escolhas, com bem salienta Dworkin ao apresentar o princípio da responsabilidade especial:

*“Devemos insistir em uma teoria da justiça contínua e extraída de dois princípios éticos centrais, e que os respeite. O primeiro afirma que, do ponto de vista objetivo apropriado ao governo de uma comunidade política, é importante que as vidas das pessoas sigam bem, e é igualmente importante que a vida de cada pessoa transcorra bem. O segundo, não obstante, afirma que cada pessoa tem responsabilidade especial pela própria vida, uma responsabilidade que consiste em decidir que tipo de vida lhe é apropriado e como utilizar melhor os recursos para garanti-lo. Qualquer sociedade fiel a esses dois princípios deve adotar estruturas jurídicas e institucionais que expressem igual consideração por todos os habitantes da comunidade, mas deve também fazer questão de que o destino de cada um, por respeito ao segundo princípio, seja sensível a suas próprias escolhas.”*⁷⁸

Assim, o que se defende é que a oneração se dê em sacrifícios iguais, independentemente de quem irá ser o beneficiado pela concreção dos direitos sociais⁷⁹. Isso porque, a partir do momento em que todos, rico ou pobre ou classe média, devam ser privados igualmente em seu patrimônio, renda ou consumo, tem-se o início da concreção de uma das funções da tributação segundo Rawls, qual seja a de reduzir as desigualdades⁸⁰.

Sobre o tema, Nigel e Murphy, em sua obra o Mito da propriedade, também encampam essa teoria rawlsiniana para afirmar que a tributação, além de buscar a arrecadação para financiar as atividades do Estado, deve almejar a redução das desigualdades⁸¹ inerentes à sociedade⁸², sendo certo que tal objetivo só será alcançado quando abandonado o conceito formalista de isonomia.

⁷⁷ Rawls defende que a responsabilização de uma pessoa por suas escolhas sociais (no campo da riqueza) deve se dar com base na liberdade que esta possui para decidir sobre seu futuro. Assim, ao propor o mínimo existencial, ele pretende que o povo atinja um ponto de partida no qual suas opções possam ser lhe imputadas sem ser possível levantar a falta de habilidade e capacidade. (RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes p. 218-222)

⁷⁸ DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. Tradução: Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2013. p. 456-457.

⁷⁹ A inabilidade ou falta de capacidade dos cidadãos será compensada exatamente a partir da concreção dos direitos fundamentais, em especial aqueles sociais, de forma que inexistiria razão lógica para exigir-se qualquer contraprestação dessa parcela do povo.

⁸⁰ RAWLS, John. *O direito dos povos*. São Paulo, Martins Fontes, 2001. p. 155-156.

⁸¹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 101-103.

Para os autores, o fenômeno da tributação deveria se dar com base na igualdade material e na justiça, de modo que, pelo critério da equidade⁸³, não é possível vislumbrar uma oneração que se paute em um conceito formalista de isonomia em que todos os contribuintes sejam compelidos a contribuir com os mesmo valores (tributos sobre o consumo, por exemplo).

Pelo contrário, afirmaram o dever de se buscar a igualdade material, horizontal e vertical, em que os contribuintes são estratificados em classes, conforme sua capacidade contributiva⁸⁴, devendo aqueles com mais riquezas contribuírem mais para o Estado⁸⁵ para que todos sejam privados de suas riquezas em níveis proporcionais semelhantes. Nas palavras de Nabais⁸⁶:

“Assim, repetindo a velha formula aristotélica, poderemos dizer que o princípio da igualdade fiscal exige o que é essencialmente igual, seja tributado, igualmente, e o que é essencialmente desigual, seja tributado desigualmente na medida dessa desigualdade. (...) os contribuintes com a mesma capacidade contributiva pagarão os mesmos impostos (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferente capacidade pagarão diferentes impostos, seja em termos qualitativos, seja em termos quantitativos (igualdade vertical).”

Repise-se, a igualdade material é um dos pilares do Estado Social, porque com a mudança paradigmática⁸⁷ não há mais espaço para analisar a tributação como mera arrecadação/invasão do direito da propriedade do contribuinte, é preciso

⁸² Mais que isso, os autores revolucionam o prisma da tributação, que antes era vista como a oneração das posses do contribuinte, para defenderem que, na verdade, a propriedade é a renda/patrimônio que resta após o fenômeno da tributação. Inclusive, a partir deste conceito, é possível desenvolver que não há direito pré-adquirido à propriedade, sendo esta conquistada somente após a tributação, sendo certo então que a oneração não poderá ser justa ou injusta com base nos valores retidos, mas sim conforme a distribuição destes ônus pela sociedade. (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *Op cit.* p. 11-12)

⁸³ SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. p. 84-85.

⁸⁴ Vale ressaltar que alguns autores defendem que o Constituinte entendeu a utilização do princípio da capacidade contributiva é direcionada, no ordenamento jurídico, ao momento de formulação da norma – escolha das hipóteses de incidência dos tributos, bem como no arbitramento de alíquotas progressivas ou seletivas – não sendo possível se analisar caso a caso a existência ou não da manifestação de poder econômico. Nesse sentido: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010. p. 529-536.

⁸⁵ “O princípio da igualdade adquire, nessa fase, o caráter positivo – dever de distinguir – para conceder tratamento menos gravoso àqueles que detêm menor capacidade econômica ou para distribuir rendas mais generosas às regiões mais pobres ou menos desenvolvidas no federalismo cooperativo. Princípios como progressividade ou seletividade servem às democracias que se dizem compromissadas com a igualdade e a justiça social.” (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de Tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 9 e 11)

⁸⁶ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 442-443.

⁸⁷ KUHN, Thomas. *A Estrutura das Revoluções Científicas*. 2ª ed. São Paulo: Editora Perspectiva, 1978. p. 127

compreender o fenômeno tributário como mecanismo de distribuição⁸⁸ dos ônus estatais⁸⁹. Exatamente por essa razão que se enfatiza a necessidade de o princípio da capacidade contributiva ser o próprio fundamento da imposição, devendo estar presente em toda a pauta política constitucional fiscal do Estado⁹⁰, porquanto somente por ele haverá igualdade em seu âmbito horizontal e vertical.

Dessa forma, a tributação tida como justa e adequada ao Estado Democrático de Direito é aquela qualificada como progressiva, que permita àqueles com maiores posses contribuírem mais para as atividades do Estado⁹¹, ou melhor, efetuarem sacrifícios iguais aos mais pobres. Mais que isso, constata-se o dever geral de pagar tributos⁹², haja vista que, no Estado Fiscal, a concreção dos direitos fundamentais a cargo do Poder Público está condicionada à arrecadação, de modo que o recolhimento da exação não pode ser mais observado como um sacrifício

⁸⁸ Então, sendo a tributação um mecanismo para a concreção de direitos fundamentais, por meio da arrecadação e redução das desigualdades, sua análise deve ser realizada a partir da realização de tais objetivos (PIKETTY, Thomas. *Op cit.* p. 480-485.)

⁸⁹ “(...) exige o princípio da justiça fiscal ancorado na regra da igualdade geral (art.3 I GG) que os ônus fiscais sejam distribuídos aos sujeitos passivos em proporção à capacidade contributiva econômica; (...) O reconhecimento do princípio da capacidade contributiva como princípio fundamental da justiça fiscal e consequentemente o mais elevado critério comparativo (Vergleichsmaßstab) de isonomia de encargos tributários (s. Rz. 76) vale-se de uma evolução de séculos.” (LANG e TIPKE. *Direito Tributário*. Volume I. Tradução de: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008. 199-200)

⁹⁰ Assim, entendem: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de Tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 9 e 11; LANG, Joachim e TIPKE, Klaus. *Direito Tributário*. Volume I. Tradução de: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008. p. 198; NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 439-448; TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. *Revista de Direito Administrativo*, v. 235, 2004. p. 193-232.

⁹¹ Pelo marco teórico e argumentação até então desenvolvida, é dever do Estado promover a redução das desigualdades, sendo certo que a tributação não é o único meio para tanto. Destacando-se os programas sociais como uma opção adequada também a concreção da finalidade estatal. (CARVALHO NETTO, Menelick. *A contribuição do direito administrativo enfocado da ótica do administrado: para uma reflexão acerca dos fundamentos do controle de constitucionalidade das Leis no Brasil*. Um pequeno exercício de Teoria da Constituição. *Fórum Administrativo*, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, 2001. p. 11-20.)

⁹² “É que não podendo o estado dar (realizar prestações sociais), sem antes receber (cobrar impostos), facilmente se compreende que, quanto menos ele confiar na autorresponsabilidade dos cidadãos relativa à satisfação das suas necessidades (autossatisfação), mais se descarta o princípio da subsidiariedade. (...) Pelo que, o dever de pagar impostos constitui um dever fundamental como qualquer outro, com todas as consequências que uma tal qualificação implica.” (NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 185-186)

econômico de uma parte da sociedade, mas sim como o pressuposto dessa coletividade⁹³.

Aqui surge a grande problemática a ser trabalhada posteriormente: como compatibilizar esse dever geral de pagar tributos com a possibilidade de elisão fiscal, tendo em vista que sendo os custos estatais fixos, o arranjo empresarial “bem feito” tão somente deslocaria a cobrança da exação para outro cidadão ou empresário que não possui aquela capacidade contributiva.

Contudo, essa controvérsia será enfrentada mais a frente, bastando agora assentar que no Estado Social, a tributação não se dá de forma aleatória e de menos sorte tem como função apenas arrecadar valores, de forma que imprescindível estratificar sua cobrança com base nas condições do contribuinte⁹⁴.

c. A influência do Estado Social no nascimento da corrente da interpretação econômica do fato gerador da obrigação tributária

Antes de se discutir a necessidade de normas antielisivas no Estado Fiscal, é preciso fazer uma breve introdução do que seria essa corrente antielisão e como se deu seu nascimento nos sistemas jurídicos mundiais.

Assim, impulsionado por essa mudança paradigmática do Estado Social, no início do século XX, em claro combate ao modelo positivista extremamente

⁹³ Nigel e Murphy aduzem que “a propriedade privada é uma convenção jurídica definida em parte pelo sistema tributário; logo, o sistema tributário não pode ser avaliado segundo seus efeitos sobre a propriedade privada, concebida como algo dotado de existência e validade independentes. Os impostos têm de ser avaliados como um elemento do sistema geral de direitos de propriedade que eles mesmos ajudam a criar” (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *Op cit.* p. 11-12). Igualmente, Nabais também afirma: “Noutros termos, o imposto não pode ser encarado, nem como um mero poder para o Estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado. Com efeito, um estado, para cumprir suas tarefas, tem de socorrer-se de recursos ou meios a exigir de seus cidadãos, constituindo justamente os impostos esses meios ou instrumentos de realização das tarefas estaduais.”. (NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 185)

⁹⁴ Por essa razão que alguns autores defendem, por exemplo, a inadequação da tributação sobre o consumo como mecanismo principal de financiamento do Estado, uma vez que, embora essa cumpra sua função arrecadatória, deixa a desejar quanto à redução das diferenças sociais, pois ignora o aspecto pessoal do contribuinte. Nesse sentido: GASSEN, Valcir. Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. *Revista dos Tribunais*. São Paulo. v. 935, p 243-266, 2013.

⁹⁴ TIPKE, Klaus. *Op. cit.* p.260-262

formalista que imperava, e sob forte influência da Jurisprudência de Interesses⁹⁵, surge, com Enno Becker na Alemanha, a Escola da Interpretação Econômica do Direito Tributário⁹⁶.

Nesse contexto, iniciam-se os questionamentos acerca da possibilidade do contribuinte se valer da elisão fiscal, ou seja, da realização daqueles atos que – através de meios lícitos e/ou lacunas do ordenamento, respaldados em figuras do Direito Privado – buscam uma redução da carga tributária incidente sobre determinada atividade⁹⁷.

O argumento matriz utilizado pelos seguidores de Enno Becker para não oponibilidade desses atos elisivos à Administração Tributária é que o legislador, ao escolher as hipóteses de incidência dos tributos, não estaria se referindo somente ao fato/ato já conceituado pelo direito privado, mas a todos aqueles semelhantes que demonstrem mesmo resultado econômico. Ou seja, não se estaria optando por formas jurídicas (contrato de compra/ venda ou doação), mas sim por sua substância (transferência de bem de modo oneroso ou não):

O direito tributário não se vincula ao invólucro jurídico do negócio jurídico; decisivo é pelo contrário segundo o ponto de vista econômico sobre a situação de fato, como as partes realmente o configuraram. Desmoronando-se negócio jurídico e a atuação econômica, interessa o economicamente realizado⁹⁸.

Assim, a simples licitude planejamento realizado pelo contribuinte para se organizar de forma menos onerosa, mesmo que reconhecida no campo do direito civil, não implicaria a sua oponibilidade automática ao Fisco⁹⁹. Haveria, portanto,

⁹⁵ “Os enfoques da “engenharia social” e da Jurisprudência dos Interesses haviam ligado a aplicação da lei a fatos que não eram levados em conta ao se formular as normas, mas que precisavam ser determinados depois da formulação do texto legal” (LUHMANN, Niklas. *El derecho como sistema social*. Op. cit.)

⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4ed. Rio de Janeiro. Renovar, 2006. p. 223-229.

⁹⁷ Importa ressaltar que os atos evasivos, aqueles que se utilizam de mecanismos ilícitos para a economia tributária, não são sequer discutidos pela Escola da Interpretação Econômica. Isto porque, esses não são compatíveis com ordenamento jurídico, pois visam, por exemplo, através da simulação, fraude à lei criar ficções jurídicas para fugir/reduzir a carga tributária a que se sujeitam. (CALMON, Sacha. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2011. p. 175)

⁹⁸ LANG e TIPKE. Op. cit p. 326

⁹⁹ “(...) a teoria do propósito negocial é geralmente utilizada para questionar a validade de operações de planejamento tributário que estão de acordo com a letra da lei, mas contra seu espírito. Os negócios jurídicos utilizados pelo contribuinte são considerados lícitos, pois não são contrários a qualquer regra de conduta, em seus modais obrigatórios e proibido. Porém, com base na teoria do propósito negocial, as autoridades fiscais consideram o negócio inoponível ao Fisco” TOMAZELA,

novo requisito para que a chamada elisão fiscal fosse acatada pelo ente tributante, qual seja, a existência uma razão extra-tributária para a reorganização.

A teoria da interpretação econômica do direito tributário preza, portanto, pela supremacia do princípio da capacidade contributiva sobre os demais¹⁰⁰. Isso porque, conforme já exaustivamente demonstrado, a tributação seria o mecanismo de distribuição estatal do ônus financeiro de suas atividades necessárias para a concreção dos direitos fundamentais garantidos a seus cidadãos, sendo certo que o não pagamento (via elisão ou evasão), na sua maioria por parte daqueles com maior recurso, levaria a um aumento da carga a ser suportada pelos demais¹⁰¹.

O resultado prático deste cenário é que, no início do século passado, valendo-se da abertura sistêmica com o campo econômico e da justiça/moral, diversos países europeus passam a introduzir em seus ordenamentos normas antielisivas, em especial e de forma pioneira, na Alemanha¹⁰². Essas, em última análise, buscam efetivar uma justiça fiscal e concretizar a igualdade entre os cidadãos¹⁰³, evitando que contribuintes com maior poder financeiro se organizem de modo a reduzir sua carga tributária¹⁰⁴. Exemplificando, observe a redação vigente da norma antielisiva contida no código tributário alemão (AO77):

“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”¹⁰⁵.

Ramon. O desvirtuamento da teoria do propósito negocial: da origem no caso Gregory vs. Helvering até sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 243, 2015. p. 143.

¹⁰⁰ “O reconhecimento do princípio da capacidade contributiva como princípio fundamental da justiça fiscal e consequentemente o mais elevado critério comparativo (Vergleichsmaßstab) de isonomia de encargos tributários (s. Rz. 76) vale-se de uma evolução de séculos.” (LANG e TIPKE. Op. cit. 199-200)

¹⁰¹ Idem. p. 197-198.

¹⁰² O movimento na Alemanha tem grande influência do jurista Enno Becker, o qual participou da elaboração do código fiscal de 1919 (Reichsabgabeordnung – RAO), onde se tem notícia da primeira norma antielisão: Art. 6 “através do abuso das formas ou da aparência do direito civil não pode a obrigação tributária ser fraudada ou diminuída”.

¹⁰³ LANG e TIPKE. Op. cit. p. 198-232

¹⁰⁴ Aqui cabe dizer que alguns autores entendem que a norma antielisiva alemã não fora motivada por “justiça fiscal ou solidariedade entre os contribuintes”, mas sim na necessidade do Reich de arrecadar em razão da crise resultada da derrota do país na 1ª Guerra Mundial. Nesse sentido: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de Tributar*. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p 1134-1138.

¹⁰⁵ Tradução realizada por SCHMID, Alfred. *Código Tributário Alemão*. São Paulo: Forense/IBDT, 1978. Redação original: “Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das

Ainda a título de direito comparado, é em 1935 que a Suprema Corte Norte-Americana aplica, pela primeira vez, a teoria do *business purpose*¹⁰⁶. Esse instituto, prestigiando a substância do negócio jurídico em detrimento da classificação que o contribuinte lhe pretende atribuir, permite que o Fisco desconsidere, para fins de tributação, atos que visem tão somente elidir tributo sem qualquer outra finalidade econômica.

No caso concreto, “Gregory vs. Helvering”, a senhora Gregory havia constituído uma empresa com único intuito de gozar de um benefício fiscal no momento em que iria alienar ações que detinha¹⁰⁷. Contudo, a Suprema Corte Norte Americana, analisando a operação, entendeu que a criação pessoa jurídica não possuía substância, visava tão somente possibilitar o acesso à benesse fiscal, e sua consequente redução da carga tributária. Desse modo, os Ministros afirmaram não existir qualquer propósito comercial na operação, sendo lícito ao Fisco desconsiderá-la para fins de incidência do tributo devido¹⁰⁸.

Portanto, nos mencionados países, é possível perceber que o planejamento tributário, em alguns contextos, é considerado um abuso de direito¹⁰⁹, isso porque a elisão fiscal resta positivada (*civil law*), ou consolidada na jurisprudência (*commow law*), como um inoponível ao Fisco. Noutros termos, retomando o código binário de Luhmann¹¹⁰, o direito apoderou-se de um critério econômico, mas não pela interferência dos sistemas, e sim pela utilização da abertura cognitiva (instrumento ideal para tanto).

Contudo, ainda resta nebuloso saber em que medida essas restrições ao planejamento tributário se compatibilizam ou não com os primados da segurança jurídica, livre iniciativa e justiça, especialmente nesse novo paradigma estatal.

Steuergesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht”

¹⁰⁶ MACHADO, Guilherme. Op. Cit. p. 70-79

¹⁰⁷ Sobre o caso Gregory vs. Helvering, ver: TOMAZELA, Ramon. Op. Cit. p. 126-146.

¹⁰⁸ Idem.

¹⁰⁹ Aqui percebe-se que esses países permitem que as empresas se organizem da forma que essas acharem conveniente, contudo entendem que a partir do momento em que isto é utilizado para elidir tributo estar-se-ia abusando de seu direito, pois geraria um prejuízo à sociedade como um todo.

¹¹⁰ LUHMANN, Niklas. *El derecho como sistema social*. Op. cit

4. A NECESSIDADE DE NORMAS ANTIELISIVAS NOS ORDENAMENTOS JURÍDICOS MODERNOS

a. Compatibilização da capacidade contributiva e da segurança jurídica

Apresentado o cenário da discussão, é preciso adentrar na controvérsia principal do presente trabalho: ainda há espaço para a prática da elisão fiscal dentro do sistema tributário moderno, em que o Estado utiliza-se da imposição para custear direitos fundamentais de seu povo?

A resposta do questionamento é complexa e, em última análise perpassará um embate do princípio da capacidade contributiva e a livre iniciativa, contudo, antes disso, destaque-se que o planejamento tributário não pode ser entendido como qualquer ato do contribuinte que reduza sua carga tributária.

Sobre o tema, anote-se que, nos ensinamentos de Marco Aurélio Greco¹¹¹, o planejamento tributário não engloba os atos tidos como ilícitos (aqui se está no campo da evasão), nem mesmo aquelas condutas induzidas pelo poder público a partir da extrafiscalidade ou as chamadas opções fiscais abertas pelo legislador.

Quanto às opções fiscais, verifica-se que se trata de hipóteses em que o legislador, mesmo sabendo da possível redução na carga tributária que determinada escolha implicará, abre para os contribuintes a faculdade de decidir a forma de se organizar (no caso brasileiro, por exemplo, optar pelo lucro real ou lucro presumido no IRPJ, ou mesmo aderir ao SIMPLES NACIONAL).

Igualmente, a busca de insumos menos tributados, ou sequer onerados, para elaboração de determinado bem, visando à redução dos custos do processo produtivo, não configura planejamento tributário, mas tão somente opções quanto à prática do fato gerador¹¹². Até porque seria ilógico adentrar na livre iniciativa do contribuinte, obrigando-o a adquirir o produto mais gravoso em face deste ser o mais tributado.

¹¹¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.p. 85-117.

¹¹² TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4ed. Rio de Janeiro. Renovar, 2006. p. 219-220.

Em suma, todas as situações citadas não estão abarcadas no estudo a seguir, porquanto não englobem a elisão fiscal, mas sim outros institutos do direito tributário, alheios à presente controvérsia.

Retomando ao marco teórico adotado, tem-se o Estado como resultante de um contrato social pautado na equidade, de forma que suas ações devem ser pautadas por esse critério de justiça¹¹³. Assim, note que as normas antielisivas possuem como função evitar que determinado contribuinte, a partir de seus recursos, organize-se de modo a aliviar sua carga tributária (não por meio de uma opção fiscal, mas sim pela criação de estruturas sem substância que formalmente não são fatos jurídicos de incidência¹¹⁴). Nesse cenário, tendo em vista que, em regra, o planejamento adequado exige gastos para a sua elaboração, bem como uma grande estrutura para sua efetividade¹¹⁵, esse instituto possuiria uma barreira econômica de entrada que autorizaria apenas aqueles mais abastados usufruírem de seus benefícios.

Destarte, o planejamento seria mecanismo de agravamento das desigualdades, haja vista que permitiria que os contribuintes com mais recursos se valessem da prática de atos para diminuir o *quantum* a recolher que lhes seria correto segundo sua capacidade contributiva¹¹⁶, o que contraria o princípio da diferença e a necessidade de as ações estatais, quando necessárias, privarem mais aqueles com mais recursos¹¹⁷.

Outrossim, a elisão implicaria o aumento transversal dos impostos a serem cobrados dos demais cidadãos, uma vez que os gastos estatais, independentemente da organização do contribuinte, permanecem os mesmos. Isto é, o planejamento não só faz com que a pessoa pague menos do que deveria, como também obriga os

¹¹³ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

¹¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4ed. Rio de Janeiro. Renovar, 2006. p. 201.

¹¹⁵ Efetividade como alcance do fim perseguido com aquela medida, isto é, tendo em vista que os gastos com o planejamento não podem ser superiores ao tributo a ser economizado, dificilmente o pequeno comerciante ou mesmo a pessoa física classe média teria como se valer dessa manobra.

¹¹⁶ Sob esse aspecto, o planejamento fere o direito à justiça individual, tão invocado pelos contribuintes em sua defesa para evitar presunções no campo da tributação que, para eles, seriam arbitrárias. Nesse sentido: DERZI, Misabel. A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual. In: FISCHER, O. C. (Org.). *Tributos e Direito Fundamentais*. São Paulo: Revista Dialética, 2004.

¹¹⁷ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes p. 81-82.

demais a recolher mais do que sua capacidade contributiva suportaria. Há uma subversão total do princípio da diferença preconizado por Rawls, de maneira que permitir essa organização é cancelar um ato que ampliará a desigualdade por meio da tributação¹¹⁸.

Isso porque é uma ingenuidade sem tamanho imaginar que o Estado arcará com o ônus da elisão. As contas públicas estão sempre vinculadas aos gastos estatais¹¹⁹, de modo que a diminuição da arrecadação resultará o aumento da tributação ou a redução da qualidade dos direitos sociais ofertados pelo ente.

Logo, a norma antielisão não pode ser analisada como mera amarra aos contribuintes, mas sim sob a ótica da necessidade de garantir-se a igualdade na tributação e a concreção dos direitos sociais (mínimo existencial)¹²⁰. Há um dever geral de pagar tributo, o qual vem acompanhado de medidas que garantam que os contribuintes irão, em exercício desses princípios da solidariedade e da isonomia material, proceder ao pagamento do imposto conforme sua capacidade contributiva¹²¹.

Nesse contexto, a norma antielisão – em razão da nocividade da conduta para o Estado como um todo¹²², dado o prejuízo dali decorrente para a concreção dos direitos sociais e fundamentais do povo em geral, em especial daqueles mais pobres – mitiga o direito de auto-organização do contribuinte para impedir a prática de atos que tenham como único intuito reduzir sua carga tributária¹²³.

¹¹⁸ Isso sem contar a ineficiência da tributação mundo a fora, haja a vista que, conforme escancarado em estudo de Thomas Piketty, a tributação, da forma que é estruturada hoje, tende apenas a agravar a desigualdade de renda e de patrimônio do povo. (PIKETTY, Thomas. *Op cit*)

¹¹⁹ Para melhor compreensão do tema, ver: HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights- Why Liberty Depends on Taxes*, New York and London: W. M. Norton, 1999.

¹²⁰ Idem.

¹²¹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004.

¹²² “Como vimos nas primeiras seções do presente estudo, a maioria das legislações e dos juristas dos países ocidentais comunga da consciência de que, a partir de um certo ponto, o planejamento tributário ou a elisão fiscal, ainda que não configurem evasão ou sonegação, já não se mostram idôneos para atingir seus objetivos. Como afirma o jurista alemão Klaus Vogel (1997, p. 77), “o planejamento tributário pode alcançar um ponto acima do qual não pode ser tolerado por um sistema jurídico que pretende conformar-se a princípios de justiça” (GODOI, Marciano Seabra . Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil. Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *Revista de Informação Legislativa* , v. 194 2012. p. 117-146.)

¹²³ O próximo tópico abordará exatamente a ponderação da livre iniciativa frente à isonomia vertical e à equidade.

A norma antielisão é, então, uma tentativa de garantir a justiça na tributação a partir da vedação de atos que impliquem modificações indevidas na justa diluição dos gastos estatais. É medida necessária para se programar os direitos sociais, posto que, sem ela, o particular poderá, quando não observar sua capacidade contributiva, causar prejuízos ao povo como um todo¹²⁴, ignorando, assim, a solidariedade necessária para a vida em sociedade.

Conclui-se, nesse sentido, que a norma antielisão pode ser uma das expressões da teoria da justiça de Rawls, especialmente no que tange à tributação e ao mínimo existencial, porquanto busque concretizar o primado da justiça como equidade¹²⁵, bem como, ao final, diminuir as desigualdades da sociedade.

Contudo, também se adotou como marco teórico a teoria dos sistemas de Niklas Luhmann¹²⁶, segundo a qual o ordenamento jurídico é um subsistema cuja função final é atribuir segurança jurídica¹²⁷ para seus jurisdicionados (povo). Assim, é preciso verificar em que medida há compatibilidade ou não do combate às operações cujo único intuito seja a redução da carga tributária.

A noção de segurança jurídica está interligada com a de previsibilidade das ações, com criação e manutenção de expectativas normativas nos cidadãos. Por

¹²⁴ Além de subverter o chamado princípio da diferença de Rawls, haja vista que a tributação estará sendo empregada por aqueles com mais capacidade econômica para criação de uma vantagem concorrencial em relação aos demais.

¹²⁵ Sobre o tema ver: GODOI, Marciano Seabra de. *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

¹²⁶ LUHMANN, Niklas. El derecho como sistema social. In: DIEZ, Carlos Cómez-Jara (Ed.). *Teoría de sistemas y derecho penal: fundamentos y posibilidades de aplicación*. Granada: Comares, 2005c. p. 69-85.

¹²⁷ A evolução do tratamento do princípio da segurança jurídica, antes visto como mero valor jurídico, elevou-o ao patamar de fundamento do Estado Democrático de Direito, representando, na visão de Heleno Torres, verdadeira garantia fundamental em todas as áreas do sistema: “No constitucionalismo do Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica vê-se incorpora ao ordenamento como garantia constitucional, e não apenas decorrente da estrutura sistêmica ou da certeza do direito (segurança jurídica formal), mas como meio de efetividade dos direitos e liberdades fundamentais (segurança jurídica material)(...). A segurança jurídica, nessa totalidade formal e material, converte-se em fim do ordenamento, como eficácia do sistema jurídico haurida a partir do interior da Constituição. Daí comumente dizer-se que o Estado Democrático de Direito é o Estado de Segurança.” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e a segurança jurídica: metódia da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. p. 20-21.)

essa razão, ao contrário de diversos autores¹²⁸, não se vislumbra qualquer incompatibilidade entre o combate a elisão fiscal e a proteção da confiança.

Isso porque a mensagem passada pelo sistema a seus intérpretes será: não são oponíveis ao Fisco os atos motivados unicamente pela redução da carga tributária, ou melhor, cujo instituto do direito civil empregado não esteja alinhado à finalidade buscada¹²⁹. A expectativa gerada é clara, qual seja, a diminuição dos tributos só será possível desde que tal fato: (i) seja uma consequência de uma operação substancial de organização da pessoa jurídica ou física; (ii) decorra de uma opção fiscal aberta pelo legislador ou incentivada por este.

Explicando, a norma antielisiva apenas confere a interpretação tributária correta para fatos e atos do dia a dia que tenham sido apresentados como algo diferente do fato jurígeno, embora, materialmente, seus resultados sejam os mesmos. Repise-se, não há simulação nesse planejamento, mas simplesmente são empregadas estruturas típicas lícitas para finalidade estranha daquela para qual existem, visando exatamente à redução da carga tributária que esse arranjo proporcionará. É o que se convencionou chamar, no direito comparado, de fraude à lei¹³⁰ ou abuso de direito (utilizar o texto legal para fim diverso do que motivou sua edição, isto é, ignorando a causa daquele negócio jurídico¹³¹), nas palavras de Ricardo Lobo:

¹²⁸ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de Tributar*. Op. cit. p. 1137; e CALMON, Sacha. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2011. p. 171-199.

¹²⁹ Marco Aurélio Greco alerta que esse é o caso das chamadas cláusulas de neutralização: “Muita atenção, pois cláusulas de neutralização podem dar ao negócio celebrado outro feitio que não o do negócio típico, ressaltando para a fraude à lei e, portanto inoponível ao Fisco”. GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. p. 478.

¹³⁰ Moreira Alves assim conceitua: “Quando o ato vai contra as palavras e o espírito da lei, é ele *contra legem*, contrário à lei, em que há a violação direta da lei. Já quando o ato preserva a letra da lei, mas ofende o espírito dela, o ato é de fraude à lei. É possível, para praticar-se fraude à lei, que haja a utilização de um ato só ou de um complexo de atos.” ALVES, José Carlos Moreira. Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação.. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, 2002*, Brasília - ESAF, 2002. p. 61-79.

¹³¹ Observa-se que a causa do negócio jurídico não pode ser confundida com sua motivação, nesse sentido são elucidativas as lições do professor Moreira Alves: “Com efeito, a causa se determina objetivamente (...), já o motivo se apura subjetivamente (diz respeito aos fatos que induzem as partes a realizar o negócio jurídico). No contrato de compra e venda, a causa é a permuta entre coisa e preço (essa é a função econômico-social que lhe atribui o direito objetivo; essa é a finalidade prática a que visam, necessária e objetivamente...); os motivos podem ser infinitos (assim, por exemplo, alguém pode comprar uma coisa para presentear com ela um amigo). (...) A distinção entre causa e

A luta contra a elisão na Espanha se faz sobretudo através da cláusula que permite à Administração declarar a fraude à lei tributária e exigir o imposto elidido. O conceito de fraude à lei ganhou contorno mais nítido com a nova redação dada pela Ley 25, de 1995, ao art. 24 da Ley General Tributaria: "Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados en el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible".¹³²

Ademais, é importante salientar que não está a se tratar de opções fiscais. Por exemplo, o art. 155 da CF/88, combinado com o art. 2º da LC 87/96, ao definir que o ICMS incidiria sobre a circulação jurídica de mercadorias não fazia referência à mera tradição física, como ocorre nas operações de *leasing*. Assim, por mais que economicamente o resultado da tradição física ou jurídica seja o mesmo, para o Sistema Direito este nunca será¹³³. Logo, o contribuinte pode optar por incorporar determinada mercadoria a seu patrimônio mediante compra e venda ou *leasing*, sendo certo que a escolha de uma dessas modalidades implicará em benefícios e malefícios da ordem privada e tributária ao empresário. Aqui não há hipótese de incidência da norma antielisiva¹³⁴.

Contudo, observe que, nesta linha, não seria possível que o contribuinte aproveite o melhor dos dois mundos, por exemplo, pretenda realizar uma operação de *leasing*, mas neutralize, por meio de institutos do direito civil, os efeitos que considerar indesejáveis¹³⁵. Nessa hipótese, estaria presente o abuso de forma, uma

motivo é importante porque, em regra, a ordem jurídica não leva em consideração o último.”(ALVES, José Carlos Moreira. *Direito romano*. Volume I, 13ª edição. Rio de Janeiro: Forense, p.151.)

¹³² TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, 2002*, Brasília - ESAF, 2002. p. 371-411.

¹³³ Importa pontuar que foi essa a interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 540.829/SP (Tema 297 de Repercussão Geral): “De outra parte, o art. 3º, VIII, da Lei Complementar 87/96 estabelece que o ICMS não incide sobre as operações de arrendamento mercantil, até que ocorra a venda do bem ao arrendatário. Observados tais aspectos, entendo que a exegese que exige a troca de titularidade do bem ou mercadoria – a dita circulação jurídica – é a que merece ser prestigiada, e, no caso, objeto do contrato a devolução dos bens arrendados, inexistente opção de compra.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 540.829/SP*. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Hayes Wheels do Brasil LTDA, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Relator(a) p/ Acórdão: Min. LUIZ FUX, julgado em 11/09/2014, acórdão publicado no Diário de Justiça Eletrônico do STF em 18/11/2014. Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+540829%2ENUM%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+540829%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a4x9d34>> Acesso em: 01/11/2017.)

¹³⁴ Isso porque se está dentro da chamada opção fiscal. Sobre o tema ver: LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. Barueri: Manole; Madrid: Marcial Pons, 2007. p. 93-96.

¹³⁵ GRECO, Marco Aurélio. Op. cit. p. 477

vez que desrespeitada a função econômico social daquele contrato¹³⁶, o que atrai a incidência da norma antielisiva e o dever do Fisco desconsiderar o enquadramento realizado pelo contribuinte para fins de fazer incidir a norma tributária.

Sintetizando, a regra quanto à impossibilidade de prática dos atos elisivos é cristalina não afrontando o primado da segurança jurídica. Por outro lado, a dúvida que pode ser gerada no cidadão é o modo de desconsideração desses atos elisivos, mas isto deverá ser disciplinado em norma específica exatamente para garantir a previsibilidade ao administrado. Não há incompatibilidade por si só, a segurança jurídica não reside na possibilidade ou não de se opor ao Fisco determinada estruturação, haja vista que ambas as normas possuem como referência comunicativa a autorização ou não do planejamento tributário.

Logo, o real ponto de discussão, seja qual for a visão adotada¹³⁷, é como se regulamentar o procedimento de análise desses atos elisivos, ou seja, a determinação dos critérios a serem aplicados pela administração tributária para garantir clareza e segurança aos jurisdicionados¹³⁸.

Inclusive, é imperioso destacar que essas regras jamais poderão ser implícitas. Não pode o aplicador do direito, em um sistema de *civil law*, recorrer meramente ao princípio da capacidade contributiva ou mesmo a equidade fundamentadora do próprio Estado Social para afastar o planejamento tributário e enquadrar o ato na hipótese de incidência tributária mais gravosa. Marcio Seabra de Godoi assim defende:

Nos ordenamentos vinculados à tradição do civil law, como o brasileiro, a imposição de limites aos planejamentos tributários ditos sofisticados é tarefa na qual o protagonismo deve caber ao legislador, e sua omissão em desempenhar tal tarefa provoca sérias perdas de legitimidade e racionalidade na atividade de combate aos planejamentos tributários que a administração, sob controle do Poder Judiciário, certamente desempenhará.¹³⁹

¹³⁶ ALVES, José Carlos Moreira. *Direito romano*. Volume I, 13ª edição. Rio de Janeiro: Forense, p.151.

¹³⁷ Mesmo que se entenda pela necessidade de se permitir o planejamento tributário, a operacionalização/balizamento dos critérios entre elisão/evasão entre outros institutos será necessária.

¹³⁸ GRECO, Marco Aurélio Greco. *Planejamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 582-589.

¹³⁹ GODOI, Marciano Seabra. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil. Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *Revista de Informação Legislativa*, v. 194 2012. p. 117-146.

A tese defendida por Godoi apenas reafirma aquilo já aduzido por Luhmann: a função do sistema, em caso limítrofes como esse que está a ser debatido, é criar vínculos e expectativas com o futuro, pacificando o conflito social. O princípio da capacidade contributiva¹⁴⁰, embora aplicável, não pode subverter, isoladamente, a livre iniciativa do contribuinte a ponto de criar uma regra em abstrato para que o Fisco desconsidere a operação realizada, pois, nesse cenário, instaurar-se-ia uma total desordem sistêmica. Vale retomar as palavras de Luhmann sobre a função orientadora do direito:

“Para enunciar de outra forma: ao proteger expectativas, o direito nos libera da exigência de aprender em situações de desapontamentos e de nos ter que ajustarmos a elas. E desse modo mantém a possibilidade de resolver conflitos (e ao mesmo tempo torna possível identificar e resistir a conflitos), já que contém uma decisão preliminar (por menos clara que seja no caso individual) sobre quem deve aprender com o desapontamento e quem não tem.”¹⁴¹

Por consequência, é preciso norma específica afirmando que atos elisivos serão desconsiderados pelo Fisco no momento de determinação da ocorrência ou não do fato gerador, bem como estabelecendo as balizas para esse procedimento, sob pena de retroceder à arbitrariedade por meio da atribuição excessiva de poder à autoridade fiscal¹⁴².

Em conclusão, não há incompatibilidade absoluta entre segurança jurídica e norma antielisão, sendo necessário, entretanto, o estabelecimento de normas claras e procedimentos fixos a fim de garantir a previsibilidade para a organização do contribuinte.

Ademais, saindo da parte operacional da norma antielisiva, segundo ensinamentos de Luhmann, inexistem também qualquer incompatibilidade na busca pela equidade na tributação. Pelo contrário, o autor¹⁴³ reconhece a aplicabilidade dos valores éticos de justiça e equidade no momento pré-operacional do direito,

¹⁴⁰ Quanto ao embate de princípios, o ponto será analisado no próximo tópico, oportunidade em que se investigará em que medida seria possível compatibilizar ou não a livre iniciativa, a capacidade contributiva e a equidade, para fins da necessidade ou não de normas antielisão.

¹⁴¹ LUHMANN, Niklas. El derecho como sistema social. In: DIEZ, Carlos Cómez-Jara (Ed.). *Teoría de sistemas y derecho penal: fundamentos y posibilidades de aplicación*. Granada: Comares, 2005c. p. 69-85. (Tradução por Paulo Sávio Peixoto Maia)

¹⁴² NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 322-324.

¹⁴³ LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. Tradução de Javier Torres Nafarrate, com a colaboração de Brunhilde Erker, Silvia Pappe e Luis Felipe Segura. México: Herder; Universidad Iberoamericana, 2005.

apenas restringindo sua aplicação como razão de decidir em matérias em que tal critério não tenha sido incorporado no momento de abertura sistêmica.

Portanto, numa teorização em abstrato¹⁴⁴, o combate ao planejamento tributário não atenta contra os primados da segurança jurídica quando bem delimitado por norma integrante do ordenamento. Mais que isso, conclui-se que as normas antielisivas apresentam-se como real mecanismo de concreção da justiça na tributação, especialmente sob a ótica de sua relação com a garantia de direitos fundamentais, sendo indispensáveis, então, para o Estado Fiscal.

b. A limitação do princípio da livre iniciativa frente ao dever geral de pagar tributos

Superada a compatibilização das normas antielisivas a segurança jurídica motriz do sistema direito, cabe, por fim, analisar em que medida o primado da livre iniciativa e da liberdade de auto-organização¹⁴⁵, regedores do Direito Civil, poderão ou não ser limitados pela capacidade contributiva, valor matriz da tributação.

Sobre o embate de princípios, Alexy¹⁴⁶ e Dworkin¹⁴⁷ explicam que, sendo esses mandatos de otimização, isto é, normas jurídicas dotadas de generalidade, seria possível sua ponderação para aplicação em casos concretos. Ademais, ensinam que a não aplicação casuística jamais poderá significar a ausência de validade daquele princípio, mas tão somente sua menor importância naquela hipótese¹⁴⁸. Isto é, para os autores, inexistiria *a priori* prevalência absoluta de um

¹⁴⁴ Diz-se em abstrato, pois determinado ordenamento jurídico, em dissonância com o primado da equidade, pode ter atribuído maior força à estrita legalidade ou mesmo não ter adotado o Estado Social como modelo a ser seguido.

¹⁴⁵ Alguns autores, como Thiago Sombra defendem que o princípio da livre iniciativa, com o advento do Estado Social, devem ser relidos sob a ótica da concreção dos direitos fundamentais. Cf. SOMBRA, Thiago Luís Santos. *A eficácia dos direitos fundamentais nas relações-jurídico privadas: a identificação do contrato como ponto de encontro dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2004. p. 58-66.

¹⁴⁶ ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

¹⁴⁷ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007

¹⁴⁸ Tal fato, na visão de Dworkin, diferenciaria os princípios das regras, pois essas ao não serem aplicadas estariam sendo retiradas do ordenamento, uma vez que possuem como característica principal sua aplicação tudo ou nada. (DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Op.cit)

mandato de otimização sobre outro, devendo todos serem observados, cada qual dentro de seu peso e medida, e à luz do conflito apreciado¹⁴⁹.

Contudo, para melhor compreensão da dicotomia entre auto-organização e o dever geral de pagar tributos (expresso pela capacidade contributiva) será preciso recorrer à interpretação de Humberto Ávila¹⁵⁰ sobre princípios e regras. No que importa à presente discussão, o autor, reformulando as ideias de Rawls e Dworkin, defende que alguns princípios – dada sua importância estruturadora do Estado ou a própria confusão com a razão de ser desse – estariam em patamar superior hierárquico, devendo ser observados pelos demais elementos do sistema jurídico¹⁵¹. É o que ele classifica como sobreprincípio:

“Os sobreprincípios, como, por exemplo, os princípios do Estado de Direito, da segurança jurídica, da dignidade humana e do devido processo legal, exercem importantes funções, mesmo na hipótese — bastante comum — de os seus subprincípios já estarem expressamente previstos pelo ordenamento jurídico. Como princípios que são, os sobreprincípios exercem as funções típicas dos princípios (interpretativa e bloqueadora), mas, justamente por atuarem “sobre” outros princípios (daí o termo “sobreprincípio”), não exercem nem a função integrativa (porque essa função pressupõe atuação direta e os sobreprincípios atuam indiretamente), nem a definitiva (porque essa função, apesar de indireta, pressupõe a maior especificação e os sobreprincípios atuam para ampliar em vez de especificar). Na verdade, a função que os sobreprincípios exercem distintivamente é a função rearticuladora, já que eles permitem a interação entre os vários elementos que compõe o estado ideal de coisas a ser buscado.”¹⁵²

Nesse categoria teórica, então, a igualdade material inerente ao Estado de Direito¹⁵³ e a segurança jurídica – coincidentemente, os dois pilares que se assenta o próprio Estado e ordenamento, segundo esposado por Rawls e Luhman, respectivamente¹⁵⁴ – precederiam aos demais princípios, orientando inclusive sua interpretação.

¹⁴⁹ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A extrafiscalidade e a concretização do Princípio da redução das Desigualdades Regionais*. São Paulo, Quartier Latin, 2010. p. 46-56.

¹⁵⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 12ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

¹⁵¹ “Há princípios que se caracterizam justamente por impor a realização de um ideal mais amplo, que engloba outros ideais mais restritos. Esses princípios podem ser denominados de sobreprincípios.[...] Exatamente por isso, o princípio mais amplo exerce influência na interpretação e aplicação do princípio mais restrito”. (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 39)

¹⁵² Idem. p. 98-99.

¹⁵³ SANDEL, Michael. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. 6ª ed, Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012.

¹⁵⁴ Ver capítulo 2 deste trabalho.

Destarte, a livre iniciativa, embora decorra do princípio da liberdade, outro pilar do Estado de Direito, perde força em um combate em abstrato com o dever geral de pagar tributo. Isso porque, nos termos do aduzido até então, com o advento do Estado Social, a própria função do ente de concretizar direitos fundamentais está condicionada à arrecadação, sendo esse dever geral de pagar tributos um pressuposto da própria sociedade¹⁵⁵. Não há um direito à organização livre quando essa fere a capacidade contributiva, Nigel e Murphy sintetizam com maestria:

“Segundo uma certa concepção, a tributação é uma apropriação por parte do Estado daquilo que antes pertencia aos indivíduos, e deve por isso contrapor-se uma objeção inicial à transgressão do direito desses indivíduos de fazer com seus bens o que bem entenderem. Segundo a concepção oposta, aquilo que pertence ao indivíduo é simplesmente definido pelo sistema jurídico como aquilo com que ele pode fazer o que bem entender, depois de cobrados os impostos. Uma vez que não existem direitos de propriedade independentes do sistema tributário, é impossível que os impostos violem esses direitos. Não existe nenhuma objeção inicial a ser vencida, e a estrutura tributária, que, junto com as leis que regem os contratos, doações e heranças etc., entra na própria definição dos direitos de propriedade, tem de ser avaliada em função de sua eficácia relativa à promoção de metas sociais legítimas, entre as quais as metas de justiça distributiva.”¹⁵⁶

Simplificando, não existiria livre iniciativa a ser protegida pelo Estado se os integrantes daquele povo não recolhessem tributos¹⁵⁷. Por essa lógica, o dever de contribuir conforme sua capacidade contributiva é um pressuposto para a garantia da livre iniciativa, de forma que não faz sentido algum limitar a igualdade material sob o argumento de que “o contribuinte possui a liberdade de se organizar/planejar para pagar menos tributo mediante as brechas do ordenamento”.

¹⁵⁵ “Há, isso sim, o dever de todos contribuírem, na medida de sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado. Como membros da comunidade, que constitui o estado, ainda que apenas em termos econômicos (e não políticos), incumbe-lhes, pois, o dever fundamental de suportar os custos financeiro das mesma, o que pressupõe a opção por um estado fiscal, que assim serve de justificação ao conjunto dos impostos, constituindo estes o preço (e, seguramente, um dos preços mais baratos) a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada.” (NABAIS, Op. cit. p. 186)

¹⁵⁶ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 78-79.

¹⁵⁷ Alguns autores discordam totalmente desse posicionamento e continuam a ver o tributo como símbolo do domínio do governante: “Como dizia Bobbio, o século XX foi o século do reconhecimento dos direitos; o século XXI poderá ser aquele da efetividade dos mesmos, quando os contribuintes possivelmente poderão ter um tratamento mais digno por parte dos controladores e uma carga tributária mais justa e mais adequada à prestação de serviços públicos, entre os quais o de ações sociais efetivas. Até lá, mantenho a minha teoria de que o tributo é apenas um fantástico instrumento de domínio, por parte dos governantes.” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Uma teoria do tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 3-9.)

Constatada que a conduta elisiva é danosa para o Estado – e, por consequência, a todo o povo que sofrerá uma redução na qualidade das ações estatais garantidoras de seus direitos fundamentais – revela-se essencial, num Estado Democrático, a vedação ao chamado planejamento tributário. Desse modo, é preciso limitar o princípio da auto-organização, no que tange aos seus efeitos tributários, não permitindo que aqueles com maior poderio econômico subvertam o dever de pagar tributos. Quanto às limitações à livre iniciativa, Thiago Luís Sombra defende a necessidade de se reinterpretar essa prerrogativa sob a ótica dos direitos fundamentais e da igualdade:

“O Estado Social de Direito surge, destarte, com o objetivo patente de promover, acima de qualquer outro valor, a consagração e multiplicação dos instrumentos de proteção dos direitos dos trabalhadores, dos direitos de ampla participação política e da renovada roupagem dos princípios da igualdade e da dignidade da pessoa humana. Convém destacar, por apreço à escoreita apreensão do processo dialético de transição, que a derrocada do Estado Liberal não correspondeu à minimização da liberdade, enquanto cerne do pensamento liberal, contudo, proporcionou-lhe uma nova leitura, a qual demonstra ser mais condizente e harmoniosa com o princípio da igualdade. Diante da realocação intrínseca contradição presente no liberalismo clássico – a saber a conciliação entre liberdade e igualdade – ganha novos contornos, à medida que a oscilação política passa a inclinar-se nitidamente para a igualdade, ou seja, para fatores de conotação preponderantemente social.”¹⁵⁸

No mesmo diapasão, Gurgel de Faria complementa afirmando que a superação do Estado Liberal passou a permitir reduções e limitações na antes intocada liberdade individual contratual:

“Para a concepção liberal, o fim do Estado era a liberdade individual, segundo a qual ele é tanto mais perfeito quanto mais permite e garante a todos o desenvolvimento de tal liberdade. (...) Ocorre que o modelo de Estado Liberal, como simples coadjuvante de uma economia que se autorregulava, foi se esgotando. O individualismo e a livre competição haviam aprofundado as desigualdades sociais. Passa-se, então, a defender uma função mais ativa do Estado na área econômica, objetivando alcançar um maior equilíbrio. (...) A ideia de intervenção do Estado na economia é, então, aceita, mediante cautelas, para limitá-la ao estritamente necessário, de modo a suprir as disfunções maiores do sistema.”¹⁵⁹

Assim, além de hierarquicamente inferior ao sobreprincípio do Estado de Direito, a livre iniciativa ainda deixou de ser, dentro do próprio campo do direito civil, princípio absoluto regedor máximo das relações privadas. O antigo dogma passou a

¹⁵⁸ SOMBRA, Thiago Luís Santos. *A eficácia dos direitos fundamentais nas relações-jurídico privadas: a identificação do contrato como ponto de encontro dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2004. p. 58

¹⁵⁹ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A extrafiscalidade e a concretização do Princípio da redução das Desigualdades Regionais*. São Paulo, Quartier Latin, 2010. p. 64-65.

dar espaço para outras figuras e limitações, de modo que, especialmente no campo do direito tributário, não há que se falar em sua aplicação absoluta para vedar o combate à elisão tributária.

Não obstante, é oportuno esclarecer que a limitação ao planejamento tributário cuja única função seja a redução da tributação se dá exclusivamente no campo tributário. Noutras palavras, a operação tida como abusiva pelo Fisco, permanece incólume para o campo civil, advindo dela todas as obrigações e direitos que eventualmente tenham gerado¹⁶⁰. Isso se dá em razão de a conduta ser lícita do ponto de vista formal e até material, sob a estrita ótica do direito civil, uma vez que o vício está na utilização de uma estrutura cuja finalidade seja lesar o fisco, é o chamado abuso do direito de auto-organização. Ou seja, cabe à Administração Tributária o reenquadramento de tais operações no fato típico jurígeno desencadeador da obrigação tributária, mas jamais a desconsideração total da reorganização realizada pelo contribuinte.

Por fim, é oportuno salientar que se defende a necessidade de normas antielisivas no ordenamento jurídico moderno, dada a relação imbricada da tributação com a concreção de direitos fundamentais. Todavia, embora tenha se constatado a compatibilidade da norma antielisiva geral com o sistema jurídico – uma vez inexistente conflito entre a segurança jurídica e a reclassificação de atos abusivos ou praticados com a única intenção da redução da carga tributária – não se sustenta, de forma alguma, a obrigação de os Estados instruírem tal mecanismo.

Isto é, constatou-se que o dever geral de pagar tributos tem como consequência a obrigação estatal de combater a elisão fiscal, posto que do contrário haveria uma subversão do primado da capacidade contributiva. Entretanto, cabe ao Estado optar pela edição constante de normas que combatam especificamente determinada ação elisiva ou pela instituição de uma regra geral¹⁶¹. Lembrando que, retomando ao marco teórico, em prol da segurança jurídica, num sistema de *civil*

¹⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4ed. Rio de Janeiro. Renovar, 2006. p. 247-249.

¹⁶¹ Alguns países estrangeiros optaram pelas normas antielisivas gerais, vide Alemanha, Espanha, Argentina e Portugal. Outros, como a Itália, decidiram valer-se de medidas específicas contra a elisão, escolhendo aquelas operações específicas e conferindo poder ao Fisco de desconsiderá-la. O problema desse sistema italiano é a necessidade constante de atualização legislativa para prever as estruturas inovadoras criadas pelos contribuintes. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4ed. Rio de Janeiro. Renovar, 2006. p. 227-242)

law, é obrigatória, como condição de aplicabilidade, a edição de lei estabelecendo de forma clara os critérios, condições e circunstâncias para se permitir ao Fisco a desconsideração do planejamento tributário. A vedação a elisão sem lei é inválida, posto que, conquanto atenda aos critérios de justiça delineados, surpreende aos jurisdicionados em clara afronta à segurança jurídica¹⁶².

Portanto, o dever geral de pagar tributos, constatado no Estado Fiscal, implica o combate, no campo legislativo e fiscalizador, as ações elisivas, não sendo possível alegar-se o direito de livre iniciativa do contribuinte, haja vista que este além de comportar limitações, ainda encontra-se em patamar inferior de importância na estrutura estatal moderna.

No campo do direito brasileiro, entretanto, a experiência aponta para a rejeição de uma norma antielisiva geral, conforme será apresentado adiante. Provavelmente, essa tendência legislativa se deve às características ímpares da tributação brasileira que teve seu esboço traçado não por leis, mas sim na própria Constituição, passa-se, então, a investigar essas peculiaridades.

¹⁶² O desrespeito à segurança jurídica implica a ineficiência/incongruência da norma jurídica com o sistema jurídico, dado que a função desse reside exatamente na planificação dos conflitos sociais e na criação de um cenário de previsibilidade para os jurisdicionados. (LUHMANN, Niklas. *El Derecho como sistema social*. Op. cit.)

5. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL, SUAS CARACTERÍSTICAS E O ESPAÇO PARA A INTRODUÇÃO DE UMA VERDADEIRA NORMA ANTIELISIVA

a. Introdução do cenário brasileiro

O movimento de combate às normas antielisivas também exerce influência no ordenamento brasileiro, posto que o Fisco local está a desconsiderar operações sobre o pretexto de que “a estrutura não possui substrato ou propósito econômico”¹⁶³. Contudo, a grande discussão é se tal doutrina não estaria por legitimar a interferência de outros sistemas dentro do direito, ignorando, assim, o fechamento operacional¹⁶⁴.

Nesse primeiro momento, a resposta trazida pelo Fisco é que a LC nº 104/2001 veio a autorizar que fossem desconsiderados atos que visassem tão somente à economia de tributos, vez que esses estariam eivados de vícios como a dissimulação, “abuso de direito”¹⁶⁵ e “fraude à lei”:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II -

¹⁶³ A análise do contencioso administrativo tributário brasileiro, aqui representado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF¹⁶³), demonstra que o Brasil importou a teoria do propósito negocial. O Fisco está desconsiderando operações lícitas realizadas pelos contribuintes com o intuito de fazer incidir a norma tributária (mesmo quando não se observe a ocorrência do fato gerador *in concreto*). Para tanto, alega a Fazenda que tais negócios configuram um abuso de direito, pois ausente qualquer função mercantil além da economia de tributos. Nesse sentido confira: BRASIL. Receita Federal. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recurso Fiscais. Planejamento tributário. Ausência de Propósito Negocial. *Processo nº 16561.720141/2013-50*. Recorrente: CA Programas de computador, participações e serviços LTDA. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Marcos de Aguiar Villas-Bôas. Acórdão nº 1401-001.584, publicado em 12/05/2016 no site do órgão. Disponível em <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 01/11/2017 e BRASIL. Receita Federal. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recurso Fiscais. Planejamento tributário. Ausência de Propósito Negocial. *Processo nº 13971.720813/2011-45*. Recorrente: Via Blumenau indústria e comércio EIRELI. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Antonio Bezerra Neto. Acórdão nº 1401-001.565, publicado em 26/04/2016 no site do órgão. Disponível em <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 01/11/2017

¹⁶⁴ Isto porque impera no direito tributário a máxima da legalidade, assim, o ato de realizar o lançamento da obrigação tributária deve verificar qual a lei/norma que autoriza a cobrança da exação. “O mais universal desses princípios, o da legalidade, prende-se a própria razão de ser do parlamento, desde a penosa e longa luta nas Câmaras inglesas para efetividade da aspiração contida na fórmula “*no taxation without representation*” (BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p 77)

¹⁶⁵ Aqui o fisco entende que organizar-se da forma que lhe seja mais adequada é uma faculdade do contribuinte, mas, a partir do momento em que esse se utiliza dessa com o único intuito de economizar tributo estar-se-ia abusando de seu direito, incorrendo, assim, em um ilícito.

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

Parágrafo único. *A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.* (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Assim, o cerne do debate pode ser sintetizado na seguinte pergunta: é possível afirmar que o parágrafo único do art. 116 do CTN veio introduzir no sistema jurídico brasileiro a teoria do *business purpose* ou uma norma geral antielisão?

Caso se conclua negativamente, segundo a compreensão do Direito já esposada, não será possível a aplicação da teoria do propósito negocial. Isso porque, mesmo que esta interpretação econômica seja a mais justa do ponto de vista moral ou econômico, restaria intransponível a barreira do fechamento operacional do subsistema.

b. A legislação tributária no Brasil

Antes de entender o sentido da norma extraída do art. 116 do CTN é oportuno tecer alguns comentários de como o subsistema do Direito Tributário foi construído no Brasil.

Conforme salienta Geraldo Ataliba, o sistema tributário brasileiro possui algumas peculiaridades em relação aos estrangeiros. Isso porque, a CF/88 optou por delegar/descrever competências e hipóteses de incidências, de maneira que, restou configurado uma inédita¹⁶⁶ rigidez do sistema em comparação ao contexto internacional¹⁶⁷.

Nesse sentido, o referido nível de detalhamento resulta da preocupação do Poder Legislativo em antever possíveis conflitos que seriam causados por normas

¹⁶⁶ A título de exemplo, enquanto a Constituição americana versa tão somente sobre princípios gerais do direito tributário, a CF/88 contém normas que chegam ao nível de descrição de prever que o IPTU poderá ser progressivo em razão do local de situação do bem ou que são imunes os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

¹⁶⁷ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 22-38.

gerais. Mais que isso, o próprio Constituinte¹⁶⁸ originário entendeu por bem dotar o sistema de maior grau de segurança jurídica através de normas descritivas¹⁶⁹. Nas palavras de Alberto de Medeiros:

“Pensar de outra forma seria desconsiderar o importantíssimo fato de que o sistema tributário brasileiro é fundado em normas que limitam o avanço estatal frente às riquezas dos contribuintes, especialmente quando não agiram em desrespeito a quaisquer normas que regulam seu comportamento, mas, ao contrário, em total sintonia com elas. Seria ignorar o fato, já há muito identificado por Alberto Xavier, no sentido de que os princípios que protegem o contribuinte contra uma atuação desmedida do Estado são o coração do sistema tributário constitucional brasileiro, representando, assim, uma categoria de direitos e garantias fundamentais inafastáveis”¹⁷⁰

Desse pensamento é possível deduzir que a Constituição Brasileira¹⁷¹ observa, em linha contrária ao movimento internacional, a área tributária como o braço do direito responsável pela proteção do contribuinte contra os possíveis arbítrios do Estado¹⁷². A consequência última desse prestígio à segurança jurídica é o modo como o princípio da capacidade contributiva foi concretizado no sistema tributário brasileiro.

Igualmente, o Constituinte entendeu que, por força da praticidade¹⁷³ (outro princípio importantíssimo para simplificar a realidade), seria mais adequada a utilização do princípio da capacidade contributiva quando da escolha das hipóteses de incidência dos tributos, bem como no arbitramento de alíquotas progressivas ou

¹⁶⁸ “Nós temos um sistema, na nossa Constituição, de atribuição de poder por meio de regras. Regras que limitam poder, alocam poder e estabelecem conceitos mínimos.” (AVILA, Humberto. Planejamento Tributário. *Revista de Direito Tributário*, v. 98, 2006 p. 74-85.)

¹⁶⁹ Sobre o tema ver: CARVALHO, Paulo Barros. O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. São Paulo: *Revista de direito tributário / Revista da A.P.G.* v. 61/3, 1994.

¹⁷⁰ MEDEIROS, Alberto de. *Jurisprudência do STF é tímida quanto a benefício fiscal unilateral*. Consultor Jurídico (São Paulo. Online) , v. Site, p. Artigos, 2015.

¹⁷¹ Importante ressaltar que toda interpretação de normas jurídicas deve ser pautada na Constituição Federal, vez que esta se posiciona como centro do sistema. (EROS, Grau. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 35.)

¹⁷² Note que, para o já aduzido, é ilustrativo o nome da II Seção da CF/88 “Das limitações do Poder de Tributar”, no qual são listadas normas (princípios e regras) que, em última análise, visam dar previsibilidade às ações estatais, evitando que o cidadão seja surpreendido pela tributação. (BRASIL. *Constituição (1988)*. Constituição da República Federativa do Brasil. Organização de Alexandre de Moraes. 16.ed. São Paulo: Atlas, 2000.)

¹⁷³ “O sistema, então, seleciona apenas algumas possibilidades que lhe fazem sentido de acordo com a função que desempenha, tornando o ambiente menos complexo para ele. Se selecionasse todas elas, não sobreviveria. Deve simplificar a complexidade para conseguir se manter no ambiente. Ao mesmo tempo em que a complexidade do ambiente diminui, a sua aumenta internamente. Isso porque o número de possibilidades dentro dele passa a ser maior, podendo, inclusive, chegar a ponto de provocar sua autodiferenciação em subsistemas.” (KUNZLER, C. M. Teoria dos sistemas de Niklas Luhmann: estudos de Sociologia. *Revista Araraquara*, n.16, 2004. p. 123-136.)”

seletivas¹⁷⁴, ao invés de se analisar caso a caso a existência ou não da manifestação de poder econômico¹⁷⁵.

Ademais, atente-se que a escolha das hipóteses de incidência dos tributos no ordenamento pátrio relaciona-se com outro importante tema: a utilização da tipificação¹⁷⁶ como mecanismo de praticidade para aplicação do direito tributário de massas. Observe que tal discussão indica que o legislador compreendeu ser impossível a análise individualizada da norma tributária, sendo mais econômico e seguro, a utilização de tipos¹⁷⁷.

A noção de tipo está umbilicalmente ligada ao instituto da contingência de Luhmann, tendo em vista que reflete o processo de simplificação da realidade intrínseca ao sistema – são diversos fatos que demonstrariam capacidade contributiva – para fins de alcançar um grau de segurança desejável¹⁷⁸.

Nesse sentido, importa vislumbrar que existem duas concepções diversas de tipificação: (i) para parte da doutrina os tipos são abertos, devendo ser interpretados de acordo com a realidade, e suscetíveis às mutações sociais¹⁷⁹; (ii) enquanto outros entendem que a tipicidade deve ser fechada, relacionada a conceitos taxativos e exclusivos, que restariam pré-definidos sendo alterados somente mediante lei¹⁸⁰.

¹⁷⁴ Cabe ressaltar que Tipke entende de forma diversa, para o autor alemão a praticidade (por se tratar de princípio técnico) não deve interferir na concreção dos princípios éticos (igualdade, isonomia e capacidade contributiva). Noutras palavras, aqueles não podem limitar esses. LANG, Joachim e TIPKE, Klaus. *Direito Tributário*. Volume I. Tradução de: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008. p. 232-234)

¹⁷⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Os desafios do Planejamento tributário in FREITAS, Rodrigo de (org.). *Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial” – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008* –. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 13-14

¹⁷⁶ “Praticidade é o nome que designa a totalidade das condições que garantem uma execução eficiente e econômica das leis” (ISENSE, Josef. *Die typisierung Verwaltung*. Berlin: Duncker & Humblot, 1976. p. 162 apud BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de Tributar*. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. - Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 1.249)

¹⁷⁷ “Um tratamento individual de cada caso isolado conduziria, quando todas as objeções fossem levadas em consideração, a um resultado que não seria suportável. Por isso, parece apropriado, para os casos de tributação que formam um todo grande e semelhante (massa), desconsiderar as suas particularidades, compreendê-los segundo suas características essenciais e tratá-los igualmente para a tributação.” (Idem, p. 1252)

¹⁷⁸ LUHMANN, Niklas. *O enfoque Sociológico da Teoria e Prática do Direito*. Op.cit.

¹⁷⁹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. Rio de Janeiro: *Revista de Direito Administrativo*, v. 235, 2004. p. 193-232. e LANG, Joachim e TIPKE, Klaus. *Direito Tributário*. Volume I. Tradução de: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008. p. 133-138..

¹⁸⁰ Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 60-71 e XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade Cerrada da Tributação*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 83-85.

Retomando que no Direito Tributário brasileiro, por força constitucional, prevalecem os princípios da segurança jurídica, previsibilidade, praticidade e certeza, demonstra-se necessária a adoção de tipos, dada a importância desse instrumento para a operacionalização de um sistema tributário altamente complexo¹⁸¹.

Em função dessa rigidez constitucional percebida no ordenamento jurídico brasileiro, não se pode afirmar que o legislador tenha adotado a tipificação aberta. Isso porque, no cenário em que, além das incontáveis exações instituídas, ainda fosse possibilitado uma interpretação aberta de cada tipo (fato gerador), estaria se instaurando um verdadeiro manicômio fiscal¹⁸², onde não se perceberia qualquer previsibilidade das ações dos entes públicos. *A priori*, então, o sistema teria se pautado em um conceito de legalidade, de forma que não se é possível extrair o poder do Fisco constituir obrigação tributária quando não observado o fato jurígeno que permita a subsunção da norma de tributação¹⁸³.

Contudo, é essencial perceber que essa legalidade é uma opção adotada, jamais podendo ser interpretada como absoluta ou imutável¹⁸⁴. É exatamente aqui que o estudo desenvolvido nos capítulos anteriores assume alguma relevância prática, pois, países que ainda adotam uma concepção formalista da tributação tendem a possuir uma tributação desigual¹⁸⁵, pautada na regressividade¹⁸⁶ e, por consequência, ineficientes como mecanismo de distribuição dos ônus estatais conforme a capacidade contributiva¹⁸⁷.

Exemplo disso é a forma da distribuição da tributação local por eixo impositivo, onde se percebe a predileção do Estado sobre o consumo simplesmente

¹⁸¹ Em sentido diverso: DERZI, Misabel Abreu. *A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001. O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 222-226.

¹⁸² O termo manicômio fiscal é apresentado pelo professor Becker ao criticar a complexidade do sistema tributário brasileiro. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010. p. 3-12

¹⁸³ CALMON, Sacha. Op cit. p. 107-117.

¹⁸⁴ O direito é um sistema dinâmico que deve se valer da abertura sistêmica para se atualizar e incorporar as inovações. (LUHMANN, Niklas. *El derecho como sistema social*. Op. cit. p. 4-5.)

¹⁸⁵ Desigual e em confronto com a equidade necessária para tais ações, uma vez que é dever do Estado proceder a atenuação das diferenças. RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes p. 66-69.

¹⁸⁶ Cf. GASSEN, Valcir. Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. *Revista dos Tribunais*. São Paulo. v. 935, p 243-266, 2013.

¹⁸⁷ TIPKE, Klaus. Op. cit. p.260-262

em razão da facilidade de fiscalização, mas ignorando totalmente as demais funções da justa imposição¹⁸⁸, veja os dados de recente pesquisa realizada pela Receita Federal do Brasil¹⁸⁹:

BASE DE INCIDÊNCIA	RENDA	PATRIMÔNIO	CONSUMO	FOLHA DE SALÁRIO	TRANSAÇÕES FINANCEIRAS
2015	18,27%	4,44%	49,68%	25,83%	1,8%
2014	15,05%	4,17%	50,20%	25,95%	1,62%
2013	18,15%	3,94%	50,41%	25,79%	1,68%
2012	17,92%	3,89%	49,81%	26,43%	1,96%

Isto é, cerca de 75%¹⁹⁰ da tributação local sequer leva em conta as características pessoais do sujeito passivo, deixando, novamente, demonstrado o caráter precário da imposição brasileira¹⁹¹. Todavia, tal fato não será analisado nesse trabalho por fugir do escopo apresentado, tendo sido trazido à baila tão somente para evidenciar as características formalistas e desiguais que imperam no sistema tributário do Brasil, o qual, é regressivo e, por consequência, tende a aumentar as desigualdades, ao invés de reduzi-las como deveria.

Assim, é imprescindível que o Poder Legislativo valendo-se não só da comunicação entre os sistemas econômico, social, mas até mesmo do diálogo com os ordenamentos jurídicos internacionais, busque a modificação de sua estrutura, de forma não só a prever medidas antielísivas, mas também alcançar a concreção da igualdade material pela via da tributação. A capacidade contributiva não pode ter sua função restringida demasiadamente pela legalidade, especialmente porque a

¹⁸⁸ Conforme trabalhado até então, a tributação deve arrecadar, incentivar condutas (extrafiscalidade) e ser mecanismo de justa distribuição dos ônus estatais, pautando-se na equidade e na capacidade contributiva dos cidadãos. (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade – os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.)

¹⁸⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda e Receita Federal. *Carga Tributária no Brasil 2015: Análise por Tributos e Bases de Incidência*. Brasília, 2016 p.6. Disponível em: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf> Acesso em: 27/02/2017.

¹⁹⁰ Diz-se 75% porquanto a tributação sobre a folha de salários (contribuições previdenciárias) também é repassada ao cidadão ao alvedrio das características pessoais e da capacidade contributiva.

¹⁹¹ Sobre o tema ver: TEIXEIRA, Tiago Conde ; TEIXEIRA, Yann Santos. Tributação sobre a renda como instrumento fiscal para atingir uma sociedade pautada na justiça social. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 4, p. 1, 2016. e RIBEIRO, Ricardo Lodi. O capital no século XXI e a justiça fiscal: uma contribuição de Thomas Piketty para uma reforma tributária no Brasil. *Revista de Direito Público da Economia – RDPE*, Belo Horizonte, ano 13, n. 50, p. 197-228, abr./jun. 2015.

primeira é um pressuposto estatal, enquanto a segunda decorre da necessidade de limitar esse Estado.

É preciso, então, a criação de normas que privilegiem essa materialização da igualdade, dentre as quais se destaca a antielisiva, embora, pelo pouco apresentado, já seja possível perceber a necessidade de mudanças mais profundas para alcançar tal finalidade¹⁹².

O citado parágrafo único do artigo 116 do CTN, quando somado a outras inovações do início do século XXI evidenciam essa tentativa de mudança da característica brasileira, conforme será apresentado mais a frente. Entretanto, note-se que esse combate à elisão não pode ser realizado a qualquer custo. O Estado deve realizar estudos e contabilizar os impactos orçamentários dessa limitação ao planejamento tributário, buscando compatibilizar o fim buscado (aumento da arrecadação com a capacidade contributiva) e os sacrifícios financeiros para alcançá-lo.

Requerer, sem mais cuidados, que a Administração Tributária realize uma análise pormenorizada de todos os fatos/atos jurídicos, seria atribuir ônus insuportável ao Fisco, dado o volume de trabalho que seria gerado. Ademais, a título de reforço argumentativo, posto que a matéria não é jurídica, mas sim política¹⁹³, não seria nenhum absurdo pensar que os próprios gastos do aparato público para realizar a investigação individualizada poderiam ser iguais ou superiores aos benefícios econômicos obtidos por esse mecanismo¹⁹⁴.

Dessa forma, o Poder Legislativo deve levar em conta os critérios econômicos no momento da edição da norma antielisiva verificando, assim, a melhor forma do seu combate, seja por meio da criação da chamada norma geral ou de presunções (tipificações) específicas para cada caso tido como preocupante. Certo é que o Estado brasileiro, embora se pautem em critérios formalistas, não pode

¹⁹² Sobre o tema ver: DERZI, Misabel. Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (relações efeito e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência*. Brasília, vol. 16, n. 108, 2014.p. 39-64

¹⁹³ Isto porque, segundo o marco teórico adotado, a matéria por estar inclusa no subsistema da política, não pode ser utilizada como motivação para qualquer decisão no ordenamento jurídico, salvo se incorporada quando da abertura cognitiva. (LUHMANN, Niklas. *El derecho como sistema social*. Op. cit. p. 4-5.)

¹⁹⁴ ISENSEE, Josef. *Die typisierung Verwaltung*. Berlin:Duncker & Humblot, 1976. p 156-157 apud DERZI, Misabel de Abreu Machado. Op. cit. p. 338-340.

se manter inerte aos atos elisivos, sendo certo que, do contrario, a desigualdade, já tão alarmante no contexto local¹⁹⁵, apenas se agravará.

c. A ausência de norma geral antielisiva

Ainda, cabe o questionamento quanto à natureza do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Quanto ao tema, destacam-se duas correntes na doutrina: aqueles autores que entendem se tratar de norma geral antielisiva¹⁹⁶ e outros que aduzem ser norma que veio apenas explicitar algo que já era repudiado pelo ordenamento, sem qualquer inovação, isto é, a vedação a prática de atos simulados¹⁹⁷.

Importa entender os motivos pelo qual a norma se constituiria como antielisiva. Nessa linha, Ricardo Lobo defende, em síntese, que: (i) não haveria sentido o Congresso Nacional editar lei inócua; (ii) não há qualquer incompatibilidade da regra antielisiva com o ordenamento constitucional brasileiro, e (iii) o surgimento dessas normas é um movimento internacional que visa se afastar da concepção positivista formalista¹⁹⁸.

Quanto ao argumento de que o Congresso Nacional não iria se reunir para editar lei inócua ou para “dizer o óbvio”, é necessário salientar que não fora dito o óbvio, mas tão somente explicitado algo que já era deduzível. A possibilidade de o fisco desconsiderar operações simuladas era algo bem claro para todos os juristas e contribuintes. Entretanto, quanto àqueles casos em que o intuito do ato evidenciava

¹⁹⁵ Segundo o Censo Demográfico de 2010, enquanto 83% da população vive com uma renda mensal de até 3 salários-mínimos, cerca de 1% recebe salários ou rendimentos superiores a 20 salários-mínimos. Nesse mesmo sentido, o Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira, publicado pelo Ministério da Fazenda em 2016, aponta que os 0,1% mais ricos da população brasileira detêm cerca de 6% da renda auferida e declarada no Brasil. (BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. *Censo demográfico de 2010: Trabalho e Rendimento*. Brasília, 2016. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/rendimentos_preliminares/rendimentos_preliminares_tab_pdf.shtm Acesso em: 30/10/2017) e (BRASIL. Ministério da Fazenda e Receita Federal. *Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira*, Dados do IRPF 2014/2015. Brasília, 2016. p. 15-16. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/transparencia-fiscal/distribuicao-renda-e-riqueza/relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf> Acesso em: 30/10/2017.)

¹⁹⁶ Por exemplo: TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 265-266 e HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997 (p. 149-153).

¹⁹⁷ Por exemplo: XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2011. p. 68 e CALMON, Sacha. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2011. p. 175

¹⁹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 244-245

uma tentativa de esconder, ou na letra da lei dissimular a ocorrência da hipótese de incidência do tributo, observava-se certa dúvida entre os operadores do sistema.

Ademais, note-se que, conforme aduz Marcelo Neves¹⁹⁹, existem no ordenamento jurídico normas que são editadas, a despeito de a matéria já ser suficientemente regulamentada, tão somente para gerar um efeito simbólico: demonstrar o comprometimento, atenção do Estado com a causa. Ao que parece, o parágrafo único do art. 116 do CTN enquadra-se nesse conceito de norma simbólica, pois, a intenção de sua edição foi clarear a forma de tratamento dos atos viciados pelo fisco, a partir de uma demonstração de comprometimento do Estado com o problema da evasão fiscal.

Por outro lado, é preciso concordar com Ricardo Lobo quanto à inexistência de incompatibilidade absoluta da norma antielisiva com a CF/88, desde que a inclusão normativa se dê de forma expressa, clara e respeitando os primados da segurança jurídica em um grau aceitável²⁰⁰. O ordenamento constitucional brasileiro, em contramão aos demais países mundo, ainda continua a observar o tributo como uma agressão ao patrimônio do contribuinte, de modo que se demonstra necessária a criação de normas que limitem o poder do Estado de tributar. Assim, *a priori*, deu-se maior importância ao princípio da segurança jurídica, dando força à legalidade, tipicidade cerrada e demais mecanismos de proteção.

Contudo, em nenhum momento a CF/88 veio a fechar as portas para uma norma geral antielisiva²⁰¹, pelo contrário, em seu art. 145, § 1º, previu que o princípio da capacidade contributiva deve ser utilizado pelo legislador ordinário:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 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

¹⁹⁹ NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Martins fontes, 2013. p.32

²⁰⁰ Sobre o tema ver o capítulo 4 desse trabalho.

²⁰¹ SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A insuficiência de densidade normativa da “norma antielisão” (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 146, 2007. p. 61-84;

objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.²⁰²

Logo, importa pontuar que uma norma antielisiva é totalmente compatível com o ordenamento jurídico brasileiro, desde que acompanhada de padrões rígidos de controle da administração, bem como de critérios a serem utilizadas no momento de análise do suposto ato elisivo²⁰³. Tais requisitos impostos são uma forma de privilegiar o primado da segurança jurídica, e até da função do direito tributário que é, ao final, dar previsibilidade ao ato de tributar²⁰⁴.

Ocorre que concordar com a compatibilidade da norma antielisiva frente à CF/88 é bem diferente de afirmar que o art. 116, parágrafo único, do CTN veio a introduzir no ordenamento jurídico a possibilidade do Fisco desconstituir, para fins de tributação, operações realizadas com único intuito de economizar tributos.

A referida norma previu, tão somente, que seria lícito ao Fisco desconsiderar negócios jurídicos realizados com o escopo de dissimular a ocorrência do fato gerador. Permanece, então, a dúvida sobre o que seria dissimular.

O vocábulo dissimulado, segundo o dicionário Aurélio²⁰⁵ significa: “1. encoberto disfarçado. 2. Que tem por hábito dissimular, astucioso, fingido, hipócrita, simulado.”

Ainda, segundo o civilista Tércio Sampaio Ferraz Júnior, existem duas formas de simulação: a absoluta que se dá quando “as partes aparentam conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas a quem, realmente, conferem ou transmitem, ou fazem declaração, ou confissão não verdadeira.”²⁰⁶, e a relativa, também conhecida como dissimulação, que ocorre quando as partes celebram negócio jurídico com intuito de ocultar outro negócio realizado, na sua maioria,

²⁰² BRASIL. *Constituição (1988)*. Constituição da República Federativa do Brasil. Organização de Alexandre de Moraes. 16.ed. São Paulo: Atlas, 2000

²⁰³ SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A insuficiência de densidade normativa da “norma antielisão” (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 146, 2007. p. 61-84.

²⁰⁴ Nesse sentido: GODOI, Marciano Seabra. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil. Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *Revista de Informação Legislativa*, v. 194 2012. p. 117-146.

²⁰⁵ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa*. 3 ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999. p. 691

²⁰⁶ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto: no direito tributário e à luz do novo Código civil. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 8, n. 48, nov. 2010. p.16 Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/35420>>. Acesso em: 25 de maio de 2016.

válido²⁰⁷. Noutros termos, na simulação absoluta as partes não realizam negócio algum, enquanto na relativa há a celebração de negócio jurídico para dissimular outro.

Importa ressaltar que os negócios jurídicos eivados do vício da simulação relativa, segundo o art. 167 do Código Civil, deverão ser desconsiderados, porém, subsistirá o negócio a que se dissimulou (ocultou, escondeu) se válido for, tanto na substância quanto na forma:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados. § 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado²⁰⁸.

Assim, o que se constata é que a dissimulação nada mais é do que uma faceta da simulação, a qual já era repudiada pelo art. 149, VII, do CTN²⁰⁹. Logo, não prospera o argumento de que o parágrafo único do art. 116 do CTN veio a introduzir uma norma antielisiva no ordenamento, pois, esse na verdade, tão somente reafirmou que atos simulados de forma absoluta ou relativa deverão ser desconsiderados pelo Fisco²¹⁰.

Por fim, cabe ressaltar que, embora a criação de normas antielisivas seja uma tendência mundial, tal fato em nada, rigorosamente nada, interfere no modo de interpretar a norma prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN. Isso porque, retomando ao nosso marco teórico, o subsistema direito é individual a cada sociedade (país), sendo certo que o subsistema direito alienígena (seja alemão, francês, italiano ou americano) continuará sendo tratado como não direito para o

²⁰⁷ Idem. p. 12-13

²⁰⁸ BRASIL. *Código civil e constituição federal*. 59ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

²⁰⁹ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;(...). BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Denominado Código Tributário Nacional pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.3.1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 01/11/2017.

²¹⁰ “No particular, sob o ponto de vista material, o novel parágrafo único não inovou a ordem jurídica, apenas explicitou o que já se sabia, ou seja, o ético simulação comporta duas modalidades: a absoluta e a relativa. Esta última, contudo, é mais frequente. Quis o legislador realça-la, ao tempo em que delegou à lei função de organizar procedimentos de desconsideração dos atos e negócios dissimulados.” (SACHA, Calmon. Op. cit. p. 174-175.)

ordenamento brasileiro, enquanto não seja incorporado quando da abertura cognitiva²¹¹.

Portanto, conclui-se que a LC nº 104/01 não veio introduzir norma antielisiva ao sistema jurídico brasileiro, mas tão somente dar ênfase ao que já era sabido, negócios simulados devem ser desconsiderados pelo fisco para fins de tributação.

d. A tentativa de introdução de uma norma geral antielisiva

Demonstra-se relevante para a discussão, o fato de que o normativo que buscou introduzir no ordenamento jurídico brasileiro uma norma geral antielisiva não foi a LC 104/2001, mas sim a MP 66/2002 a qual em seu art. 14 dispôs:

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

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito negocial; ou II - abuso de forma.

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

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.²¹²

Observe que é nítida a diferença do art. 116, parágrafo único, para o art. 14 da MP 66/2002, enquanto o primeiro utiliza o verbo dissimular, que conforme já apresentado é tão somente uma face da simulação, a segunda, de forma expressa e direta, afirma que poderão ser desconsiderados negócios jurídicos praticados sem propósito negocial ou que se utilizem do abuso de forma.

Igualmente, em 2015, o Congresso não converteu em lei os dispositivos da MP 685/2015²¹³ que previam o poder do fisco desconsiderar operações sem motivo extratributário. Veja a redação do texto legal:

²¹¹ LUHMANN, Niklas. *O enfoque Sociológico da Teoria e Prática do Direito*. Op. cit. p. 18-19.

²¹² BRASIL. *Medida Provisória nº 66 de 29 de agosto de 2002*. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/66.htm.> Acesso em: 05/11/2011

Art. 7º O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando:

I - os atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes;

II - a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou

III - tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação.

Infelizmente, o Poder Legislativo do Brasil perdeu a oportunidade de introduzir ambas as citadas normas antielisivas e aproximar-se um pouco mais de um Estado Fiscal, cuja preocupação resida na efetiva distribuição dos custos segundo a capacidade contributiva de seus cidadãos.

Assim, de tal veto é possível extrair, além da não produção de efeitos da norma no ordenamento²¹⁴, que o legislador não vê com bons olhos a teoria do propósito negocial para fins de tributação, especialmente porque é muito mais cômodo elevar-se a tributação sobre o consumo e folhas de salário do que buscar combater a elisão ou mesmo a evasão fiscal²¹⁵.

Todavia, mesmo que incipiente, é possível constatar que o Brasil vem aos poucos percebendo que o planejamento tributário, por todo o aduzido, pode ser caracterizado como uma consequência ingrata da adoção de critérios rígidos para a tributação²¹⁶. Isto é, percebendo a lesividade da conduta²¹⁷, o Estado passou a utilizar a abertura sistêmica²¹⁸ para introduzir normas antielisivas específicas²¹⁹.

²¹³ BRASIL. *Medida Provisória nº 685 de 21 de julho de 2015*. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/mpv/mpv685.htm > Acesso em: 05/11/2017.

²¹⁴ Permanece no campo não direito na lógica Luhmanniana, de forma que não há que se falar na existência de norma antielisiva no ordenamento brasileiro.

²¹⁵ Sobre o tema ver: INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/49/EstudoVeQuedaNaSonegacaoFiscalDasEmpresasBrasileiras.pdf>>. Acesso em 17/10/2017.

²¹⁶ Isso porque, ao permitir a tributação tão somente quando realizado o fato típico, ou em hipóteses de simulação e fraude, o constituinte abriu espaço para que os contribuintes utilizassem as lacunas do direito tributário, bem como se organizassem de acordo com a forma menos onerosa para si,

Exemplo disso é o art. 74 da MP 2.158-35/2001, o qual previu a possibilidade de o Fisco considerar os lucros auferidos pelas controladas e coligadas de empresas brasileiras no exterior como disponibilizados na data sua apuração. Ou seja, o legislador criou uma presunção legal para evitar que os grupos econômicos mantivessem fisicamente seu capital em um paraíso fiscal, fugindo, assim, da tributação²²⁰. Além de diversas presunções legais que foram criadas para evitar outras formas de elisão.

Portanto, destaque-se que embora, em termos de justiça, o correto seja o Fisco desconsiderar as operações sem propósito negocial (elisivas), tal conduta não pode ser adotada integralmente no ordenamento brasileiro²²¹, o qual expressamente repudiou essa norma geral antielisiva. Cabe, então, ao legislador a edição de normas que visem diminuir/dificultar a realização do planejamento por parte do contribuinte, não devendo o intérprete deturpar o art. 116, parágrafo único, do CTN, sob o pretexto da equidade, uma vez que tal conduta implicará significativa perda na segurança jurídica do ordenamento brasileiro.

mesmo que sem propósito negocial algum. (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1977. p. 28-30.)

²¹⁷ Ora, existindo ou não o planejamento, os valores a serem dispendidos pelo Estado no exercício de suas atribuições constitucionais serão os mesmos, de forma que, quando um contribuinte deixa de pagar, por meio de atos elisivos, os tributos que deveria pagar há simplesmente o repasse do ônus à sociedade.

²¹⁸ LUHMANN, Niklas. *O enfoque Sociológico da Teoria e Prática do Direito*. Op. cit. p. 18-19.

²¹⁹ “cabe ao legislador modificar a legislação para adaptá-la às novidades que surgem no mercado.” AVILA, Humberto. Planejamento Tributário. *Revista de Direito Tributário*, v. 98, 2006 p. 74-85.

²²⁰ Vale destacar que a norma foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal federal, no Recurso Extraordinário nº 611.586/PR, submetido ao rito da repercussão geral, oportunidade em que se assentou não ser possível, nos países sem tributação favorecida, considerar a mera apuração do lucro líquido pela empresa coligada ou controlada sediada no exterior como símbolo de aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica, uma vez que esse evento está divorciado da regra-matriz da hipótese de incidência do tributo, contida no art. 43 do CTN, bem como não apresenta justificativa razoável para criação da citada presunção. Dessa forma, demonstra-se inaplicável o art. 74 da MP nº 2.158/2001 aos casos em que a controlada ou coligada esteja instalada em país não paraíso fiscal. Por outro lado, nos países considerados paraísos fiscais (assim definidos pela SRF em IN), os Ministros afirmaram ser proporcional e razoável a ficção jurídica criada pela referida norma, sendo certo que devem incidir o IRPJ e a CSLL sobre os resultados de empresas controladas ou coligadas no exterior, na data do balanço no qual tiverem sido apurados. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 611.586/PR*. Recorrente: COAMO agroindustrial cooperativa. Recorrido: União, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 10/04/2013, acórdão publicado no Diário de Justiça Eletrônico do STF em 10/10/2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28611586%2E%2E+O+611586%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zd7udo2>> Acesso em: 01/11/2017.

²²¹ Embora se reconheça que o Fisco Federal vem desconsiderando operações tidas como “sem propósito negocial”, pelo apresentado até então, não cabe ao Executivo determinar o combate a elisão fiscal, sendo certo que tal iniciativa deve se dar no âmbito do Legislativo, o qual, valendo-se da abertura sistêmica, irá introduzir essa autorização ao Administrador Tributário.

6. CONCLUSÃO

Pelo exposto, constata-se que a evolução do Estado e sua nova função de provedor de direitos fundamentais impactou significativamente no campo tributário, posto que a imposição deixou de ser mero mecanismo de arrecadação ou dominação para desempenhar relevante papel na concreção das conquistas sociais do início do século XX.

Assim, o não pagamento do tributo não gera um prejuízo para o príncipe/governante, passando agora a lesar toda a coletividade que perceberia uma queda na qualidade dos serviços/políticas estatais ou mesmo seria privada de parte desses direitos fundamentais. É nesse contexto que Nabais afirma existir um dever geral de pagar impostos, pois sem esses recursos o prejuízo seria comum²²².

Mais que isso, retomando ao princípio da diferença de John Rawls²²³, nota-se que essa distribuição dos custos estatais não pode se dar aleatoriamente, a capacidade contributiva deve ser o norteador da imposição, permitindo que aqueles com mais recursos sejam privados em maior quantidade (termos absolutos) para que haja uma efetiva redução da desigualdade e garantia do mínimo existencial para todo o povo. É a tributação exercendo sua nova função no Estado Fiscal, qual seja a de reduzir desigualdades²²⁴.

Nesse cenário, o planejamento fiscal, isto é, a possibilidade de organizar-se visando tão somente a redução da carga tributária, perde força no Estado Democrático de Direito, uma vez que o não recolhimento do imposto não lesa mais o soberano, e sim toda a coletividade.

Dessa forma, surge, como consequência do dever geral de pagar impostos, a necessidade de normas de combate a elisão fiscal que, embora lícita do ponto de vista formal, representa uma afronta à igualdade material. Contudo, tendo em vista a

²²² NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004.

²²³ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

²²⁴ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*: Os impostos e a justiça. Trad.: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

função pacificadora de conflitos inerente ao sistema do direito²²⁵, a aplicação da teoria do propósito negocial para desconconsideração dos atos tidos como sem substância econômica está condicionada a existência de previsão legal, pois, conforme apresentado anteriormente, o sistema direito se reproduz, ou melhor, toma decisões a partir de seus próprios elementos.

Na realidade brasileira, o ordenamento constitucional tributário ainda revela características arcaicas, cuja preocupação está muito concentrada na facilidade da arrecadação e pouco na concreção da redução das desigualdades por meio da imposição.

Igualmente, observou-se que o parágrafo único do art. 116 do CTN não introduziu norma antielisiva no ordenamento brasileiro, mas tão somente veio reafirmar a possibilidade de o Fisco desconconsiderar atos simulados de forma absoluta ou relativa.

Portanto, ausente a previsão legal da norma antielisiva, conclui-se que cabe ao Congresso Nacional a edição de mecanismo de combate ao planejamento fiscal²²⁶, devendo ele se preocupar em limitar essa auto-organização, de forma a impedir que a tributação cada vez mais seja utilizada como meio para se agravar as desigualdades existentes.

²²⁵ LUHMANN, Niklas. El derecho como sistema social. In: DIEZ, Carlos Cómez-Jara (Ed.). *Teoría de sistemas y derecho penal: fundamentos y posibilidades de aplicación*. Granada: Comares, 2005c. p. 69-85

²²⁶ Importa retomar que o planejamento fiscal não engloba aquelas condutas incentivadas pelo poder público ou as opções fiscais quanto à prática do fato gerador, vide capítulo 4.a desta monografia.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. *Teoria de los Derechos Fundamentales*. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.
- ALVES, José Carlos Moreira. *Direito romano*, Volume I, 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto. *Planejamento Tributário*. Revista de Direito Tributário, v. 98, 2006 p. 74-85.
- _____. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- _____. *Limitações Constitucionais ao poder de Tributar*. 8ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010.
- BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- BRASIL. *Código civil e constituição federal*. 59ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____. *Constituição (1988)*. Constituição da República Federativa do Brasil. Organização de Alexandre de Moraes. 16.ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- _____. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Denominado Código Tributário Nacional pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.3.1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 01/11/2017.
- _____. *Medida Provisória nº 66 de 29 de agosto de 2002*. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.

Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2002/66.htm>
Acesso em: 05/11/2017.

_____. *Medida Provisória nº 685 de 21 de julho de 2015*. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/mpv/mpv685.htm> Acesso em: 05/11/2017.

_____. Ministério da Fazenda e Receita Federal. *Carga Tributaria no Brasil 2015: Análise por Tributos e Bases de Incidência*. Brasília, 2016 p.6. Disponível em: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf> Acesso em: 27/02/2017.

_____. Ministério da Fazenda e Receita Federal. *Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira*, Dados do IRPF 2014/2015. Brasília, 2016. p. 15-16. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/transparencia-fiscal/distribuicao-renda-e-riqueza/relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf> Acesso em: 30/10/2017.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. *Censo demográfico de 2010: Trabalho e Rendimento*. Brasília, 2016. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/censo2010/rendimentos_preliminares/rendimentos_preliminares_tab_pdf.shtm Acesso em: 30/10/2017

_____. Receita Federal. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recurso Fiscais. Planejamento tributário. Ausência de Propósito Negocial. *Processo nº 13971.720813/2011-45*. Recorrente: Via Blumenau indústria e comércio EIRELI. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Antonio Bezerra Neto. Acórdão nº 1401-001.565, publicado em 26/04/2016 no site do órgão. Disponível em <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 01/11/2017.

_____. Receita Federal. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recurso Fiscais. Planejamento tributário. Ausência de Propósito Negocial. *Processo nº 16561.720141/2013-50*. Recorrente: CA Programas de computador, participações e serviços LTDA. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Marcos de Aguiar Villas-Bôas. Acórdão nº 1401-001.584, publicado em 12/05/2016 no site do órgão. Disponível em <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 01/11/2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 540.829/SP*. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Hayes Wheels do Brasil LTDA, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Relator(a) p/ Acórdão: Min. LUIZ FUX, julgado em 11/09/2014, acórdão publicado no Diário de Justiça Eletrônico do STF em 18/11/2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+540829%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+540829%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a4x9d34>> Acesso em: 01/11/2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 611.586/PR*. Recorrente: COAMO agroindustrial cooperativa. Recorrido: União, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 10/04/2013, acórdão publicado no Diário de Justiça Eletrônico do STF em 10/10/2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28611586%2ENUME%2E+OU+611586%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zd7udo2>> Acesso em: 01/11/2017.

- CALIENDO, Paulo. Reserva do possível, direitos fundamentais e tributação. In: SARLET, Ingo Wolfgang. (org). TIMM, Luciano Benetti. (org). *Direitos fundamentais: orçamento e “reserva do possível”*. 2. ed. rev. e amp. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2010.

- CALMON, Sacha. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2011.

- CAMPOS, Diogo Leite de. *A Jurisdicização dos Impostos: Garantias de Terceira Geração*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Tributo. Reflexão Multidisciplinar sobre a sua natureza. São Paulo: Editora Forense, 2007.

- CANOTILHO, Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 5ª Edição. Coimbra: Almedina, 2002.
 - CARVALHO NETTO, M. A contribuição do direito administrativo enfocado da ótica do administrado: para uma reflexão acerca dos fundamentos do controle de constitucionalidade das Leis no Brasil. Um pequeno exercício de Teoria da Constituição. *Fórum Administrativo*, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, 2001. p. 11-20.
 - CARVALHO, Paulo Barros. *O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: Revista de Direito tributário v. 61/3, 1994.
 - DERZI, Misabel. *A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001*. O planejamento tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001.
 - _____. A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual. In: FISCHER, O. C. (Org.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Revista Dialética, 2004.
 - _____. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
 - _____. Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (relações efeito e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência*. Brasília, vol. 16, n. 108, 2014.p. 39-64.
 - _____. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.
 - DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1977.
 - DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. Tradução: Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2013.
 - _____. *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
 - GRAU, Eros. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
 - ESTEVES, Julio. As críticas ao utilitarismo por John Rawls. In *Ethic@, Revista Internacional de Filosofia Moral*, Florianópolis, v.1, nº 1, p. 81-86, junho de 2002.
- Disponível em:

<<https://periodicos.ufsc.br/index.php/ethic/article/viewFile/14536/13310>> Acesso em: 26/10/2017.

- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.
- FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A extrafiscalidade e a concretização do Princípio da redução das Desigualdades Regionais*. São Paulo, Quartier Latin, 2010.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto: no direito tributário e à luz do novo Código civil. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 8, n. 48, nov. 2010.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa*. 3 ed. totalmente rev. e ampl. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.
- FLAHERTY, Martin. John Marshall, McCulloch v. Maryland, and “We the People”: Revision in Need Revising. *William & Mary Law Review*. Volume 43, Issue 4, 2002, Williamsburg, Virgínia (USA).
- GARCIA, Maria. 1789: Inconfidência Mineira, a Revolução francesa do Brasil: tributação e o direito à liberdade. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*. São Paulo, v.18, n.71, p. 203-227. Revista dos Tribunais, abr./jun. 2010.
- GASSEN, Valcir. Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. *Revista dos Tribunais*. São Paulo. v. 935, p 243-266, 2013.
- GODOI, Marciano Seabra . Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil. Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *Revista de Informação Legislativa* , v. 194 2012. p. 117-146. _____ . *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.
- HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*, volume I. Tradução: Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.
- HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. 2ª ed. Tradução de A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 1994 e KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 5ª ed. São Paulo: Martins Fontes. 1996.

- HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights- Why Liberty Depends on Taxes*, New York and London: W. M. Norton, 1999.
- HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/49/EstudoVeQuedaNaSonegacaoFiscalDasEmpresasBrasileiras.pdf>>. Acesso em 17/10/2017.
- ISENSEE, Josef. *Die typisierung Verwaltung*. Berlin:Duncker & Humblot, 1976.
- LANG, Joachim e TIPKE, Klaus. *Direito Tributário*. Volume I. Tradução de: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008.
- LUHMANN, Niklas. *A Constituição como aquisição evolutiva*. Tradução realizada por Menelick de Carvalho Netto a partir do original (“*Verfassung als evolutionäre Errungenschaft*”. In: *Rechtshistorisches Journal*. Vol. IX, 1990, pp. 176 a 220), cotejada com a tradução italiana de F. Fiore (“La costituzione come acquisizione evolutiva”. In: ZAGREBELSKY, Gustavo. PORTINARO, Pier Paolo. LUTHER, Jörg. *Il Futuro della Costituzione*. Torino: Einaudi, 1996), por Menelick de Carvalho Netto, Giancarlo Corsi e Raffaele De Giorgi.
 _____. *Confianza*. Trad. Amanda Flores. Antrophos. Santiago: Universidade IberoAmericana, 1996.
 _____. El derecho como sistema social. In: DIEZ, Carlos Cómez-Jara (Ed.). *Teoría de sistemas y derecho penal: fundamentos y posibilidades de aplicación*. Granada: Comares, 2005c. p. 69-85
 _____. *El derecho de la sociedad*. Tradução de Javier Torres Nafarrate, com a colaboração de Brunhilde Erker, Silvia Pappe e Luis Felipe Segura. México: Herder; Universidad Iberoamericana, 2005.
 _____. O enfoque Sociológico da Teoria e Prática do Direito. Traduzido por Cristiano Paixão, Daniela Nicola e Samantha Dobrowolski. *Seqüência*. nº 28, junho de 1994. p. 1-14
 _____. *Scienza del diritto e dogmatica giuridica*. Bologna: Il Mulino, 1978.
- KUHN, Thomas. *A Estrutura das Revoluções Científicas*. 2ª ed. São Paulo: Editora Perspectiva, 1978.
- KUNZLER, C. M. Teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. *Estudos de Sociologia*. Araraquara, n.16, 2004. p. 123-136.

- LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. Barueri: Manole; Madrid: Marcial Pons, 2007.
- MACHADO, Guilherme. Planejamento tributário: o papel do business purpose test e da Step Transaction Doctrine na verificação da simulação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 211, 2013. p. 70-79.
- MAGALHÃES, Juliana. Niklas Luhmann no Direito Tributário? Um olhar sistêmico sobre as transformações do Direito Tributário contemporâneo. In: CALMON, Sacha. (Org.). *Segurança Jurídica. Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes*. Rio de Janeiro: Gen/Editora Forense, 2013.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Uma teoria do tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 3-9.
- MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do Sistema Tributário Nacional de 1988. In: XIX Encontro Nacional do CONPEDI, 2010, Fortaleza. Anais do (Recurso eletrônico) XIX Encontro Nacional do CONPEDI, 2010. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf> Acesso em 11/11/2017.
- MATURANA. Humberto Romesin. *Emoções e linguagem na educação e na política*. Belo Horizonte: UFMG, 1998.
- MEDEIROS, Alberto de. *Jurisprudência do STF é tímida quanto a benefício fiscal unilateral*. Consultor Jurídico (São Paulo. Online) , v. Site, p. Artigos, 2015.
- MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Paulo Gustavo Gonet Branco. *Curso de Direito Constitucional*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal limites ao planejamento tributário. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Vol. 21, Belo Horizonte. 2003, p. 11-17.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade: Os impostos e a justiça*. Trad.: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004.
- NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Martins fontes, 2013.

_____. From the Autopoiesis to the Allopoiesis of Law. *Journal of Law and Society*, Vol. 28, N. 2, Jun/2001, p. 242-262.

_____. Luhmann, Habermas e o Estado de direito. *Lua Nova, Revista de Cultura Política*, nº 37, 1996. p. 93-106.

- PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. 1ª Edição. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

- RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta, Lenita Maria Rimoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

- RAWLS, John. *O direito dos povos*. São Paulo, Martins Fontes, 2001.

- RIBEIRO, Ricardo Lodi. O capital no século XXI e a justiça fiscal: uma contribuição de Thomas Piketty para uma reforma tributária no Brasil. *Revista de Direito Público da Economia – RDPE*, Belo Horizonte, ano 13, n. 50, p. 197-228, abr./jun. 2015.

_____. O fundamento da legalidade tributária: do autoconsentimento ao pluralismo político. *Revista de informação legislativa*, v. 45, n. 177, p.215-222, jan./mar. 2008. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/160210>
Acesso em 14/09/2017.

- SANDEL, Michael. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. 6ª ed, Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012.

- SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do Possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações, in: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti. *Direitos fundamentais, orçamento e “reserva do possível”*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

- SCAFF, Fernando Facury. Tributação fica entre preço da civilização e poder de destruir. Em: Consultor Jurídico. 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-out-08/contas-vista-tributacao-fica-entre-preco-civilizacao-poder-destruir> . Acesso em 19/09/2017.

- SCHMID, Alfred. *Código Tributário Alemão*. São Paulo: Forense/IBDT, 1978.

- SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); Os desafios do Planejamento tributário in FREITAS, Rodrigo de (org.). *Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial” – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008* –. São Paulo: Quartier Latin, 2010

- SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

- SIDOU, Othon. *Os tributos no curso da História*. In: BRITO, Edvado (coord.); ROSAS, Roberto (coord.). *Dimensão jurídica do Tributo*. São Paulo: Meio Jurídico, 2003. p. 367-391.
- SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. Rio de Janeiro: Abril Cultural, 1982.
- SOMBRA, Thiago Luís Santos. *A eficácia dos direitos fundamentais nas relações-jurídico privadas: a identificação do contrato como ponto de encontro dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2004.
- SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A insuficiência de densidade normativa da “norma antielisão” (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 146, 2007. p. 61-84.
- TEIXEIRA, Tiago Conde ; TEIXEIRA, Yann Santos. Tributação sobre a renda como instrumento fiscal para atingir uma sociedade pautada na justiça social. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento* , v. 4, p. 1, 2016
- TEUBNER, Günther. “Introduction do Autopoietic Law”. In: TEUBNER, Günther (org.). *Autopoietic Law, a New Approach to Law and Society*, 1987, pp. 1-11
- TOMAZELA, Ramon. O desvirtuamento da teoria do propósito negocial: da origem no caso Gregory vs. Helvering até sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 243, 2015.
- TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e a segurança jurídica: metódia da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. 2ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4ed. Rio de Janeiro. Renovar, 2006.
- _____. Normas Gerais Antielisivas. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, 2002*, Brasília - ESAF, 2002. p. 371-411.
- _____. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. *Revista de Direito Administrativo*, v. 235, 2004. p. 193-232.
- VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Financeiras, 1932.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2011.