

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO**

**O DIREITO FUNDAMENTAL DE ECONOMIZAR TRIBUTOS**

**ALEXANDRE GOMES RIBEIRO**

**Rio de Janeiro**

**2021**

**ALEXANDRE GOMES RIBEIRO**  
**O DIREITO FUNDAMENTAL DE ECONOMIZAR TRIBUTOS**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Dr. Eduardo Ribeiro Moreira.

**Rio de Janeiro**  
**2021**

ALEXANDRE GOMES RIBEIRO

## **O DIREITO FUNDAMENTAL DE ECONOMIZAR TRIBUTOS**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Dr. Eduardo Ribeiro Moreira.

Data da aprovação: 07 de junho de 2021.

Banca examinadora:

---

Eduardo Ribeiro Moreira – Orientador

---

Adilson Rodrigues Pires – Membro da Banca

---

Luis Cláudio Martins de Araújo – Membro da Banca

---

Francisco Lisboa Moreira – Membro da Banca

**Rio de Janeiro**  
**2021**

## CIP - Catalogação na Publicação

RR484d      Ribeiro, Alexandre Gomes  
              O Direito Fundamental de Economizar Tributos /  
              Alexandre Gomes Ribeiro. -- Rio de Janeiro, 2021.  
              66 f.

              Orientador: Eduardo Ribeiro Moreira.  
              Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
              Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
              Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2021.

              1. Direito Tributário. 2. Direito  
              Constitucional. 3. Direitos Fundamentais. 4.  
              Direito Fundamental de Economizar Tributos. I.  
              Moreira, Eduardo Ribeiro, orient. II. Título.

## RESUMO

O principal objeto deste trabalho é observar os argumentos e parâmetros utilizados pelos tribunais administrativos brasileiros, sobretudo o Conselho de Administração de Recursos Fiscais – CARF, para a justificação da incidência tributária, em meio a decisões relacionadas ao planejamento tributário. Visando, ao final, entender como os fundamentos democráticos e republicanos, a previsibilidade e segurança jurídica no Direito Público previstos Constituição Federal de 1988 podem formar em um direito fundamental de economizar tributos e como esse direito pode ser utilizado para enrobustecer argumentos que fortaleçam a formação de planejamentos tributários mais eficientes. Outrossim, pretende-se avaliar como os princípios da solidariedade fiscal e capacidade contributiva são falaciosamente utilizados pela doutrina e jurisprudência brasileira na tentativa de justificar a imposição de determinadas exações, mesmo que estas não guardem qualquer similaridade com as disposições legais atinentes. Concluindo-se não apenas que no Brasil inexistiria um dever fundamental de pagar impostos, e tão somente um dever de pagar tributos conforme a constituição, que tem base legal (ou seja, um dever legal de pagar tributos), mas também asseverando na razoável existência de um direito fundamental em economizar tributos, tendo como base os parâmetros de previsibilidade da Constituição Federal e os limites ao poder de tributar, que constituem verdadeiros salvaguardas dos Direitos Fundamentais historicamente considerados.

**Palavras-chave:** Direitos Fundamentais, Direito Fundamental de Economizar Tributos, Direito em Economia Tributária, Princípio da Liberdade Tributária.

## ABSTRACT

The main purpose of this paper is to observe the arguments and parameters used by the Brazilian administrative courts, especially the Conselho de Administração de Recursos Fiscais – CARF, to justify the tax incidence in the decisions related to tax planning. Aiming, at last, understand how the democratic and republican foundations, predictability and legal certainty in Public Law provided from the Federal Constitution of 1988 can form a fundamental right to save taxes and how this right can be used to strengthen arguments for an efficient tax planning. Furthermore, it is intended to assess how the principles of fiscal solidarity and contributory capacity are fallaciously used in Brazilian doctrine and jurisprudence to justify the imposition of certain taxes, even if these do not have any similarity with the relevant legal provisions. Concluding, not only there would be no fundamental duty to pay taxes in Brazil, and only a duty to pay taxes according to the constitution, which has a legal basis (that is, a legal duty to pay taxes), but also asserting the reasonable existence of a fundamental right to save taxes, based on the predictability parameters of the Federal Constitution and the limits on the power to tax, which constitute safeguard of Fundamental Rights.

**Keywords:** Fundamental Rights, Fundamental Right to Save Taxes, Right in Tax Economics, Principle of Tax Freedom.

## Sumário

<b>O DIREITO FUNDAMENTAL DE ECONOMIZAR TRIBUTOS .....</b>	<b>1</b>
<b>SUMÁRIO.....</b>	<b>6</b>
<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>7</b>
BREVE TRAJETÓRIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS .....	9
UMA CRÍTICA À TERMINOLOGIA ADOTADA PELA DOCTRINA.....	14
<b>DA EXIGÊNCIA DE UMA MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA.....</b>	<b>16</b>
<b>ELISÃO FISCAL VS. EVASÃO FISCAL – VALIDADE DOS NEGÓCIOS</b>	
<b>JURÍDICOS .....</b>	<b>24</b>
O REGIME DE LIBERDADE E PREVISIBILIDADE DISPOSTO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ....	37
<b>PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO ....</b>	<b>41</b>
DA LIBERDADE FISCAL .....	42
DA SOLIDARIEDADE FISCAL E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....	44
<b>TEORIA DA IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA – JUSTIÇA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>49</b>
PRINCÍPIO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA – SEGURANÇA JURÍDICA.....	54
<b>CONCLUSÃO - UM DIREITO FUNDAMENTAL DE ECONOMIZAR TRIBUTOS ..</b>	<b>57</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>61</b>

## INTRODUÇÃO

O principal objeto deste trabalho é observar os argumentos e parâmetros utilizados pelos tribunais administrativos brasileiros, sobretudo o Conselho de Administração de Recursos Fiscais – CARF, para a justificação da incidência tributária, em meio a decisões relacionadas ao planejamento tributário. Visando, ao final, entender como os fundamentos democráticos e republicanos, a previsibilidade e segurança jurídica no Direito Público previstos Constituição Federal de 1988 podem formar um direito fundamental de economizar tributos e como esse direito pode ser utilizado para enrobustecer argumentos que fortaleçam a formação de planejamentos tributários mais eficientes. Para isso, traçarei os obstáculos que um dever fundamental em pagar impostos – tese consagrada na doutrina constitucional tributária e jurisprudência – teria que superar para ser plenamente aceito no nosso ordenamento jurídico. Entendendo, também, se esse dever fundamental em pagar impostos pode ser encontrado no texto constitucional, lembrando sempre da opção do constituinte por transferir as competências tributárias para a legislação infraconstitucional.

Partindo da lógica que os direitos fundamentais não podem ser relativizados de forma arbitrária, daí entenda-se por fora dos parâmetros positivados no texto constitucional tentaremos responder as seguintes perguntas: Existe um dever fundamental em pagar impostos? A solidariedade prevista constitucionalmente é aplicável na lógica tributária para justificar a incidência tributária ou trata-se de um principado ético-filosófico que sustenta a criação da norma tributária? É possível delimitar um direito fundamental (e, portanto, constitucional) de economia tributária? Essas perguntas serão respondidas sempre buscando bases doutrinárias e alguns exemplos de jurisprudenciais que evidenciam a controvérsia aqui aluzida.

Primeiramente, faz-se mister, delimitar o que é entendido como direito fundamental pela doutrina brasileira e no direito comparado, qual é a sua relevância para os ordenamentos jurídicos, como esses direitos foram construídos através da história e a necessidade de observância, por todos os ramos do Direito, destes direitos fundamentais (irradiação / constitucionalização do Direito).

Em um segundo momento, exponho uma crítica à terminologia adotada pela doutrina, ou como ficou conhecida a tese aqui trabalhada no âmbito constitucional-tributário, uma vez que



a nomenclatura é, constantemente, atribuída pejorativamente à um viés de má-fé nas relações tributárias. Entretanto, nada mais falacioso. O objetivo de um direito fundamental de economizar tributos nada mais é do que efetivar as garantias fundamentais de propriedade e liberdade previstas constitucionalmente e conquistadas a partir de um longo processo histórico, além de distanciar o Estado em aplicações extensivas e analógicas na tributação. Afinal, como se verá, nada mais danoso do que o argumento utilizado para a justificação da restrição do direito fundamental à propriedade, ou seja, a manutenção de eventual exação com base principiológica e utilizando-se analogias, a despeito da determinação constitucional da estrita legalidade tributária.

Outrossim, será observado o regime de segurança jurídica e previsibilidade da constituição federal, como a constituição prevê a forma de efetivação da tributação, tendo em vista que a Constituição brasileira de 1988 tributa com base em regras e nunca princípios. As regras referentes à tributação seguem critérios de competência também previstos constitucionalmente. Dessa forma, ao menos no Brasil, não podemos falar, propriamente, em um dever fundamental em pagar impostos, uma vez que toda a exigência de tributação é feita com base legal, tendo a constituição, como norma fundadora do estado brasileiro, apenas a previsão de normas programáticas para efetivação da tributação, mas não impõe diretamente a exação, em nenhuma hipótese.

Em seguida, será tratado os princípios da solidariedade e da capacidade contributiva e como, por muitas vezes, eles podem ser erroneamente aplicados na jurisprudência brasileira para justificar exações ilegais (em sentido estrito) e até impedir a organização tributária dos contribuintes que visem uma maior saúde fiscal, sem qualquer embasamento legal para que assim o façam. Entendimento este que, como será demonstrado, está em desacordo com o tema dos direitos fundamentais e a própria constituição brasileira. Respondendo à pergunta sobre a solidariedade prevista no texto constitucional, aplicável à lógica tributária justifica e como esta é um principado ético-filosófico para criação da norma tributária.

Por fim, abordarei a Teoria Geral da Imposição Tributária e como a limitação inconsistente dos direitos fundamentais servem como ponto de atrito entre a sociedade e a administração fiscal, que se soma a outros fatores de extrema importância social, ferindo os fundamentos éticos para a formação de uma justiça tributária no Brasil. Iniciemos pela sistemática histórica dos direitos fundamentais.

## BREVE TRAJETÓRIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Os direitos fundamentais são um rol de normativas de observância obrigatória, geralmente sedimentadas no texto constitucional de um povo, fruto do processo histórico vivido por aquela sociedade e têm o intuito de assegurar aos indivíduos o considerado mínimo para a dignidade de sua existência. Somente essa introdução nos permite depreender a mutabilidade deste conceito conforme valores do lugar e tempo histórico, portanto, é evidente que os direitos fundamentais variam e variaram conforme a civilização observada e a época, não correspondendo, ainda, à uma coerência lógica imperativa, ou seja, na perspectiva contemporânea, podemos entender que direitos fundamentais avançaram (de forma benéfica) e, em seguida, regrediram (em desfavor dos indivíduos), conforme eventos históricos locais, regionais e globais, mesmo que interligados circunstancialmente.

A dignidade da pessoa humana, por exemplo, é um direito fundamental que surgiu na expansão do cristianismo pela Europa e Oriente Médio, visando um ideal de proteção especial da dignidade física e mental do homem (como espécie humana), uma vez que somos a imagem e semelhança de Deus sendo, portanto, imprescindível a “proteção da maior criação divina”. Nesse sentido, Jacques Maritain<sup>1</sup> evidencia: *“a consciência dos direitos humanos tem, na realidade, sua origem na concepção do homem e do direito natural estabelecida por séculos de filosofia cristã”*. Além dele, Robert Alexy<sup>2</sup> lembra em sua obra a igualdade perseverada por Paulo em Gálatas 3:28: *“Nisto não há judeu nem grego; não há servo nem livre; não há macho nem fêmea; porque todos vós sois um em Cristo Jesus”*.

Posteriormente, para a perpetuação e expansão dos direitos fundamentais, foi identificado, pelos teóricos contratualistas, em um primeiro momento, a necessidade da formação de um Estado forte, como ente garantidor dos direitos *naturais*<sup>3</sup>, sendo este Estado

---

<sup>1</sup> MARITAIN, Jacques. *Los derechos del hombre*, Madrid: Biblioteca Palabra, 2001, p.69.

<sup>2</sup> ALEXY, Robert. *Derechos fundamentales y Estado constitucional democrático*, in *Neoconstitucionalismo(s)*, Madrid: Trotta, 2005, p.32.

<sup>3</sup> Para Thomas Hobbes, a direito natural *“é a liberdade que cada homem possui de usar seu próprio poder, da maneira que quiser, para a preservação de sua própria natureza, ou seja, de sua vida”*, ainda, alude que direito natural *“consiste na liberdade de fazer ou de omitir”*: cap. XIV do *Leviatã*. Disponível em [http://www.dhnet.org.br/direitos/anthist/marcos/hdh\\_thomas\\_hobbes\\_leviatan.pdf](http://www.dhnet.org.br/direitos/anthist/marcos/hdh_thomas_hobbes_leviatan.pdf).

único legitimado ao uso da força (que entendemos contemporaneamente como o cerceamento de direitos), como forma de afastar o estado de natureza – corrente essa notadamente apresentada por Thomas Hobbes no *Leviatã*.

Em seguida, naturalmente, foi defendida a necessidade de submissão deste Estado constituído às próprias normas *naturais*, preexistentes à própria constituição do Estado, uma vez que o Estado serve aos cidadãos, sua função é lhes garantir os direitos naturais que, para John Locke<sup>4</sup>, consistiriam no direito à vida, à propriedade e o direito de punir.

Destarte, toda a construção filosófica e doutrinária iniciada na antiguidade e retomada pelos filósofos contratualistas nos séculos XVII e XVIII culminou na *Bill of Rights* de Virgínia, assinada no dia 12 de junho de 1776, primeira positividade dos direitos tidos como inerentes ao homem (como indivíduo detentor de direitos – cidadão para a lei<sup>5</sup>), que até aquele momento estavam imaterializados, o que, na prática, representava a inoponibilidade destes direitos a outrem e ao próprio Estado. Os direitos fundamentais, desta forma, assumem posição de destaque definitivo nos ordenamentos jurídicos nacionais e nas relações sociais, pois há a inversão da tradicional relação entre Estado e indivíduo, na medida que há o reconhecimento que o indivíduo tem, primeiro, direitos e, depois, deveres perante o Estado, e que os direitos que o Estado tem em relação ao indivíduo se ordenam ao objetivo de melhor cuidar das necessidades dos cidadãos<sup>6</sup>.

Nesse sentido, para Norberto Bobbio<sup>7</sup> a afirmação dos direitos do homem deriva de uma radical inversão de perspectiva, característica da formação do Estado moderno, na representação da relação política, ou seja, na relação (Estado – cidadão) ou (soberano – súditos): relação que é encarada, cada vez mais, do ponto de vista dos direitos dos cidadãos não mais súditos, e não do ponto de vista dos direitos do soberano, em correspondência com a visão individualista da sociedade no início da era moderna.

---

<sup>4</sup> LOCKE, John. Segundo Tratado sobre o Governo Civil. Tradução: Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. Editora Vozes Ltda. 3ª ed. 1994.

<sup>5</sup> Neste ponto, lembro que a escravidão permanecia em solo americano, **em todas as treze colônias**, sendo abolida apenas pela Décima Terceira emenda à Constituição Americana de 1865, após a Guerra Civil Americana (1861 – 1865). Portanto, cidadãos (como indivíduo com direito) são apenas os homens livres.

<sup>6</sup> BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional 8ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2013, p. 136.

<sup>7</sup> BOBBIO, Norberto. A era dos direitos. Ed. Campus. 1992, p. 4.

Na contemporaneidade, os direitos fundamentais encontram-se positivados na maior parte das cartas magnas dos Estados constitucionais e, em geral, possuem um certo grau de proteção para alteração por parte do legislador ordinário (nas constituições classificadas como rígidas ou semirrígidas), de forma expressa e até implícita, como forma de garantir uma maior segurança jurídica aos cidadãos. A justificativa desta proteção superior é simples, segundo Robert Alexy<sup>8</sup>, os direitos fundamentais são uma categoria normativa de real importância (daí sua adjetivação como *fundamentais*), de modo que a decisão sobre os garantir ou não garantir não pode ser simplesmente deixada para a maioria parlamentar simples – rito de lei ordinária. Até porque, sendo os direitos fundamentais resultantes de um processo histórico vivido por uma sociedade, nada mais lógico que os proteger de qualquer mudança institucional abrupta ou tentativa de golpe político.

Ademais, os direitos fundamentais são, no conceito trabalhado por Ingo Sarlet<sup>9</sup>, posições jurídicas concernentes às pessoas que, do ponto de vista do direito fundamental positivo, foram, por seu conteúdo e importância (fundamentabilidade material), integradas ao texto da Constituição e, portanto, retiradas da esfera de disponibilidade dos poderes constituídos (fundamentabilidade formal), assim como aquelas que por seu conteúdo e importância pudessem lhes ser equiparadas.

Diante de sua posição constitucional, os direitos fundamentais têm, ainda, um efeito irradiador, que consiste na valoração dos direitos fundamentais por todos os ramos do direito – a constitucionalização do direito, ou seja, o entendimento de que não se tratam apenas de normas de caráter subjetivo, de simples proteção do indivíduo à tirania estatal, mas também apresentam um viés objetivo, como valores constitucionais fundamentais e essenciais para nortear o legislador infraconstitucional, a doutrina e, sobretudo, a jurisprudência.

Há, portanto, um dever de proteção do Estado (em todas as suas frentes) para com os direitos fundamentais, não bastando, uma mera atitude negativa – de não infração / violação, existe a imperatividade de uma conduta positiva estatal para a promoção e reforço dessas

---

<sup>8</sup> ALEXY, Robert. Teoria Dos Direitos Fundamentais., Tradução de Viroílio Afonso da Silva da 5ª edição alemã Theorie der Grundrechte publicada pela Suhrkamp Verlag, 2006, São Paulo, Ed. Malheiros, 2008.

<sup>9</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Curso de Direito Constitucional, 6ª ed., São Paulo, Saraiva, 2017.

garantias constitucionalmente asseguradas. Ou seja, não é suficiente, por exemplo, que o Estado respeite a liberdade individual dos seus súditos (cidadãos), não submetendo-os à prisões ilegais ou arbitrárias (sem o devido processo legal), mas também é necessário que promova este ideal nas garantias processuais dos indivíduos e até nas relações entre particulares, por exemplo, por meio do Direito Civil (como no caso das prisões por dívida – excluídas no nosso ordenamento por meio da convencionalidade), assegurando que o direito fundamental à liberdade prevalecerá em todo o ordenamento jurídico, não só nas questões de Direito Público, respeitando-se o devido processo legal e os tratados internacionais correlatos.

Nessa perspectiva, há uma grande discussão na doutrina sobre qual seria a natureza jurídica dos direitos fundamentais, isto é, se estamos diante de princípios abstratos, de mera orientação normativa, ou regras de aplicação imediata. Nos estudos de Robert Alexy, os direitos fundamentais teriam uma natureza de norma, isto é, o titular do direito fundamental teria o direito de uma ação estatal, uma proteção positiva objetiva, criando obrigações / deveres específicos para o Estado. Entretanto, seguiremos neste trabalho a mesma metodologia adotada por Martha Toribio Leão<sup>10</sup>, que adota a ótica de Humberto Ávila<sup>11</sup>, em que os direitos fundamentais têm caráter apenas principiológico, entretanto, evidentemente, também alguns direitos fundamentais específicos têm status de regra, como são, por exemplo, o princípio da legalidade e da irretroatividade tributária na Constituição Federal de 1988.

Nesse contexto, os deveres fundamentais – amplamente debatidos na doutrina *fundamentalista*, sobretudo portuguesa – seriam limitadores dos direitos fundamentais do ponto de vista individual para a realização do bem comum, ou seja, estes são justificados pelo interesse público, por valores comunitários. Os deveres fundamentais seriam, no entendimento de José Nabais<sup>12</sup>, “*deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos*”.

---

<sup>10</sup> LEÃO, Martha Toribio. Direito Fundamental de Economizar Tributos, São Paulo, Malheiros, 2018.

<sup>11</sup> AVILA, Humberto. Teoria dos Princípios, 18ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2018.

<sup>12</sup> NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos – Contribuindo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo, Coimbra, Livraria Almedina, 1998.

Nessa ótica, o dever fundamental de pagar impostos é um limite expresso ao direito fundamental de propriedade (com fundamento no interesse público – financiamento das contas públicas), e por isso, sendo limitação para o usufruto de um direito fundamental (à propriedade) deve ter clara disposição constitucional que o assim determine. Entretanto, no caso da constituição brasileira, explicitamente se prevê a competência para atribuição dessa limitação, por meio de lei – artigo 150, incisos (princípio da legalidade).

Seguindo Martha Toribio<sup>13</sup>, embora o texto constitucional outorgue competência tributária (exercício da limitação ao direito de propriedade – dever de pagar tributos) e defina as materialidades para tanto, o que se criou foi uma faculdade do ente administrativo, decorrente da atribuição constitucional de competências, e não o estabelecimento de um dever constitucional propriamente dito. Ou seja, por esse raciocínio, o dever de pagar impostos só existirá em decorrência da lei e jamais diretamente do próprio texto constitucional. Até porque, se o tributo é uma imposição constitucional para o sustento das contas públicas (como defendido por essa corrente), havendo a previsão constitucional do ente competente para sua instituição, o estaria obrigado a fazê-lo (a criar o respectivo tributo), sob o argumento de que não se estaria tributando o máximo que se poderia / haveria uma lesão à toda sociedade pela ausência de arrecadação decorrente da não instituição daquele tributo. Entretanto, essa lógica não é observada, como é o caso do Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF, nunca instituído, em que pese previsão constitucional.

Dessa forma, não há na constituição brasileira de 1988 um dever fundamental em pagar impostos (um dever constitucionalmente previsto de pagar impostos), visto que essa competência foi atribuída ao legislador ordinário pelo princípio da legalidade materializado no texto constitucional, embora se preveja os parâmetros e diretrizes para o exercício desta limitação pelo poder constituído. O que há no ordenamento jurídico brasileiro, portanto, é um dever legal de pagar tributos.

Por outro lado, como veremos neste trabalho, um direito fundamental de economizar tributos encontra respaldo no regime de liberdade e previsibilidade disposto na constituição federal. Nesse sentido, o direito fundamental de economizar tributos constitui uma norma de direito fundamental de “fundamentalmente atribuída”, isto é, não diretamente decorrente do

---

<sup>13</sup> LEÃO, Martha Toribio. Direito Fundamental de Economizar Tributos, cit., 2018. p. 218.

texto constitucional, mas decorrente das normas de direitos fundamentais diretamente estabelecidas<sup>14</sup>, tese abarcada pelo texto constitucional em seu artigo 5º, parágrafo 2º<sup>15</sup>.

Diante de todo exposto, o direito fundamental de economizar tributos constitui um espaço entre o dever legal de pagar tributos (limitação ao direito fundamental de propriedade) e os limites ao poder de tributar impostos pela constituição brasileira, em que o contribuinte espera poder usufruir dos seus direitos fundamentais de liberdade e propriedade sem qualquer restrição por meio da tributação. Espaço este, historicamente construído pela evolução dos direitos fundamentais, como já abordado.

## UMA CRÍTICA À TERMINOLOGIA ADOTADA PELA DOUTRINA

Antes de entrar no tema, propriamente, gostaria de externar o completo descontentamento com o nome já doutrinariamente consolidado para defesa deste essencial princípio constitucional do nosso ordenamento jurídico.

Como ficará demonstrado a seguir, o direito em *economizar* tributos nada mais é do que a legitimação constitucional, no estrito cumprimento da legislação infraconstitucional, da economia fiscal por meio de um planejamento tributário eficiente, que possibilite ao contribuinte exercer a sua liberdade tributária (princípio norteador do Direito Tributário pátrio que trataremos nos próximos capítulos).

A crítica à terminologia utilizada pela doutrina é devida uma vez que o termo *economizar* pode ser entendido pejorativamente, interpretando-se que o objetivo do contribuinte é, de plano, o uso do planejamento tributário para uma evasão fiscal ou elisão *abusiva*, de má-fé. Muito

---

<sup>14</sup> ALEXY, Robert. Teoria Dos Direitos Fundamentais., cit., Ed. Malheiros, 2008.

<sup>15</sup> Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) **§ 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.** (grifei). (BRASIL Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 07 de junho de 2021).

embora os Estados tentem caracterizá-lo desta forma, o planejamento tributário nada mais é do que o exercício do contribuinte, na forma prevista em lei, de modo a minimizar os efeitos da tributação nas relações sociais e no mercado como um todo. Por mais que o fisco tente demonizar o planejamento tributário, o sistema constitucional brasileiro assegura um regime de previsibilidade e segurança jurídica para as relações tributárias e, assim, esse conceito está fora do espectro de atuação dos entes constituídos.

Portanto, previamente, é necessário esclarecer que não há qualquer incentivo à evasão fiscal, fraude à lei, abuso de direito, ato anormal de gestão ou qualquer outro termo cunhado pelos defensores de uma tributação menos legalista e mais prática – que serão desconstituídos a seguir. A presente discussão se mantém nas balizas da legalidade e constitucionalidade. O objetivo, como já mencionado, é demonstrar onde estão os critérios norteadores que permitem-nos afirmar que há na Constituição brasileira um direito fundamental de economizar tributos, ou seja, um pleno direito no exercício de um planejamento tributário de forma constitucionalmente assegurado.

A manutenção desta terminologia (que inclusive nomeia o presente trabalho), se deve pela ausência de alternativa, simplesmente. Sinteticamente, estamos tratando da forma justa de pagar impostos ou como a constituição brasileira assegura o direito fundamental à propriedade e à liberdade negocial no âmbito do direito tributário. Ademais, não se trata apenas de uma proposta *burguesa* para menor contribuição para o financiamento de políticas públicas, mas sim a efetivação de um critério universal e abstrato para defesa do contribuinte, não desprezando sua capacidade contributiva, mas utilizando a capacidade contributiva como forma de justificar a maior carga tributária e não a incidência tributária, porque é assim que a constituição assegura. Não há a previsão de um tributo com fato gerador a capacidade contributiva, mas a capacidade contributiva é um principado ético de justificação tributária.

De toda forma, “direito fundamental de economizar tributos” é o termo atualmente cunhado pela doutrina e como esse tema tem se consolidado nos últimos anos, sendo um título eficaz, de fácil identificação.



## DA EXIGÊNCIA DE UMA MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA

Baseados em conotações subjetivas de forte apelo emocional e social, parte da doutrina e jurisprudência brasileira (e internacional) defende um dever fundamental em pagar impostos, sustentado pelos princípios da solidariedade, da igualdade e da capacidade contributiva. Entretanto, como já adiantado na introdução, é intuito deste trabalho rechaçar a existência deste suposto dever fundamental que, como será explorado ainda de forma mais adequada, está rebaixado à ordem de atuação legal pelo ordenamento constitucional brasileiro de 1988.

De toda forma, o fato é que a tese da existência de tal dever fundamental de pagar impostos é amplamente aceita e reiteradamente aplicada por parte dos tribunais e órgãos julgadores das instâncias administrativas brasileiras, resultando em diversos julgados que abalam as estruturas do Direito Tributário, uma vez que constitucionalmente concebido, e até mesmo dos próprios direitos fundamentais, visto que o direito tributário é a legítima limitação, por parte do Estado, à livre disposição da propriedade do indivíduo, como contribuinte. Desprezar a existência de um direito fundamental de economia tributária, com a manutenção de exações por uma simples extensão da aplicação de determinada norma com o argumento de que haveria a necessidade de se assegurar o interesse público, de ressalvar as contas públicas, a despeito da legalidade, não guarda qualquer relação as previsões constitucionais atinentes, uma vez que é de responsabilidade do legislativo a construção de um sistema tributário que mantenha a saúde das contas públicas e não função do executivo (por meio dos órgãos julgadores administrativos) e do judiciário “tapar” os buracos da legislação. Exemplo disso é o entendimento de que haveria a necessidade de uma motivação extrafiscal para os planejamentos tributários. Tese que nasceu nos Estados Unidos, a partir do caso *Gregory vs. Helvering*, cuja decisão se deu no ano de 1935<sup>16</sup>.

Explicando um pouco o caso, Evelyn Gregory era a proprietária de todas as ações da sociedade United Mortgage Company, que por sua vez possuía mil ações da Monitor Securities Corporation. Em setembro de 1928, ela criou a Averill Corporation e, três dias depois, transferiu as ações da Monitor para Averill. Posteriormente, ela dissolveu Averill e distribuiu as mil ações da Monitor para si mesma, e no mesmo dia vendeu as ações por US\$ 133.333,33 (cento e trinta e três milhões, trezentos e trinta e três mil dólares e trinta e três centavos), alegando que

---

<sup>16</sup> Decisão Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/>.

dispendeu um total de US\$ 57.325,45 (cinquenta e sete mil, trezentos e vinte e cinco dólares e quarenta e cinco centavos) para aquisição e, portanto, deveria ser tributada sobre um ganho líquido de capital de US\$ 76.007,88 (setenta e seis mil e sete dólares e oitenta e oito centavos).

Em sua declaração de imposto de renda de 1928, Gregory tratou a transação como uma reorganização societária isenta de impostos, de acordo com a seção 112 da Lei da Receita de 1928. Entretanto Comissário da Receita Federal, Guy T. Helvering, sustentou que não havia substância econômica na reorganização empresarial e, portanto, dever-se-ia desconsiderar a operação, que Gregory era dono de todas as três empresas e estava simplesmente seguindo uma forma legal, fazendo parecer uma reorganização com o exclusivo propósito de alienar as ações do Monitor, sem pagar imposto de renda substancial. Consequentemente, ela subestimou sua responsabilidade tributária.

Em que pese uma decisão favorável ao contribuinte em primeiro julgamento, a Suprema Corte americana firmou o entendimento do que ficou conhecido como o pressuposto da inexistência de propósito negocial (*business purpose*) para declarar a ilegalidade da ação do contribuinte, desconsiderando-a para fins tributários.

Não obstante que a tese acima seja extremamente discutível, por, na prática, não valorar as reais intenções dos contribuintes e desprezar a constituição destes negócios jurídicos perante o Direito Civil, sem qualquer previsão legal (ao menos na legislação brasileira), a premissa está presente na jurisprudência administrativa nacional, uma vez que se demonstra a doutrina mais benéfica aos interesses fiscais<sup>17</sup>. Entretanto, na simples replicação deste entendimento no Brasil, o Fisco ignora que a Constituição de 1988 reconhece a possibilidade de o contribuinte usar de sua liberdade econômica para se diferenciar no cenário econômico e minimizar os impactos na tributação em sua atuação mercantil ou pessoal (no caso dos planejamentos sucessórios). A própria existência de um mercado econômico prescinde do reconhecimento liberdade tributária.

---

<sup>17</sup> OLIVEIRA, Ricardo Martins de. “Reflexões sobre a vontade, a intenção e o motivo (objeto e causa) no mundo jurídico”, in Fernanda Drummond Parisi et al. (coords.), Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza, vol. 3, São Paulo, Malheiros Editores, 2014, pp. 139-163 (161).

Exemplo em que este entendimento foi aplicado é o julgamento no CARF do Recurso de Ofício e Voluntário nº 16561.720052/2018-18<sup>18</sup>, publicado em abril de 2020, em que ficou consignado que “*a pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, inclusive reversa, absorver patrimônio de sua investida, a qual tinha desdobrado o valor da participação em seu capital em valor patrimonial e em ágio fundamentado em expectativa de resultados futuros, somente poderá deduzir a despesa com a amortização desse ágio se observadas certas condições, tais como, existência de substância econômica e propósito comercial nas operações de reorganização societária, independência entre si e possibilidade de livre negociação quanto a todas as pessoas jurídicas envolvidas na operação, ônus efetivo na aquisição do ágio para a pessoa jurídica que o registrar em sua contabilidade e cujo patrimônio for absorvido e reunião numa só pessoa jurídica do patrimônio que tiver sofrido o encargo do ágio e o patrimônio que presumivelmente gerará os lucros que justificaram o seu pagamento*”.

Independentemente das peculiaridades do caso concreto acima descrito, o que se combate é a exigência, por parte do órgão julgador, de um suposto “propósito comercial” para justificar a operação societária que resulte na diminuição no pagamento de tributos. Ora, se a operação societária ocorreu dentro das perspectivas legais, notadamente no Direito Privado, não há que se falar em “propósito comercial”, uma vez que a operação se deu dentro da lei, não esbarando em qualquer proibitivo. Não é justificável, portanto, qualquer outra medida que resulte da limitação do direito fundamental à propriedade ou à liberdade econômica – justamente os bens jurídicos que estão em discussão quando se fala em pagamento de tributos.

A pura atuação econômica por motivação tributária não pode, em nenhuma circunstância, ser considerada ilícita ou abusiva. Tal afirmativa contrariaria a própria constituição federal, no tocante ao assegurado direito à propriedade – uma vez que a tributação estatal é um meio legítimo para a restrição de tal direito. O ideal que se construiu por parte da doutrina e que é predominante hoje nos tribunais e órgãos julgadores do poder executivo é que seria necessária uma motivação extratributária para a legitimidade da atuação econômica do contribuinte e, uma vez não sendo essa a sua única motivação, o negócio jurídico encartado seria considerado ilícito e desconsiderado para fins tributários, o que é inadmissível.

---

<sup>18</sup> Brasil. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário de Ofício nº 16561.720052/2018-18, Acórdão: 1401-004.267 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária.

Até porque, as constantes divergências quanto a análise dos casos que envolvem a aplicabilidade da teoria do propósito negocial, notoriamente nos casos de planejamentos tributários e até sucessórios, os julgadores do CARF colocam os contribuintes à mercê da dúvida sobre como organizar seus negócios financeiramente, ampliando a sensação de insegurança jurídica, já existente pela extrema complexidade (desnecessária) do sistema tributário brasileiro.

No parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional há a previsão de que “a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos **a serem estabelecidos em lei ordinária**” (grifei). O que se extrai da simples leitura da norma tributária acima mencionada é que a finalidade do negócio jurídico não pode ser, exclusivamente, **de ocultar ou disfarçar a ocorrência de fato gerador**. Porém, não é mencionado que a operação deve possuir um “propósito extrafiscal” ou “propósito negocial”. A única norma em que se depreende da necessidade de um propósito negocial era o artigo 14 da Medida Provisória nº 66 de 2002, que dispunha:

*“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<sup>19</sup>.” (grifei)*

---

<sup>19</sup> BRASIL. Medida Provisória nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, 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. Data da publicação em 29 de agosto 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/MPV/Antigas\\_2002/66.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20n%C3%A3o%20cumulatividade,sobre%20o%20pagamento%20e%20o](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20n%C3%A3o%20cumulatividade,sobre%20o%20pagamento%20e%20o). Acesso em 07 de junho de 2021.

Fica claro, portanto, que o dispositivo acima serviria de complemento para a aplicação do artigo 116 do CTN, igualando a inexistência de propósito comercial a ocultar ou disfarçar a ocorrência de fato gerador (dissimulação). Entretanto, notamos que essa norma foi rejeitada pelo parlamento no momento da conversão em Medida Provisória nº 66 de 2002 na Lei nº 10.637 de 2002. Fica evidente, dessa forma, a incompatibilidade de sua utilização, como requisito necessário para a validade do planejamento tributário, com o ordenamento jurídico brasileiro por, ao menos até o momento, não haver norma competente criada pelo Poder Legislativo, que considere o “propósito comercial” como motivo para descon sideração do negócio jurídico por parte das autoridades administrativas.

Ricardo Mariz de Oliveira<sup>20</sup> aponta que a possibilidade de descon sideração dos atos ou negócios jurídicos, prevista no Parágrafo Único do artigo 116 do CTN, que fora acrescido pela Lei Complementar nº 104/01, não é de natureza pessoal ou discricionária. O autor ressalta que a autoridade administrativa, tendo recebido tal atribuição, prescinde de observância do princípio geral da legalidade, artigo 37 da Constituição, bem como perante o mesmo princípio especificamente no campo do Direito Tributário (artigo 150, I da CF).

Portanto, e por isso mesmo, a norma requer, para a descon sideração de atos ou negócios jurídicos, que a autoridade administrativa se submeta aos procedimentos que a lei fixar, o que deflui inequivocadamente da redação do Parágrafo Único do artigo 116<sup>21</sup>. O que não ocorreu.

De mais a mais, no Brasil, a doutrina do propósito comercial é utilizada como subterfúgio para a imposição tributária a margem de parâmetros legais. Contudo, em dezembro de 2012, o CARF proferiu acórdão no Recurso Especial do Procurador de nº 16682.720233/2010-11<sup>22</sup>, asseverando a inexistência de regra federal que considere o negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de suas práticas for apenas a economia tributária, sendo uma das primeiras vezes em que o Conselho mencionou expressamente o termo "propósito comercial" em suas

---

<sup>20</sup> OLIVEIRA, Ricardo Martins de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antevasão. cit. 2007. p. 451.

<sup>21</sup> Idem. Ibidem.

<sup>22</sup> Brasil. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Especial do Procurador de nº 16682.720233/2010-11, Acórdão: 1401-003.394 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária.

decisões, justamente para afastar a sua aplicação, decidindo claramente que o "*fato dos negócios jurídicos praticados visarem a economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos*", vejamos o trecho ementa do acórdão:

“(...)

*PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NEGÓCIOS JURÍDICOS. ATOS JURÍDICOS. LICITUDE.*

**O fato dos atos praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos. O fato dos negócios praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos.**

*PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CAUSA DO NEGÓCIO. LICITUDE.*

*Motivo do negócio é a razão subjetiva pela qual o contribuinte faz o negócio jurídico. Causa do negócio ou sua função econômica é o efeito que o negócio produz nas esferas jurídicas dos partícipes. O motivo ilícito implica em nulidade, quando declarada por um Juiz. Se a motivação do negócio é economia tributária, não se pode falar em motivo ilícito.*

*PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE.*

**Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito comercial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei.**

“(...)”

(grifei)

Deste modo, observa-se que o Parágrafo Único do artigo 116, coerentemente com os demais preceitos do CTN, não permite que haja lançamentos fiscais destituídos de provas ou baseados em meras suspeitas do agente lançador<sup>23</sup>. Entretanto, a despeito dos preceitos contidos no nosso ordenamento jurídico e de diversas decisões do próprio Conselho nesse sentido, boa fração julgadores do CARF passaram a exigir o elemento do propósito comercial em sua fiscalização, utilizando-o como justificativa para a desconsideração dos negócios jurídicos praticados em meio à planejamentos tributários – sem a competente previsão legal, cumpre ressaltar.

Por esta razão, com a multiplicidade de julgados em todas as “direções” (aplicação da teoria e sua rejeição), os membros do CARF aumentaram, ainda mais, a insegurança jurídica em meio aos planejamentos tributários. Outro marco promissor para o afastamento desta tese

<sup>23</sup> OLIVEIRA, Ricardo Martins de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. cit. 2007. p. 453.

foi a decisão do CARF em sede do Recurso Voluntário nº 16327.721148/2015-23<sup>24</sup>, publicada no dia 10 de setembro de 2018. Nela, o Relator Daniel Ribeiro Silva, além de decidir pela inaplicabilidade de exigência do propósito negocial, asseverou:

*"É frequente utilização pelo Fisco da teoria da ausência de propósito negocial por meio do qual defende que a simples inexistência sob sua ótica outros motivado respara a operação que não o alcance do benefício fiscal, tem sido usada como elemento suficiente para invalidar os atos do contribuinte ou o benefício fiscal almejado.*

**Tal lógica ao meu ver se afasta da necessária objetividade da lei tributária, fundada no princípio da tipicidade cerrada, além de afetar a segurança jurídica vez que diversas regras e estruturas criadas pelo legislador brasileiro oferecem um benefício fiscal aos contribuintes como parte integrante de uma política econômica.**

**(...) a indefinição dos conceitos no ordenamento jurídico impede a formação de entendimento uniforme, tornando qualquer discussão acerca da motivação para operações societárias como ao menos parcialmente subjetivas, afastando-se do princípio da tipicidade cerrada que foi base de formação do direito tributário.**

(...)

**A ausência de propósito negocial, sob a ótica do fisco, não pode ser suficiente para desconsiderar as operações realizadas, até mesmo porque, a economia tributária pode ser considerada um propósito negocial."**

(grifei)

Além dos julgados acima mencionados, o CARF se pronunciou, ao menos, mais três vezes<sup>25</sup> nesse sentido, tendo expressamente consignado que a teoria do propósito negocial não possui amparo no ordenamento jurídico brasileiro. Ocorre que, posterior a esses avanços, o Conselho retrocedeu novamente. Em decisões proferidas nos anos de 2020 e 2021 (como a já destacada anteriormente neste capítulo), voltou-se a empregar a doutrina substantivista. Como novo exemplo, destaco o Recurso Voluntário nº 10380.725189/2017-20<sup>26</sup>, em que a Ilma. Conselheira Juliana Marteli Fais Feriato sustentou: "*não se faz suficiente a licitude dos atos realizados, tampouco a máxima argumentativa da liberdade empresarial de auto-organização, para legitimar as alternativas escolhidas em uma reestruturação societária, **pois estas devem***

<sup>24</sup> Brasil. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 16327.721148/2015-23, Acórdão: 1401-002.835 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária.

<sup>25</sup> E.g.: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (i) Acórdão: 1401-002.835 (Recurso Voluntário nº 16327.721148/2015-23 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária), (ii) Acórdão 1401-002.644 (Recurso Voluntário nº 16561.720111/2014-24 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária), e; (iii) Acórdão: 1301-002.761 (Recurso Voluntário nº 16561.720144/2015-55 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária).

<sup>26</sup> Brasil. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário nº 10380.725189/2017-20, Acórdão: 2301-005.933 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária.

*estar providas de causa econômica, de modo que o motivo da reorganização não seja único ou predominantemente de economizar tributos" (grifei).*

Data máxima vênua ao entendimento consignado pela ilustre relatora e membros do Conselho, conforme já exposto, a teoria do propósito negocial nunca foi positivada formalmente no ordenamento constitucional-tributário brasileiro – ao contrário, o Congresso Nacional já a rejeitou, quando da conversão em lei da Medida Provisória nº 66/2002 – e, tampouco houve uma aplicação uniforme e pacífica na jurisprudência, mesmo nos tribunais administrativos. Contudo, não obstante da existência de julgamentos favoráveis aos contribuintes, é incontestável que atualmente a maior parte da jurisprudência administrativa utiliza do propósito negocial para justificar a desconsideração de operações, em sede de planejamentos tributários, realizadas com fim exclusivo de economizar tributos.

De todo modo, como ficará claro neste trabalho, a estrutura de previsibilidade e segurança jurídica, que se reconhece a partir da Constituição Federal de 1988, impede qualquer conclusão neste sentido. Na verdade, é justamente a partir desta estrutura que se pretende estruturar um direito fundamental à economia tributária, bem como os limites que impedem a conclusão de um dever fundamental em pagar impostos no Brasil. Desta forma, a presente discussão se mostra extremamente pertinente e atual, visando enrobustecer os argumentos e favorecer uma maior segurança jurídica no cenário tributário nacional.



## **ELISÃO FISCAL VS. EVASÃO FISCAL – VALIDADE DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS**

Para melhor compreensão do tema em foco, é importante uma primeira distinção entre a elisão fiscal e a evasão fiscal, como essas classificações são diferenciadas e como abuso da elisão fiscal, que supostamente constituiria um abuso de direito, está disciplina atualmente no ordenamento jurídico pátrio: hipóteses que deveriam estar previstas claramente em uma legislação antiabuso, até hoje incipiente no Brasil.

Elisão fiscal são procedimentos lícitos e puramente legítimos realizados antes da ocorrência do fato gerador do tributo, que visam reduzir, eliminar ou postergar a obrigação tributária. Conforme ensinado por Ricardo Mariz de Oliveira<sup>27</sup>, em resumo, pode-se concluir que a elisão fiscal é o resultado lícito do planejamento tributário, que a pessoa – ainda não contribuinte – pratica com suporte em princípios basilares da ordem constitucional brasileira, decorrendo de atos ou omissões anteriores à ocorrência do fato gerador. Ao contrário e, por aplicação dos mesmos princípios, uma vez tendo incorrido nas situações necessárias e suficientes ao nascimento da obrigação tributária, a pessoa – agora contribuinte – dela não pode fugir. Segundo o dicionário Aurélio: elidir significa fazer a elisão de; eliminar, suprimir<sup>28</sup>. Significa, portanto, reduzir ou eliminar os encargos da pessoa física ou jurídica com tributos, elidir o nascimento da obrigação tributária, reduzindo a carga tributária por meios legais ou por lacunas encontradas na lei.

No primeiro caso (meios previstos em lei), há a disposição legislativa indicando a intenção do Estado na concessão de benefícios fiscais, que podem advir na forma de forma de isenção, parcelamento de tributos ou remissão de juros e multas com o objetivo de incentivar investimentos em determinado limite territorial, com o crescimento e geração de empregos ou, então, movimentar a economia como um todo em momento de crise econômica aguda exclusivamente no setor privado. Também pode ser utilizada como forma de diminuir o número

---

<sup>27</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. In. Curso de direito tributário. – 9. ed. rer. e atual. – São Paulo : Saraiva, 2006. p. 404.

<sup>28</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, 1910-1989, Novo Aurélio do Século XXI : o dicionário da língua portuguesa / Aurélio Buarque de Holanda Ferreira. – 3.ed. totalmente revista e ampliada. – Rio de Janeiro : Nova Fronteira, 1999. p. 728.

de contribuintes inadimplentes (que não se confundem com os evasores, vale destacar) para o aumento momentâneo da arrecadação, em momentos de crise nas contas públicas.

Já quando a elisão fiscal ocorre a partir das lacunas legais, significa que foram utilizados mecanismos ou elementos não proibidos para evitar a ocorrência dos fatos geradores de determinado tributo, o enquadramento em uma alíquota menor ou a constituição de uma base de cálculo também menor, minimizando os impactos da tributação nos negócios ou na vida social do administrado / contribuinte. Em todas as situações, a elisão fiscal, ou seja, a economia fiscal válida, deve decorrer de práticas ou omissões da pessoa física ou jurídica, anteriores a ocorrência do fato gerador

O Fisco federal já validou a identificação de oportunidades, consistente, por exemplo, na reestruturação societária do contribuinte, visando a economia tributária. Exemplo disso foi a recomendação, por parte da Receita Federal constante no Parecer Normativo CST nº 145/75, para que as sociedades agropecuárias segregassem operações de outras naturezas em uma pessoa jurídica subsidiária, especialmente constituída para esse fim, com vistas a usufruírem da alíquota reduzida de imposto de renda aplicável ao setor.

Enquanto a Evasão fiscal, são as práticas ilícitas que visam evitar o pagamento de tributos (identificação após a ocorrência do fato gerador) por meio de condutas proibidas pela legislação, notadamente na Lei nº 8.137/90 - que define os crimes contra a ordem tributária e as relações de consumo. Evadir significa ocultar-se a prática de um fato gerador para evitar a incidência do tributo. Omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; fraudar a fiscalização tributária; falsificar ou alterar nota fiscal; negar ou deixar de fornecer, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço; são algumas das condutas previstas na Lei nº 8.137/90.

Entender as diferenças entre evasão e elisão fiscal é essencial para o planejamento tributário. A melhor doutrina ressalta que, para melhor distinção, o planejamento tributário legítimo decorre de somente de ações ou omissões que não contrariem a lei e de atos ou

omissões **efetivamente existentes**<sup>29</sup> – rechaçando-se as hipóteses de negócios jurídicos declarados inexistentes pelo Direito Privado.

Como fica claro, a diferenciação está na forma como tudo é feito, em acordo ou desacordo com a legislação. Elisão fiscal engloba práticas lícitas e pode trazer boas oportunidades de redução dos tributos. O planejamento tributário, nessa perspectiva, serve justamente para identificar as melhores opções de regime de tributação e as melhores oportunidades de redução da carga tributária, além de trazer uma maior previsibilidade para o contribuinte propiciando uma melhor perspectiva de vida, diversas opções de contratação para o labor e influenciando, inclusive, em seu planejamento sucessório. O planejamento tributário deve considerar as oportunidades de elisão fiscal disponíveis para uma sociedade empresária, seja em benefícios fiscais do governo, seja em lacunas da legislativas, de modo não incorrer em nenhum crime previsto pela legislação. Não há, entretanto, na legislação brasileira uma clara norma antielisão para caracterização de um suposto abuso de direito, o que permitem diversas interpretações sobre estes conceitos, inclusive, acarretando uma complexa insegurança jurídica.

Neste contexto, para analisarmos os limites da atuação do planejamento tributário e, em consequente, a validade dos negócios jurídicos promovidos no âmbito destes planejamentos, se torna importante ter a noção de que há casos em que o Código Tributário Nacional faz referência a negócios jurídicos típicos do Direito Privado, que resultam na ocorrência de fatos geradores. Nestas hipóteses, é evidente que os vícios previstos no Direito Civil passarão a ser aplicáveis para a desconsideração de determinado fato gerador em detrimento de outro, conforme clara disposição do artigo 110 do CTN:

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

**Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias**<sup>30</sup>.”(grifei)

---

<sup>29</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. cit. Saraiva, 2006. p. 405.

<sup>30</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional). Vide Decreto-lei nº 82, de 1966; Vide Decreto nº 6.306, de 2007. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis

Ao definir que os princípios do Direito Civil devem ser utilizados para mudança da definição, do conteúdo e dos alcances de seus institutos e conceitos e estabelecer que a lei tributária não pode alterar a sua definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição e pela legislação tributária, o Código reconhece que no âmbito dos atos ou negócios jurídicos podem ocorrer vícios que resultariam na invalidade do negócio jurídico e afetar a existência do negócio tributário perante do Direito Civil, estendendo-se ao Direito Tributário.

É fundamental, no entanto, entender que a falta de efeitos tributário é uma **consequência** destes vícios, decorrendo uma relação de causa e efeito, uma vez que o Direito Tributário (para caracterização do fato gerador) está vinculado à uma circunstância econômica própria do Direito Civil. No entendimento de García Novoa<sup>31</sup>, de um lado, o contribuinte atua regido pelas normas do Direito Privado, em função das regras de liberdade negocial e autonomia privada; de outro lado, o ordenamento tributário atua em outro plano, no qual o legislador decide que atos e negócios serão tipificados e de que forma o serão, podendo, inclusive, trazer outro tipo de classificação. Mas, ainda que para efeitos fiscais o ato ou negócio tenha uma significação fática, ele só existirá para o ordenamento tributário na medida em que exista para o Direito Privado.

Ou seja, não é o Direito Tributário que há de determinar a existência ou validade de determinado negócio jurídico, por suas próprias normas, mas sim há de se observar o que o Direito Civil tem a dizer sobre a operação promovida pelo contribuinte, digo sob a ótica da validade dos negócios jurídicos (conforme previsões do Código Civil). O Direito Tributário, nesse contexto, simplesmente participa do resultado deste evento jurídico, enquanto já válido e existente.

---

à União, Estados e Municípios. Publicada em 25 de outubro de 1966. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em 07 de junho de 2021.

<sup>31</sup> NOVOA, César García. La Cláusula Antielisiva em la Nueva Ley General Tributaria, Madrid, Marcial Pons, 2004, p. 123.

De todo modo, a título argumentativo, examinemos os vícios que atingem os negócios jurídicos e como eles estão disciplinados na legislação tributária. Martha Toribio<sup>32</sup> separa os vícios entre os que trabalham no plano da existência dos negócios jurídicos – dizendo sobre sua ocorrência ou não como narrados (simulação e dissimulação / simulação relativa); há também vícios que atuam no plano da validade e dizem respeito ao preenchimento dos requisitos legais dos negócios jurídicos (abusos de direito, fraude à lei e abuso de formas).

Sobre o primeiro vício no plano da existência, a Simulação<sup>33</sup>, é uma espécie de vício do negócio jurídico, que está caracterizada, no âmbito do Direito Privado, no artigo 167 do Código Civil, que diz: *“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 simulado.”*

O vício da simulação também encontra plena previsão no âmbito das normas atinentes ao Direito Tributário, no artigo 49, VII do Código Tributário Nacional<sup>34</sup>, que prevê a revisão de ofício na ocorrência de simulação nos negócios jurídicos, utilizando-se do mesmo conceito do Direito Civil, tendo em vista a constância terminológica utilizada pelo legislador. Destaca Ferraz Jr.:

*“Ao não estabelecer um novo conceito para o termo, o Código Tributário Nacional incorporou, portanto, o conceito de simulação já existente no ordenamento jurídico. Sendo assim, haverá simulação quando houver discrepância entre aquilo que foi declarado e aquilo que foi efetivamente realizado pelas partes. É preciso, no entanto, esclarecer que a simples escolha de um negócio jurídico ou de um ato por motivos tributário não significa, necessariamente, simulação. Para haver Inadequação é preciso a prova de que não só a forma jurídica escolhida, mas também a produção dos efeitos jurídicos por ela previstos é inadequada aos resultados econômicos visados e alcançados. Daí sua constatação de que o decisivo para caracterizar a simulação não é o motivo econômico da escolha da forma jurídica (evitar tributação*

<sup>32</sup> LEÃO, Martha Toribio. Direito Fundamental de Economizar Tributos, São Paulo, Malheiros, 2018.

<sup>33</sup> Doutrinariamente: “simulação absoluta”. Nesse Sentido: FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto no Direito Tributário e à luz do novo Código de Civil, Revista Fórum de Direito Tributário 48/9.

<sup>34</sup> “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; (...).” (grifei)

*maior), mas o descompasso entre a forma escolhida e a produção de seus efeitos jurídicos em face da situação econômica visada ou alcançada: as partes adotam uma forma, mas agem de modo incompatível.*<sup>35</sup>

Dessa forma, simulação, como também destacado pelo autor<sup>36</sup>, é um verbo constituído a partir da raiz *simul*, isto é, “semelhante”. Simular, nesse sentido, teria relação com fazer algo que tem uma aparência, mas, na verdade (no plano empírico dos fatos), é outra coisa. Tal ilusão se configura no momento de manifestação da vontade das partes, no caso, do contribuinte, ao divergir da situação declarada / proferida. Simular é mentira<sup>37</sup>. O contribuinte intencionalmente diz celebrar um negócio jurídico alheio à realidade, na tentativa de criar uma realidade artificial, a falsa realidade.

Agora, na dissimulação, que doutrinariamente é também chamada de simulação relativa, outro vício no plano da existência, por também ser caracterizar com um desacordo entre aquilo que foi declarado e ocorrido, se diferencia na medida que a simulação (absoluta) exprime um fato jurídico inexistente, ilusório, irreal, mentiroso; ao passo que na dissimulação (ou simulação relativa) ocorre quando por trás do negócio simulado existe outro dissimulado<sup>38</sup>. Ou seja, quando um negócio jurídico é utilizado para mascarar, se sobrepor a outro que realmente aconteceu, sendo o objetivo das partes que, em regra, constituiria fato gerador com maior carga tributária. Conceito também presente no artigo 167, *caput*, do Código Civil.

No âmbito do Direito Tributário o conceito de dissimulação também tem arcabouço normativo com a edição da Lei Complementar 104, que acresceu do Parágrafo Único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional para determinar que “*a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de **dissimular** a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação*”

---

<sup>35</sup> FERRAZ JR. Tércio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto no Direito Tributário e à luz do novo Código de Civil, *cit.*, *Revista Fórum de Direito Tributário* 48/9 – 25. p. 11.

<sup>36</sup> *Idem*. p. 24.

<sup>37</sup> SHOUEI. Luis Eduardo. Planejamento Tributário – Elisão e evasão fiscal – Simulação – Abuso de forma – Interpretação econômica – Negócio jurídico indireto – Norma antielisiva”

<sup>38</sup> ZIMMER, Frederik. General Report: form and substance in Tax Law”, in Cahiers de Droit Fiscal International, International Fiscal Association, vol. LXXXVII, Rotterdam, Kluwer Law International, International, 2002, pp. 19-67; DERZI, “A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo LC 104/20011 cir. In Valdir de Oliveira Rocha (coord.), O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104, p. 205-232.

tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária” (grifei). Neste parágrafo observamos claramente que o legislador reconhece a diferenciação feita doutrinariamente entre as figuras da simulação (absoluta) e dissimulação (simulação relativa), uma vez tratados com termos diferentes, em dispositivos diferentes.

Conforme a legislação civil, assim como na simulação (absoluta), a consequência da dissimulação é a desconsideração dos atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fatos geradores ou modificar seus elementos constitutivos. Na prática, isso significa que o Parágrafo Único do artigo 116 do CTN confere poder para a autoridade fiscal desconsiderar negócios jurídicos praticados com a exclusiva finalidade de esconder o verdadeiro negócio jurídico, que teria consequência tributárias diferentes, provavelmente maior carga tributária.

A discussão que circunda este dispositivo é que, além de atribuir o poder para a autoridade administrativa desconsiderar os negócios jurídicos que visem a dissimulação, que a constitua, ela diz a forma, qual seja, nos termos a serem estabelecidos em *lei ordinária*. Ocorre a aguardada lei ordinária a disciplinar as hipóteses para que sejam desconsiderados pela autoridade fiscal os fatos geradores dissimulados, nunca foi editada. Bem verdade que os artigos 13 a 19 da Medida Provisória nº 66 apresentavam os aspectos procedimentais exigidos pelo CTN, entretanto, foram rejeitados na conversão da medida provisória na Lei nº 10.637/2002.

Neste sentido, vale destacar, tramitam atualmente no Senado Federal o Projeto de Lei do Senado nº 537/2015, de autoria do Senador Ricardo Ferraço (PSDB/ES), que tem a tramitação conjunta com o Projeto de Lei do Senado nº 97/2003, de autoria do Senador Vital do Rêgo (MDB/PB); além do Projeto de Lei da Câmara nº 536/2007, autoria do Poder Executivo, cuja tramitação é conjunta com o Projeto de Lei da Câmara nº 133/2007 e o Projeto de Lei da Câmara nº 888/2007 ambos do ex-Deputado Federal Flávio Dino (PCB/MA) – atual Governador do Estado do Maranhão. Estes projetos visam estabelecer o procedimento para a desconsideração da personalidade jurídica no caso previsto no parágrafo único do artigo 116 do CTN (ocorrência de dissimulação).

Isso significa dizer que, na inexistência de lei que supra a condicionante prevista no Parágrafo Único da Lei Complementar nº 116, não há como aplicá-la. Ou seja, embora o Código Tributário Nacional tenha previsto que negócios jurídicos dissimulados, enquanto prática que

tem por finalidade lesão à fazenda pública, podem ser desconsiderados para fins de identificação do fato gerador, este dispositivo não pode ser utilizado como fundamento pela simples ausência de lei que regule sua procedimentalização. A insegurança jurídica decorrente deste lapso legislativo não poderia ser maior. As Autoridades Fiscais entendem que, como prevista na legislação tributária, podem desconsiderar os negócios jurídicos que visem a dissimulação, utilizando-se de pressupostos abarcados por outros institutos e, sobretudo, princípios que justifiquem a desconsideração dos negócios jurídicos pela autoridade administrativa.

Sendo assim, entendendo a autoridade administrativa que o contribuinte se utilizou de dissimulação no negócio jurídico, visando ocultar fato jurídico que comine em maior tributação, ela não poderia simplesmente desconsiderá-lo, com fulcro no parágrafo único do artigo 116 do CTN, mas há a necessidade de seguir o procedimento estabelecido pelo Código Civil, que regula o procedimento geral de desconsideração da personalidade jurídica, exigindo-se decisão judicial neste sentido.

Sobre os vícios no plano da validade, temos, de início, o abuso de direito. No conceito trabalhado por Cunha de Sá, abusa-se de determinado direito ou da estrutura formal desse direito, quando, numa certa e determinada situação concreta, uma estrutura é colocada a serviço de um valor diverso ou oposto ao fundamento axiológico que está imanente ou que lhe é inerente. O conceito demonstra que não basta a estrutura do que é juridicamente possível ou admissível, em termos de certo direito subjetivo; é preciso fazer coincidir a materialidade de tal comportamento ou situação com o fundamento axiológico-jurídico do direito subjetivo em causa<sup>39</sup>.

O critério para auferir as hipóteses de abuso seria interno e estrutural, pois diria respeito ao confronto entre a direção do ato concreto de exercício e o sentido que é conferido ao direito pelo valor que lhe é inerente. Assim, quem abusa de um direito próprio só formalmente exerce seu direito, só na aparência “finge” um direito, que, afinal, foi “ultrapassado no seu fundamento axiológico pelo comportamento concreto do sujeito”<sup>40</sup>. Em outras palavras: o vício de abuso de direito configura-se quando alguém executar direito em oposição ao seu fundamento, aos

---

<sup>39</sup> DE SÁ, Fernando Augusto Cunha. *Abuso de Direito*, Coimbra, Livraria Almedina, 2005, p. 456.

<sup>40</sup> *Idem*, *ibidem*.



valores que lhe são sobrejacentes, ou às finalidades do instituto que é espécie o negócio jurídico utilizado, ou seja, quando se contraria o fundamento legal ou o fundamento do direito a ser exercido<sup>41</sup>.

Contudo, não há no Código Tributário Nacional uma previsão explícita sobre o que configuraria ou quais são as condicionantes para caracterização do abuso de direito. Muitos autores entendem que a aplicação de tal conceito se extrai do texto normativo, das intenções legislativas envolvidas na elaboração da norma tributária, contudo, fica claro que a não determinação do conceito de elisão abusiva abre margem para entendimentos doutrinários diversos e, conseqüentemente, insegurança jurídica. Para Ricardo Lobo Torres, por exemplo, a elisão ilícita (abuso do direito da economia tributária) se restringiria ao abuso da possibilidade expressiva da lei e dos conceitos jurídicos abertos ou indeterminados. Ela se iniciaria com a manipulação de formas jurídicas lícitas para culminar na ilicitude atípica ínsita ao abuso de direito<sup>42</sup>.

Para o autor, teriam sido superadas as proposições extremas sobre a ilicitude generalizada do planejamento tributário ou da sua licitude permanente, prevalecendo a ideia de que o planejamento fiscal é forma legítima de economizar tributos, desde que não haja abuso de direito<sup>43</sup>. Por mais que sensata e condizentes com os princípios gerais de Direito, o entendimento do autor não encontra respaldo na Constituição e no Código Tributário Nacional. Ocorre que, como já destacado, não há previsão legal para a aplicação do abuso de direito no Direito Tributário Brasileiro, digo previsão no sentido de ato legislativo que defina as situações jurídicas enquadradas como abuso de direito ou os parâmetros para sua aferição pela autoridade administrativa fiscal.

Em que pese o abuso de direito seja uma um vício do negócio jurídico típico do Direito Civil, tendo em vista a ausência de texto normativo em matéria tributária a disciplinar o instituto, poderia ser considerada apenas um *ilícito atípico*, como tratado por Atienza<sup>44</sup>. Isto

---

<sup>41</sup> ÁVILA, Humberto. Contribuições e Imposto sobre a Renda – Estudos e Pareceres, cit. p 255.

<sup>42</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário: Elisão Abusiva e Evasão Fiscal, cit., 2ª ed., p. 9.

<sup>43</sup> Idem, pp. 54-55.

<sup>44</sup> Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero, Ilícitos Atípicos, cir. 2ª ed, 2006.

porque, conforme previsão constitucional expressa do artigo 146, III, alínea “a”<sup>45</sup>, o sistema jurídico brasileiro não suporta a aplicação de um critério para definição de fatos geradores que não esteja previsto em lei complementar. O Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição de 1988 como lei complementar, que poderia dispor sobre a figura do abuso de direito, não o fez.

Para além da ausência de formalidade, há uma questão material que deve ser levantada na discussão sobre a existência de um abuso de direito, com o uso da definição do Direito Civil para o Direito Tributário: escolher o caminho menos oneroso para o contribuinte ou optar por uma determinada operação societária, em detrimento da mais comum, com o intuito de economizar tributos seria entendido como um abuso de direito? Ou seja, na relação jurídico-tributária, entre o Estado (fisco) e o Cidadão (contribuinte), há a lesão do Estado quando o contribuinte decide por uma alternativa que lhe onere menos? Ora, não há o que se falar em direito fazendário à determinada arrecadação (pré-estabelecida). A fazenda pública simplesmente não tem nenhum direito à expectativa tributária, porque o tributo é fruto da incidência tributária, que só ocorre após a prática de um fato gerador previsto em lei e nunca dele, defender essa expectativa de direito seria, de certa forma, um anacronismo técnico. Lembrando que, se o Estado é lesado pela simples ausência de arrecadação, ou a não arrecadação na máxima carga, estar-se-ia em automutilação, tendo em vista a não instituição de tributos já previstos constitucionalmente.

Agora, se há, de fato, uma situação que configure abuso de poder, o único sujeito passível de lesão seria a própria Sociedade, como coletividade servida pelo Estado. Isto porque, o Estado nada mais é, seguindo a visão contratualista já abordada, um ente constituído para o atendimento às necessidades sociais, gastando os recursos auferidos pelos tributos com o sustento da sociedade. Ocorre que a sociedade não teria interesse de legitimar uma busca desmedida por um direito indeterminável antes da ocorrência do fato gerador, ou seja, a sociedade não tem interesse em sustentar um cenário de insegurança jurídica que tenha como

---

<sup>45</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (...)” BRASIL Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 07 de junho de 2021.

objetivo sempre a máxima tributação. Isto porque seria um contrassenso os séculos de evolução social e complexificação da relação Estado-cidadão para que haja a redução da discussão a esse ponto. Ou seja, o interesse da sociedade está no estrito cumprimento das regras tributárias constituídas e não na sua extensão paralegal.

O segundo ponto no plano da validade é a fraude à lei, que ocorre quando o contribuinte se utiliza de um negócio jurídico para atingir fim diverso daquele prescrito de maneira cogente: fraudar-se a lei quando as partes burlam uma lei cogente para atingir fim por ela não amparado<sup>46</sup>. A diferença para o abuso de direito está no fato que a atividade fraudulenta foge do preceito imperativo através da fuga a uma outra norma, enquanto no abuso, há uma violação direta e frontal à mesma norma<sup>47</sup>.

No contexto do Direito Tributário, como bem trabalhado por Ferraz Jr.<sup>48</sup>, “*é duvidosa a possibilidade de fraudar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária*”, pois, mais uma vez que a incidência tributária está condicionada à ocorrência do fato gerador, não seria possível a violação da lei ou o uso inadequado da lei antes que o fato ocorresse (artigo 114 do Código Tributário Nacional – definição de fato gerador). Nesse sentido, fraudar a lei tributária não poderia significar que o contribuinte está a frustrar a incidência da lei tributária por não realizar o fato gerador por ela previsto. Até porque, como já tratado na figura do abuso de poder, há uma incompatibilidade material para a aplicação desta figura presente no Direito Civil no Direito Tributário. Nas palavras do próprio autor, estaríamos colocando “*o carro a frente dos bois*”, uma vez aceita a tese de que há uma justa expectativa do fisco na ocorrência de determinados fatos geradores<sup>49</sup>.

Reitero, optar por uma situação fiscal mais benéfica, não deveria configurar nenhum comportamento ilícito. Por mais que questionável que seja, a aplicação da tese de “fraude à lei” no Direito Tributário é amplamente utilizada pela jurisprudência, entretanto, não deveria ser

---

<sup>46</sup> AVILA, Humberto. A prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas e sua tributação: o uso e abuso do direito de criar pessoas jurídicas e o poder de desconsiderá-las”, cit., in Valdir de Oliveira Rocha (coord.), Grandes Questões atuais de Direito Tributário, vol. 17. Pp. 132-151.

<sup>47</sup> DE SÁ, Fernando Augusto Cunha. Abuso de Direito, cit. p. 532-533.

<sup>48</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio, Simulação e negócio jurídico indireto no Direito Tributário e à luz do novo Código Civil” cit., Revista Fórum de Direito Tributário 48/9-25.

<sup>49</sup> Idem, ibidem.

confundida com a “economia de opção”<sup>50</sup>, uma vez que uma opção que minimize os impactos tributários faz parte da escolha de eficiência de cada indivíduo para regular suas atividades econômicas e sua vida social, parte de um planejamento tributário.

O terceiro e último vício no plano da validade dos negócios jurídicos é o abuso de forma, que acontece quando as partes se utilizam de um negócio jurídico, modificando um requisito que lhe é essencial: utiliza-se uma forma negocial prevista pelo ordenamento jurídico, mas se desnaturam seus elementos essenciais<sup>51</sup>. Um exemplo seria a fazer uma compra e venda de um bem a preço vil, com intuito de minimizar ou eliminar a tributação. Sendo o preço um elemento essencial do negócio jurídico (compra e venda), há a desconsideração deste elemento, tornando o negócio inválido.

No direito tributário, funcionaria como um meio para desconsideração da caracterização legal atribuída pelo contribuinte às suas operações. Entretanto, igualmente, prezando-se pela legalidade estrita, não há qualquer previsão para a aplicação deste princípio no âmbito do Direito Tributário. Além disso, a sua aplicação partiria da premissa de que o Direito Tributário pudesse redefinir os negócios jurídicos tipificados no Direito Civil, desprezando a importância da forma prevista em lei, para acessar aquilo que entendesse ser a verdadeira substância do ato. Entretanto, como se sabe, o negócio jurídico só será válido para fins tributários se este estiver em acordo com as normas de Direito Civil, em consonância com o artigo 110 do CTN, até porque, não há, igualmente, norma tributária específica para a desconsideração deste negócio jurídico.

Estas considerações resultam na compreensão de que a aplicabilidade dos vícios dos negócios jurídicos ao Direito Tributário é absolutamente restrita na esfera formal e material. No âmbito formal, há a reserva constitucional à lei complementar para tratar das normas gerais de Direito Tributário, especificamente daquelas relativas à definição dos fatos geradores, previsão do artigo 146, III, alínea “a”. Nessa ótica, vale destacar, inclusive, que, sendo Código Civil brasileiro uma norma de natureza ordinária (lei ordinária), sequer estaria permitido fazer uso de suas previsões no âmbito do Direito Tributário (reserva de lei complementar em matéria tributária). Neste contexto, apenas os vícios expressamente previstos em legislação

---

<sup>50</sup> ATIENZA, Manuel e MANERO, Juan Ruiz, *Ilícitos Atípicos*, cit., 2ª ed, pp. 83-84.

<sup>51</sup> AVILA, Humberto. *Planejamento Tributário*, cit. RDtributário 98/74-85.

complementar, a exemplo do Código Tributário Nacional, poderiam ser utilizados. Este entendimento é sistemático e inequívoco, não restando qualquer margem para que as autoridades fiscais utilizem estas figuras sem a previsão legislativa competente.

Outro ponto é que, ainda que esta questão formal fosse superada, *ad argumentandum*, a exemplo dos projetos legislativos que objetivam a regulamentação das formas de vícios nos negócios jurídicos – como já abordado, haveria também limitações materiais. Isto porque, como também abordado, não é possível a simples aplicação das normas do Direito Civil aos negócios em matéria tributária. Estes vícios não decorrerem de razões tributárias, não podem ser verificados de maneira isolada para desconsideração dos efeitos do negócio jurídico-tributário. Ou seja, no ordenamento jurídico não se pode, ao mesmo tempo, reconhecer (civilmente) e não reconhecer (para o Direito Tributário) a existência de uma empresa; não se pode reconhecer e não reconhecer a existência de uma despesa, renda etc. Como destacado por Mariz de Oliveira<sup>52</sup>, o fisco não tem um direito próprio e distinto daquele que regula os atos da vida econômica, ele não se sobrepõe ao Direito Privado para poder dizer que algo aconteceu dentro deste não vale para efeitos tributários, ou é algo diferente do que efetivamente ocorre, e é, dentro do Direito Privado.

Consequentemente, a ideia de que constitui abuso de direito não contribuir com a maior tributação possível, está ligada tão somente a ideia de que a contribuição é um direito da sociedade, o que não se mostrou correto. Em outras palavras, seria necessário haver um direito da sociedade de que cada indivíduo contribua na máxima carga possível, de acordo com sua capacidade contributiva, para que se justificasse o uso de um princípio baseado no abuso de direito. Entretanto, nosso ordenamento jurídico não prevê um tributo sobre a capacidade contributiva, legalmente, a capacidade contributiva não é fato gerador de nenhum tributo. O princípio da capacidade contributiva está destinado à gradação dos tributos conforme a demonstração de sua capacidade (contributiva) na vida social, demonstração de poder econômico, um princípio ético para a instituição do tributo, não a causa de incidência precípua. Igualmente, o argumento de que haveria uma frustração substancial na expectativa arrecadatória também não se mostra acertado, pois, todas as vezes em que não há a aplicação de determinada norma, estar-se-ia frustrando substancialmente a finalidade da tributação, como é o caso dos tributos eventualmente não instituídos por mera conveniência do legislador.

---

<sup>52</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Norma geral antielusão, cit., Revista Direito Tributário Atual 25 pp. 132-146.

## O REGIME DE LIBERDADE E PREVISIBILIDADE DISPOSTO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

O direito fundamental de economizar tributos, estruturado a partir do Sistema Constitucional Tributário estabelecido desde a Constituição de 1988, tem a natureza jurídica de princípio – como norma finalística que prevê a promoção de um estado de coisas no qual os contribuintes possam confiar que em seu âmbito de liberdade e de livre disposição da propriedade (inclusive econômica) será respeitada e limitado tão somente nos termos definidos pela Constituição e pela lei<sup>53</sup>.

Nesse contexto, quanto maior a segurança jurídica no âmbito das relações tributárias, maior a promoção deste princípio. Assim como, quanto maior sua flexibilização, em nome de um dever fundamental em pagar impostos ou, então, na exigência de um suposto propósito negocial que visa a falaciosa promoção de um princípio de solidariedade fiscal ou fundado na capacidade contributiva de cada indivíduo, maior a restrição deste direito.

Pois bem. Logo de início é importante destacar, novamente, que o próprio texto constitucional, de maneira expressa no parágrafo 2º do artigo 5º, não engessa os direitos fundamentais possíveis para apenas as hipóteses ali descritas. Podendo haver novos direitos fundamentais decorrentes de estruturas e conceitos extraídos do texto constitucional. São os chamados direitos “fundamentalmente atribuídos”, sendo o caso do direito fundamental de economizar tributos, que pode ser reconstruído a partir do sistema de constitucional de limitação do poder de tributar do Estado, pelo regime de competência tributária constitucional, que, automaticamente, descaracteriza linhas argumentativas que tentam reconhecer um dever de pagar tributos. Este sistema de competência cria um espaço para o cidadão (contribuinte) possa exercer seus direitos fundamentais à liberdade de propriedade assegurados sem qualquer restrição por meio de uma tributação indevida / desmedida. A Constituição almeja uma maior previsibilidade e segurança jurídica nas relações tributárias, o que justamente não ocorre pelo

---

<sup>53</sup> LEÃO, Martha Toribio. O direito fundamental de economizar tributos : entre legalidade, liberdade e solidariedade / Martha Toribio Leão – São Paulo : Malheiros, 2018. p. 196.

uso indevido de analogias e princípios para justificar a incidência tributária, que constitucionalmente só decorre de regras.

A delimitação de competências (decorrência de sua característica analítica) é um dos pontos mais marcantes da constituição brasileira. Enquanto em outros países este tipo de definição pertence ao âmbito infraconstitucional, no Brasil, por opção do constituinte, isto foi definido pela própria Constituição, na tentativa de conferir uma maior segurança jurídica. Assim, a Constituição não se limita a definir os tipos de tributos que podem ser instituídos (artigo 145), mas também define qual ente federativo terá a competência legislativa para instituição do tributo e qual será a materialidade que cada um deles deverá incidir (artigo 152 a 156). Esta característica não importa, necessariamente, do ponto de vista do financiamento de cada ente federado, uma vez que a distribuição das receitas tributárias tem regras próprias, visando corrigir quaisquer discrepâncias. A outorga de competências, portanto, é feita de forma fechada, com uma enumeração exaustiva do que poderá ser instituído. Vejamos, como exemplo, o artigo 153 e 154 (Seção III - Dos Impostos da União):

*“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*

- I - importação de produtos estrangeiros;*
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;*
- III - renda e proventos de qualquer natureza;*
- IV - produtos industrializados;*
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;*
- VI - propriedade territorial rural;*
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.*

*§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.*

*§ 2º O imposto previsto no inciso III:*

- I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;*

*§ 3º O imposto previsto no inciso IV:*

- I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;*
- II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;*
- III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.*
- IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.*

*§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput:*

- I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;*
- II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;*

*III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.*

*§ 5º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos;*

*I - trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;*

*II - setenta por cento para o Município de origem.*

*Art. 154. A União poderá instituir:*

*I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;*

*II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.<sup>54</sup>*

Da simples leitura deste conjunto de normas fica claro que o constituinte estabeleceu um regramento fechado, o que significa que a norma constitucional enumera exhaustivamente as hipóteses de incidência tributária (fatos geradores) em que recairão, *in casu*, os impostos de competência legislativa da união, fazendo o mesmo com os demais tributos da própria União, Estados, Distrito Federal e Municípios, prevendo, inclusive, suas hipóteses de exceção, qual seja, o permissivo do inciso I do artigo 154, em que dá competência à União instituir impostos que não estão inicialmente previstos no texto constitucional (Impostos Residuais), por meio de lei complementar – cumpre lembrar, desde que sejam não cumulativos e não tenham a mesma base de cálculo dos discriminados na Constituição, ou seja, as materialidades dispostas no artigo 153 funcionam como limites intransponíveis ao poder de tributar, uma vez que não serão admitidos que os impostos ali previstos sejam estendidos para circunstâncias não previstas constitucionalmente sem o processo legislativo. Tudo se encaixa.

O principal aspecto, portanto, é que a Constituição não permitiu tributar pelo estabelecimento de princípios, o que deixaria parcialmente aberto o caminho para a tributação de todos e quaisquer fatos condizentes com a promoção de ideais constitucionais; em vez disso, a Constituição optou pela atribuição de poder por meio de regras específicas, legislação, definindo já no plano constitucional os fatos que podem ser objeto de tributação, e suas

---

<sup>54</sup> BRASIL Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 07 de junho de 2021.



hipóteses de exceção (impostos residuais). É exatamente esta opção pela atribuição de poder por meio de regras que “implica a proibição de livre ponderação do legislador a respeito dos fatos que ele gostaria de tributar, mas que a Constituição deixou de prever”, asseverou Humberto Ávila<sup>55</sup>.

O próprio Supremo Tribunal Federal reconhece que as materialidades da atribuição de competência estabelecidas pelo texto constitucional são balizas que não podem ser ultrapassadas pelo legislador infraconstitucional. Exemplo disto foi o julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937 / RS (que discutiu a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS-Importação), a Corte firmou o entendimento que “*ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP- Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência*”.

Ou seja, a referência ao “valor aduaneiro”, presente no artigo 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal, implicou na utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre Importação. Essa interpretação por parte do Supremo demonstra a importância do respeito à estrita legalidade no âmbito do Direito Tributário.

---

<sup>55</sup> ÁVILA, Humberto, Sistema Constitucional Tributário, 5ª ed., São Paulo, Saraiva, 2012, p. 219.

## **PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Neste tópico, por simples relevância para com a temática deste trabalho, iremos abordar apenas os princípios da liberdade fiscal (extremamente caro à matéria), o princípio da solidariedade e da capacidade contributiva; estes últimos, entretanto, não terão as mesmas propriedades que muitas vezes lhes são atribuídas pela doutrina e jurisprudência brasileira, uma vez que a Constituição de 1988 tributa com base em regras (e nunca princípios), que determinam a forma por meio da qual os tributos devem ser instituídos, ou o conteúdo que deve ser considerado pelo legislador infraconstitucional na configuração da relação tributária, mas jamais os fatos, as bases de cálculo e as pessoas sobre as quais poderá recair a tributação.

Nesse sentido, vale a pena destacar que mesmo quando a Constituição Federal elegeu o princípio da solidariedade como fundamento para imposição de determinado tributo, como é o caso, por exemplo, das contribuições sociais, previstas no artigo 149 e seguintes da Constituição Federal, ela foi expressa em definir os meios pelos quais essa tributação seria efetivada (atribuição de competência), qual seja, lei ordinária (para a maior parte daqueles tributos já previstos na Constituição Federal) ou lei complementar (para as Contribuições Residuais, Impostos Residuais, para o Imposto sobre Grandes Fortunas e os Empréstimos Compulsórios). Portanto, fica claro que não há qualquer autorização ou justificação para a cobrança de tributos (até mesmo as contribuições sociais) com base em uma suposta máxima de solidariedade / comunidade fiscal, mas tão somente nos casos previstos na legislação infraconstitucional que, por sua vez, deve ter sua competência extraída da própria constituição.

Já o princípio da capacidade contributiva, surge com a função de graduar a incidência dos tributos conforme a demonstração de capacidade econômica do contribuinte (que tem relação com a prática do fato gerador), protegendo o mínimo existencial para sua sobrevivência. Entretanto, não há, igualmente, qualquer embasamento para o uso deste princípio para fundamentar a incidência de tributos. Até porque, como já destacado, a incidência de determinado tributo está ligada tão somente às regras de competência tributária e à existência de lei competente que assim preveja.

Por sua vez, a Liberdade precisa ser analisada do ponto de vista negativo para afastar interferências arbitrárias do Estado no âmbito da autonomia do sujeito; e do ponto de vista positivo, no sentido de garantir ao indivíduo um espaço autônomo de configuração de sua própria vida, inclusive empresarial. Passarei a tratar destes temas nos tópicos a seguir.

## DA LIBERDADE FISCAL

Nos mais diversos contextos históricos, autores se dedicaram a traçar o conceito de “Liberdade”. Conceito esse que, assim como os direitos fundamentais, varia conforme a época em que se escreve e a temática abordada. Para Thomas Hobbes<sup>56</sup>, por exemplo, liberdade significa, em sentido próprio, a ausência de oposição (entendendo por oposição os impedimentos externos do movimento). Entendimento intrinsecamente relacionado com o contexto vivo pelo autor: intensa instabilidade política e social na Inglaterra e fortalecimento do absolutismo na Europa continental. Nesta linha, para Hobbes, um homem livre é aquele que, naquelas coisas que graças a sua força e engenho é capaz de fazer, não é impedido de fazer o que tem vontade de fazer.

Não obstante, o Direito Tributário atua diretamente sobre o indivíduo, influenciando sobre a ingerência em sua propriedade privada a partir da imposição de encargos incidentes sobre situações jurídicas do cotidiano, conforme previsão legal, havendo, assim, uma ligação direta entre a tributação e a limitação do direito fundamental à liberdade que, neste caso, não será liberdade física (como tratado por Hobbes), mas o livre desempenho de atividades econômicas ou de uso dos bens e meios de produção para qualquer fim desejado.

No entanto, a Constituição Federal prevê ao contribuinte, que objetive administrar suas atividades econômicas no contexto social de forma a obter uma “saúde” financeira de seus negócios, a liberdade de, via mecanismos lícitos, optar por encargos tributários menos onerosos e programáveis. Nesse sentido, seguindo os ensinamentos de Ricardo Lobo Torres<sup>57</sup>, tributo é

---

<sup>56</sup> Hobbes, Thomas. *Leviatã ou matéria, forma e poder de um estado eclesiástico e civil*. Capítulo XXI - Da liberdade dos súditos. p. 73. Disponível em [http://www.dhnet.org.br/direitos/anthist/marcos/hdh\\_thomas\\_hobbes\\_leviatan.pdf](http://www.dhnet.org.br/direitos/anthist/marcos/hdh_thomas_hobbes_leviatan.pdf).

<sup>57</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 109.

o preço da liberdade, por servir para distanciar o homem do Estado, permitindo-lhe desenvolver as suas potencialidades no espaço público, sem necessidade de entregar qualquer prestação permanente de serviço ao Estado.

Desta forma, como ensinado por Ronald Dworkin<sup>58</sup>, a liberdade, como direito moral individual, é um “trunfo” perante o Estado, ou seja, os direitos fundamentais individuais constroem o Estado em relação aos instrumentos para perseguir os interesses coletivos. Isso significa que o Estado deve respeitar estes direitos (diretos fundamentais) mesmo quando eles contrariam aquilo que o governo entende como bem-estar coletivo, respeito esse que advirá não somente de uma atividade negativa (do não confisco) mas também da promoção de mecanismos eficientes para a prática destes direitos pelos indivíduos / contribuintes.

As conclusões sobre o trabalho de Ronald Dworkin acerca dos direitos fundamentais não poderiam ser mais convenientes para o tema ora em debate. No âmbito do Direito Tributário, e mais especificamente nas discussões acerca da liberdade para realização de planejamentos tributários, se discute muito sobre a limitação da atuação, mesmo se estritamente legal, do contribuinte por uma máxima de solidariedade, um “bem-estar coletivo”, que supostamente deveria nortear toda a atuação no âmbito fiscal<sup>59</sup>. Por mais que essa solidariedade ilimitada seja contestável, é assim que vemos disposta na doutrina e jurisprudência dos tribunais do poder judiciário e da administração.

Entretanto, a liberdade fiscal prescinde do reconhecimento da autonomia pessoal. O espaço de autonomia pessoal, que as regras sobre a propriedade e a liberdade garantem a cada indivíduo, só funciona, efetivamente, se cada contribuinte puder tomar decisões e atuar perseguindo seus próprios interesses e sem necessidade de levar em consideração, em cada caso, como estas decisões e ações podem afetar os interesses de outros indivíduos ou os interesses coletivos, especialmente quando estes são aqueles definidos pela autoridade fiscal e não pela Constituição<sup>60</sup>. Até porque, esta obrigação é inerente ao Estado, no ambiente

---

<sup>58</sup> DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. Wmf Martins Fontes, São Paulo, 2010.

<sup>59</sup> LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos : entre legalidade, liberdade e solidariedade* / Martha Toribio Leão – São Paulo : Malheiros, 2018. p. 128.

<sup>60</sup> ATIENZA, Manuela e MANERO Juan Ruiz. *Ilícitos Atípicos*, 2ª ed., Madrid, Trotta, 2006, p. 55.

legislativo adequado, ou seja, no momento da elaboração das leis, conforme estrita previsão constitucional.

Como se adiantou nos capítulos anteriores, a relevância deste debate é encontrada, sobretudo, nas mais diversas autuações e entendimentos das autoridades fiscal ao rejeitarem uma liberdade tributária na elaboração de planos de planejamento tributário, visando uma solidariedade comum a despeito da liberdade assegurada constitucionalmente. A propósito, o princípio da liberdade fiscal, como protetor da autonomia na propriedade individual, é depreendido do direito à propriedade, previsto no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal, vejamos no trecho destacado:

*“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País **a inviolabilidade do direito** à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e **à propriedade**, nos termos seguintes: (...)”<sup>61</sup>*  
(grifos nossos)

O princípio da liberdade fiscal, portanto, subordina atuação do Estado formando uma ética fiscal pública, em que o Estado, como ente constitucionalmente constituído, está obrigado a reconhecer este princípio em primeiro plano de interesse, subordinando-se, mediante o devido processo legal, à opção fiscal adotada pelo contribuinte. Não há, portanto o que se justificar o julgamento de ilegalidade de determinada operação, estritamente legal, do indivíduo que objetive uma máxima eficiência tributária, uma vez que se almeja, em último grau, a proteção da propriedade privada, indubitavelmente assegurada no texto constitucional.

## DA SOLIDARIEDADE FISCAL E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A ideia de solidariedade, como princípio teórico / filosófico, está vinculada com diversas concepções, mas sempre ligada a ideia de união, de identificação entre indivíduos para contribuírem à um fim comum, um compromisso geral, finalidade (um dos elementos do Estado retirado da Teoria Geral do Estado). Contudo, a doutrina e jurisprudência brasileira acabaram adotando este principado para justificar a tributação à maior carga possível. Ou seja, para

---

<sup>61</sup> BRASIL Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 07 de junho de 2021.

justificar a inclusão de quaisquer itens na base de cálculos dos tributos (entenda-se como manifestação de capacidade contributiva) a despeito de um entendimento mais aprofundado sobre as componentes daquele fato gerador, sob pena ao princípio da solidariedade.

Consciente sobre a condição social brasileira, Ricardo Lobo Torres<sup>62</sup> pondera que a solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência; é um valor moral juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direito e deveres fiscais.

Em que pese não tenhamos uma clara resposta na Constituição de 1988, os defensores fervorosos de um princípio da solidariedade fiscal extensível a fundamentam a partir do texto constitucional, com o uso, por exemplo, da analogia ao bem-estar-social, princípio fundador do Estado brasileiro, conforme disposição do Preâmbulo<sup>63</sup> constitucional, claramente relacionado o princípio da solidariedade em que se instituiu o Estado brasileiro.

Outrossim, demais artigos do Texto Constitucional revelam a importância da solidariedade para o desenvolvimento da sociedade brasileira. No que tange as contribuições sociais, por exemplo, o artigo 195, *caput*, determina: “*a seguridade social será financiada **por toda a sociedade**, de forma direta e indireta, **nos termos da lei**, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes **contribuições sociais**: (...)*”. Dos trechos destacados depreendemos a ideia de solidariedade decorrente da universalidade nas prestações para a seguridade social, ou seja, é um dever de todos a sua manutenção, indistintamente.

---

<sup>62</sup> Ricardo Lobo Torres, “Existe um princípio estrutural da solidariedade?”, in Marco Aurélio Greco e Marciano Seabral Godoi (coods.), *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo. Editora Dialética, 2005.

<sup>63</sup> “*Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, **o bem-estar**, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma **sociedade fraterna**, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL*”. (grifei) (BRASIL Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 07 de junho de 2021).

A doutrina diverge quanto à extensão deste princípio de solidariedade. Por um lado, há quem defenda que a vinculação direta entre a solidariedade e a imposição da tributação exige uma atuação dos dispositivos fiscais como forma de garantia uma máxima eficácia, isto é, uma maior arrecadação (o que supostamente geraria um maior bem-estar social). Na prática, este entendimento anula por completo qualquer atitude do contribuinte que lhe permita recolher menos tributos, mesmo que plenamente autorizado e balizado pelas normas constituídas, uma vez que estaria ferindo a solidariedade ampliada imposta pelo texto constitucional.

Esta posição foi defendida, por exemplo pelo Ministro Gilmar Mendes do Supremo Tribunal Federal em sua doutrina e em seus votos. Amostra é a sua concepção no sentido de que as regras de competência seriam verdadeiras garantias institucionais, que deveriam ser interpretadas de forma a garantir o financiamento dos custos sociais do Estado. Citando José Casalta Nabais, existiria um 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 financeiros da mesma*”<sup>64</sup>.

Alternativamente, a doutrina também entende que, na verdade, o principado da solidariedade estampado no artigo 195 da Constituição Federal não significa prescindir de outros princípios e regras, como a legalidade e a segurança jurídica, uma vez que a invocação da solidariedade para cobrar contribuições sociais sem que a lei assim determine, no entendimento de Leandro Paulsen<sup>65</sup>, constituiria argumento esdrúxulo, violador das garantias fundamentais dos contribuintes, quais sejam, as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Nesse sentido, verifica-se que, como também destacado, o *caput* do artigo 195, além prevê a responsabilidade de toda a sociedade, de forma direta e indireta, pelo financiamento da

---

<sup>64</sup> NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009. p. 186. *apud* MENDES Gilmar Ferreira. “O Supremo Tribunal Federal e a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS”, in Cláudio Lembo (coord.), Juiz Constitucional – Estado e Poder no Século XXI, São Paulo. Ed. RT, 2015, p. 205-251.

<sup>65</sup> PAULSEN, Leandro e VELLOSO, Andrei Pitten, Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em Espécie, cit., 2ª ed., p. 103. *apud* LEÃO, Martha Toribio. O direito fundamental de economizar tributos : entre legalidade, liberdade e solidariedade / Martha Toribio Leão – São Paulo : Malheiros, 2018. p. 131.

seguridade social, esta contribuição será efetivada nos termos da lei. A legalidade aparece novamente, o que evidencia que o constituente, na verdade, está condicionando a atuação do Estado administrativo para a imposição das exações. Conforme destacado por Humberto Ávila<sup>66</sup>, o legislador está necessariamente jungido ao meio preestabelecido, sem poder escolher qualquer outro, uma vez que o constituinte não estabeleceu apenas o princípio da solidariedade social sem prescrever o meio adequado para instituir tributos para financiá-la. Para Ricardo Lobo Torres<sup>67</sup>, não haveria, conforme criado pela jurisprudência, um “princípio estrutural da solidariedade”, tratando-se apenas de uma justificação ético-fiscal para a fundamentar a instituição da própria tributação, mas não sua causa de incidência precípua.

Em que pese tenhamos estas duas vertentes ideológicas, a questão é que ao mesmo tempo que a Constituição Federal apresenta a solidariedade como fundamento das contribuições sociais, ela descreve de forma detalhada em que as contribuições podem ser impostas, pelo ente competente à sua instituição, no caso, a União, aos indivíduos, obrigados ao seu recolhimento.

Dessa forma, ainda que a solidariedade seja o fundamento ético para a existência das contribuições sociais, não há parâmetros constitucionais que asseverem sua instituição exatamente porque nossa constituição, assim como em todos os demais tributos, não prevê a criação de tributos com base em princípios, mas apenas em normas (legalidade).

Neste ponto, vale destacar que a Constituição vai além, prevendo as fontes de financiamento para a seguridade, com requisitos bastante específicos e normas de competência de aplicabilidade imediata, ou seja, não abertas ao legislador infraconstitucional para alterações. Exemplo disso é que a norma de competência residual das contribuições sociais, previsto no artigo 194, §4º, que preceitua “*a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I*”. Por conseguinte, o artigo 154, I, determina: “*a União poderá instituir; I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e*

---

<sup>66</sup> Humberto Ávila. “Limites à tributação com base na solidariedade social”, in Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra Godoi (coords.), *Solidariedade social e tributação*, São Paulo, Dialética, 2005, p. 68.

<sup>67</sup> Ricardo Lobo Torres, “Existe um princípio estrutural da solidariedade?”, *apud* Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra Godoi (coords.), *Solidariedade Social e Tributação* p. 198.



**não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição**” (grifei).

Ora, se, conforme estabelecido nos artigos 194 §4º c/c artigo 154, I, o fato gerador e a base de cálculo dos novos tributos não podem ser iguais àqueles já discriminados na Constituição, significa dizer que estas normas de competência têm estrutura fechada, e por isso, não podem ser alargadas em nome de qualquer princípio, porque, se assim fosse, não haveria necessidade de competência residual. Bastando, portanto, a simples extensão das materialidades ali previstas. Deste modo, embora a solidariedade fundamente a estrutura das contribuições, justificando a sua cobrança, e muitas das suas características, como a própria destinação dos recursos, isso não significa que em nome da solidariedade se poderia estender as hipóteses de incidência dos tributos<sup>68</sup>.

---

<sup>68</sup> LEÃO, Martha Toribio. O direito fundamental de economizar tributos : entre legalidade, liberdade e solidariedade / Martha Toribio Leão – São Paulo : Malheiros, 2018. p. 131.

## TEORIA DA IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA – JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

A imposição de um tributo, resulta na apropriação de bens dos administrados (contribuintes / cidadãos) visando o atendimento das necessidades legítimas do Estado e, conseqüentemente, da sociedade: manutenção de uma seguridade social capaz de sustentar aos indivíduos um mínimo existencial e o custeio da estrutura estatal que visa não só o atendimento da sociedade nas questões essenciais, como também a manutenção da vida política, serviços públicos (transporte, saneamento, educação, saúde etc.), poder judiciário, a coisa pública como um todo.

Ocorre que, em um primeiro momento, ao contrário do que ocorre com o direito à vida, por exemplo, a imposição tributária para sustento da organização estatal não é uma norma de plena ou fácil aceitação social. Para o cidadão médio, não dotados de compreensão sobre a complexidade da estrutura democrática, há a percepção de uma carga tributária “desmedida”. Ou seja, que o Estado retira dos detentores dos meios de produção e bens ou quem exerceu seu trabalho, e dele foi remunerado, o que julga necessário, sem que lhe faça jus (sob a ótica comum). E, muitas vezes, sequer são observados os parâmetros legais para a incidência tributária, como já abordado.

Para Ives Granda<sup>69</sup>, a carga tributária sempre será desmedida. O autor identifica seis principais situações de atrito na relação entre a sociedade e o fisco que causam insatisfação na sociedade pela imposição tributária: (i) objetivos e necessidades mal estabelecidos pela administração; (ii) gastos supérfluos e desnecessário por órgãos da administração direta e indireta; (iii) distribuição não igualitária da incidência tributária (o que ele denominou de “contribuintes apenados); (iv) sonegação e o tratamento prático diferenciado para sonegadores; (v) fiscalização; e a (vi) sonegação e o aumento de receita. Seguimos pormenorizadamente os elementos por ele abordado:

(i) Objetivos e necessidades mal colocados – O contribuinte entende que a fixação de objetivos por parte da administração, no que concerne às necessidades públicas, é feita com

---

<sup>69</sup> MARTINS, Ives Granda da Silva. Curso de direito tributário / coordenador Ives Granda da Silva Martins. – 9. ed. rev. e atual. – São Paulo : Saraiva, 2006. p. 04 e 05.

metas superiores às possibilidades orçamentárias governamentais, quando não mal eleitas entre as prioridades existentes (necessidades reais da sociedade administrada). Por essa razão, no entendimento do autor, o aumento de receita para o atendimento de metas mal escolhidas representa indiscutível fonte de atrito entre contribuintes e o fisco, nunca estando aqueles satisfeitos com os fins escolhidos. A título exemplificativo, aborda a pressão exercida por alguns grupos da sociedade contra a construção e manutenção de usinas de energia nuclear, no Brasil, ainda, havendo uma maior contestação, pelo potencial na produção de energias energéticas renováveis inexplorado, em virtude da vasta extensão territorial agricultável, preteridas com excessivos gastos com o programa de Angra dos Reis.

(ii) Gastos supérfluos – Os gastos supérfluos do Poder Público, com funcionários claramente desnecessário e mordomias institucionalizadas na administração direta e indireta, trazem outra área de atrito, pois o contribuinte sente que o peso excessivo da receita aumentada para o inútil e supérfluo é coberto pela carga tributária acrescida. E, nos momentos mais agudos de crise econômica, a contestação é maior pela necessidade de contenção e sacrifício exigidos pelos governos, que nunca têm a coragem de atingir a própria máquina administrativa.

(iii) Os “contribuintes apenados” – Este ponto é sobre a eleição da política tributária, que traz em seu bojo injustiças com privilégios a certos contribuintes em detrimento de outros. A política brasileira de incentivos fiscais, regionais e setoriais, embora necessária, trouxe benefícios indiscutíveis a certos empreendimentos com capacidade de aproveitá-la, mas colocou disparidades em relação a pequenos empreendimentos, sem técnica e capital de origem para suportar carga maior, pelo não acesso a tais benefícios. Outras vezes, setores menos essenciais são beneficiados em detrimento de outros essenciais, como, por exemplo, a tributação de imposto de renda em relação aos rendimentos de trabalho e aos lucros e dividendos, distorção a justificar perspectiva do contribuinte de rendimentos do trabalho de que paga demais, por erro de enfoque público.

(iv) A sonegação e o tratamento prático diferencial – Outro aspecto também característico da resistência do contribuinte é a pura revolta dos que pagam, porque não podem deixar de fazê-lo (uma vez praticado o fato gerador), em relação aos que sonegam, quanto à falta de uma máquina pública fiscalizadora eficiente, sentindo-se injustiçados e confiscados em seus recursos para o atendimento das necessidades de uma comunidade na qual os sonegadores são beneficiados por essa ausente fiscalização.

(v) A fiscalização – Por outro lado, quando a fiscalização ocorre, o aparelho humano da fiscalização é ineficiente e arbitrário, sustentando exações indevidas e forçando a máxima tributação a qualquer custo, a despeito dos princípios de legalidade e moralidade, fazendo que o contribuinte sempre se sinta penalizado.

(vi) A sonegação e o aumento de receita – Por fim, entre outros importantes fatores, deve-se lembrar o princípio de que a tributação ganha níveis elevados para compensar a receita não arrecadável dos sonegadores, com o que aqueles que pagam têm a certeza de estar pagando mais do que deveriam para cobrir a parte dos que não pagam.

O autor conclui que as normas tributárias, como normas de rejeição social precisam, necessariamente, de uma norma sancionatória atrelada, para que seja capaz de fazê-las cumprir. A sanção assegura ao Estado a certeza de que o tributo será recolhido, pois a carga desmedida que implica traz como consequência o desejo popular em descumpri-la. No caso dos tributos, o elemento sancionador é a multa.

Entretanto, mesmo que não concorde com as conclusões do autor, de uma pura e simples necessidade de diminuição da carga tributária a qualquer custo, sua análise é útil para entendermos como a tributação pode ser vista pela população, quero dizer, os “pontos de atrito” destacados por ele são salutares para a construção de uma autocrítica: consubstanciado com os princípios extraídos do texto constitucional, podemos definir que os mecanismos utilizados para a incidência tributária não são sempre os mais adequados, ou seja, e utilização de princípios não para a justificar a incidência tributária, mas sim como forma de aplicação direta da exação, a despeito de lei clara e competente que assim o defina, não está adequada ao modelo constitucional e democrático inaugurado pela Constituição Federal de 1988. Apenas com o respeito às normas democráticas inauguradas por nossa constituição, com o estrito cumprimento do regime tributário e a descomplexação do sistema tributário que poderemos ter um ambiente mais saudável e de segurança jurídica.

Inclusive, sugiro mais um elemento que causa indignação e atrito social quanto à tributação: a insegurança jurídica causada pela variação da jurisprudência quanto à tributação, a limitação do direito fundamental à propriedade com base em parâmetros não legais, além de uma máquina pública voltada a justificar a incidência tributária por meio destes elementos não

presentes no ordenamento jurídico brasileiro, com a confirmação de exações indevidas pelos órgãos judiciários. O que leva a um sentimento popular de limitação indevida de direitos fundamentais com o simples objetivo de maximizar a incidência tributária.

Nesse ponto, vale destacar o cenário das execuções fiscais no Brasil. O Justiça em Números, do CNJ<sup>70</sup> (a principal fonte de estatísticas oficiais do Poder Judiciário que, anualmente, desde 2004, traz a realidade dos tribunais brasileiros, com muito detalhamento da estrutura e litigiosidade, além dos indicadores e das análises essenciais para subsidiar a gestão judiciária brasileira), apresenta que do total de processos pendentes no primeiro grau de jurisdição em 2019 no Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (por exemplo), **59,7% são execuções fiscais, com uma taxa de congestionamento de 82%, ou seja, no ano de 2019, a cada 100 execuções fiscais, apenas 18 foram baixadas.**

Estes dados são elucidativos por si só e constataam a sobrecarga do sistema judiciário fluminense por execuções fiscais que demoram em média **sete anos e oito meses** para serem baixadas. O próprio relatório reconhece que as execuções fiscais são as principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando cerca de 43% do acervo de 1º grau na Justiça Estadual no âmbito nacional, valendo destacar que somente três tribunais possuem percentual superior à média nacional, dentre eles o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, com a média de 59,7%, juntamente com o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (63,5%) e o Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco (54,2%).

Em um estudo mais aprofundado sobre o assunto, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA<sup>71</sup> analisou o custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, identificando que apenas cerca de 1/3 das execuções fiscais federais são bem-sucedidas, deixando a maior parte (2/3) sem qualquer tipo de pagamento. Neste sentido, o relatório afirma:

---

<sup>70</sup> Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>.

<sup>71</sup> Comunicados do Ipea 127: Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN. p. 07. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103\\_comunicadoipea127.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf)

*“Em que pesem todos os obstáculos, o grau de sucesso das ações de execução fiscal promovidas pela PGFN é razoável, **uma vez que em 25,8% dos casos a baixa ocorre em virtude do pagamento integral da dívida, índice que sobe para 34,3% nos casos em que houve citação pessoal**”.*

(pág. 07 - Comunicados do Ipea 127: Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN)  
(grifei)

A custosa máquina arrecadatória que são as execuções fiscais entravam o judiciário brasileiro a busca da máxima arrecadação, sustentando execuções fiscais sem qualquer substrato legal ou preparo processual (identificação correta do devedor e validade da certidão de Dívida Ativa) até por isso, apenas 25,8% destas execuções logram no objetivo de restituir o crédito exequendo. Agora, a pergunta que se faz, a sociedade legitima este custo com judiciário para a satisfação do “interesse público” em matéria tributária?

Sensível à este cenário, o legislador, na edição do atual Código de Processo Civil (Lei nº 1.3105/15), com objetivo de incentivar o Fisco a adotar uma postura de litígio eficiente, que reduza os contenciosos tributários, alterou o arbitramento por equidade dos honorários sucumbenciais para as causas em que a Fazenda Pública for vencida, uma vez que a previsão do antigo parágrafo 4º do artigo 20 do CPC/73<sup>72</sup>, favorecia um modelo de execuções fiscais com uma baixa racionalidade em seu ajuizamento e condução, buscando o legislador uma forma coercitiva para fomentar uma maior eficiência processual na recuperabilidade dos créditos tributários.

A limitação das hipóteses de arbitramento equitativo dos honorários para apenas as circunstâncias previstas no parágrafo 8º do artigo 85<sup>73</sup>, quais sejam, nas causas em que o

---

<sup>72</sup> “Art. 20. A sentença condenará o vencido a pagar ao vencedor as despesas que antecipou e os honorários advocatícios. Esta verba honorária será devida, também, nos casos em que o advogado funcionar em causa própria. (...) § 4º Nas causas de pequeno valor, nas de valor inestimável, naquelas em que não houver condenação ou for vencida a Fazenda Pública, e nas execuções, embargadas ou não, os honorários serão fixados consoante apreciação equitativa do juiz, atendidas as normas das alíneas a, b e c do parágrafo anterior. (...)”

BRASIL. Lei nº 13.105, de 2015. Código de Processo Civil. Data da publicação em 16 de março de 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm). Acesso em 07 de junho de 2021.

<sup>73</sup> “Art. 85. A sentença condenará o vencido a pagar honorários ao advogado do vencedor. (...) §8º Nas causas em que for inestimável ou irrisório o proveito econômico ou, ainda, quando o valor da causa for muito baixo, o juiz fixará o valor dos honorários por apreciação equitativa, observando o disposto nos incisos do §2º (...)”.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 2015. Código de Processo Civil. Data da publicação em 16 de março de 2015.

proveito econômico for inestimável ou irrisório, ou ainda, quando o valor da causa for muito baixo (não sendo o caso destes autos) foi uma das formas encontradas para sinalizar ao Fisco que não se toleraria o prosseguimento da condução displicente na recuperação dos créditos, objetivando uma análise prévia mais apurada do crédito tributário a ser executado, uma vez que uma eventual condenação sucumbencial seria ainda mais honrosa ao Tesouro. Entretanto, cinco anos após a vigência do novo Código, estes objetivos claramente não foram alcançados, mantendo-se a displicência litigiosa do Fisco, que fomenta ainda mais o sentimento combativo da sociedade para com as normas tributárias.

Em que pese a tributação tenha como objetivo manter o substrato público, o alto custo para a manutenção desta máquina pública não é justificável, assim como nenhuma limitação indevida a direitos fundamentais é justificável. Ora, se hoje estamos diante de uma sistemática de Estado Democrático de Direitos, nada mais razoável que a manutenção dos direitos fundamentais conquistados no processo histórico brasileiro e a sua limitação estritamente nos permissivos constitucionais que, *in casu*, são as regras de competências previstas para a formação das leis. A justiça tributária não está somente para justificar a não incidência de tributos sobre o mínimo existencial, mas também para a aplicação de parâmetros justos nos custos tributários.

## PRINCÍPIO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA – SEGURANÇA JURÍDICA.

O Princípio da Justiça Tributária encontra sua base empírica no artigo 3º, I<sup>74</sup>, combinado com o artigo 5º parágrafo 2º<sup>75</sup>, ambos da Constituição Federal. Nestes artigos temos a

---

Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em 07 de junho de 2021.

<sup>74</sup> “Art. 3º *Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, **justa** e solidária; (...)*” in *BRASIL. Constituição (1988)*. (BRASIL Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 07 de junho de 2021).

<sup>75</sup> “Art. 5º *Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) § 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição **não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados**, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. (...)*” (BRASIL Constituição da República Federativa do Brasil de

concepção de que o Estado brasileiro é fundado com o objetivo de construir uma sociedade livre e justa. Este princípio de justiça deve nortear a atuação do estado em todos os setores, inclusive na administração tributária, uma vez que não se exclui outros direitos fundamentais decorrentes dos princípios adotados pela constituição, como preceitua o mencionado artigo 5º parágrafo 2º.

A justiça tributária, estando no centro de qualquer discussão ética, leva ao contribuinte virtuoso a viver como cidadão que luta por uma ordem tributária socialmente mais justa e equilibrada<sup>76</sup>. Para falarmos em Justiça Tributária no contexto democrático precisamos notar a presença de pelo menos duas características básicas: (i) uma forte regulação na distribuição de bens na estrutura básica da sociedade e; (ii) cidadãos-contribuintes que em uma democracia constitucional pagam tributos e mantêm um fundo comum público, destinado a garantir a oferta de bens e de serviços impossíveis de serem assegurados com equidade a todos os cidadãos, se entregues ao mercado<sup>77</sup>.

A garantia da oferta básica de tais bens materiais e imateriais, passa pela intributabilidade do mínimo existencial e a ausência da oferta destes bens à camada pobre da população redundando na perda do sentido humano, na perda da dignidade no âmbito econômico, político, social e jurídico-fiscal. Há bens primários, cuja característica principal é serem necessários à sobrevivência digna de todos os indivíduos. E numa sociedade democrática, é obrigação do Estado, por meio do financiamento universal, garantir estes bens a toda a sociedade (e.g. moradia, educação, saneamento básico, alimentação saudável e equilibrada, saúde, lazer etc.). A oferta dos bens desta natureza é de obrigação do poder público, ainda que o Estado deva recorrer ao mercado para garanti-los<sup>78</sup>.

---

1988. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 07 de junho de 2021).

<sup>76</sup> NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Perspectiva ético-jurídica do planejamento tributário. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 419, 30 ago. 2004. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/5641>. Acesso em: 3 jun. 2021.

<sup>77</sup> Idem. *ibidem*.

<sup>78</sup> Idem. *ibidem*.



Neste contexto, a ética fiscal pública formada pela liberdade, que consiste na aceitação da opção fiscal a ser adotada pelo contribuinte, a igualdade, no sentido de que todos que estiverem na mesma situação haverão de sofrer a mesma tributação, a segurança, que pugna pela não tributação de surpresa, irracional.

Fica evidente, portanto, que a construção de normas que gerem uma maior segurança jurídica é de suma importância como meio de efetivação justiça tributária. Ricardo Lobo Torres<sup>79</sup> atrela a proibição da analogia prejudicial à segurança jurídica. O princípio da legalidade (artigo 150, I da Constituição), o princípio da reserva de lei na definição do fato gerador (artigo 146, III, “a” da Constituição c/c artigo 97 do CTN) e a previsão expressa do artigo 108, parágrafo 1º do CTN de que o emprego de analogia não poderá resultar na exigência do pagamento de tributo não previsto em lei são exemplos claros de que no Brasil sempre se proibiu a integração analógica.

Entretanto, hodiernamente, a proibição da analogia foi superada em função de um liberalismo individualista, em que pese não haja parâmetro adequado e seguro para separar a interpretação extensiva da analogia admissível da proibida. O autor conclui, assim que há exagero e imprecisão nas teses contrárias à proibição de analogia para a criação do débito tributário, que não raro resvalam para a ilegalidade. Os seus próprios adeptos reconhecem que a analogia só deve ser aplicada quando possa ser reconhecida com segurança, sendo a solução mais correta a procura da clareza e da segurança metodológicas<sup>80</sup>.

Portanto, trabalhar com justiça e segurança jurídica é imperioso para a boa administração da Justiça Tributária. A única alternativa indubitavelmente confiável para a manutenção da segurança jurídica, no âmbito do Direito Tributário, é o estabelecimento e cumprimento das normas tributárias conforme o estabelecido pela Constituição, com a sua aplicação reiterada dos órgãos fiscais.

---

<sup>79</sup> LOBO TORRES, Ricardo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários / Ricardo Lobo Torres. – Rio de Janeiro. Renovar, 2005. pp.568 -569.

<sup>80</sup> Idem. *ibidem*.

## **CONCLUSÃO - UM DIREITO FUNDAMENTAL DE ECONOMIZAR TRIBUTOS**

Em conclusão, diante de todos os argumentos apresentados neste trabalho e com todo o aparato normativo constitucional, podemos concluir que, ao menos na atual Constituição brasileira, não há qualquer elemento para sustentação de um dever fundamental de pagar impostos, mas somente um dever legal de pagar tributos conforme a constituição. Por outro lado, é extremamente possível a existência de um direito fundamental em economizar tributos, em virtude do sistema de previsibilidade e segurança jurídica que a constituição inaugura.

Inclusive, um reconhecimento do direito fundamental de economia tributária gera uma série de consequências para este tema tão em voga, qual seja, o planejamento tributário e o combate a legislações gerais e abstratas antiabusivas, que não respeitem a mínima procedimentalidade constitucional. Em um primeiro ponto de vista, o reconhecimento deste direito fundamental implica na inconstitucionalidade de qualquer legislação que o viole, uma vez que o direito está previsto em legislação de maior grau hierárquico. Nesta perspectiva, qualquer lei que enquadre como ilegal o exercício do planejamento tributário de determinada atividade ou operação com finalidade de economizar tributos revelar-se-ia inconstitucional.

No sistema tributário brasileiro, o que se verifica é um sistema constitucional cujos limites foram definidos pela Constituição. Daí ser diferente o âmbito de discricionariedade para o legislador impor limites à atuação do contribuinte. Há, por conseguinte, uma diferença importante no reconhecimento do direito de economizar tributos como um direito definido pela lei e como um direito fundamental definido pela constituição. A definição está fora do espectro do legislador infraconstitucional – pelo menos no Brasil.

Mas, se assim o Direito Fundamental de Economizar Tributos é concebido, é preciso reconhecer que a atuação econômica do contribuinte por estrita motivação tributária não pode ser considerada como ilícita ou abusiva. A ideia que seria necessária uma motivação extra tributária para a legitimidade da atuação econômica do contribuinte parte da premissa de que se esta fosse a sua única motivação, o negócio jurídico seria automaticamente ilícito ou passível de desconsideração para fins tributários, premissa já refutada pela impossibilidade do Direito

Tributário ultrapassar as definições atinentes ao Direito Privado – definição da validade dos negócios jurídicos.

Entretanto, a jurisprudência, que seria o mecanismo mais eficiente para a resolução deste imbróglio se mostra cada vez mais incapaz de gerar segurança jurídica. O intérprete muitas vezes entende que, partindo da Constituição, possa “construir” (a partir de princípios abstratos e gerais), no lugar da lei, outro parâmetro para ser aplicado ao fator ou à situação jurídica em julgamento, gerando uma regulação normativa originária estritamente jurisprudencial. Tal liberdade não se vê mais restrita ao juiz de direito, mas no momento alcança principalmente a autoridade fiscal (Poder Executivo), que, como parte interessada na relação tributária, notadamente tem conclusões e adota entendimentos mais benéficos à incidência tributária desmedida. Estas situações são notórias frente à crise no Estado Moderno, cuja situação é sempre aflita de uma crise de balanço que passa, com cada vez mais frequência, a utilizar do tributo como nova fonte de entrada, como nova fonte de receita, para tapar lacunas e impedir evasões das normas já existentes.

E isto não é feito apenas de forma direta, a partir do aumento da carga tributária ou da criação de novos tributos, mas também de uma forma indireta, por meio da utilização de critérios de interpretação e de aplicação das leis tributárias de forma a alcançar resultados cada vez mais abrangentes, buscando atingir toda e qualquer situação na qual a autoridade fiscal entende que há manifestação da capacidade contributiva.

O resultado da análise da forma como a legislação tributária é interpretada e aplicada no âmbito administrativo brasileiro demonstra, no entendimento cunhado por Marcia Toribio<sup>81</sup>, a criação de um novo imposto, o Imposto sobre a Capacidade Contributiva, cuja competência, cujo fato gerador e cujos limites são definidos pelas próprias decisões administrativas, a partir de situações indiciárias apontadas e avaliadas de acordo com o caso concreto, a quantia envolvida, o contribuinte fiscalizado – ou seja, de forma individualizada. As alegações para tanto encontram fundo em questões sociais (como a solidariedade necessidade de recursos públicos, como já abordado) e cunho de justiça fiscal (como a igualdade e capacidade

---

<sup>81</sup> LEÃO, Martha Toribio. O direito fundamental de economizar tributos : entre legalidade, liberdade e solidariedade cit. p. 296.

contributiva), sempre difíceis de serem combatidas e que apenas reforçam a estigmatização proposta por este tema.

Esse cenário é extremamente agravado a partir da constatação de que o próprio poder judiciário é influenciado por estas ideias. Ainda que não trate, em regra, de casos atinentes a planejamentos tributário, quando o faz, mesmo que de forma indireta, demonstra por esta argumentação paraconstitucional. Usam-se, com cada vez mais frequência argumentos políticos, consequencialistas, éticos e morais em votos apresentados em acórdãos de natureza tributária, demonstrando o crescimento evidente que esta doutrina tem encontrado na jurisprudência brasileira ao incorporar, em sua forma de decidir, cada vez mais estes argumentos não institucionais, a jurisprudência brasileira se afasta, na mesma medida, do ordenamento jurídico, tal como posto, e da sua função de assegurar segurança jurídica por meio da coerência.

A ideia de que esta “desorganização jurisprudencial” decorre de determinada interpretação da liberdade, ou primazia de uma consideração formalista do Direito Tributário, incapaz de lidar com questões como a função social do contrato e a solidariedade, é, ao mesmo tempo por ingênua e equivocada<sup>82</sup>. Ingênua, porque desconsidera que a abordagem casuística necessária à abertura da interpretação das leis tributárias aos princípios consagrados nesta concepção “moderna” de planejamento tributário, como a consideração econômica, a capacidade contributiva e a solidariedade, abre espaço não para a justiça na tributação, mas sim para seu maior individualismo, que na verdade alimenta com cada vez mais a desorganização jurisprudencial e, conseqüentemente, a insegurança jurídica. É equivocada, exatamente por desconsiderar que o formalismo do Direito tributário não é valorativo, e sim diretamente relacionado com as garantias constitucionais – a tributação como forma de igualdade – com devido respaldo legal<sup>83</sup>.

Esta concepção de modo alguma parte da premissa de que o Direito Tributário deve servir como mecanismo para proteção de direitos individuais, como seria o direito de propriedade.

---

<sup>82</sup> ABRAHAM, Marcus, Planejamento Tributário e o Direito Privado. São Paulo, Quartier Latin, 2007, p. 305; Leonardo Aguirra de Andrade, Planejamento Tributário, Quatier latin, 2016, p. 65.

<sup>83</sup> LEÃO, Martha Toribio. O direito fundamental de economizar tributos : entre legalidade, liberdade e solidariedade cit. p. 298.

Pelo contrário, reconhece-se que o Direito Tributário serve a direitos sociais, como a própria solidariedade, mas se afasta a possibilidade de que isso sirva de pretexto para desconsideração de violações aos direitos fundamentais atingidos pela tributação.

Nessa perspectiva, os limites aplicáveis ao exercício do direito de economizar tributos são apenas aqueles efetivamente existentes no âmbito do ordenamento jurídico e somente aqueles em que compatíveis com o Direito Tributário, que possui seus próprios limites e normas gerais. Este direito pode sim ser usado com abuso. Mas a verificação de um comportamento abusivo por parte do contribuinte depende da existência de critérios existentes no próprio ordenamento jurídico posto e não na doutrina estrangeira, decisões do CARF ou pareceres normativos da Receita Federal. Sob pena de violação das normas constitucionais e o próprio ordenamento jurídico.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM Marcus, Planejamento Tributário e o Direito Privado. São Paulo, Quartier Latin, 2007.

DE ANDRADE, Leonardo Aguirra. Planejamento Tributário, São Paulo. Quatier latin, 2016.

ALEXY, Robert. Teoria Dos Direitos Fundamentais., Tradução de Viroílio Afonso da Silva da 5ª edição alemã Theorie der Grundrechte publicada pela Suhrkamp Verlag, 2006, São Paulo, Ed. Malheiros, 2008.

ATIENZA, Manuela e MANERO Juan Ruiz. *Ilícitos Atípicos*, 2ª ed., Madrid, Trotta, 2006.

ÁVILA, Humberto. “Limites à tributação com base na solidariedade social”, in Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra Godoi (coords.), Solidariedade social e tributação, São Paulo, Ed. Dialética, 2005.

\_\_\_\_\_, Sistema Constitucional Tributário, 5ª ed., São Paulo, Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_,. A prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas e sua tributação: o uso e abuso do direito de criar pessoas jurídicas e o poder de desconsiderá-las”, cit., in Valdir de Oliveira Rocha (coord.), Grandes Questões atuais de Direito Tributário, vol. 17.

\_\_\_\_\_,. Contribuições e Imposto sobre a Renda – Estudos e Pareceres, 1ª ed., São Paulo, Ed. Malheiros, 2015.

\_\_\_\_\_,. Planejamento Tributário, Revista de Direito Tributário 98/74-85.

\_\_\_\_\_,. Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005

BOBBIO, Norberto. A era dos direitos. Nova Edição. Elsevier, 2004. — 7ª reimpressão.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional 8ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2013.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 07 de junho de 2021

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional). Vide Decreto-lei nº 82, de 1966; Vide Decreto nº 6.306, de 2007. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Publicada em 25 de outubro de 1966. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em 07 de junho de 2021.

\_\_\_\_\_. Lei nº 13.105, de 2015. Código de Processo Civil. Data da publicação em 16 de março de 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em 07 de junho de 2021.

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, 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 descon sideração 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. Data da publicação em 29 de agosto 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/MPV/Antigas\\_2002/66.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20n%C3%A3o%20cumulatividade,sobre%20o%20pagamento%20e%20o](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20n%C3%A3o%20cumulatividade,sobre%20o%20pagamento%20e%20o). Acesso em 07 de junho de 2021.

DE SÁ, Fernando Augusto Cunha. Abuso de Direito, Coimbra, Livraria Almedina, 2005.

DERZI, Misabel. “A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo LC 104/20011 cir. In Valdir de Oliveira Rocha (coord.), O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo, Ed. Dialética, 2002.

DWORKIN, Ronald. Levando os Direitos a Sério. Wmf Martins Fontes, São Paulo, 2010.

FERRAZ JR. Tércio Sampaio. Simulação e negócio jurídico indireto no Direito Tributário e à luz do novo Código de Civil, cit., Revista Fórum de Direito Tributário 48/9 – 25.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, 1910-1989, Novo Aurélio do Século XXI : o dicionário da língua portuguesa / Aurélio Buarque de Holanda Ferreira. – 3.ed. totalmente revista e ampliada. – Rio de Janeiro : Nova Fronteira, 1999.

HOBBS, Thomas. Leviatã. Matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil. (Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva). 3. ed. São Paulo: AbrilCultural, 1983. Col. Os Pensadores. Disponível em: [http://www.dhnet.org.br/direitos/anthist/marcos/hdh\\_thomas\\_hobbes\\_leviatan.pdf](http://www.dhnet.org.br/direitos/anthist/marcos/hdh_thomas_hobbes_leviatan.pdf)

LEÃO, Martha Toribio. O direito fundamental de economizar tributos : entre legalidade, liberdade e solidariedade / Martha Toribio Leão – São Paulo : Malheiros, 2018.

LOBO TORRES, Ricardo. A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

\_\_\_\_\_. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários / Ricardo Lobo Torres. – Rio de Janeiro. Renovar, 2005.

\_\_\_\_\_. “Existe um princípio estrutural da solidariedade?”, in Marco Aurélio Greco e Marciano Seabral Godoi (coods.), Solidariedade Social e Tributação. São Paulo. Editora Dialética, 2005.

LOCKE, John. Segundo Tratado sobre o Governo Civil. Tradução: Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. Editora Vozes Ltda. 3ª ed. 1994.



MARITAIN, Jacques. *Los derechos del hombre*, Madrid: Biblioteca Palabra, 2001.

MARTINS, Ives Granda da Silva. Curso de direito tributário / coordenador Ives Granda da Silva Martins. – 9. ed. rev. e atual. – São Paulo : Saraiva, 2006.

NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos – Contribuindo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo, Coimbra, Livraria Almedina, 1998.

MENDES Gilmar Ferreira. “O Supremo Tribunal Federal e a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS”, in Cláudio Lembo (coord.), Juiz Constitucional – Estado e Poder no Século XXI, São Paulo. Ed. RT, 2015.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Perspectiva ético-jurídica do planejamento tributário. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 419, 30 ago. 2004.

NOVOA, César Garcia. *La Cláusula Antielisiva em la Nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2004.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Norma geral antielusão, cit., Revista Direito Tributário Atual 25.

\_\_\_\_\_. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielusão e norma antievasão. In. Curso de direito tributário. – 9. ed. rer. e atual. – São Paulo : Saraiva, 2006.

\_\_\_\_\_. “Reflexões sobre a vontade, a intenção e o motivo (objeto e causa) no mundo jurídico”, in Fernanda Drummond Parisi et al. (coords.), Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza, vol. 3, São Paulo, Malheiros Editores, 2014.

PAULSEN Leandro e VELLOSO, Andrei Pitten, Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em Espécie, cit., 2ª ed., p. 103. apud LEÃO, Martha Toribio. O direito fundamental de

economizar tributos : entre legalidade, liberdade e solidariedade / Martha Toribio Leão – São Paulo : Malheiros, 2018.

SARLET, Ingo Wolfgang. Curso de Direito Constitucional, 6ª ed., São Paulo, Saraiva, 2017.

SHOUBERT, Luis Eduardo. Planejamento Tributário – Elisão e evasão fiscal – Simulação – Abuso de forma – Interpretação econômica – Negócio jurídico indireto – Norma antielisiva”

TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário: Elisão Abusiva e Evasão Fiscal, cit., 2ª ed.

ZIMMER, Frederik. General Report: form and substance in Tax Law”, in Cahiers de Droit Fiscal International, International Fiscal Association, vol. LXXXVII, Rotterdam, Kluwer Law International, International, 2002.