



DEPARTAMENTO DE DIREITO

MESTRADO EM DIREITO

ESPECIALIDADE EM CIÊNCIAS JURÍDICAS

UNIVERSIDADE AUTÓNOMA DE LISBOA

“LUÍS DE CAMÕES”

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO DIMENSÃO AXIOLÓGICA DA
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: ENFOQUE LUSO-BRASILEIRO**

Dissertação para a obtenção do grau de Mestre em Direito

Autor: José Renato Amirat Bettinelli Borges de Carvalho

Orientadores: Professor Doutor Alex Sander Xavier Pires

Professor Doutor Cláudio Carneiro Bezerra Pinto Coelho

Número do candidato: 30001971

Junho de 2024

Lisboa

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha amada esposa Mariana Andrade de Miranda Santos, pelo companheirismo, incentivo, e compreensão, ainda que silenciosa, em virtude da natural ausência relacionada com este projeto acadêmico. Canalizo minha dedicatória, também, aos meus pais – Sandoval Borges de Carvalho e Aurea Maria Amirat Bettinelli Borges de Carvalho – que edificaram as raízes que hoje me sustentam. Por fim, dedico o texto ao meu filho Ricardo Amirat Bettinelli de Moraes Cardoso, pela sua existência, que muitas vezes foi a pedra de toque silente para a continuidade desta dissertação.

AGRADECIMENTOS

Aos meus orientadores designados pela Universidade Autónoma de Lisboa, Doutor Cláudio Carneiro e Doutor Alex Sander Xavier Pires, pela forma objetiva, imediata, multisciente e profissional que emprestaram à orientação, tornando a árdua tarefa de escrever como apenas mais um prazeroso labor construtivo.

Agradeço, ainda, de forma muito genuína, aqueles que me estimularam quando eu quis fraquear, quer no decorrer do Curso de Mestrado em Lisboa, quer durante a incumbência solitária de produzir. Côncio do risco de olvidar-me de alguns nomes – o que atribuo, tão somente à minha incapacidade – arrisco-me a apontar os seguintes: Diogo Gonçalves Balieiro Diniz (Prefeito de Resende), Alexandre do Nascimento Souza, Élio Rodrigues da Silva, Gáudio Ribeiro de Paula, Gabriela Quinhones de Souza, José Eliaci D. Júnior, Marlene Iusten Nowak, Oswaldo Florêncio Neme Júnior, Paulo de Tarso Duarte Menezes e Vanderlei de Moraes Afonso.

Agradeço, por dever justiça e honestidade, a todos os funcionários da Universidade Autónoma de Lisboa pela recepção e apoio durante o Curso de Mestrado em terras lusitanas, reconhecendo, por derradeiro, que as lições do Professor Doutor Miguel Santos Neves ficarão timbradas em minha alma, sobretudo pela atmosfera de respeito interpessoal e pelo desmedido conhecimento ofertado para os alunos vinculados aos programas da UAL. As lições extraídas nas quadras da Universidade Autónoma de Lisboa serão comigo eternamente guardadas.

Muito obrigado.

“Capacidade contributiva... este par de palavras se escapa por entre os dedos, se esconde imperceptivelmente e volta a parecer a cada momento, inesperado e persecutório... com esse par de palavras se explica tudo.” (LUIGI EUNAUDI)

“O relacionamento entre liberdade e tributo é dramático, por se afirmar sob o signo da bipolaridade: o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la; a liberdade se autolimita para se assumir como fiscalidade e se revolta, rompendo os laços da legalidade, quando oprimida pelo tributo ilegítimo. Quem não percebe a bipolaridade da liberdade acaba por recusar legitimidade ao próprio tributo.” (RICARDO LOBO TORRES)

RESUMO

Há um dever fundamental de pagar tributos, mas este deve ser realizado na exata dimensão circunscrita pelas Constituições. A presente investigação tem como desiderato firmar as balizas do planeamento tributário como fenómeno jurídico constitucional, assentado nos princípios da capacidade contributiva, igualdade, segurança jurídica, solidariedade social e proteção à confiança. Nessa linha intelectual serão abordados os timbres constitucionais e legais inerentes à tributação como fonte de arrecadação estatal, tendo como contraponto os vetores limitadores da tributação, sobretudo o direito fundamental à economia de opção. Incursionar-se-á na concepção da capacidade contributiva como elemento estruturante da Constituição. Verificar-se-á, em contornos sequenciais, que tanto a legislação Portuguesa como a legislação Brasileira possuem dispositivo antielisivo (ou antibusivo), que permitem ao agente fiscal a requalificação de atos, fatos ou negócios jurídicos, notadamente quando há dissonância entre a *intentio facti* e a *intentio juris*. Lado outro, não se pode descurar que vige, hodiernamente, uma atmosfera de insegurança jurídica, sobretudo quando examinada a inflação normativa desmesurada, a falta de higidez da jurisprudência administrativa e o decisionismo judiciário (este último, não raras vezes, fundado em critérios solipsistas). O afastamento da boa-fé por parte do contribuinte e a utilização de expedientes enganatórios será perscrutado em cotejo com a cláusula geral antiabuso, verificando-se, nessa esteira, a gênese, o espectro de atuação, e a eficácia da norma antielisiva nos cenários de Portugal e do Brasil. Propõe-se este articulado a aferir, finalmente, a justaposição entre o direito fundamental de pagar impostos – com a imanente aplicação dos mandados de otimização inclusa a capacidade contributiva – e a necessidade de o contribuinte permaneça irmanado com o dever jurídico – também fundamental – de realizar escolhas tributárias menos onerosas, desde que compatíveis com as situações jurídicas hipotizadas como produto da liberdade de conformação do legislador democrático.

Palavras-chave: Capacidade contributiva; norma geral antielisiva; planeamento tributário; segurança jurídica.

ABSTRACT

There is a fundamental duty to pay taxes, but this must be carried out to the exact extent circumscribed by the Constitutions. This investigation aims to establish the pillars of tax planning as a constitutional legal phenomenon, based on the principles of ability to pay, equality, legal certainty, social solidarity and protection of trust. In this intellectual line, the constitutional and legal timbres inherent to taxation as a source of state revenue will be addressed, having as a counterpoint the limiting vectors of taxation, above all the fundamental right to the economy of choice. It will delve into the conception of contributory capacity as a structuring element of the Constitution. It will be verified, in sequential contours, that both the Portuguese legislation and the Brazilian legislation have an anti-avoidance (or anti-busive) device, which allows the fiscal agent to reclassify acts, facts or legal transactions, notably when there is dissonance between the *intentio facti* and the *intentio juris*. On the other hand, it cannot be overlooked that an atmosphere of legal uncertainty prevails today, especially when examining disproportionate normative inflation, the lack of health of administrative jurisprudence and judicial decisionism (the latter, not infrequently, based on solipsistic criteria). The removal of good faith by the taxpayer and the use of misleading expedients will be scrutinized in comparison with the general anti-abuse clause, verifying, in this wake, the genesis, the spectrum of action, and the effectiveness of the anti-avoidance rule in scenarios of Portugal and Brazil. This article proposes to assess, finally, the juxtaposition between the fundamental right to pay taxes – with the immanent application of the optimization mandates, including the ability to pay – and the need for the taxpayer to remain united with the legal duty – also fundamental – to make less costly tax choices, as long as they are compatible with the hypothesized legal situations as a product of the freedom of conformation of the democratic legislator.

Keywords: Contributory capacity; general anti-avoidance rule; tax planning; legal security.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	08
1. A LIBERDADE FISCAL E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	12
1.1 Evolução histórica em Portugal e no Brasil.....	15
1.2 Previsão constitucional e legal nos dias atuais.....	18
1.3 Dimensão valorativa da capacidade contributiva frente às regras antielisão.....	22
1.4 O direito fundamental à segurança jurídica.....	51
2. ELISÃO, EVASÃO, SONEGAÇÃO E FRAUDES TRIBUTÁRIAS.....	64
2.1 Evolução histórica	64
2.2 Conceitos e distinções.....	75
2.3 O denominado abuso de formas	83
3. A NORMA GERAL ANTELISÃO.....	89
3.1 Previsão legal das normas antielisão em Portugal e no Brasil.....	92
3.2 Legitimidade para desconsideração de atos lícitos realizados pelos contribuintes frente à tipicidade tributária.....	103
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	122
Referências bibliográficas.....	128

INTRODUÇÃO

As relações sociais contemporâneas sugerem um feixe de complexidades que legitimam a atuação do Poder Público na fiscalização efetiva de seus créditos, sobretudo porque o valor obtido com a tributação configura, de forma inescindível, a principal fonte de receita pública, o que permite inferir, na mesma quadratura, o interesse público em seu plano secundário.

Lado outro, ressaí hialino que o ônus tributário no cenário-quadro atual se encontra em progressão acentuada, o que descortina uma busca desenfreada dos contribuintes por uma economia fiscal, que poderá ser considerada legítima ou abusiva, mormente quando a denominada economia de opção desborda do esquadro da legalidade, ou mesmo quando ressaí preterida a (necessária) oponibilidade das escolhas tributárias em relação à suavização do custo fiscal global do contribuinte.

Essa tensão dialética entre a norma de rejeição social decorrente da intervenção do Estado na propriedade particular – por meio da imposição fiscal – e, de outro bordo, a legítima possibilidade de o contribuinte reduzir seu custo fiscal por meio de expedientes compatíveis com o ordenamento jurídico é o combustível para a exposição textual adiante esquadrinhada.

Não é excessivo estampar, ainda que em linhas inaugurais, que a atuação do Estado tributante caracteriza um imperativo econômico, lógico e imanente para a consecução dos fins almejados pelo Poder Público, e, em igual medida, pela própria sociedade.

Para tanto, no primeiro capítulo será abordada a possibilidade de o contribuinte realizar escolhas tributárias legítimas vertidas para a economia fiscal, com especial enfoque no princípio da capacidade contributiva como elemento estruturante dos sistemas tributários de Portugal e do Brasil. Nessa medida, verificar-se-á que os direitos fundamentais relativos à liberdade podem ser convocados para a moldura de adequação da intensidade dos tributos, atuando, inclusive, no enredo da legitimação democrática da produção normativa, que deve se conformar com os mandados de otimização e os testes de proporcionalidade já eleitos pelo Poder Constituinte.

Ainda no capítulo de abertura veicular-se-á a evolução histórica da capacidade contributiva no cenário português e brasileiro, notadamente porque a gênese da normatização luso-brasileira da capacidade econômica do contribuinte remonta ao século dezenove. Nesse esquadro, ante a lisura com o leitor, faz-se rigoroso consignar que o vetor axiológico da

capacidade contributiva será timbrado como sinônimo do mandado de otimização da capacidade econômica do contribuinte, no curso deste trabalho.

A dimensão valorativa e a eficácia temporal da capacidade contributiva serão objeto de estudo direcionado, sob as perspectivas subjetiva, objetiva e horizontal. Demais disso, naquilo que for essencial para os limites deste trabalho, a igualdade tributária horizontal e vertical será objeto de investigação. O sopesamento de princípios tributários de limitação estatal desborda, por irrefutável flerte, com a propósito da dignidade da pessoa humana, sob as lentes da tributação, o que será explorado como condição de existência dirigido ao legislador ordinário ao quantificar o arquétipo fiscal, inclusa a necessária atuação do Estado para emoldurar impedimentos fiscais (desonerações justificadas), bem como para verter normas de indução econômica para desequiparação ou assimetria, com espeque na capacidade contributiva.

Verificar-se-á, ainda no capítulo inaugural, que a atmosfera de insegurança jurídica (ainda) presente nos sistemas tributários contribui, paulatina e seguramente, para o descrédito da administração da Justiça (tributária), o que reflete, inexoravelmente, para a complexa tarefa de oponibilidade na economia de opção como direito fundamental do contribuinte. Com efeito, o desconforto social será objeto de estudo sob os holofotes da pluralidade de atribuição normativa no Brasil, bem como da jurisprudência que se distancia, a passos largos, de critérios racionais e com o mínimo de previsibilidade, mesmo diante de casos com identidade de pedidos e de causa de pedir.

A proteção à confiança legítima do contribuinte será perscrutada como decorrência imanente do direito fundamental à segurança jurídica, sobretudo diante da necessária atuabilidade dos direitos, diretamente relacionada com a juridicidade inerente ao Estado Constitucional, e à previsão de um sistema tributário racional, confiável e previsível.

É inegável que o tráfego jurídico exige estabilidade social, proteção à previsibilidade, impedimento à omissão legislativa deliberada, obstatção ao aluvião normativo hodierno, sob pena de incontinência decisória, muitas vezes produzida sob as vestes (injustas) do critério solipsista.

No segundo capítulo, serão vertidos os conceitos de elisão, evasão, sonegação, fraude tributárias e elusão. No referido capítulo far-se-á a apresentação prévia do esboço histórico dos institutos jurídicos relacionados imediatamente com a economia de opção, desdobrando-se o planejamento tributário em lícito ou abusivo. Far-se-á a exposição, muito provavelmente, do primeiro exemplo documentado de planejamento tributário legítimo, datado do século quatorze.

Sem se descuidar da necessidade de o contribuinte atuar com eticidade, boa-fé e transparência, verificar-se-ão as denominadas patologias jurídicas que podem contaminar irremediavelmente os negócios jurídicos, o que gera, por reflexo, uma distorção no equilíbrio da relação jurídico-tributária. Ante a necessária lisura com o leitor, é de bom alvitre advertir que os institutos da elisão, evasão, sonegação e fraude não possuem conceituação uníssona na literatura. Nessa medida, no corpo do trabalho serão veiculados múltiplos conceitos e definições temporais, de modo a auxiliar a compreensão dos temas em estudo, permitindo-se, inclusive, mensurar o *iter* de condutas praticado pelo contribuinte sob o rótulo do planejamento tributário.

No segundo capítulo será apresentada a distinção entre a *intentio facti* e a *intentio juris*, como modalidades de qualificação abusiva ou fenômeno enganatório sobre a os elementos da obrigação tributária. O abuso de formas será objeto de estudo em tópico próprio – ainda no segundo capítulo – ante a sua concretização como instrumento de manipulação jurídica.

Ao adentrar no terceiro capítulo o legente terá acesso à cognominada norma geral antielisiva. Investigar-se-á a origem da referida expressão, bem como a legitimidade de seu contraponto, que pode ser apontado como o planejamento tributário oponível ou não abusivo. Nesse passo, o capítulo anterior à conclusão veiculará alguns conceitos sobre o abuso de forma no âmbito do direito português e brasileiro, com suporte em Diretivas da União Europeia, e com esboço na jurisprudência dos Tribunais de superposição do Brasil, de Portugal, e do Tribunal de Justiça da União Europeia.

Far-se-á, ainda, uma incursão histórica sobre a norma geral antiabuso – ou antielisão – prevista no direito português e no cenário jurídico brasileiro. Na sequência, apresentar-se-ão as balizas legais para a requalificação de fatos, atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte com dissimulação ou abuso das formas jurídicas.

Malgrado os timbres sejam inaugurais, é legítimo consignar, desde já, que a simples atipicidade ou anormalidade do negócio jurídico não contamina, *per se*, a validade ou a eficácia do planejamento jurídico – e do próprio negócio entabulado entre as partes. O descompasso da realidade fenomênica com aquilo que comumente ocorre (*id quod plerumque accidit*) não pode ser compreendido como ilícito ou abusivo, mormente porque o agente fiscal não possui autorização para remodelar a arquitetura fiscal quando o contribuinte não ultrapassar os limites da elisão fiscal legítima.

Verificar-se-á, ainda no terceiro capítulo, que o procedimento para a aplicação da norma geral antiabuso já foi regulamentado no direito português. Noutro bordo, no plano normativo brasileiro vige dissenso sobre a eficácia da norma antiabuso, sobretudo em razão da inércia do legislador ordinária no tratamento jurídico sobre os requisitos – e garantias do

contribuinte – quando da requalificação (ou desconsideração) dos negócios jurídicos já consolidados.

Apontar-se-ão, também, inúmeros fenômenos societários vocacionados para a redução do ônus fiscal, com exposição sobre os limites do planejamento tributário e os riscos de abusividade em determinadas operações fiscais mais complexas (ou em sucessão negocial).

Ao cabo do terceiro capítulo, realizar-se-á investida sobre o ônus probatório do abuso eventualmente praticado pelo contribuinte, porquanto a transparência fiscal e a eticidade exigidas do contribuinte não podem conduzir, de outra banda, em uma prova diabólica sobre a ausência de propósito racional no negócio jurídico entabulado entre as partes, indicando-se, ainda, jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo sobre a cláusula geral antiabuso (denominada nos arestos como CGAA) e do Tribunal Constitucional de Portugal sobre o planejamento tributário abusivo.

Por derradeiro, a conclusão – pretensiosa se examinada diante da vastidão temática proposta – trilhará caminhos inerentes à simbiose da bússola fiscal, alimentada pela legalidade, transparência e isonomia de um lado, e, de outro, o direito fundamental à economia tributária por meio de instrumentos jurídico-negociais legítimos, que hão de ser considerados infensos à cláusula geral antiabuso. Nesses contornos, a conclusão tentará avizinhar os elementos que serão apresentados, indicando-se, na medida do possível, uma vereda mais segura para o exegeta cumprir sua tarefa hermenêutica, baseando-se em postulados jurídicos mais consistentes.

Ante a lealdade junto ao leitor, é válido mencionar que no curso deste trabalho serão colacionados arestos jurisprudenciais quando a questão for essencial para exposição temática.

1 – A LIBERDADE FISCAL E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A ideia-núcleo dos princípios jurídicos constitucionais-tributários repousa na necessidade de densificar adequadamente a tensão entre o Poder de Tributar e as limitações do referido Poder Estatal.

Nessa quadra, conquanto a atuação comissiva do Estado tributante configure um imperativo econômico (e lógico), tal exigência há de ser moderada pelas regras tributárias, com jaez de princípios¹, comandos normativos explícitos ou postulados normativos².

Malgrado não seja objeto de verticalização neste trabalho, é legítimo recordar as lições de Robert Alexy que define os princípios como mandados de otimização e as regras como mandados de definição.³

Não é demasiado destacar, ainda em contornos prefaciais, que o contraponto ora examinado exige, indubitavelmente, a apresentação constitucional e legislativa dos institutos jurídicos em análise, sobretudo para uma exata compreensão da plasticidade normativo-constitucional.

Afigura-se oportuno gizar, nesse passo, que o próprio conceito de tributo pode ser examinado sob múltiplas acepções, a depender do prisma focalizado, na forma esquadrinhada na legislação luso-brasileira.^{4 5} Atento a essa dicotomia hermenêutica, a exação tributária para o contribuinte configura uma intervenção do Estado no seu patrimônio e, sendo assim, deve ser feita nas fronteiras restritas da lei, porquanto a tipicidade tributária configura uma “norma de rejeição social”, como salientado por Ives Gandra Martins⁶. Destacando a interpretação negativa da coletividade para a ablação da propriedade privada por meio de

¹ ÁVILA, Humberto – **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4ª Edição – 2ª tiragem. São Paulo: Malheiro, 2005. p. 129-131.

² ÁVILA, Humberto – **Op. cit.** p. 87-127.

³ *Apud* CARNEIRO, Cláudio – **Neoconstitucionalismo e austeridade fiscal: confronto constitucional-hermenêutico das cortes constitucionais do Brasil e de Portugal**. Salvador: Juspodivm, 2017. p. 99.

⁴ **Art. 5º da Lei Geral Tributária**
(Fins da tributação)

1 - A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.

2 - A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material.

⁵ **Art. 3º do Código Tributário Nacional**

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

⁶ GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008.

tributos, Luigi Einaudi expôs que “A finalidade do imposto não é a de buscar fundos para o erário, mas a de provocar repugnância ao contribuinte”⁷.

Por outro turno, sob o enfoque estatal, o tributo seria a participação do sujeito passivo nos gastos da própria coletividade. Dessa forma, os contribuintes devem participar economicamente na medida da manutenção e no exercício das funções essenciais da Administração Pública. Como afirmado por Stephen Holmes e Cass R. Sustein “Os direitos pressupõem um Estado eficaz, porque é somente por meio do Estado que uma complexa sociedade moderna é capaz de alcançar o grau de cooperação social necessário para transformar o papel e a tinta das declarações em liberdades efetivamente exigíveis”.⁸

Outro aspecto que pode ser dimensionado no tema em referência é a concepção do benefício, que destaca a utilidade que os contribuintes auferem em relação às despesas realizados pelo Poder Público, tendo ambas temáticas (receitas e despesas) a mesma fonte de custeio: os tributos. Essa forma de interpretar a capacidade contributiva se contrapõe àquele critério mais difundido, de que a capacidade econômica dos contribuintes há de ser mensurada com alicerce no patrimônio ou no rendimento dos contribuintes.⁹

Essa proteção relacionada contra o denominado excesso de tributação – sob a ideia de intensidade e finalidade na cobrança de tributos – também vem sendo examinada sob o enfoque a legitimação democrática da produção normativa¹⁰, quer sob o viés da legalidade tributária (limitação ao poder de tributar), quer sob a roupagem da capacidade contributiva como elemento estruturante do sistema tributário.

Na exata expressão de José Casalta Nabais, é possível admitir que os direitos fundamentais relativos à liberdade podem ser convocados para limitar os impostos, tanto na sua dimensão objetiva como na sua dimensão subjetiva.¹¹ Dessa forma, os direitos, liberdades e garantias fundamentais contém critérios de valor de justiça aptos a limitarem a atuação do legislador ordinário, sob pena de confecção de norma inconstitucional, em virtude do

⁷ EINAUDI, Luigi – **Mito e Paradossi della Giustizia Tributaria**. Torino: 1959. p. 13 *apud* BECKER, Alfredo Augusto – **Teoria Geral Do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2018.

⁸ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. – **O custo dos direitos: por que a Liberdade depende de impostos**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019. p. 196.

⁹ COSTA, José Manuel M. Cardoso da - **O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional**. Publicado por: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Boletim de Ciências Económicas – Volume LVII – Tomo I, 2014. DOI: https://doi.org/10.14195/0870-4260_57-1_32.

¹⁰ ROSENBLATT, Paulo – **TRIBUTAÇÃO E DIREITOS HUMANOS: POR UM ESTATUTO DO CONTRIBUINTE LIMITADOR DA DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA**. Revista Jurídica UNICURITIBA. Revista Jurídica e-ISSN: 2316-753X, 2016.

¹¹ NABAIS, José Casalta – **O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina (teses de doutoramento) 4ª Reimpressão, 2015. p. 551-552.

distanciamento das balizas da liberdade e da igualdade fiscal. Não é demasiado consignar, em contraponto, e firme na conclusão do mesmo Autor, que o pagamento de impostos configura um dever jurídico constitucional, o que afasta, via de regra, que sejam aplicados aos impostos os critérios da proibição do excesso, proporcionalidade, e os subprincípios deste último (adequação, conformidade necessidade e proporcionalidade *stricto sensu*), nomeadamente porque o legislador constituinte já realizou os testes de proporcionalidade dos impostos como meios de arrecadação (necessária e fundamental) para o Estado, bem como pelo fato de os impostos não apontam contraprestação específica em favor do contribuinte.

Em sequência, e para não parecer precipitado e inautêntico, afigura-se de rigor aprofundar a ideia de que os impostos não se submetem, *prima facie*, à proporcionalidade e proibição do excesso. Nessa ordem de complemento, José Casalta Nabais, com a polidez que lhe é peculiar, critica algumas decisões oriundas do 2º Senado Alemão que se apropriaram dos direitos, garantias e liberdades fundamentais do livre desenvolvimento da personalidade humana e suas concretizações na liberdade profissional para declarar a inconstitucionalidade de um tributo, quando deveria tê-lo feito com espreite na ausência de capacidade contributiva.¹²

Tal como firmado em linhas transatas, malgrado exista proximidade principiológica no ponto de inflexão ora em exame, não há uniformidade no tratamento constitucional da capacidade contributiva nos cenários de Portugal e do Brasil.

Com efeito, ao examinar a Constituição Portuguesa verifica-se que a matéria fiscal possui reduzido assento constitucional, quando em comparação com a Constituição da República Federativa do Brasil, na medida em que o Sistema Tributário do Brasil¹³ veicula, nos dias atuais, 37 dispositivos, com múltiplos parágrafos e incisos. Ante o inescandível excessos de dispositivos, transcrever-se-á apenas o dispositivo imediatamente relacionado com a capacidade econômica do contribuinte, na oportunidade em que tal exegese seja necessária.

É legítimo antecipar, nessa esteira, que a normatização relativa à capacidade de contribuir (economicamente) para com o Estado possui textura aberta nas duas Cartas Políticas em perspectiva, conforme será adiante esquadrihado. Trata-se, em verdade, de um atributo, critério ou pressuposto que deve qualificar o indivíduo aos olhos do legislador como sujeito passivo em uma relação tributária.

¹² NABAIS, José Casalta – *Op. Cit.* p. 554.

¹³ O Título VI da Constituição da República Federativa do Brasil versa, especificamente, sobre tributação e orçamento, sob as seguintes lentes: Do Sistema Tributário Nacional e das Finanças Públicas.

1.1 Evolução histórica em Portugal e no Brasil

A incursão histórica veiculada nos quadros que seguem tem como escopo, tão somente, informar ao legente que o vetor axiológico da capacidade contributiva remonta à primeira Constituição do Brasil, outorgada em 1824. No plano normativo-constitucional português, o exórdio da capacidade contributiva aponta para a Constituição de 1822. É possível extrair, pois, que não somente a redação normativa passou por ajustes, mas a própria hermenêutica jurídico-constitucional relativa ao espectro da capacidade contributiva permanece em perene evolução.

Sob a lente do Direito Português, é legítimo, de proêmio, reconhecer que o cognominado princípio da capacidade contributiva é uma derivação da igualdade tributária, sob a vertente da capacidade de gastar¹⁴ “ability to pay”.

Ao examinar a evolução do princípio em referência em Portugal, a Constituição de 1822 inseriu, sob o rótulo de repartição, o tecido do princípio da capacidade contributiva, na forma que segue: “**Artigo 228º** — As Cortes repartirão a contribuição directa pelos Distritos das Juntas de Administração, conforme os rendimentos de cada um. O Administrador em Junta repartirá pelos concelhos do seu Distrito a quota que lhe houver tocado e a Câmara repartirá a que coube ao Concelho por todos os moradores na proporção dos rendimentos que eles e as pessoas, que residirem fora, dali tiverem”.

Na sequência, a Carta Constitucional de Portugal de 1826 tratou o tema de maneira mais objetiva, nos seguintes termos: “**Artigo 145º, §14º** — Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado, em proporção dos seus haveres”.

A fórmula estampada na Carta Constitucional de 1826 foi mantida, com mínimos ajustes, no artigo 24.º da efêmera Constituição de 1838, nos seguintes termos: “**Artigo 24º** — Ninguém é isento de contribuir, em proporção de seus haveres, para as despesas do Estado”.

Atento às lições de José Manuel Cardoso da Costa, é legítimo afirmar que a primeira Constituição Republicana de Portugal, em 1911, foi omissa em relação a qualquer critério geral de tributação, na medida em que dispôs, sobre o tema fiscal, tão somente sobre a iniciativa privativa da Câmara dos Deputados, por meio de votação anual, para a exação fiscal.¹⁵ Trata-se, segundo o referido autor especulou, de dizer que os constituintes de 1911 preferiram

¹⁴ COSTA, José Manuel M. Cardoso da - **O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional**. Publicado por: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Boletim de Ciências Econômicas – Volume LVII – Tomo I, 2014. DOI:https://doi.org/10.14195/0870-4260_57-1_32.

¹⁵ COSTA, José Manuel M. Cardoso da – *Op. Cit.*

ênfatizar a garantia formal que se traduz na exigência de subordinação dos impostos à legalidade, sem qualquer indicação material sobre os critérios da exação.

Noutro giro, o desenvolvimento da matéria fiscal na Constituição Portuguesa de 1933 reafirmou sua tradição ao constitucionalismo monárquico, com ênfase na alteração de redação do princípio da capacidade contributiva, plasmado no artigo 26º: “Todos os cidadãos são obrigados a prestar ao Estado e às autarquias locais cooperação e serviços em harmonia com as leis, e a contribuir, conforme seus haveres, para os encargos públicos”. Para além dessa alteração nos vocábulos (“em proporção dos seus haveres” e “conforme seus haveres”), a Constituição Portuguesa de 1933 destacou a constitucionalidade do princípio da legalidade tributária, com a inclusão das taxas de modo textual (artigo 8º, número 16 e artigo 70º).^{16 17}

Interessante abordagem foi realizada por José Manuel M. Cardoso da Costa, em Coimbra, ao indicar já sob a égide da Constituição Portuguesa de 1933, que a capacidade contributiva estava situada no princípio da igualdade, como vertente de que a repartição de impostos entre os cidadãos deve obedecer aos critérios da igualdade e uniformidade. É fato que à época a literatura inclinava-se, indubitavelmente, para a aplicação da capacidade contributiva apenas aos impostos denominados fiscais¹⁸, com destaque para a ideia de que os impostos não de incidir sobre “valores pecuniários” e que a capacidade tributária se concebia assim entre nós como “capacidade de gastar”.

Verifica-se, nesse abreviado cenário, a evolução da capacidade contributiva no âmbito constitucional português.

Rogando pela eutímia do leitor, e atento ao escorço Constitucional no Brasil, transcreve-se o texto da Constituição Política do Império do Brasil (sic), de 25 de março de 1824: “**Artigo 179.** A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte. **XV.** Ninguém será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”.

¹⁶ COSTA, José Manuel M. Cardoso da - *Op. Cit.*

¹⁷ **Art. 8º** - Constituem direitos e garantias individuais dos cidadãos portugueses: (...)

Item 16º - Não pagar impostos que não tenham sido estabelecidos, de harmonia com a Constituição;

Art. 70º - A lei fixa os princípios gerais relativos:

1º - Aos impostos;

2º Às taxas a cobrar nos sérvios públicos;

3º À administração e exploração dos bens e empresas do Estado. (...)

¹⁸ COSTA, José Manuel M. Cardoso da – **O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional**. Publicado por: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Boletim de Ciências Econômicas – Volume LVII – Tomo I, 2014. DOI:https://doi.org/10.14195/0870-4260_57-1_32.

Ao examinar as Constituições da República do Brasil dos anos de 1891, 1934 e 1937 é possível afirmar, tal como destacou Paulo V. S. Balbé, que tais textos normativos deixaram de trazer previsão expressa da capacidade contributiva.¹⁹ Malgrado a ausência de previsão expressa, a Constituição do Brasil de 1934 garantiu a justiça gratuita e a isenção de taxas e custas aos necessitados (art. 113, §32), e vedou elevação de impostos além de 20% do seu valor, ao tempo de seu aumento, o que pode, indubitavelmente, ser examinado como uma perspectiva da capacidade contributiva.²⁰

Veja-se, ainda nessa perspectiva, que a Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946 estampou a capacidade contributiva sobre a ótica negativa (artigo 15, §1º)²¹ e sob o prisma positivo (artigo 202)²², o que caracterizou, indubitavelmente, avanço exegético para aquela quadra histórica.

É legítimo recordar, como o fez Marco Aurélio Greco, que a ideia de capacidade contributiva estampada no Brasil em 1946 teve como suporte os estudos de ciências das finanças elaborados até então, com destaque para a identidade temporal de inserção da capacidade contributiva na Constituição Italiana de 1947, conforme previsão do artigo 53 desta. Lado outro, no âmbito italiano a projeção do princípio relaciona-se, com vigor, à participação política do cidadão na vida do Estado.²³ No âmbito brasileiro, o enfoque da capacidade contributiva, à época, apontava inegavelmente para um contraponto à tributação, com foco na limitação ao poder de o Estado alcançar o patrimônio do contribuinte (aspecto negativo da capacidade contributiva).

À guisa de complemento histórico, merece registro a afirmação de Alfredo Augusto Becker a propósito do art. 202 da Constituição dos Estados Unidos do Brasil em 1946, de que o conceito de capacidade contributiva seria a “constitucionalização do equívoco”²⁴, muito embora tenha indicado, em outras linhas, que devido à previsão constitucional, compete ao intérprete identificar a sua eficácia. A referida manifestação depreciativa em relação ao princípio constitucional não encontrou eco na literatura jurídico-tributária, que,

¹⁹ BALBÉ, Paulo V. S. – **Justiça Tributária e Capacidade Tributária Contributiva: uma análise sob a ótica igualitária de John Rawls**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 77.

²⁰ OLIVEIRA, José Marcos Domingues – **Aspectos Jurídicos do Princípio da Capacidade contributiva**. Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Volume 39, 1987. p. 171.

²¹ Art. 15 - Compete à União decretar impostos sobre: (...)

§ 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

²² Art. 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

²³ GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 288.

²⁴ BECKER, Alfredo Augusto – **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 441 *apud* GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 290.

predominantemente, seguiu a orientação de que, inobstante o seu jaez subjetivo a ensejar preenchimento, a capacidade econômica do contribuinte serve de fundamento – e irradia eficácia axiológica – para todo o sistema tributário.

Lado outro, ao compulsar com acuidade a Constituição da República do Brasil de 1967, não é possível identificar nenhum dispositivo diretamente relacionado com a ideia de capacidade contributiva como princípio jurídico-fiscal, podendo-se dizer o mesmo em relação à Emenda Constitucional ocorrida em 1969 no Brasil.

Afora os limites iminentes aos cenários luso-brasileiro deste tópico, é oportuno destacar, em sede documental, que o lastro histórico da capacidade contributiva na proporção dos haveres dos cidadãos remonta à Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, que sinalizava que os impostos hão de serem suportados em proporção às possibilidades econômicas de cada contribuinte.²⁵

Nesse trilhar de progredimento é oportuno recordar que as balizas atuais da capacidade contributiva e sua (necessária) digressão doutrinária serão exploradas em tópico seguinte.

1.2 Previsão constitucional e legal nos dias atuais

Atento ao que fora informado predecessoramente, a capacidade econômica (ou capacidade contributiva) encontra eco nas Constituições hodiernas de Portugal e do Brasil, não obstante as expressões não sejam coincidentes. A propósito, e com o máximo acatamento pela transcrição, seguem os dispositivos constitucionais de Portugal sobre a temática: “**Artigo 103.º (Sistema fiscal)** 1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. (...) **Artigo 104.º (Impostos)** 1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”.

Não é demasiado apontar que no âmbito constitucional Português, vige relativo dissenso acerca da presença ou não do princípio da capacidade contributiva no plano constitucional lusitano. Por todos, os argumentos de J. G. Xavier de Basto são sólidos o suficiente para direcionar aqueles que procuram justificar que a lacuna constitucional “nada

²⁵ BALBÉ, Paulo V. S. – **Justiça Tributária e Capacidade Tributária Contributiva: uma análise sob a ótica igualitária de John Rawls**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 76.

tem de causal: antes corresponde aos termos em que aquela [Constituição] considerou o tema da justiça fiscal ou é o seu reflexo”.²⁶

Conquanto a natureza hialina dos argumentos de J. G. Xavier de Basto, a posição amplamente predominante na literatura pública de Portugal aponta no sentido do esquepe constitucional para o princípio da capacidade contributiva.²⁷ Não é excessivo consignar, a despeito de tal temática ser objeto de exame em quadro próprio, que a jurisprudência do Tribunal Constitucional e do Supremo Tribunal Administrativo evidencia a abordagem constitucional do sobredito princípio.²⁸

Veja-se, a propósito, que pelo menos desde o Acórdão n.º 348/97, o Tribunal Constitucional compreende que a capacidade contributiva revela um princípio primário da Constituição Fiscal, enquanto expressão do princípio da igualdade (uniformidade) nesse domínio. O mencionado Acórdão do Tribunal Constitucional destacou que devido à função da capacidade contributiva que há de determinar-se a medida, igual ou desigual do imposto²⁹.

²⁶ J. G. Xavier de Basto in COSTA, José Manuel M. Cardoso da – **O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional**. Publicado por: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Boletim de Ciências Económicas – Volume LVII – Tomo I, 2014. DOI: https://doi.org/10.14195/0870-4260_57-1_32. p. 1172-1173. Prossegue o referido Autor, indicando, “ao conceber assim as coisas, a Constituição «recusa» autonomia a um «princípio de justiça tributária estrita» e «faz do sistema fiscal um instrumento ao serviço de objectivos mais vastos de justiça social e económica» (sublinhou-se). Não há, portanto, que procurar, naquele primeiro e limitado quadro, um qualquer critério que assegure a «uniformidade» da tributação — seja esse critério o da «capacidade contributiva»; há, sim, que procurar realizar, através dos impostos, esse outro e mais largo objectivo de justiça. É por aí — «não pela forma como distribui o ónus dos impostos, mas sim pelo modo como consegue corrigir, no sentido da igualdade, a distribuição dos recursos económicos» — que «o sistema vai ser julgado»”.

²⁷ A. Sousa Franco considerou, desde cedo, como “evidente” que, apesar da falta de referência expressa no respectivo texto, não podia deixar de concluir-se que a Constituição acolhia o princípio da tributação segundo a “capacidade contributiva” ou as “faculdades contributivas”: assim decorria de “toda a filosofia subjacente ao sistema fiscal” (nela delineado), nomeadamente, e como factor essencial, da circunstância de se apontar para uma “forte personalização do imposto sobre o rendimento, com consideração da situação do agregado familiar” In J. J. Teixeira Ribeiro in COSTA, José Manuel M. Cardoso da – **O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional**. Publicado por: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Boletim de Ciências Económicas – Volume LVII – Tomo I, 2014. DOI: https://doi.org/10.14195/0870-4260_57-1_32. p. 1164-1165.

²⁸ “Julga assim poder concluir-se (afigura-se ser a lição de toda a jurisprudência referida e, em particular, das últimas espécies consideradas) que, se o Tribunal assume o princípio da capacidade contributiva, não obstante o silêncio do texto, como um princípio constitucional, fá-lo, afinal, apenas enquanto pressuposto, que não enquanto critério, da tributação, e que, nessa dimensão, tal princípio não vem desempenhando, na sua jurisprudência, senão um papel selectivo de situações, se não extremas, manifestamente inaceitáveis — tal como justamente, quanto a um e outro aspecto, dissemos acima dever ser o caso.” In COSTA, José Manuel M. Cardoso da – **Op. Cit.**

²⁹ “Assim, repetindo a velha fórmula aristotélica, podemos dizer que o princípio da igualdade fiscal exige que o que é (essencialmente) igual, seja tributado igualmente, e o que é (essencialmente) desigual, seja tributado desigualmente na medida dessa desigualdade. Mas a comparação do que é igual ou desigual implica um critério ou um termo de comparação (*tertium comparationis*). E este é identificado com a ideia de capacidade contributiva, a qual, de algum modo, remonta ao pensamento da antiguidade clássica e tem expressão na própria Bíblia.” In NABAIS, José Casalta – **O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina (teses de doutoramento) 4ª Reimpressão, 2015. p. 442-443.

Além disso, compete ao legislador, na seleção dos fatos tributáveis, ater-se aos fatos reveladores da capacidade contributiva.

Nesse diapasão, merece registro a natureza dual das competências tributárias referida por Paulo V. S. Balbé³⁰, pois, conquanto os entes políticos possuam autonomia para legislar nas situações previstas na Carta Política, proíbe-se, com mais razão, o exercício do poder de tributar que transborde aqueles limites. Trata-se, em verdade, do barômetro do equilíbrio desenvolvido entre o Estado e os direitos individuais, conforme pontificou Duncan Bentley.³¹

De outro bordo, no quadro constitucional brasileiro as tintas da capacidade econômica do contribuinte são mais expressivas³², na medida em que Poder Constituinte originário utilizou os vocábulos adiante colacionados: “**Artigo 145, § 1º** Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

Não é desmesurado destacar, nesse esquadro, que os princípios tributários já foram alçados a cláusulas pétreas³³ no Brasil, segundo expressa orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal³⁴.

Feitos tais registros de índole normativo-constitucional, passar-se-á ao seu exame sob o rótulo legal (em contornos infraconstitucionais), quer no cenário lusitano, quer no âmbito do direito brasileiro.

³⁰ BALBÉ, Paulo V. S. – **Justiça Tributária e Capacidade Tributária Contributiva: uma análise sob a ótica igualitária de John Rawls**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 58-59.

³¹ BENTLEY, Duncan. **Taxpayers’ rights: theory, origin and implementation**. Kluwer, 2007, *apud* ROSENBLATT, Paulo – **TRIBUTAÇÃO E DIREITOS HUMANOS: POR UM ESTATUTO DO CONTRIBUINTE LIMITADOR DA DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA**. Revista Jurídica UNICURITIBA. Revista Jurídica e-ISSN: 2316-753X, 2016.

³² “Destaque-se que a igualdade, a capacidade contributiva, a pessoalidade e a vedação de confisco não são mais princípios implícitos na Constituição de 1988, mas expressos e integrantes dos direitos e garantias fundamentais do cidadão contribuinte.” *In* CARNEIRO, Claudio – **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 455.

³³ No âmbito da Constituição da República Federativa do Brasil as denominadas cláusulas pétreas possuem assento no artigo 60, §4º, podendo ser enfocadas como limitações materiais que inibem a reforma constitucional com o viés de abolir determinados temas previamente estipulados pelo Poder Constituinte Originário. Trata-se do cerne imodificável da Constituição no Brasil. Busca-se, pois, proteger o núcleo essencial dos seguintes temas que se pretende preservar: forma federativa do Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes e os direitos e garantias individuais.

³⁴ Na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7, julgada em 15 de dezembro de 1993, o Supremo Tribunal Federal entendeu que o princípio tributário da anterioridade e as imunidades de natureza fiscal possuem a natureza de núcleo não modificável da Carta Política, o que permite concluir, por arrastamento, que os princípios tributários configuram cláusulas pétreas segundo o sistema constitucional brasileiro.

Nessa toada, conquanto a capacidade contributiva configure inescandivelmente um vetor axiológico sensível, não é costumeira a sua previsão e o seu exame sob os rótulos meramente legais. Em outros termos, não obstante a sua relevância e os seus desdobramentos doutrinários, não se identificam dispositivos legais que façam referência direta à capacidade contributiva.

A propósito, é oportuno assinalar que configura voz uníssona na literatura que a capacidade contributiva apresenta subprincípios no âmbito brasileiro, conforme aponta Cláudio Carneiro, ao veicular a ideia de concretude (dos subprincípios) da progressividade, proporcionalidade, seletividade, personalização e universalização.³⁵

Nessa esteira, é legítimo apontar que a relação entre progressividade e capacidade contributiva é tão imanente, que Luís Eduardo Schoueri preconiza que a progressividade justifica, complementa e concretiza o princípio da capacidade contributiva. Sob essa ótica, o autor salienta que a progressividade é uma exigência do princípio da capacidade contributiva, uma vez que exigir idêntico percentual de contribuintes com riquezas diversas seria impor menos sacrifício, relativamente àqueles com mais ampla capacidade de contribuição para com o Estado.³⁶

Registre-se, ainda, que a exegese da liberdade fiscal se relaciona intensamente com a capacidade contributiva, sobretudo quando a capacidade econômica do contribuinte é examinada sob o prisma negativo, isto é, quando a perspectiva é realizada sob a ótica dos limites razoáveis de tributação do patrimônio do contribuinte.

Para melhor compreensão das dimensões positiva e negativa da capacidade contributiva, far-se-á, em linha subsequente, exposição dos conceitos³⁷ costumeiramente citados pela doutrina especializada, quer no âmbito português, quer no escólio brasileiro.

³⁵ CARNEIRO, Claudio – **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 466.

³⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo – **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 357-358.

³⁷ Marco Aurélio Greco veicula interessante distinção entre as ideias de definição e conceituação acerca da capacidade contributiva, ao indicar que é muito difícil – quiçá impossível – que se consiga uma definição técnica do que vem a ser a figura da capacidade contributiva. Segundo o mencionado autor, é preferível utilizar tão somente o conceito do referido princípio, porquanto este corresponde à formulação mental de um objeto, um perfil ou um desenho da figura, distinguindo-se de algo que exprima o gênero próximo, sob o desiderato de uma classificação. In GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 290.

1.3 Dimensão valorativa da capacidade contributiva frente às regras antielisão

Não é demasiado consignar, de proêmio, que a capacidade contributiva configura, inexoravelmente, uma limitação ao poder de tributar.³⁸

Não obstante a legítima crítica formulada por Marco Aurélio Greco sobre à natureza complexa de conceituar a capacidade contributiva³⁹ – referindo-se, inclusive, à ideia de *scatola vuota* da doutrina italiana – é importante rememorar que a capacidade econômica do contribuinte merece ser esclarecida, ainda que por meio de seus elementos circunstanciais, tais como a progressividade como expressão de desigualdade no sacrifício⁴⁰, que gera, ao menos em plano relativo, uma equidade vertical.⁴¹

A distinção entre igualdade horizontal e vertical também é realizada por Fábio Canazaro, que leciona que a capacidade contributiva é um critério de comparação. Assim, a igualdade horizontal é promovida pelo legislador ao estabelecer tratamento uniforme para os contribuintes em situação similar. Lado outro, a igualdade vertical configura o fenômeno em sentido inverso, pois ocorre quando o legislador confecciona dessemelhança fiscal para situações fáticas distintas.⁴²

Atento às premissas anteriores, é oportuno referenciar que a exegese de desigualdade ou teoria do sacrifício foi substituída, passo a passo, pela justificação do tributo enquanto participação do indivíduo na sua própria existência social. Não é outra a conclusão de Stephen Holmes e Cass R. Sunstein, quando assinalam que um Estado sem dinheiro não pode proteger direitos ou interesses dos contribuintes.⁴³

Em sequência, os mencionados autores evidenciam que os direitos possuem um custo alto porque o custo dos remédios (jurídicos) é alto. Demais disso, a garantia dos direitos

³⁸ Cláudio Carneiro apresenta interessante distinção entre capacidade contributiva e capacidade econômica. Segundo o mencionado Autor, a capacidade contributiva é um gênero, que admite a capacidade objetiva e a capacidade subjetiva. Aquela é caracterizada pela mera exteriorização de riqueza (análise objetiva da riqueza). Lado outro, a capacidade subjetiva se caracteriza pelo exame das características pessoais do contribuinte. Com suporte em tais elementos, o Autor conclui que a capacidade contributiva prevista no art. 145, §1º da Constituição do Brasil aproxima-se da ideia de capacidade econômica subjetiva.

³⁹ GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 281-290.

⁴⁰ FLUME, Werner – **Besteuerung und Wirtschaftsordnung**. 1973-1974, p. 62-64. *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo – **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 358.

⁴¹ CONTI, José Maurício – **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

⁴² “igualdade horizontal é promovida por meio da edição de lei que estabeleça tratamento equânime para contribuintes que possuam a mesma capacidade para suportar o encargo fiscal”, enquanto a “igualdade vertical é promovida por meio da edição de norma que estabeleça tratamento diverso para contribuintes com capacidades diversas.” *In* CANAZARO, Fábio – **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 153.

⁴³ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. – **O custo dos direitos: por que a Liberdade depende de impostos**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019. p. 25-35.

(e pretensões) é elevada economicamente porque tais garantias devem ser justas e uniformes, notadamente porque os direitos jurídicos não têm significado algum quando não são garantidos coercitivamente.⁴⁴

Essa necessidade de o Estado utilizar a sua principal fonte de recursos – tributos – para a realização das despesas coletivas há de ser examinada, também, sob a ótica dos planos de governo e, especialmente, das programações orçamentárias. Verifica-se, pois, que essa função alocativa de recursos – com supedâneo na legitimidade democrática do legislador que concebe o orçamento e do gestor que o realiza – decorre da natureza instrumental dos impostos, que deve pautar-se, sempre, na capacidade contributiva do sujeito passivo da relação tributária.⁴⁵ Em lapidar passagem, Luís Eduardo Schoueri consignou que “O tributo justifica-se como instrumento para a expansão da liberdade, não para a sua restrição”⁴⁶.

A necessidade de obtenção de receita pública pode ser examinada como a necessidade de o administrado suportar uma parte (proporcional) da despesa pública. É de mezinho conhecimento que receita pública e despesa pública configuram duas facetas de uma realidade fiscal, aproximando-se, *mutatis mutandis*, da ideia de crédito e débito do direito privado. Assim, ciente de que a atividade financeira do poder público consiste em obter, criar, gerir, e despendar o dinheiro indispensável às necessidades⁴⁷, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu para a Administração Pública indireta, resai manifesto que a capacidade econômica do contribuinte há de ser considerada (inclusive precipuamente) no viés da receita pública, uma vez que o tratamento desigual no âmbito fiscal, por meio de *discrímen* autorizado pela capacidade contributiva, expõe a idoneidade econômica da tributação na proporção dos haveres, podendo ser considerado, ainda, como a expressão da isonomia jurídico-fiscal.

Demais disso, tal como apontado por Luciano Amaro, a natureza circunstancial necessária para densificação do princípio da capacidade contributiva pode ser identificada na impossibilidade de alguns impostos se submeterem à capacidade econômica tributária.⁴⁸

⁴⁴ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. – *Op. Cit.* p. 30.

⁴⁵ BALBÉ, Paulo V. S. – **Justiça Tributária e Capacidade Tributária Contributiva: uma análise sob a ótica igualitária de John Rawls**. Lumen Juris, 2018, Rio de Janeiro. p. 168.

⁴⁶ SHOUERI, Luís Eduardo – **Tributação e liberdade**. In FRANÇA, Vladimir; ELALI, André; BONIFÁCIO, Artur (coords.) – **Novas Tendências de Direito Constitucional – Em Homenagem aos Professor Paulo Lopo Saraiva**. Curitiba: Juruá, 2011. p. 477-501.

⁴⁷ BALEIRO, Aliomar – **Uma Introdução à ciência das finanças**. 16ª edição revista e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 4.

⁴⁸ “O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros

No mesmo sentido é a exegese de Alcides Jorge Costa, que indicou que “há impostos incompatíveis com a graduação segundo a capacidade econômica”.⁴⁹ Um exemplo direto permite compreender a impossibilidade fática (ou a complexa tarefa do legislador) de estampar a capacidade contributiva nos tributos indiretos: no âmbito do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS), a alíquota do refrigerante será a mesma para os contribuintes com maior ou menor possibilidade de contribuir para o Estado.⁵⁰

Em linhas inaugurais, pode-se utilizar a lente de que a capacidade contributiva configura a capacidade para o contribuinte se onerar junto ao Fisco, sem que haja violação de sua dignidade, isto é, dos elementos mínimos para sua subsistência digna.⁵¹ No mesmo esquadro é possível identificar o enfoque de solidariedade social relativo à capacidade contributiva, uma vez que a unidade constitucional – ausência de hierarquia de normas constitucionais originárias – rememora que a capacidade contributiva é um desdobramento, no viés fiscal, da limitação de incidência tributária do indivíduo, o que configura, ainda, um elemento necessário para construção de uma sociedade justa, na forma preconizada no artigo 3º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.⁵²

A dignidade da pessoa humana – trasladada *in casu* para o contribuinte – pode ser atrelada aos valores de igualdade, liberdade e justiça, constituindo condições de existência e medida da legitimidade de um Estado Democrático e Social de Direito, conforme apontado por Ingo Wolfgang Sarlet.⁵³

Na literatura portuguesa o direito mínimo de existência é direcionado inegavelmente ao legislador, ante a convocação dos direitos fundamentais de deixar livre da tributação o mínimo vital, evitando-se, nesse passo, que os impostos ultrapassem o limite

direitos fundamentais, já que isso tudo relativiza sua capacidade econômica.” In AMARO, Luciano – **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 163.

⁴⁹ AMARO, Luciano – *Op. Cit.* p. 163-164.

⁵⁰ MADEIRA, Anderson Soares – **Manual de Direito Tributário**. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 194-195.

⁵¹ CARNEIRO, Claudio – **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 461.

⁵² **Art. 1º** A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)

III - a dignidade da pessoa humana;

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

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

⁵³ GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 284.

máximo, “identificado com a fasquia a partir da qual assumem um carácter sufocante ou confiscatório”⁵⁴.

No ponto, urge destacar a distinção realizada por José Casalta Nabais nas implicações decorrentes da capacidade contributiva, seja como pressuposto ou como critério constitucional de tributação.⁵⁵

Veja-se, em medida aproximada, que o financiamento dos direitos básicos da população por meio da renda tributária permite identificar os direitos como bens públicos⁵⁶ – na expressão de Stephen Holmes e Cass R. Sunstein – uma vez que a cobrança fiscal e o gerenciamento do governo para a prestação dos serviços sociais pagos pelo contribuinte têm como escopo aperfeiçoar o bem coletivo e individual.

Registre-se, nesse passo exegético, que a máxima eficácia principiológica possível é defendida por Klaus Tipke, que assegura que a eficácia imediata e ampla da capacidade contributiva deriva, inescandivelmente, da ideia de igualdade e justiça no campo da tributação.⁵⁷

Ao compulsar o texto constitucional português e brasileiro é possível identificar que o poder constituinte originário redigiu os dispositivos que abrigam a capacidade econômica do contribuinte com expressa referência aos impostos. Em virtude dessa liberdade de conformação constitucional e devido à exegese literal (normalmente precursora e restritiva), a

⁵⁴ NABAIS, José Casalta – **O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina (teses de doutoramento) 4ª Reimpressão, 2015. p. 554-555.

⁵⁵ “Por sua vez, no que respeita às implicações ou decorrências do princípio da capacidade contributiva, seja enquanto “pressuposto”, seja enquanto “critério” da tributação, destacar-se-á que, segundo o Autor, entre elas estarão: — desde logo (se bem que tal resulte já da “natureza das coisas”) a de que os impostos hão-de respeitar a um bem ou a um pressuposto económico (riqueza ou rendimento) do contribuinte, isto é a um “bem fiscal”; — depois, a de que hão-de ter-se por excluídos, em princípio, impostos que encontrem a sua base em outros critérios (p. ex., o da equivalência); — por outro lado, a de que o princípio aponta para um sistema fiscal proporcional (havendo o imposto progressivo de buscar alhures, a saber, no princípio da estadualidade social, o seu fundamento); — para além disso, a de que o princípio levará a excluir da tributação o mínimo de existência e, no extremo oposto, tributos confiscatórios (mas sem que possa fornecer, só por si, os correspondentes limites) e, bem assim, de que, considerado sem mais, conduziria à exclusão, na tributação do consumo, dos bens e serviços que cubram as necessidades da sobrevivência; — depois ainda, aqui num plano de técnica tributária, a da exclusão de presunções absolutas ou de presunções relativas inidóneas para traduzirem o pressuposto económico do imposto; — finalmente, e no âmbito do imposto sobre o rendimento, a da necessidade de considerar como base tributária o rendimento-acrécimo (e não apenas o rendimento-produto) e, depois, o rendimento líquido (dedução dos custos) e o rendimento disponível (mínimo de existência individual, conjugal ou familiar.” José Casalta Nabais *In* COSTA, José Manuel M. Cardoso da - **O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional**. Publicado por: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Boletim de Ciências Económicas – Volume LVII – Tomo I, 2014. DOI: https://doi.org/10.14195/0870-4260_57-1_32. p. 1170-1171.

⁵⁶ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. – **O custo dos direitos: por que a Liberdade depende de impostos**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019. p. 35.

⁵⁷ TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas – **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 53.

orientação primitiva da literatura e dos intérpretes inaugurais da jurisdição apontou para a compreensão de que o princípio da capacidade contributiva era vocacionada, apenas, aos impostos, ante a sua natureza de tributo não-vinculado (sem referibilidade imediata).

Em linha temporal subsequente, a doutrina contemporânea evidencia que a capacidade contributiva há de ser aplicada a todas as espécies de tributos – impostos, taxas, contribuições e empréstimo compulsório – sem embargos da natureza contraprestacional dos três tributos referenciados ao cabo. No âmbito jurisprudencial hodierno, a capacidade contributiva vem sendo aplicada para todos os tributos.

Nessa esteira, ante a ausência do denominado empréstimo compulsório no cenário tributário lusitano, e em ao respeito ao legente, é oportuno registrar, em timbres reduzidos, que os empréstimos compulsórios no Brasil estão firmados no seio constitucional⁵⁸ e infraconstitucional⁵⁹, e configuram uma tributação privativa da União, instituída mediante lei complementar (com quórum de aprovação de maioria absoluta), possuindo arrecadação vinculada às situações relacionadas com a sua instituição, o que evidencia a natureza de tributo retributivo – ou tributos de 3ª geração – na síntese de Cláudio Carneiro.⁶⁰

Nessa ótica, malgrado a polêmica a respeito da natureza jurídica do empréstimo compulsório e das contribuições especiais (ou financeiras para o Direito Português), o Sistema Tributário do Brasil assegura que todos os tributos, com mínimas variações, hão de ser regenciados pelos princípios da igualdade, legalidade e tipicidade do fato gerador, sujeitando-se, na mesma medida, ao princípio da capacidade contributiva.^{61 62}

⁵⁸ **Art. 148.** A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

⁵⁹ **Art. 15.** Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;
II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;
III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

⁶⁰ “Por fim, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, classificados como **3ª geração**, pois são de caráter contributivo para fins específicos, ou seja, a receita que é gerada com o pagamento desses tributos está por força constitucional afetada, diferente dos impostos que se destinam a fins genéricos e não podem, como regra, ter sua receita afetada (art. 167, IV da CRFB/88).” In CARNEIRO, Claudio – **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 315 (Grifo e itálico no original).

⁶¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues – **Aspectos Jurídicos do Princípio da Capacidade contributiva**. Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Volume 39, 1987. p. 178.

⁶² “As contribuições para-fiscais previstas no art. 195, CF – exceto as contribuições previdenciárias incidentes sobre empresas, empregados e autônomos –, por não se basearem na solidariedade de grupo e no princípio do custo-benefício, mas na solidariedade geral e na capacidade contributiva, se traduzem em verdadeiros impostos afetados”

Registre-se, por oportuno, que no Direito Português o Tribunal Constitucional sustenta que a capacidade contributiva é aplicável unicamente aos impostos, porquanto para as taxas e contribuições financeiras aplicar-se-ia o princípio da equivalência.

Nessa ótica, é correto apontar que as taxas devem ser graduadas em função das condições indicadoras de riqueza, ainda que não seja possível mensurar, com exatidão, o custo exato da contraprestação (referibilidade) estatal. Há de existir, na dosimetria econômica das taxas, uma razoável equivalência entre a despesa e a taxa efetivamente arrecada, sob pena de malferimento à capacidade contributiva, sob a lente da razoável equivalência.⁶³

Em outros termos, conquanto os Tribunais da Relação e os Juízos de Piso em Portugal apliquem a ideia de capacidade contributiva para os três tributos lusitanos – impostos, taxas e contribuições financeiras – no Tribunal Constitucional o primeiro exame é dissecar a natureza do tributo, para, na sequência, aplicar a capacidade contributiva aos impostos e o princípio da equivalência para as demais espécies tributárias. Por todos, podem ser citados os recentes Acórdãos nº 268/2021 e nº 327/2022, destacando-se que o primeiro aresto citado realizou ampla digressão conceitual sobre as espécies tributárias, concluindo na forma anteriormente esquadrinhada no presente texto.

Lado outro, no âmbito do Supremo Tribunal Federal (no Brasil) a jurisprudência inclina-se para aplicação da capacidade contributiva para todas as espécies tributárias, com destaque para os elucidativos Acórdãos proferidos na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº

In RIBEIRO, Ricardo Lodi – **As contribuições parafiscais e a validação constitucional das espécies tributárias**. RDDT 174/110, março de 2010.

⁶³ OLIVEIRA, José Marcos Domingues – **Aspectos Jurídicos do Princípio da Capacidade contributiva**. Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Volume 39, 1987. p. 176.

5.751⁶⁴ e no Recurso Extraordinário nº 599.309⁶⁵, a despeito de a atual Constituição da República Federativa do Brasil apontar, textualmente, apenas a expressão impostos.⁶⁶

Além disso, as imunidades tributárias insculpidas no artigo 5º, XXXIV e LXXIV da Constituição da República Federativa do Brasil revelam, à saciedade, que as taxas também conformam a aplicação da (ausência de) capacidade econômica do cidadão.⁶⁷ Assim, compreendida a imunidade como impedimento do exercício do Poder de Tributar ou não-incidência qualificada por norma constitucional, verifica-se que a (ausência de) capacidade de contribuir para com o Estado foi sopesado, originalmente pelos Constituintes, para afastar da

⁶⁴ EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. **TAXAS JUDICIÁRIAS E CUSTAS JUDICIAIS**. COBRANÇA CONCOMITANTE. VALOR DA CAUSA COMO BASE DE CÁLCULO. VALORES FIXADOS. **RAZOABILIDADE**. PRECEDENTES. PEDIDO DE ADITAMENTO ACEITO. IMPROCEDÊNCIA. 1. Não impede o conhecimento da ação direta a revogação da norma impugnada por outra de conteúdo similar. Precedentes. 2. Os valores cobrados coincidem com outros apreciados e referendados em outras ações e não se verifica excesso no aumento proposto por qualquer das leis. 3. Taxas judiciárias e custas judiciais são espécies do gênero custas, podendo ser cobrados simultaneamente e não havendo a caracterização de bis in idem. Precedentes. 4. Admite-se o cálculo das custas com base no valor da causa desde que fixados valores máximos razoáveis, de acordo com a jurisprudência e com a Súmula 667 do STF. 5. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente. 6. Fixação da seguinte tese de julgamento: “(i) **A incidência de custas e taxas judiciais não viola, por si só, os princípios da capacidade contributiva e da proporcionalidade**; (ii) o valor da causa pode servir de base de cálculo das taxas judiciais desde que a legislação fixe limites máximos e respeite a razoabilidade. (sem grifo no original)

⁶⁵ Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ADICIONAL DE 2,5% SOBRE A **CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA** INCIDENTE NA FOLHA DE SALÁRIOS. § 2º DO ART. 3º DA LEI 7.787/1989. CONSTITUCIONALIDADE. **EXAÇÃO FUNDADA NOS PRINCÍPIOS DA SOLIDARIEDADE, EQUIDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. POSTULADOS CONSTITUCIONAIS QUE NORTEIAM A SEGURIDADE SOCIAL**. APORTES ORIGINADOS DE DISTINTAS FONTES DE CUSTEIO. INEXIGIBILIDADE DE CONTRAPARTIDA. PODER JUDICIÁRIO. ATUAÇÃO COMO LEGISLADOR POSITIVO. IMPOSSIBILIDADE. I - É constitucional a alíquota adicional de 2,5% (dois e meio por cento), estabelecida pelo § 2º do art. 3º da Lei 7.787/1989, incidente sobre a folha de salários de bancos e entidades assemelhadas. II - É defeso ao Poder Judiciário atuar na condição anômala de legislador positivo, com base no princípio da isonomia, para suprimir ou equiparar alíquotas de tributos recolhidos pelas instituições financeiras em relação àquelas suportadas pelas demais pessoas jurídicas. III - Recurso extraordinário ao qual se nega provimento. (sem grifo no original)

⁶⁶ José Marcos Domingues de Oliveira rememora que a Constituição Brasileira de 1946 indicava que os tributos seriam graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. In OLIVEIRA, José Marcos Domingues – **Aspectos Jurídicos do Princípio da Capacidade contributiva**. Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Volume 39, 1987. p. 176.

⁶⁷ 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

(...)

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;

(...)

LXXIV - o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos;

exação situações finitas e imediatamente determináveis, como leciona Paulo de Barros Carvalho.^{68 69}

No que concerne às imunidades encartadas na Constituição Brasileira, não deve o intérprete se olvidar das reflexões realizadas por José Casalta Nabais, que sustenta que tais normas de exclusão tributária por mandamento constitucional conformam uma homenagem dos direitos fundamentais sobre a tributação, uma vez que ao excluírem da tributação manifestações normais de capacidade econômica, o Poder Constituinte alarga o conteúdo constitucional dos direitos e liberdades para além do equilíbrio normal dos direitos fundamentais, amputando algumas situações que indicariam, ao menos em tese, a possibilidade de tributação.⁷⁰

Afigura-se legítimo apontar, nessa esteira, que o Poder Constituinte de 1988, no Brasil, não alocou a capacidade contributiva (tão somente) na categoria de limitações ao poder de tributar. Verifica-se, tanto topograficamente quanto no âmbito de sua aplicação prática, que a capacidade econômica do contribuinte fora inserida ao lado das espécies tributárias e da função estruturante das normas gerais fiscais.⁷¹ Verifica-se, pois, que a localização da capacidade contributiva do contribuinte ultrapassa as balizas das decantadas limitações fiscais, já que estas veiculam os elementos proibitivos da tributação, ou, em outros termos, aquilo que não pode ser realizado pela Administração Pública ou mesmo normatizado – com esboço constitucional – no âmbito Legislativo.

Com efeito, a utilização das limitações ao poder de tributar há de ser examinada – e aplicada – em passo subsequente à própria estruturação sistêmica da tributação. Como adrede firmado, a capacidade contributiva desborda da figura de princípio jurídico meramente limitador, uma vez que inserido como elemento estruturante do sistema constitucional

⁶⁸ “Recortamos o conceito de imunidade tributária, única e exclusivamente, com o auxílio de elementos jurídicos substanciais à sua natureza, pelo que podemos exibi-la como *a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.*” In CARVALHO, Paulo de Barros – **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 185 (itálico no original).

⁶⁹ No âmbito da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, é digna de transcrição a manifestação do Ministro Joaquim Barbosa que observou, no Recurso Extraordinário nº 601.392, julgado no ano de 2011, que existem três funções que devem condicionar o alcance da imunidade tributária recíproca: “1) operar como salvaguarda do pacto federativo, para evitar que a tributação funcione como instrumento de coerção ou indução de um ente sobre o outro; 2) proteger atividade desprovida de capacidade contributiva, isto é, atividades públicas em sentido estrito, executadas sem ânimo lucrativo; e 3) não beneficiar a expressão econômica de interesses particulares, sejam eles públicos ou privados, nem afetar intensamente a livre iniciativa e a livre concorrência, excetuadas as permissões constitucionais.”

⁷⁰ NABAIS, José Casalta – **O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina (teses de doutoramento) 4ª Reimpressão, 2015. p. 558.

⁷¹ Marco Aurélio Greco em obra citada destaca que a partir da EC nº 42/2003 a capacidade tributária foi ladeada por normas de neutralidade concorrencial. Este ponto de inflexão ultrapassa, a olhos vistos, o escopo do presente trabalho.

tributário. Poder-se-ia fixar, em timbres verticais, que a gênese das normas tributárias infraconstitucionais, no Brasil, há de ser dimensionada sob dois prismas: a hipótese de incidência e o fato impositivo disciplinados pelo legislador são adequados à capacidade contributiva? Caso positivo, verificar-se-á se a norma produzida pelo Legislador compatibiliza-se com os demais princípios tributários, com destaque para a legalidade tributária.

O princípio da legalidade pode ser correlacionado com a igualdade tributária, sendo esta o pressuposto de conformação da legalidade (e da tipicidade) fiscal, notadamente quando se examina a igualdade jurídico-fiscal como princípio estruturante do sistema constitucional global, tal como leciona José Casalta Nabais, indicando que a igualdade formal denota uma isonomia perante a lei, não vinculando o legislador, apenas arrostando eficácia ao Executivo e ao Poder Judiciário. Lado outro, a igualdade material ou isonomia da lei, obriga todos os atores ou funções constitucionais, incluso, evidentemente, o legislador.⁷²

Exegese similar foi realizada por Marco Aurélio Greco, que firmou que a legalidade tributária surge como condicionante da ação do Fisco. Segundo o autor, a capacidade contributiva não suplanta ou torna inócua a legalidade, notadamente porque a legalidade tributária – explorada com maior vigor no capítulo final deste trabalho – é assegurada constitucionalmente e deve ser empregada com a máxima eficácia possível. Lado outro, como gizado anteriormente, há de ser compreendido que a legalidade não é a razão fundamental ou estruturante da tributação, mas sim um elemento necessário e adequado à operacionalização da tributação⁷³, diversamente da ideia organizacional da capacidade contributiva.

Atento à necessidade de harmonização da capacidade econômica com o dever fundamental de o indivíduo contribuir para as despesas públicas, é possível valer-se o exegeta de dois suportes dogmáticos de duplo degrau, por meio do qual: “1) num primeiro degrau, se apura se o legislador se conteve dentro dos limites que os direitos, liberdades e garantias fundamentais lhe traçam proibindo impostos sufocantes ou excessivos – limite exterior; 2) num segundo degrau, após ultrapassar o exame do primeiro, se testa a justiça fiscal horizontal, com base nas exigências da igualdade e de proteção estadual da família afetadas pela capacidade contributiva – limite interior”⁷⁴.

⁷² NABAIS, José Casalta – **O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina (teses de doutoramento) 4ª Reimpressão, 2015. p. 442.

⁷³ GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 299.

⁷⁴ NABAIS, José Casalta – **O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina (teses de doutoramento) 4ª Reimpressão, 2015. p. 556.

Em palavras conclusivas, e citando Dino Jarach e Hector Villegas, José Marcos Domingues de Oliveira lecionou que a capacidade contributiva limita a discricionariedade legislativa⁷⁵, na medida em que a razoabilidade e o estado ou movimentação da riqueza devem conter eventuais excessos do Legislador, quando este realizar as escolhas inerentes à sua atividade precípua de legislar no âmbito fiscal.

Nessa esteira merece registro a cognominada tributação consentida, referenciada por Claudio Carneiro, ao destacar que esta configura o povo tributando a si próprio por meio de seus representantes eleitos. Em complemento, o insigne Autor rememora que o Estado de Direito constitucional não está pautado tão somente na reserva legal fiscal (princípio da legalidade), uma vez que a criação do tipo tributário há de ser dimensionado em dois aspectos: objetivo (elementos inerentes ao fato gerador) e subjetivo (relacionado com a capacidade econômica do sujeito passivo tributário). É inegável, portanto, que os princípios coabitam o sistema tributário para o efeito de dar concreção máxima à tributação justa, adequada e proporcional.

Prossegue o referido autor destacando que a capacidade contributiva persegue uma ideia de justiça distributiva, em que todos os cidadãos participem do custeio dos tributos, mas segundo a sua capacidade de pagá-los. Geraldo Ataliba informa que a capacidade econômica do contribuinte corresponde “à real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza de lastro à tributação”.⁷⁶

O elemento riqueza não passou despercebido por Celso Antônio Bandeira de Mello em obra específica sobre a igualdade, ao indicar que a riqueza é manifestamente adequada (correlação lógica abstrata) para a desigualação, porquanto apta a acudir ao sistema de repartição da despesa pública, para a satisfação das necessidades gerais (correlação lógica concreta). Após apontar os interesses tutelados pelas constituições democráticas que serão objeto de ponderação pelo legislador ordinário – igualdade de oportunidade, desenvolvimento social e econômico integrado, redistribuição de renda e promoção social⁷⁷ – o destacado Autor que o elemento riqueza informa a ideia-núcleo de capacidade contributiva, servindo como critério de *discrímen* para o legislador escolher as hipóteses que singularizem os sujeitos

⁷⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingues – **Aspectos Jurídicos do Princípio da Capacidade contributiva**. Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Volume 39, 1987. p. 173.

⁷⁶ *Apud* CARNEIRO, Claudio – **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 461.

⁷⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Apud* OLIVEIRA, José Marcos Domingues – **Aspectos Jurídicos do Princípio da Capacidade contributiva**. Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Volume 39, 1987. p. 173.

visados pela tributação, bem como as inúmeras realidades econômicas impostas à título de exação fiscal.

Nesse cenário, merecem destaque dois julgamentos realizados no Supremo Tribunal Federal, cujo ponto de inflexão fora, especificamente, a existência ou não de capacidade contributiva para a atividade exercida pelos contribuintes. Dessa forma, no Recurso Extraordinário nº 231.673, cuja relatoria coube ao Ministro Dias Toffoli, em setembro de 2016, restou decidido que as instituições financeiras ou legalmente equiparáveis auferem vultoso faturamento ou receita, o que caracteriza fator indicativo de sua riqueza, sendo legítima a criação legislativa de oneração fiscal mais acentuada relativamente às contribuições sociais. Ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3089, cuja relatoria competiu ao Ministro Joaquim Barbosa (redator para o Acórdão), firmou-se conclusão semelhante, ao ser examinada a situação dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais frente à tributação destes pelo imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN). Ao definir a tributação – e afastar a ideia de imunidade – restou decidido que “a circunstância de desenvolverem os respectivos serviços com intuito lucrativo invoca a exceção prevista no art. 150, § 3º, da Constituição. O recebimento de remuneração pela prestação dos serviços confirma, ainda, capacidade contributiva”.

Urge mencionar a dupla fundamentação apresentada por Marco Aurélio Greco, sobre a capacidade contributiva: liberdade fiscal e solidariedade social.⁷⁸ Isso porque a capacidade contributiva pode ser examinada como uma razão de justiça tributária, na medida em que corresponde a um critério de repartição dos encargos públicos em virtude dos serviços prestados pelo Poder Público à própria coletividade. Assim, na proporção em que o Estado destina o interesse público primário – serviços para a coletividade – todos os contribuintes que desenvolvem naquele local as suas atividades e usufruem dos benefícios sociais devem contribuir para o custeio do Estado.

Com efeito, nessa ótica de contribuição econômica limitada pela razão de justiça tributária (*rectius*: capacidade econômica do contribuinte), é legítimo recordar as lições de Cortés Dominguez y Martin Delgado, ao definirem a distinção entre capacidade econômica absoluta e capacidade econômica relativa⁷⁹. Segundo os autores citados, a capacidade absoluta refere-se à aptidão abstrata para concorrer aos gastos públicos, identificando-se, nesse esquadro, quais os sujeitos e os fatos que indicam a existência da possibilidade econômica de

⁷⁸ GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 281-289.

⁷⁹ *Apud* OLIVEIRA, José Marcos Domingues – **Aspectos Jurídicos do Princípio da Capacidade contributiva**. Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Volume 39, 1987. p. 181.

contrição junto ao sistema tributário. Lado outro, a capacidade econômica relativa – que pressupõe a capacidade absoluta – dirige-se a delimitação do grau de capacidade, uma vez que o quantum (ou quota de contribuição) tem a ver com a aptidão específica e concreta de cada contribuinte, *per si*, realizar a contribuição frente aos fatos protótipos da exação fiscal.

É estreme de dúvidas que a verificação da capacidade econômica absoluta é mais singela, na medida em que a obrigação tributária não deve incidir onde inexistir percepção, acúmulo ou consumo de riqueza. Já a dosimetria da capacidade econômica relativa implica no exame da proporção contributiva de maneira individual, isto é, há de ser sopesado, casuisticamente, se a carga tributária imposta ao contribuinte – individualmente considerado – configura gravame desproporcional ou não.⁸⁰

No que concerne ao espectro de atuação imediata do vetor axiológico em tela, com o máximo respeito ao leitor, utilizar-se-á do critério indutivo. Nesse cenário quadro, afirma-se: o princípio da capacidade contributiva há de ser aplicado de forma imediata e com a máxima eficácia em todas as funções da República.

Ressai hialino que o Poder Legislativo é o destinatário imediato da capacidade contributiva. Isso porque a liberdade de conformação legislativa não pode vulnerar a regra de balanceamento das riquezas do cidadão, impondo-lhe maior ônus fiscal do que aquele efetivamente compatível com as suas possibilidades econômicas. O arquétipo tributário não pode ser confiscatório⁸¹, e, por via de consequência, o legislador há de seguir a moldura da proporção dos rendimentos dos contribuintes, na feliz expressão da Constituição Portuguesa de 1822. A proporção dos haveres há de ser o farol perseguido pelo legislador ordinário, sob pena de atuação legiferante desproporcional, não razoável, confiscatória e dissonante com a quadratura constitucional.

Nesse passo, é oportuno gizar que tanto em Portugal quanto no Brasil a tributação exige, indubitavelmente, tratamento normativo regulado pelo Poder Legislativo⁸², na

⁸⁰ Não obstante se reconheça a importância de o Poder Judiciário dimensionar os princípios em maior extensão que as regras, a utilização de princípios abertos como causa de decidir sem maior rigor científico gera, por arrastamento, insegurança jurídica, ante a aplicação do princípio para situações inautênticas, e não aplicação (ou erro no dimensionamento) para cenários efetivamente necessários.

⁸¹ Na Carta Política atual do Brasil, a vedação do confisco encontra eco expresso no art. 150, V, com o seguinte teor:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

⁸² **Constituição da República Federativa do Brasil**

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Constituição de Portugal

medida em que apenas os representantes regular e legitimamente eleitos pelos contribuintes (*rectius*: cidadãos) podem delinear o protótipo da tributação.⁸³

Artigo 103.º (Sistema fiscal)

1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.

⁸³ No Recurso Extraordinário nº 656.089, julgado no Supremo Tribunal Federal e publicado em 11/12/2019, restou evidenciado que compete inauguralmente ao legislador verificar os critérios de *discrimen* para efeito de desequiparação tributária sob as lentes da capacidade contributiva. Vejam-se, a propósito, trechos elucidativos (sem grifo no original): EMENTA: Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Alcance do art. 195, § 9º, da CF/88. COFINS. Alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica. Instituições financeiras e entidade a elas legalmente equiparadas. Entes objetivamente considerados. Maior capacidade contributiva. Ausência de afronta aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da vedação de confisco. Lei nº 10.684/03. Alíquota diferenciada. Majoração. Constitucionalidade. 1. O art. 195, § 9º, da CF/88 autoriza, expressamente, desde a edição da EC nº 20/98, em relação às contribuições sociais previstas no art. 195, I, da CF/88 (o que inclui a COFINS), a adoção de alíquotas ou de bases de cálculo diferenciadas em razão, dentre outros critérios, da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte. 2. A imposição de alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica pode estar fundada nas funções fiscais ou nas funções extrafiscais da exação. A priori, estando fundada nas funções fiscais, deve a distinção corresponder à capacidade contributiva; estando embasada nas funções extrafiscais, deve ela respeitar a proporcionalidade, a razoabilidade e o postulado da vedação do excesso. Em todo caso, **a norma de desequiparação e seu critério de discrimen (a atividade econômica) devem respeitar o conteúdo jurídico do princípio da igualdade.** 3. O tratamento constante do art. 18 da Lei nº 10.684/03 é legítimo. O próprio texto constitucional permite que o faturamento ou a receita possam ser utilizados como signos presuntivos de riqueza – ambas as expressões são aptas, portanto, para receber tributação. Ele ainda possibilita, de maneira expressa (desde a EC nº 20/98), a utilização da atividade econômica como critério de discriminação para a imposição de alíquotas diferenciadas das contribuições para a seguridade social previstas no art. 195, I, da CF/88. Ademais, o fator de desigualação eleito (à primeira vista, a atividade econômica) retrata traço existente nas pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º e 8º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 que as diferencia das demais, além de possuir correlação lógica, em abstrato, com a desequiparação estabelecida, isto é, a majoração da alíquota da COFINS. 4. **Não invalida o dispositivo legal impugnado a existência de algum segmento econômico que, individualmente considerado, tenha maior capacidade contributiva em comparação com o setor financeiro.** Embora, a priori, esse outro segmento também deva ter maior colaboração para o custeio da seguridade social, é imprescindível também ter em mente que a imposição de alíquotas diferenciadas (art. 195, § 9º, da CF/88) deve ser sopesada não apenas com a função fiscal da exação, mas também com suas finalidades extrafiscais, constitucionalmente amparadas. Nesse sentido, **é possível que o legislador deixe de exigir essa maior colaboração visando, ponderadamente, a outros preceitos constitucionais, como, por exemplo, equalizar as desigualdades sociais.** Sobre o assunto: ADI nº 1.276/SP, Tribunal Pleno, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ de 29/11/02. 5. A mera existência de alguma instituição financeira (ou de pessoa jurídica a ela legalmente equiparável) com faturamento ou receita relativamente inferior à de instituição congênere ou de eventual época adversa por que passa o setor financeiro, por si só, não macula a validade do dispositivo questionado. Isso porque sua feição genérica e abstrata revela-se compatível com os princípios da isonomia e da capacidade contributiva. De mais a mais, não pode o Poder Judiciário, a pretexto de conceder tratamento em conformidade com o princípio da capacidade contributiva, excluir determinada pessoa jurídica, por razões meramente individuais, do âmbito de aplicação da alíquota majorada da COFINS prevista no dispositivo impugnado, sob pena de se conceder privilégio odioso. 6. O art. 18 da Lei nº 10.684/03 está condizente com a justiça tributária, com a equidade na forma de participação no custeio da seguridade social e com a diversidade de sua base de financiamento. 7. Tomando por base a função fiscal da COFINS, é proporcional e razoável entender que os contribuintes que exercem atividade econômica reveladora de grande capacidade contributiva contribuam com maior grau para o custeio da seguridade social. No caso, esse maior grau de colaboração dá-se tanto pela incidência da exação sobre os vultosos faturamentos ou sobre as volumosas receitas que auferem as pessoas jurídicas enquadradas no conceito de instituições financeiras ou as entidades legalmente equiparáveis a elas quanto pela imposição de uma alíquota diferenciada, que, em consonância com a justiça tributária, é superior à aplicável às demais pessoas jurídicas (levando-se em conta o regime comum da contribuição). 8. **A jurisprudência da Corte aponta para o sentido da constitucionalidade do dispositivo legal ora combatido.** Recentemente, o Tribunal Pleno, no exame do RE nº 598.572/SP, Relator o Ministro Edson Fachin, reconheceu ser constitucional o adicional de 2,5% na contribuição

No ponto de inflexão ora destacado, merece registro o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, ao indicar que a ausência de correção das tabelas de dedução do Imposto de Renda das pessoas físicas no Brasil não afronta os princípios da capacidade contributiva, uma vez que não compete ao Poder Judiciário adentrar matéria eminentemente legislativa, sobretudo por ausência de mandamento constitucional indicando a revisão ou correção das mencionadas deduções fiscais.⁸⁴ Com o máximo respeito ao posicionamento do sodalício mencionado, a conclusão afasta-se da ideia de máxima eficácia principiológica, bem como destoa de outros posicionamentos em que o próprio Supremo Tribunal Federal alargou o espectro de atuação dos princípios constitucionais, inclusa a dignidade da pessoa humana, destacada por Ives Gandra Martins ao enfrentar esse ponto específico.⁸⁵

Atento à premissa anteriormente fixada, de que todas as funções da República devem conformar-se com a capacidade econômica do contribuinte, é possível assegurar que o Poder Executivo deve sujeição ao sobredito vetor axiológico por expresse mandamento constitucional no Brasil. Ao examinar o dispositivo constitucional outrora transcrito, nota-se que é facultado à administração pública conferir efetividade aos objetivos da capacidade contributiva e do caráter pessoal dos tributos. A referência constitucional, evidentemente, refere-se aos agentes públicos do Poder Executivo.

No âmbito do Direito Português, malgrado o texto constitucional não seja expresse nesse sentido, os Tribunais da Relação e o Tribunal Constitucional utilizam sem restrição a capacidade contributiva em seus arestos.

Demais disso, é indene de dúvidas que o Executivo possui atribuição constitucional para regulamentar as normas fiscais, consoante se depreende dos artigos 112º,

sobre a folha de salários das instituições financeiras e demais entidades legalmente equiparáveis a elas (art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91). Na ocasião, fixou-se a seguinte tese: “é constitucional a previsão legal de diferenciação de alíquotas em relação às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários de instituições financeiras ou de entidades a elas legalmente equiparáveis, após a edição da EC nº 20/98”. 9. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento. 10. Em relação ao tema nº 515 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, proponho a seguinte tese: É constitucional a previsão legal de diferenciação de alíquotas em relação às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou a receita de instituições financeiras ou de entidades a elas legalmente equiparáveis.

⁸⁴ “não afronta os princípios da proibição do confisco ou da capacidade contributiva, bem como que não cabe ao Poder Judiciário autorizar a correção monetária da tabela progressiva do Imposto de Renda” (STF, 1ª T., ARE 966484 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, agosto de 2016)

⁸⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins - ADI n. 5.096. Correção da tabela de incidência do imposto sobre a renda para pessoas físicas. Aplicação da técnica de interpretação conforme a Constituição. RDDT 229/165, outubro de 2014.

itens 6 e 7; 134º, alínea ‘b’ e 199º, alínea ‘c’ da Constituição de Portugal^{86 e 87}; e artigo 84, IV da Constituição da República Federativa do Brasil⁸⁸. Nessa toada, a regulamentação realizada pelo Poder Executivo, em nível subsequente (ou secundário) por meio de seus decretos de regulamentação, não pode, à evidência, afastar-se da capacidade econômica do contribuinte.

Registre-se – no ponto relacionado à aplicação da capacidade contributiva pelo Poder Executivo – que no Direito Tributário Brasileiro há distinção técnica entre lei formal e legislação tributária⁸⁹, o que evidencia, por mais esse vértice, a pronunciada performance do Poder Executivo na confecção de normas secundárias jungidas à proporção de haveres dos contribuintes (cânone da capacidade contributiva).

No âmbito do Poder Judiciário, a capacidade contributiva configura temática inegavelmente utilizada como espeque para centenas – quiçá milhares – de julgados com o rótulo constitucional e até infraconstitucional. Malgrado a capacidade econômica do contribuinte esteja inserida textualmente na Constituição do Brasil e de forma implícita na Constituição de Portugal, as demais Cortes Judiciárias realizam o seu exame em nível infraconstitucional.

Firme na premissa imediatamente anterior, verifica-se que não apenas o Tribunal Constitucional profere julgamentos com suporte na capacidade econômica, destacando-se o acentuado número de julgados realizados pelos Tribunais da Relação em Portugal sobre o tema.

No âmbito do Sistema Judiciário Brasileiro, tem-se que as lides com ressonância constitucional hão de ser solucionadas no Supremo Tribunal Federal, notadamente após o referido sodalício identificar a cognominada repercussão geral⁹⁰. Lado outro, o Superior

⁸⁶ **Art. 112º (Actos normativos) (...)**

6. Os regulamentos do Governo revestem a forma de decreto regulamentar quando tal seja determinado pela lei que regulamentam, bem como no caso de regulamentos independentes.

7. Os regulamentos devem indicar expressamente as leis que visam regulamentar ou que definem a competência subjectiva e objectiva para a sua emissão;

Artigo 134.º (Competência para prática de actos próprios)

Compete ao Presidente da República, na prática de actos próprios: (...)

b) Promulgar e mandar publicar as leis, os decretos-leis e os decretos regulamentares, assinar as resoluções da Assembleia da República que aprovem acordos internacionais e os restantes decretos do Governo;

Artigo 199.º (Competência administrativa)

Compete ao Governo, no exercício de funções administrativas: (...)

c) Fazer os regulamentos necessários à boa execução das leis

⁸⁷ Atento às balizas deste trabalho, optou-se por não destacar e/ou comparar os decretos regulamentares do Poder Executivo com os denominados legislativos regionais, estes últimos inerentes às regiões autónomas em Portugal.

⁸⁸ **Art. 84.** Compete privativamente ao Presidente da República:(...)

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;

⁸⁹ **Art. 96.** A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. (Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/1966)

⁹⁰ **Art. 102.** *Omissis*

Tribunal de Justiça – que possui a atribuição de uniformizar a aplicação da legislação federal infraconstitucional – também vem se apropriando da capacidade contributiva para realizar julgamentos de natureza tributária com espreque na capacidade contributiva. Destaque-se, a propósito, o recente filtro instituído pela Emenda Constitucional nº 125, publicada em julho de 2022, que incluiu a relevância das questões de direito federal infraconstitucional⁹¹ como pressuposto para o julgamento do Recurso Especial dirigido ao Superior Tribunal de Justiça.

Ainda sob o rótulo do Poder Judiciário como destinatário e intérprete da proporção de haveres do contribuinte, há de ser apresentada orientação crítica a esta atuação positiva, notadamente quando se trata de alargar, eventualmente, benefícios fiscais restritos, com alicerce na subjetiva ideia de ausência de capacidade contributiva ou mesmo igualdade jurídica. Muito embora em casos pontuais seja legítima a crítica predecessoramente formulada – muito provavelmente em razão da liberdade de conformação do legislador e da autocontenção judiciária – é possível concluir que o Poder Judiciário não pode se olvidar de aplicar o referido vetor axiológico, seja na vertente comissiva ou omissiva. Nessa ótica, e apenas para efeito de corroborar a açodada premissa fixada (necessária antes os estreitos contornos deste trabalho), o princípio da capacidade econômica do contribuinte atua para iluminar o ordenamento jurídico, seja na criação das normas, seja na interpretação e aplicação destas pelo juiz.⁹²

Repita-se que o cenário-quadro da capacidade contributiva é tão profuso, que até mesmo as Cortes Judiciais que examinam matéria infraconstitucional são pródigas na aplicação desse vetor axiológico jurídico-tributário encartado nas Constituições.⁹³

No tocante à natureza positiva ou negativa da capacidade contributiva no cenário judiciário, há dissonância em relação à eficácia do princípio objeto deste trabalho. Isso porque

§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.

⁹¹ **Art. 105. (...)**

§ 2º No recurso especial, o recorrente deve demonstrar a relevância das questões de direito federal infraconstitucional discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que a admissão do recurso seja examinada pelo Tribunal, o qual somente pode dele não conhecer com base nesse motivo pela manifestação de 2/3 (dois terços) dos membros do órgão competente para o julgamento.

§ 3º Haverá a relevância de que trata o § 2º deste artigo nos seguintes casos:

I - ações penais;

II - ações de improbidade administrativa;

III - ações cujo valor da causa ultrapasse 500 (quinhentos) salários mínimos;

IV - ações que possam gerar inelegibilidade;

V - hipóteses em que o acórdão recorrido contrariar jurisprudência dominante o Superior Tribunal de Justiça;

VI - outras hipóteses previstas em lei.

(Parágrafos 2º e 3º foram incluídos pela Emenda Constitucional nº 125, de 2022)

⁹² GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 306.

⁹³ Apenas para documentar a afirmação, no Superior Tribunal de Justiça constam, no sítio oficial, mais de 260 Acórdãos relacionados com a capacidade contributiva, e mais de 9.350 decisões monocráticas com referência ao mesmo princípio constitucional.

parte da literatura sustenta que a capacidade contributiva deve ser perscrutada sob o foco de uma norma constitucional meramente programática – sem força vinculante enquanto não existir a sua complementação concreta. Nesse diapasão, Alberto Xavier leciona que a capacidade contributiva teria mera eficácia negativa, para o efeito de afastar as leis e normas infralegais que dispusessem contrariamente à proporção de haveres dos contribuintes, tributando-lhes quando ausente a capacidade econômica.⁹⁴ Segundo o mencionado Autor, essa eficácia limitada a um critério de verificação de inconstitucionalidade das leis instituidoras dos impostos seria habitual no debate da intributabilidade do mínimo existencial.

No Brasil há quem defenda a natureza meramente programática do princípio da capacidade contributiva, em virtude da inexistência de um parâmetro legal de caráter nacional, que delimite os contornos dos encargos impositivos a cada contribuinte. Segundo Kiyoshi Harada a capacidade contributiva veicula apenas diretrizes traçadas pelo Poder Constituinte que servem apenas como orientação ou guia ao legislador. Extrai-se do mencionado Autor que o princípio constitucional objeto deste capítulo serviria tão-somente para a eficácia judiciária negativa, para o fim de retirar do ordenamento jurídico normas contrárias aos subprincípios da capacidade contributiva (progressividade ou seletividade).⁹⁵

Noutro giro, atento à topografia da capacidade contributiva no Brasil e em Portugal, é possível identificar – e quiçá concluir antecipadamente, e em companhia de Marco Aurélio Greco – que o constitucionalismo moderno reconhece a necessidade de ser assegurado ao indivíduo os seus direitos individuais e coletivos, cabendo ao Poder Público o protagonismo de construir a nova realidade fiscal. Extrair-se-ia, pois, e nessa ampla medida, a máxima eficácia possível dos princípios constitucionais.^{96 97}

Nessa perspectiva, tem-se que a norma constitucional não pode ser encarada tão somente como singela recomendação ou declaração de propósito, porquanto a capacidade contributiva assume exponencial eficácia de vinculação para o legislador atuar de maneira

⁹⁴ XAVIER, Alberto – **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

⁹⁵ “A graduação só se refere a impostos e não a tributos, como estava na Constituição Federal de 1946, mesmo porque são a espécie responsável pela maior parte da arrecadação tributária, consistente na retirada da parcela das riquezas dos particulares. (...) O atual preceito, a exemplo daquele art. 202 da Carta Política de 1946, continua tendo caráter programático, apesar da minúcia com que ele é enunciado, Inexistindo um parâmetro legal de caráter nacional, fixando os contornos dos encargos impositivos a cada contribuinte, relativamente a cada tipo de imposto, não há como falar-se em observância impositiva do princípio da graduação segundo a capacidade contributiva de cada um.” In HARADA, Kiyoshi – **Direito Financeiro e Tributário**. 24ª Ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 401-402.

⁹⁶ MIRANDA, Jorge – **Manual de Direito Constitucional, tomo IV**. Coimbra: Coimbra Editora, 1988. *Apud* GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 281-289.

⁹⁷ Lapidar frase do Ministro Celso de Mello ao proferir seu voto no Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 271.286-RS, na 2ª Turma do STF: “A interpretação da norma programática não pode transformá-la em promessa constitucional inconsequente”.

comissiva, e não apenas como indutor negativo de protótipos legislativos. Acerca da positividade constitucional dos princípios, José Joaquim Gomes Canotilho pontifica que existem três planos distintos, a saber: “(1) vinculação do legislador, de forma permanente, à sua realização (imposição constitucional); (2) vinculação positiva de todos os órgãos concretizadores, devendo estes toma-las em consideração como diretivas materiais permanentes, em qualquer dos momentos da actividade concretizadora (legislação, execução, jurisdição); (3) vinculação, na qualidade de limites materiais negativos, dos poderes públicos, justificando a eventual censura, sob a forma de inconstitucionalidade, em relação a actos que as contrariam.”⁹⁸

Demais disso, como cirurgicamente sintetizado por Marco Aurélio Greco, o artigo 145, §1º da Constituição da República Federativa do Brasil não submete a eficácia do princípio à nenhuma lei, o que afasta qualquer alegação de que a norma pudesse ser encarada como de eficácia limitada ou de eficácia contida.⁹⁹

Apenas à guisa de exposição histórica, muito embora ciente da ausência de eficácia direta do texto indicado na abertura das Constituições, é legítimo rememorar os contornos do Preâmbulo da Constituição Portuguesa¹⁰⁰ e do Preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil¹⁰¹. Ao examinar os textos relativos aos preâmbulos mencionados, é possível inferir que ambas cartas políticas preocuparam-se em destacar a garantia dos direitos fundamentais, bem como o respeito à igualdade, justiça e fraternidade.

⁹⁸ CANOTILHO, J. J. Gomes – **Constituição dirigente e vinculação do legislador**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 266.

⁹⁹ GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 308.

¹⁰⁰ **PREÂMBULO (sem grifo no original)**

A 25 de Abril de 1974, o Movimento das Forças Armadas, coroando a longa resistência do povo português e interpretando os seus sentimentos profundos, derrubou o regime fascista.

Libertar Portugal da ditadura, da opressão e do colonialismo representou uma transformação revolucionária e o início de uma viragem histórica da sociedade portuguesa.

A Revolução restituiu aos Portugueses os direitos e liberdades fundamentais. No exercício destes direitos e liberdades, os legítimos representantes do povo reúnem-se para elaborar uma Constituição que corresponde às aspirações do país.

A Assembleia Constituinte afirma a decisão do povo português de defender a independência nacional, de **garantir os direitos fundamentais dos cidadãos**, de estabelecer os princípios basilares da democracia, de assegurar o primado do Estado de Direito democrático e de **abrir caminho para uma sociedade socialista, no respeito da vontade do povo português**, tendo em vista **a construção de um país mais livre, mais justo e mais fraterno**.

A Assembleia Constituinte, reunida na sessão plenária de 2 de Abril de 1976, aprova e decreta a seguinte Constituição da República Portuguesa: (...)

¹⁰¹ **PREÂMBULO (sem grifo no original)**

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia 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.

Ademais, a ideia de capacidade contributiva não deve ser considerada apenas como uma diretriz programática de ordem constitucional, a despeito de posição contrária na doutrina lusitana.¹⁰² Isso porque a capacidade econômica do contribuinte pode ser examinada como um imperativo ético de justiça, a exigir o adequado dimensionamento entre o ônus tributário e a capacidade econômica dos contribuintes, vedando-se, inclusive, a denominada tributação linear dos impostos¹⁰³, especialmente porque o direito tributário afeta não apenas a relação Estado – Contribuinte, já que irradia reflexos jurídicos e econômicos na relação dos cidadãos entre si.¹⁰⁴

Nessa medida, nota-se que o Poder Judiciário deve atuar como guardião da eficácia principiológica, de molde a reatar as balizas perseguidas pela *ratio* do Poder Constituinte quando da normatização do Sistema Tributário. Aqui reside uma *plurium interrogationum*, porquanto, a despeito de se identificar uma imposição Constitucional para que os Juízes e Tribunais apliquem as normas tributárias com suporte nos vetores axiológicos, não se deve perder de linha que a aplicação dos princípios não pode ser realizada ao mero talante do julgador, sem a utilização de critérios técnicos para um julgamento que preserve a legitimidade democrática na maior medida possível.¹⁰⁵ Em outros termos, o Poder Judiciário há de realizar uma autocontenção – nomeadamente quando realiza uma atuação negativa (controle de constitucionalidade da norma) – sob pena de malferir a separação dos Poderes da República e a indispensável segurança jurídica.¹⁰⁶

¹⁰² Teixeira Ribeiro afirmou que o princípio da capacidade contributiva tinha um alcance puramente programático, não representando mais do que uma diretiva (não vinculativa) para o legislador. Prosseguiu o referido Autor: “E, isso, designadamente, enquanto tal princípio implicava um sistema fiscal proporcional, conclusão a que chegava na base da consideração econômica de que a capacidade de gastar não era mais do que proporcional ao rendimento: simplesmente, como a proporcionalidade seria do sistema, e não de cada imposto, tal não impediria que houvesse impostos progressivos (e degressivos), sem que da Constituição se pudesse retirar quais e em que medida.” In A. Sousa Franco, José Manuel M. Cardoso da - **O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional**. Publicado por: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Boletim de Ciências Econômicas – Volume LVII – Tomo I, 2014. DOI: https://doi.org/10.14195/0870-4260_57-1_32. p. 1169.

¹⁰³ BALBÉ, Paulo V. S. – **Justiça Tributária e Capacidade Tributária Contributiva: uma análise sob a ótica igualitária de John Rawls**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 46.

¹⁰⁴ “O Direito tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É direito da coletividade.” TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 13.

¹⁰⁵ “Nunca é demais lembrar que o poder emana do povo, não dos juízes.” In BARROSO, Luís Roberto – **CONSTITUIÇÃO, DEMOCRACIA E SUPREMACIA JUDICIAL: DIREITO E POLÍTICA NO BRASIL CONTEMPORÂNEO**. RERE – Revista Eletrônica de Sobre a Reforma do Estado, n. 23, 2010. p. 13 (ISSN 1981-1888) Disponível em Acesso em Dezembro de 2022.

¹⁰⁶ Elucidativas as críticas de Robert Alexy: “No julgamento da questão sobre a aceitabilidade dessa perda mínima da segurança jurídica deve-se levar em consideração que a segurança jurídica é um valor elevado, mas não o único. O valor da segurança jurídica deve ser ponderado em face do valor da justiça material. (...) Aquilo que foi dito aqui sobre o argumento do relativismo pode ser relacionado a uma outra objeção possível contra o conceito de direito não-positivista: a objeção da democracia. Ela afirma que o conceito de direito não-positivista contém o

Nesse cenário Karoline Lins Câmara Marinho de Souza critica de forma reservada a atuação desviante do Poder Judiciário¹⁰⁷, com preponderância de interpretações favoráveis ao fiscalismo exacerbado, o que gera, indubitavelmente, insegurança jurídica para os contribuintes que assistem, com inquietação, uma jurisprudência lotérica, ou uma criatividade judiciária, na conhecida expressão de Mauro Cappelletti.¹⁰⁸

Não é outro o posicionamento de Cláudio Carneiro, ao apontar o Poder Judiciário como “um dos principais colaboradores da insegurança jurídica do sistema tributário brasileiro”. Prossegue o referido Autor destacando que a atuação judiciária – sobretudo no Brasil – forma um ciclo vicioso, porquanto são admitidos discricionarismo com suporte no caso concreto, circunstancia que gera multiplicidade de respostas, acarretando um “sistema “suicida”, desgovernado, e, sobretudo, injusto – eis a injustiça fiscal proporcionada pelo órgão julgador que deveria ter como missão precípua garantir a segurança jurídica”.¹⁰⁹

Registre-se que essa preocupação com a atuação mais exacerbada por parte do Poder Judiciário com suporte em princípios de textura aberta já era identificada na obra de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, que destacou a possibilidade de a Justiça Constitucional não se amoldar ao modelo setecentrista de tripartição de Poderes, bem como a priorização da legitimidade em concorrência com a legalidade, ante um protagonismo judiciário que transforme o magistrado em administrador, e o Juiz Constitucional em legislador. Nessa ótica,

perigo de que, através do apelo à justiça, o juiz se posicione contra as decisões do legislador democraticamente legitimado. Uma vez que com isso se trata de uma intervenção do judiciário na área do legislativo, essa objeção pode ser também formulada como objeção da separação de poderes. Essa objeção perde sua força quando se leva em consideração que o conceito de direito não-positivista permite a supressão do caráter jurídico somente em casos de injustiça extrema. Ele funciona somente em uma área central. O controle judicial constitucional de lesões a direitos fundamentais em estados democráticos constitucionais vai materialmente mais longe. Quem apresenta o argumento da democracia ou da separação de poderes contra a tese da conexão fraca aqui defendida deve com isso recusar toda relação controlável judicialmente entre o legislador e os direitos fundamentais.” In ALEXY, Robert. Organização, tradução e estudo introdutório Alexandre Travessoni Gomes Trivisonno – **Teoria discursiva do direito**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014. p. 211-214.

¹⁰⁷ “Ao invés de se portar como garantidor de direitos fundamentais inerentes ao devido processo legal, princípio que impulsionou a virtude do Estado limitado por uma Constituição, consoante se denota do espírito que permeia a Magna Carta inglesa³, o Poder Judiciário, não raro, segue aplicando um Sistema Tributário dissonante de um proclamado Estatuto do Contribuinte, desconsiderando que a existência de um direito tributário diz respeito à própria existência de um Estado de Direito – não fosse assim o Estado continuaria na sua incansável tarefa de se apropriar da propriedade alheia para se sustentar.” In SOUZA, Karoline Lins Câmara Marinho de – **Responsabilidade tributária dos sócios administradores da sociedade limitada como decorrência do Jus Puniendi estatal**. – Recife: Tese (Doutorado), Universidade Federal de Pernambuco. CCJ. Programa de Pós-Graduação em Direito, 2017. p. 19.

¹⁰⁸ CAPPELLETTI, Mauro – **JUÍZES IRRESPONSÁVEIS?** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. Tradução e Revisão: Carlos Alberto Álvaro de Oliveira, 1989.

¹⁰⁹ CARNEIRO, Cláudio – **Neoconstitucionalismo e austeridade fiscal: confronto constitucional-hermenêutico das cortes constitucionais do Brasil e de Portugal**. Salvador: Juspodivm, 2017. p. 39 e 81-82.

o referido Autor preocupa-se com o “perigo de que a judicialização resvale para uma politização da Justiça, com tudo o que de negativo possa daí resultar”.¹¹⁰

Antes de ingressarmos especificamente na correlação do princípio da capacidade contributiva com as regras antielisivas, não se pode perder de foco que a capacidade econômica do contribuinte deve ser compreendida como um direito às condições mínimas de existência digna do ser humano. Assim, muito embora a dignidade da pessoa humana apresente tessitura aberta, o mínimo existencial há de ser imune¹¹¹ (não-tributado), exigindo-se, ainda, que o Estado forneça prestações positivas em favor dos contribuintes menos favorecidos sob o prisma econômico.¹¹²

Merece destaque, no ponto destacado no parágrafo anterior, que os direitos mínimos sociais não devem ser identificados como favores morais, e sim como pressupostos do princípio da liberdade, conforme leciona John Rawls.¹¹³

Não obstante a regra de imunidade impeça, no plano normativo e fático, o alcance do contribuinte para determinada incidência fiscal, a manutenção da expressão contribuinte (e não cidadão) decorre, inegavelmente, da ideia de que o ser humano, ainda que tenha a glosa de uma ou outra incidência fiscal devido à imunidade pontual, certamente será tributado por meio dos impostos indiretos (muito provavelmente de maneira desproporcional em relação à sua capacidade econômica subjetiva).

É sobremaneira interessante compreender que a capacidade contributiva também vem sendo volvida para normas indutoras no âmbito econômico, quer sob o rótulo de incentivos fiscais, quer sob o dístico de agravamento da tributação. Nesse cenário é possível identificar que o legislador pode promover com maior precisão a capacidade econômica do contribuinte por meio de regras de indução, de modo a imprimir equilíbrio da livre concorrência, em casos que a atuação do Estado seja efetivamente necessária.

Não é demasiado consignado, nesse esquadro, que a atuação estatal indutora há de ser realizada com acentuada prudência, na exata medida em que a neutralidade tributária

¹¹⁰ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves – **Princípios fundamentais de direito constitucional: o estado da questão no início do século XXI, em face do direito comparado e, particularmente, do direito positivo brasileiro**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 305/306.

¹¹¹ “se o Estado não é obrigado a assegurar positivamente o mínimo de existência a cada cidadão, ao menos que não lhe retire aquilo que ele adquiriu e é indispensável à sua sobrevivência com o mínimo de dignidade” *In* ANDRADE, Vieira – **Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976**. 2ª Edição. Coimbra: Almedina. p. 388.

¹¹² Ricardo Lobo Torres considera que o mínimo existencial é um princípio pré-constitucional, já que inerente à pessoa humana. *In* TORRES, Ricardo Lobo – **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. III – Os Direitos Humanos e a Tributação. Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

¹¹³ *Apud* CARNEIRO, Cláudio – **Neoconstitucionalismo e austeridade fiscal: confronto constitucional-hermenêutico das cortes constitucionais do Brasil e de Portugal**. Salvador: Juspodivm, 2017. p. 40.

concorrencial é uma bússola constitucional que deve orientar o intérprete para um ambiente de igualdade de condições competitivas.¹¹⁴ Assim, toda e qualquer regra indutora do Estado, notadamente no plano de desonerações fiscais, há de ser orientada para reduzir eventuais desigualdades práticas verificadas na aplicação da norma tributária.

Urge rememorar, noutro giro, a célebre expressão de Fernando Aurélio Zilveti ao tratar do tema da atuação estatal para a correção de trilhos financeiros e tributários: “a indução é a antítese da neutralidade”¹¹⁵.

Ao focar as subvenções perfectibilizadas pelo Poder Público como mecanismo de indução econômica – isenções, reduções de base de cálculo, subsídio, anistia entre outros instrumentos de desoneração – verifica-se que tais casuísmos visam a um *discrímen* pautado em algum substrato social. Lado outro, não é incomum que tais induções tributárias desonerativas sejam exploradas de forma agressiva por sociedades empresárias – ou pessoas coletivas na terminologia lusitana – utilizando-se dos instrumentos de elisão e evasão para obtenção de resultados tributários ilícitos.

Registre-se, a propósito, interessante análise realizada por Luís Eduardo Schoueri, ao indicar com suporte em julgamentos realizados no âmbito dos Juízos Federais, de reconhecimento de privilégios equivocadamente pautados na capacidade contributiva supostamente diminuta do contribuinte e na interpretação forçosa de indução econômica, ante as peculiaridades (plantadas) no caso concreto levado ao crivo do Judiciário. Segundo exemplos reportados pelo mencionado Autor¹¹⁶, alguns grupos societários ajuizaram múltiplas demandas pugnando por desoneração fiscal com suporte nos argumentos adrede destacados, para recolhimento diferenciados (ou mesmo supressão) de contribuições fiscais de índole federal. Caso uma das sociedades do grupo econômico obtivesse provimento favorável em juízo de delibação (cognição sumária), executava-se, em linha imediata, uma série de incorporações, de modo a estender os efeitos da cognição sumária judicial para atores processuais supervenientes (em afronta lateral às regras processuais). Em linha de arremate, não se põe à prova a possibilidade de qualquer contribuinte postular em Juízo a sua pretensão, especialmente quando alicerçada em sensíveis vetores jurídico-tributários. Lado outro, e aqui reside a censura, alguns contribuintes dissimulam a realidade da situação fiscal para, em Juízo, obterem regime jurídico

¹¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo – **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 333.

¹¹⁵ ZILVETI, Fernando Aurélio – **Variações sobre o princípio da neutralidade no Direito Tributário Internacional**. In *Direito Tributário Atual* – Volume 19. São Paulo: IBPT, Dialética, 2005. p. 24.

¹¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo – **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 334-338.

excepcional (distorções concorrenciais), não estendido às demais sociedades do mesmo ramo de atuação.

Merece registro, nesse aspecto, trecho do Sumário da Lei Geral Tributária de Portugal (Decreto-Lei nº 398/1998) ao prever, textualmente: “São paradigmáticos destes desígnios os seguintes princípios: a consagração da regra geral da transitoriedade dos benefícios fiscais, sujeitando-os a uma avaliação periódica visando impedir a sua transformação em verdadeiros privilégios fiscais”. Verifica-se, nesse norte, que o legislador português de 1998 estava atento à necessidade de diferenciar desonerações fiscais pontuais e temporárias de privilégios fiscais sem lastro social.

Em julgado relatado pelo Juiz Federal Teori Zavascki, no ano de 1994, ficou assentado que as isenções tributárias configuram, indelevelmente, fator de desigualação e discriminação entre pessoas, coisas e situações. Por outro bordo, esta premissa não é suficiente para concluir pela inconstitucionalidade da norma, já que o exame há de ser realizado com suporte na capacidade contributiva ou no incentivo de determinada atividade de interesse público.¹¹⁷

Não é demasiado rememorar que o art. 6º da Lei Geral Tributária de Portugal (Decreto-Lei nº 398/1998) estabelece características relativas à situação familiar, com especial destaque para a redução da capacidade contributiva do sujeito passivo na doença, na velhice ou em outros casos.¹¹⁸

Acerca do tema, e atento à amplitude da aplicação da capacidade contributiva também para as taxas, Sacha Calmon Navarro Coelho indicou, textualmente, que o fundamento

¹¹⁷ “A isenção, como causa de exclusão do crédito tributário (CTN, art. 175, I), é, por sua própria natureza, fator de desigualação e discriminação entre pessoas, coisas e situações. Nem por isso, entretanto, as isenções são inconstitucionais. Inconstitucionalidade haverá se, em determinada situação, ficar demonstrado que a desigualdade criada não teve em mira o interesse ou a conveniência pública na aplicação da regra da capacidade contributiva ou no incentivo de determinada atividade de interesse do Estado. Recurso improvido” *In* TRF4, 2ª T., EDAMS 93.04.16949-6/RS, Juiz Teori Albino Zavascki, novembro de 1994.

¹¹⁸ **Artigo 6.º**

Características da tributação e situação familiar

A tributação directa tem em conta:

- a) A necessidade de a pessoa singular e o agregado familiar a que pertença disporem de rendimentos e bens necessários a uma existência digna;
 - b) A situação patrimonial, incluindo os legítimos encargos, do agregado familiar;
 - c) A doença, velhice ou outros casos de redução da capacidade contributiva do sujeito passivo.
- 2 - A tributação indirecta favorece os bens e consumos de primeira necessidade.
- 3 - A tributação respeita a família e reconhece a solidariedade e os encargos familiares, devendo orientar-se no sentido de que o conjunto dos rendimentos do agregado familiar não esteja sujeito a impostos superiores aos que resultariam da tributação autónoma das pessoas que o constituem.

de todas as isenções, por isso legítimas, nas taxas, é justamente a incapacidade contributiva (formulação negativa do princípio).¹¹⁹

Ao explorar a atuação legislativa relacionada com os deveres fundamentais, a doutrina portuguesa sustenta que a igualdade há de ser a direção perseguida pelo legislador, ante a expressa previsão do artigo 13º da Constituição de Portugal, e a sua inegável eficácia transversal. Nessa medida, a disciplina normativa está subordinada ao princípio da igualdade, sendo certo que este pode ser considerado em quatro sentidos ou significados¹²⁰: 1) proibição do arbítrio, que impede que o legislador de diferenciações de tratamento ou de igualizações de tratamento sem qualquer justificação razoável; 2) proibição de discriminações de caráter exclusivamente subjetivo ou arbitrário, firmadas em critérios subjetivos insuficientes (ascendência, raça, sexo, língua, território de origem, religião, entre outros); 3) tratamento igual relativamente aqueles domínios que a Constituição consagra como defluências naturais da isonomia (participação política, acesso à função pública, escolha da profissão, dentre outros); 4) imposição de discriminações positivas orientadas para compensar desigualdades, de molde a ofertar igualdade de resultados.

Verifica-se, pois, que a igualdade – de que decorre a capacidade contributiva segundo as lentes portuguesas – atua de forma proibitiva de um lado, ao impedir *discrímen* arbitrário, e impõe conduta legislativa proativa, ao induzir manifestações indutivas no cenário econômico-tributário, o que estampa a própria ideia de Estado Social ou de democracia econômica referida por José Joaquim Gomes Canotilho.

No mesmo sentido foram as lições de Luciano Amaro no Brasil, ao apontar a possibilidade de o legislador ordinário tributar de maneira diversa os contribuintes que merecem um tratamento fiscal ajustado à reduzida capacidade contributiva. Trata-se, evidentemente, do reflexo da igualdade jurídica como fundamento essencial do *discrímen*.¹²¹

¹¹⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro – **Curso de direito tributário brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 129.

¹²⁰ NABAIS, José Casalta – **O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina (teses de doutoramento) 4ª Reimpressão, 2015. p. 140-141.

¹²¹ “Deve ser diferenciado (com isenções ou incidência tributária menos gravosa) o tratamento de situações que não revelem capacidade contributiva ou que mereçam um tratamento fiscal ajustado à sua menor expressão econômica. Hão de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir.” In AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 136.

Por derradeiro, não se desconhece que a capacidade contributiva vem sendo examinada como sobreprincípio¹²², cujas manifestações podem ocorrer por meio da seletividade, progressividade, proporcionalidade ou mínimo existencial¹²³. Lado outro, ante os estreitos contornos deste trabalho, tais corolários não serão objeto de verticalização expositiva, salvo quando inescapavelmente tais conceitos forem essenciais para a compreensão do exemplo ou aresto jurisprudencial.

Noutro giro, verificou-se em recente julgado no Brasil que o Supremo Tribunal Federal forjou a expressão capacidade contributiva global¹²⁴, para designar a imbricação entre a capacidade econômica dos contribuintes com a proibição do confisco. Segundo a posição que restou majoritária no Acórdão recentemente publicado, a cláusula constitucional do não-confisco deve ser examinada em relação à carga tributária globalmente suportada pelo contribuinte, e não apenas em relação a um tributo eventualmente impugnado em sede de controle de constitucionalidade. Nesse contexto, foi utilizada a mencionada expressão para designar que, no caso concreto, não teria ocorrido infringência à capacidade contributiva global, porquanto “a caracterização do efeito confiscatório pressupõe análise de dados concretos e de peculiaridades de cada operação/situação, tomando-se em conta custos, carga tributária global, margens de lucro e condições pontuais de um mercado e da conjuntura econômica. Logo, parece-me juridicamente insustentável buscar guarida nesse princípio em sede de jurisdição constitucional, com base na carga tributária do país globalmente considerada e respectivos reflexos no setor econômico da parte recorrente”.¹²⁵

Essa interpretação é salutar para a necessária distinção entre capacidade contributiva e disponibilidade financeira. Imagine-se o exemplo de uma herdeira sem atividade

¹²² Para aprofundamento sobre o tema: CARNEIRO, Cláudio – **Neoconstitucionalismo e austeridade fiscal: confronto constitucional-hermenêutico das cortes constitucionais do Brasil e de Portugal**. Salvador: Juspodivm, 2017. p. 109.

¹²³ Mínimo existencial e confisco oferecem as balizas da capacidade contributiva, no sentido subjetivo, que ‘começa além do mínimo necessário à existência humana digna termina aquém do limite destruidor da propriedade’” In SCHOUERI, Luís Eduardo - **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 322.

¹²⁴ No Recurso Extraordinário nº 570.122/RS, julgado no Supremo Tribunal Federal e publicado em 07/12/2020, utilizou-se a expressão capacidade contributiva global, para o efeito de relacionar esse princípio com a proibição de confisco tributário (*sem grifo no original*): EMENTA: COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA 135/2003. LEI Nº 10.833/2003. LEGALIDADE. ISONOMIA. **CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E NÃO-CONFISCO**. 1. Não há impedimento da Medida Provisória nº 135/2003 estabelecer normas relativas à COFINS, não incidindo a coibição do art. 246 da Constituição. 2. A majoração da alíquota de 3% para 7,6%, para as empresas optantes pela tributação considerado o lucro real foi realizada juntamente com a instituição da não-cumulatividade da COFINS e o direito ao aproveitamento de créditos (o artigo 3º da Lei nº 10.833). 3. É constitucional a previsão em lei ordinária que introduz a sistemática da não-cumulatividade a COFINS dado que observa os princípios da legalidade, isonomia, **capacidade contributiva global e não-confisco**.

¹²⁵ Trecho da sustentação oral realizada pelo Eminentíssimo Ministro Edson Fachin no Voto do Recurso Extraordinário nº 570.122/RS, para defender que a norma impugnada (medida provisória) não infringiu a capacidade contributiva global.

laborativa que recepciona valioso imóvel em área urbana valorizada. A dificuldade momentânea de arcar com o imposto predial urbano não permite concluir, de forma açodada, que a atual proprietária não tenha capacidade contributiva. Falta-lhe, evidentemente, disponibilidade financeira. Nessa ordem de ideais, é fundamental não confundir as vicissitudes da dívida tributária (e eventuais injustiças pontuais) com a complexa tarefa de conceituar a capacidade econômica do contribuinte.

Outro aspecto que merece ser dissecado é a impossibilidade de o legislador prever uma capacidade contributiva para cada patrimônio individual. Explica-se: é inviável sob o prisma lógico que o patrimônio de cada contribuinte seja onerado de forma individualizada. Esse paradoxo comprometeria, inclusive, a generalidade e abstração da lei fiscal.

Marco Aurélio Greco leciona que devido à impossibilidade material e lógica de ser realizado um perfil individualizado da capacidade contributiva, esta deve ser prudentemente objeto de presunção pelo legislador¹²⁶, uma vez que compete à lei escolher as manifestações relativas aos haveres do contribuinte, bem como dimensioná-los com equilíbrio.

Não é outra a conclusão da literatura portuguesa, ao afirmar que mesmo diante da ausência de preclaros preceitos constitucionais, a capacidade contributiva possui um inequívoco fundamento jurídico-constitucional, o que o torna uma fonte de conhecimento jurídico, e não um simples axioma ou postulado ético.¹²⁷

Nesse trilhar de interpretação, é válido realçar a aferição conjunta da capacidade econômica objetiva em conjunto com aspectos meramente subjetivos inerentes à capacidade de o sujeito passivo contribuir para as necessidades públicas (dever fundamental de pagar impostos). Assim, a exegese atual afasta-se do critério monofásico de examinar a proporção de haveres tão somente em relação ao indivíduo que deve arcar com o ônus fiscal, na medida em que a capacidade contributiva há de ser enfocada e vinculada, também, como pressuposto de fato do tributo.¹²⁸

Nessa linha de intelecção, a manifestação da capacidade contributiva pressupõe um determinado fato que seja indicativo da aptidão econômica, e não o inverso. Faz-se mister, portanto, examinar o pressuposto fático para a incidência (e dosimetria) fiscal, como ocorre, por exemplo, em um ciclo de produção, quando auferir renda enquanto acréscimo patrimonial,

¹²⁶ GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 294.

¹²⁷ NABAIS, José Casalta – **O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina (teses de doutoramento) 4ª Reimpressão, 2015. p. 446.

¹²⁸ GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 295-296.

propriedade enquanto pressuposto fático, dentre outras realidades fenomênicas que podem caracterizar um pressuposto para a exação.

Interesse aplicação prática da capacidade contributiva sob o prisma objetivo é realçada por Kyioshi Harada, ao destacar que imóveis rurais invadidos ou com interdição ambiental total para o uso da propriedade rurícola impõe a intributabilidade relativamente ao Imposto Territorial Rural, sob pena de malferimento à capacidade contributiva, isonomia e proibição de confisco.¹²⁹ Trata-se, à evidência, do enfoque objetivo – ou de pressuposto fático – para a não tributação no caso concreto.

A despeito de não ser o ponto central do presente trabalho, afigura-se adequado sinalizar, ainda que em timbres aligeirados, que a aplicação da capacidade contributiva – e seus corolários, notadamente a progressividade – nos impostos reais configura matéria em evolução nas quadras doutrinária, legislativa e jurisprudencial no Brasil. Inicialmente a posição da doutrina e dos tribunais apontava pela não aplicação da capacidade contributiva (e progressividade, repita-se) nos impostos com natureza real, porquanto o elemento base desta exação era relacionada com a *res*, e não com o sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Malgrado a orientação predominante, o legislador ordinário do Estado do Rio Grande do Sul confeccionou, em linha evolutiva tributária, lei¹³⁰ que estabeleceu alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *causa mortis* e por doação, utilizando como critério de distinção (progressividade) o montante transmitido (valor venal dos bens, títulos e créditos relativos ao patrimônio inventariado ou objeto de doação). Ao julgar esse *leading case*, o Supremo Tribunal Federal fixou em 2013 a Tese nº 21 em Repercussão Geral, com o seguinte teor: “É constitucional a fixação de alíquota progressiva para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação — ITCD.”

Não é excessivo ponderar, entretanto, que em fevereiro do ano de 2016 o mesmo Tribunal rechaçou a possibilidade de progressividade do imposto de transmissão *causa mortis* e por doação, quando o *discrímen* utiliza como critério os graus de parentesco e respectivas presunções de proximidade afetiva, familiar, sanguínea ou de dependência econômica. Segundo o Ministro Relator Edson Fachin destacou em trecho de seu voto, “o critério de grau de parentesco e respectivas presunções da proximidade afetiva, familiar, sanguínea, de dependência econômica com o de *cujus* ou com o doador, não guarda pertinência com o princípio da capacidade contributiva, porquanto não há relação direta entre a relação de

¹²⁹ HARADA, Kiyoshi – **IP TU: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 141-142.

¹³⁰ Lei Estadual nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989.

parentesco e a manifestação de riqueza que demande do Estado Fiscal a distinção de contribuintes, à luz da equidade vertical.”¹³¹

Ao realizar a exegese de forma mais acentuada, é possível inferir que a primeira conclusão – de vedação de aplicação da capacidade contributiva e da progressividade nos impostos reais – decorre de uma interpretação da capacidade contributiva apenas sob o enfoque objetivo, sem a necessária verificação da capacidade econômica de contribuir direcionada para os aspectos subjetivos (relativos ao contribuinte).

A mesma conclusão foi apontada por Luís Eduardo Schoueri, ao referenciar que inúmeros impostos reais utilizam critérios pessoais para sua desoneração, ajustando-se com maior exatidão à *ratio* constitucional da capacidade contributiva, sob as vertentes objetiva e subjetiva.¹³²

Clemerson Clève destaca que não há nenhum critério que permita concluir pela incompatibilidade da progressividade nos impostos considerados como reais, porque em todas as situações fiscais, há de ser examinado o sujeito passivo vinculado ao arquétipo da tributação.¹³³

Anote-se, nessa toada, que a devida caracterização do pressuposto de fato para o exato dimensionamento da capacidade econômica do contribuinte revela, à evidência, a

¹³¹ AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONALIDADE DE LEI ESTADUAL SOBRE PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. GRAU DE PARENTESCO COMO PARÂMETRO PARA A PROGRESSIVIDADE: IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. O critério de grau de parentesco e respectivas presunções da proximidade afetiva, familiar, sanguínea, de dependência econômica com o de cujus ou com o doador, não guarda pertinência com o princípio da capacidade contributiva. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF, 1ª T., RE 602256 AgR, Rel. Min. Edson Fachin, fevereiro de 2016).

¹³² “essa classificação [impostos reais e pessoais] já não pode ser aceita, quando se vê que o IPTU muitas vezes é isento no caso de ser o único imóvel de um proprietário que tenha atingido determinada idade, ou aposentado. Nesses casos, é evidente que critérios pessoais acabaram por afetar a própria incidência do tributo que, nesse sentido, perde a categoria de tributo real. Do mesmo modo, o Imposto de Renda muitas vezes deixa de lado os aspectos pessoais do contribuinte. É o caso da incidência exclusiva na fonte, em rendimentos de aplicações financeiras. Mais adequado, portanto, seria falar em tributos reais para versar sobre aqueles cuja obrigação está garantida por um direito real e pessoais aqueles não garantidos. Assim, no caso de tributos reais, o fisco tem, entre seus privilégios ou garantias, o gravame sobre o bem que revela a capacidade contributiva captada pelo legislador.” In SCHOUERI, Luís Eduardo - **Direito tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 150.

¹³³ “Não há, por outro lado, incompatibilidade entre impostos reais e a progressividade. Todo imposto não deixa de ser pessoal e real ao mesmo tempo, porque sempre será devido por um sujeito de direito em razão de seu patrimônio. A diferenciação, na verdade, mostra-se relativa, razão pela qual, tanto os impostos pessoais, quanto os reais – como é o caso do IPTU – devem ser orientados pelos princípios da capacidade contributiva e da progressividade. [...] A Emenda Constitucional n. 29/00 tem caráter declaratório e, antes de ofender, concretiza e realiza os princípios fundamentais do sistema constitucional tributário. Não há, na Lei Maior, um princípio absoluto que vede a subjetivação, por emenda constitucional, de um imposto real, como é o caso do IPTU, ou que confira a quem quer que seja o direito subjetivo de somente ser tributado com alíquotas progressivas diante de impostos pessoais.” In CLÈVE, Clèmerson Merlin; SEHN, Sólón – **IPTU e Emenda Constitucional n. 29/2000 – Legitimidade da progressão das alíquotas em razão do valor venal do imóvel**. RDDT. p. 94-137 e 139, julho de 2003.

função típica de legislar, o que impõe a correlação lógica entre a legalidade tributária (necessidade de lei – premissa menor) e o integral cumprimento da capacidade contributiva (premissa maior).¹³⁴

Impende mencionar a distinção manifestada por Leandro Paulsen entre a capacidade contributiva e a denominada capacidade colaborativa, esta última prevista no artigo 108, II do Código Tributário Nacional, uma vez que os contribuintes devem colaborar com a tributação, aportando informações ou deveres instrumentais para otimização a fiscalização e administração tributárias.¹³⁵

Fixadas as balizas da proporção de haveres e a necessidade de o cidadão contribuir para a manutenção do Estado – nas suas diversas atividades primárias e secundárias – pode-se delinear, em timbres iniciais, que a regra antielisiva (ou antiabuso) surgiu como anteparo para os excessos cometidos pelo sujeito passivo tributário, que, sob o rótulo do planejamento tributário, acaba por ultrapassar as balizas da legalidade tributária, e, por via de consequência, da capacidade contributiva.

Nesse contexto inaugural sobre o ponto, é possível conceituar o planejamento tributário como a ordenação de atos do contribuinte, em convergência com a legislação fiscal, com o desiderato de suprimir, atenuar ou diferir o custo tributário. É oportuno salientar a existência, em Portugal, de uma conceituação legal de planejamento tributário, prevista no Decreto-Lei nº 29/2008.

Em contraponto ao planejamento tributário adequado¹³⁶, merecem destaque quatro relevantes institutos jurídicos que não apresentam voz uníssona na doutrina e na

¹³⁴ “O atingimento da capacidade contributiva é identificado a partir do preceito legal e à vista do pressuposto de fato do tributo ou da circunstância de existir o empreendimento ou a atividade econômica; ou seja, aquilo que a lei visa atingir diante de certa realidade. Afirmar o princípio da capacidade contributiva não é negar a limitação imposta pela legalidade. A lei continua a existir e ser o referencial básico da interpretação. Não se trata de romper com a legalidade.” In GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 307.

¹³⁵ “O contribuinte sempre terá condições de colaborar com a fiscalização tributária prestando informações sobre os fatos geradores por ele próprio realizados. Outras pessoas, por vezes denominados terceiros, por relacionarem-se com os contribuintes, testemunhando a realização dos fatos geradores, também poderão ter evidenciada sua capacidade de colaboração com a administração tributária. Estão, assim, em condições de colaborar para que a tributação ocorra de modo adequado. Dispondo de informações sobre atividades econômicas que digam respeito a fatos geradores realizados pelo contribuinte, podem prestá-las ao Fisco.” In PAULSEN, Leandro – **Constituição e Código Tributário Comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. Edição. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 25 e 3372.

¹³⁶ “Hoje encontramos no direito germânico posição mais atual a respeito do abuso de direito que estabelece uma vinculação entre o exercício do direito e o princípio da boa-fé. Não há espaço, nos tempos atuais, para se entender o abuso de direito apenas quando houver o exercício de direito sem interesse próprio, mas apenas com o intuito de prejudicar outrem. [...] a autonomia privada como pressuposto do planejamento tributário não perde importância no âmbito do Estado Social, apenas passa a sofrer as restrições e interferências típicas do novel Estado, como o princípio da boa-fé. Desta forma, não se pode pretender aniquilar a autonomia privada cuja base constitucional é o princípio da liberdade em face da ânsia arrecadadora do Estado, cujo suporte teórico seriam os princípios da

jurisprudência (sob a ótica conceitual). Trata-se da elisão, evasão, sonegação e fraude. Estes fenômenos de natureza fiscal têm como pedra de toque a busca por redução tributária (supressão do tributo, em regra).

Não obstante as quatro figuras típicas elencadas tenham um ponto de inflexão partilhado, existem algumas distinções técnicas vazadas pela literatura publicista, que distanciam os momentos e resultados da elisão e evasão, para a sonegação e fraude, ponto que será explorado no capítulo seguinte.

Impende consignar que o pagamento de tributos há de ser considerado como uma verdadeira responsabilidade social, afastando-se, tão somente, de um simples dever em face do aparato do Estado. Demais disso, ao optar pela sonegação de tributos devidos, o contribuinte não está apenas descumprindo uma exigência legal exigível pelas autoridades fazendárias, mas também, e principalmente, quebrando o seu vínculo de responsabilidade com a sociedade¹³⁷, e distanciando-se, ineludivelmente, de sua capacidade contributiva. Nesse esquadro, deve ser superada a dualidade simplista do direito em contraponto ao dever, na medida em que há de coexistir uma interface do dever de contribuir de cada um, para que estes e os demais membros da coletividade possam usufruir da realocação de riquezas perfectibilizada pelo Poder Público.

Não é demasiado gizar, sempre em respeito ao leitor, que o aprofundamento necessário em relação à temática antielisiva e seus desdobramentos serão materializados em capítulo próprio.

1.4 O direito fundamental à segurança jurídica¹³⁸

Sem a pretensão de surpreender o leitor ou ser descortês com aqueles que atuam no âmbito jurídico-tributário (magistrados, legislador ou gestor público), a insegurança jurídica

solidariedade e da capacidade contributiva. Isso porque todos esses princípios encontram suas razões axiológicas encerradas na Carta Constitucional, o que implica que eventual colisão entre os mesmos somente poderá ser sufragada diante da análise do caso concreto. E a única solução que se mostra possível para compatibilizar os princípios invocados é a limitação da autonomia privada em face da teoria do abuso de direito, consagrada expressamente no Novo Código Civil, no art. 187.” REIS, Elcio Fonseca – **Princípios da liberdade e da solidariedade: por uma interpretação adequada ao Instituto do Planejamento Tributário**. RDDT 99, dezembro de 2003 *apud* PAULSEN, Leandro – *Op. Cit.* p. 3518.

¹³⁷ CARDOSO, Alessandro Mendes – **O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 147.

¹³⁸ “a segurança é sobretudo, uma radical necessidade antropológica humana.” In LUÑO, Antonio Enrique Perez – **La seguridad jurídica**. Barcelona: Ariel, 1991. p. 8 *apud* CARNEIRO, Cláudio – **Neoconstitucionalismo e austeridade fiscal: confronto constitucional-hermenêutico das cortes constitucionais do Brasil e de Portugal**. Salvador: Juspodivm, 2017. p. 102.

imposta aos contribuintes configura um lugar comum para os profissionais que atuam na seara fiscal, o que irradia efeitos inexoráveis para os contribuintes.

Em recente tese, Karoline Lins Câmara Marinho de Souza fez referência a algumas expressões intensas, inegavelmente relacionadas com a ideia crítica de quem opera com o direito tributário na atualidade. Com efeito, ao citar Alfredo Becker, a referida Autora expressou-se indicando que o Judiciário Brasileiro tem se deparado com um verdadeiro Complexo de Cinderela¹³⁹, na medida em que os julgadores – acrescente-se nesta crítica, ainda que em menor escala, os legisladores, gestores e alguns operadores jurídicos – vestem o direito fiscal de andrajos jurídicos, para, com mistério e superstição, fugir ao Palácio da Justiça, quando a pretensa despesa indica superar a receita pública (desequilíbrio fiscal meramente suposto), na meia-noite dos déficits orçamentários.¹⁴⁰

A ideia de jurisprudência lotérica – referenciada por Eduardo Couture¹⁴¹ e Eduardo Cambi¹⁴² – apresenta crítica de igual jaez, uma vez que destaca o risco de questões idênticas serem tratadas de forma diametralmente opostas. No ponto, merece registro que muito embora a função jurisdicional aponte, inexoravelmente, para a tomada de decisões complexas em situações de tensão social, sendo mister a liberdade de o Juiz interpretar os fatos narrados sob os rótulos jurídicos (*iura novit curiae*), não é menos correto compreender, lado outro, que a atmosfera de incerteza decorrente da jurisprudência lotérica contribui para o descrédito da administração da Justiça, ante a insegurança jurídica causada junto ao convívio interpessoal.¹⁴³

¹³⁹ “Conforme a analogia de Alfredo Becker, o Judiciário brasileiro tem se deparado com um verdadeiro Complexo de Cinderela: [...] sempre que a juridicidade do Direito Tributário é desvirtuada, ele veste-se de andrajos jurídicos e como Cinderela – envolta num halo de mistério e superstição – foge ao Palácio da Justiça, quando a Despesa ultrapassa a Receita, na meia-noite dos orçamentos deficitários. [...] O orçamento deficitário estabelece uma escuridão pânica dentro da qual a Cinderela do Direito Positivo sente desnudar-se do Jurídico.” In SOUZA, Karoline Lins Câmara Marinho de – **Responsabilidade tributária dos sócios administradores da sociedade limitada como decorrência do Jus Puniendi estatal**. – Recife: Tese (Doutorado), Universidade Federal de Pernambuco. CCJ. Programa de Pós-Graduação em Direito, 2017. p. 19.

¹⁴⁰ Alfredo Augusto Becker atribui a expressão Complexo de Cinderela à Benedetto Cocivera, na obra **Principi di Diritto Tributario**. Vol. I. Milano, 1959. p. 13.

¹⁴¹ COUTURE, Eduardo J. **Las garantías constitucionales del proceso civil**. In **Estudios de derecho procesal civil**. 3ª Edição. V.1. Buenos Aires: Depalma. 2003.

¹⁴² “Não se tolera mais aquilo que a realidade brasileira revelou: a “jurisprudência lotérica”. Como dito, não raras vezes, a mesma questão de direito é decidida de maneiras distintas e os jurisdicionados contam com a “sorte” para ver o seu caso encaminhado a um juiz que tenha entendimento favorável.” In CAMBI, Eduardo. **Jurisprudência Lotérica**. Revista dos Tribunais, Porto Alegre, v. 786, p. 1-18, abr. 2001. Disponível em: <<http://revistadostribunais.com.br>>, acesso em 10 dezembro de 2022.

¹⁴³ “Embora possa se argumentar que esse fenômeno não seja patológico, visto que decorre da própria hermenêutica jurídica, é preocupante, uma vez que, na mesma situação que se encontra o personagem do conto kafkiano, isso revela a vulnerabilidade do cidadão que, sendo afortunado, fica apenas ‘diante da lei’, mas dela não se pode beneficiar. Ora, quando uma mesma regra ou princípio é interpretado de maneira diversa por juízes ou tribunais em casos iguais, isso gera insegurança jurídica, pois, para o mesmo problema, uns obtêm e outros deixam de obter a tutela jurisdicional. Desse modo, tendo um órgão jurisdicional julgado de um jeito e outro de outro, instaura-se uma atmosfera de incerteza, com a consequência de retirar a credibilidade social na administração da justiça. Portanto, se é necessário assegurar aos juízes liberdade para interpretar o Direito, essa liberdade não pode

Atenta ao significativo aumento das decisões díspares e sem a utilização de um critério científico rigoroso, Karoline Lins Câmara Marinho de Souza cunhou a expressão “Carnaval Tributário” para as dissonâncias em casos similares, porquanto a insegurança imposta em algumas quadras jurídicas permite inferir que estamos batendo à porta de um “manicômio jurídico tributário”, na medida em que o resultado das demandas fica a cargo da fortuna do litigante.^{144 145}

A ausência metodológica na fundamentação das decisões judiciais no Brasil e em Portugal foi identificada por Claudio Carneiro, especialmente ao tratar dos julgadores que decidem primeiro e fundamentam depois, por meio de critérios próprios (solipsistas), promovendo instabilidade jurídica e colocando em xeque o próprio princípio da reserva legal.¹⁴⁶

Gize-se, nesse contexto, que a Jurisdição configura, exatamente, a busca por um sistema judicial com previsibilidade e que produza estabilidade social.¹⁴⁷ Nesse trilhar lógico, casos judiciais similares devem ser solvidos de maneira linear, para produzir situações normativas igualitárias. Existe um desconforto social relacionado à adequada prestação jurisdicional, em virtude da repetida dissonância que desborda dos Tribunais Superiores, sobretudo no Brasil.

Martha Toribio Leão leciona que a segurança jurídica possui papel central para o Estado de Direito, notadamente porque o Direito possui a função de ordem, já que caracteriza o único instrumento capaz de fornecer uma ordem para a convivência humana. Segundo a

ser absoluta, porque dá margem a existência do fenômeno da jurisprudência lotérica, o qual compromete a legitimidade do exercício do poder jurisdicional pelo Estado-juiz. (...) Dessa maneira, a efetivação do valor segurança jurídica – pela clara previsão dos direitos, deveres e obrigações, bem como dos modos pelos quais devem ser exercidos ou cumpridos – é um valor imprescindível ao convívio social.” In CAMBI, Eduardo. **Jurisprudência lotérica**. Revista dos Tribunais, Porto Alegre, v. 786, p. 196-197, abr. 2001. Disponível em: <http://revistadostribunais.com.br>, acesso em 10 dezembro de 2022.

¹⁴⁴ SOUZA, Karoline Lins Câmara Marinho de – **Responsabilidade tributária dos sócios administradores da sociedade limitada como decorrência do Jus Puniendi estatal**. – Recife: Tese (Doutorado), Universidade Federal de Pernambuco. CCJ. Programa de Pós-Graduação em Direito, 2017. p. 20.

¹⁴⁵ No mesmo sentido, LIA SARTI: “Não se tolera mais aquilo que a realidade brasileira revelou: a “jurisprudência lotérica”. Como dito, não raras vezes, a mesma questão de direito é decidida de maneiras distintas e os jurisdicionados contam com a “sorte” para ver o seu caso encaminhado a um juiz que tenha entendimento favorável.” In DIAS, Handel Martins; GAVIÃO FILHO, Anizio Pires; CANOSA, Eduardo Andrés Velandia (organizadores) – **Anais do IV Congresso Mundial de Justiça Constitucional: justiça constitucional e os direitos fundamentais de terceira dimensão**. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2020. p. 151. ISBN 978-65-5877-455-6.

¹⁴⁶ CARNEIRO, Cláudio – **Neoconstitucionalismo e austeridade fiscal: confronto constitucional-hermenêutico das cortes constitucionais do Brasil e de Portugal**. Salvador: Juspodivm, 2017. p. 100/101.

¹⁴⁷ “Além de representar concreta manifestação científica que orienta a jurisprudência, o objeto da pacificação social constitui verdadeira convergência de julgados [*rectius*, entendimentos sobre a norma jurídica invocada], cujo resultado prático incide em parametrizar – ou ao menos indicar os limites – os julgados futuros, ou seja, estabiliza o sistema pela previsibilidade da decisão judicial”. In PIRES, Alex Sander Xavier – **PACIFICAÇÃO DE JULGADOS: ESTUDO DESCRITIVO DO RECURSO DE INAPLICABILIDADE DE LA LEY E DA UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA**. Dissertação de Mestrado apresentada e aprovada em 2009 (PPGD/UGF). p. 71.

Autora, “Embora seja evidente que esta ordem não pode ser avaliativa ou desvinculada de outros valores como a justiça e a dignidade humana, também parece claro que esta ordem (ou segurança jurídica) possui valor em si mesma”¹⁴⁸.

Claudio Carneiro assinala a complexidade do sistema tributário do Brasil, que, além de gerar confusão devido à pluralidade de pessoas jurídicas de direito público que podem legislar ao mesmo tempo (sobre o direito fiscal), permite uma divergência interpretativa pelo Poder Executivo e sobretudo pelo Poder Judiciário. Segundo o Autor, o Poder Judiciário “é um dos principais colaboradores da insegurança jurídica do sistema tributário brasileiro”¹⁴⁹.

Ao reenquadrar o espectro para os estreitos limites deste trabalho, faz-se mister indicar que a não-surpresa do contribuinte se relaciona com alguns princípios tributários objetivos. Nessa medida, os princípios da legalidade, tipicidade, irretroatividade fiscal, anterioridade de exercício e anterioridade nonagesimal consubstanciam vetores axiológicos que compõem, segundo Ricardo Lobo Torres, o valor segurança jurídica.¹⁵⁰

Paulo de Barros Carvalho também salienta que a segurança jurídica há de ser examinada sob o enfoque bidirecional (passado e futuro), na medida em que o contribuinte deve ter a certeza do tratamento normativo dos fatos consumados, o que lhe dá garantia sobre o passado. No que concerne ao futuro, há de existir uma previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta, buscando-se, nesse aspecto, um sentimento de tranquilidade social, inclusive para o planejamento dos contribuintes para condutas (e escolhas) futuras.^{151 152}

¹⁴⁸ LEÃO, Martha Toribio – **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiro. p. 90. ISBN 978-85-392-0428-1.

¹⁴⁹ CARNEIRO, Cláudio – **Neoconstitucionalismo e austeridade fiscal: confronto constitucional-hermenêutico das cortes constitucionais do Brasil e de Portugal**. Salvador: Juspodivm, 2017. p. 39.

¹⁵⁰ “A segurança jurídica como sobreprincípio em matéria tributária. O princípio da segurança jurídica constitui, ao mesmo tempo, um subprincípio do princípio do Estado de Direito e um sobreprincípio relativamente a princípios decorrentes que se prestam à afirmação de normas importantes para a efetivação da segurança. Fundamentando e dando sentido a diversas das limitações constitucionais ao poder de tributar, o princípio da segurança jurídica atua como sobreprincípio em matéria tributária, implicando uma visão axiológica convergente da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade, garantias que asseguram a certeza do direito de modo mais intenso que nas demais searas de regulamentação das relações com a Administração ou mesmo privadas.” *In* PAULSEN, Leandro – **Constituição e Código Tributário Comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 3363.

¹⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros – **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 150.

¹⁵² “(...) a etimologia do sentido fundamental da palavra segurança é assaz sugestiva (se, no prefixo privativo, síncope de sine + cura = cuidado, resguardo, cautela, precaução, preocupação), à proporção que aponta para tranquilidade de ânimo, indica isenção de preocupações, cuidados. É vocábulo que expressa tranquilidade, quietação. É nesse sentido que o sobreprincípio da segurança jurídica emerge como sendo certamente um esteio do Estado Democrático de Direito com uma básica formulação de exigência: previsibilidade da ação estatal. O Estado deve atuar sempre com lealdade em face das pessoas (físicas e jurídicas), apurar-se invariavelmente de modo a não surpreendê-las (não surpresa) com as medidas tomadas.” *In* RABELLO FILHO, Francisco Pinto – **O princípio da anterioridade da lei tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 100-103.

No mesmo sentido são as precisas palavras de Lenio Luiz Streck, ao gizar que “a Constituição não tem somente a tarefa de apontar para o futuro. Tem, igualmente, a relevante função de proteger os direitos já conquistados”¹⁵³.

Martha Toribio Leão discorre que a estabilidade do ordenamento jurídico é uma condição necessária para que o Direito funcione como guia de conduta a longo prazo.¹⁵⁴ A referida estabilidade é que garante aos indivíduos o planejamento de suas decisões, especialmente no âmbito fiscal.

Ao discorrer sobre o tema, José Casalta Nabais destaca a inegável conexão entre os princípios da legalidade tributária e da segurança jurídica, sobretudo em virtude da determinabilidade necessária aos contribuintes, que devem conhecer os fatos imponíveis. O referido Autor leciona que a proteção à confiança não é senão o princípio da segurança jurídica na perspectiva do indivíduo, segundo a qual os contribuintes devem poder confiar na sua atuação, bem como na atuação das entidades públicas.¹⁵⁵

É oportuno mencionar que a ideia de segurança jurídica em Portugal decorre da natureza do Estado Português, que configura um Estado de direito democrático, conforme destaca a literatura portuguesa.¹⁵⁶ Não foi outra a conclusão identificada pelo Tribunal Constitucional de Portugal, ao julgar inconstitucional a taxa sobre a comercialização de produtos da saúde (art. 72º da Lei nº 3-B/2000), no período de janeiro a março do ano 2000. Ao compulsar o inteiro teor do Acórdão nº 135/2012, é possível identificar o que segue:

O princípio da proteção da confiança, ínsito na ideia de Estado de Direito democrático (artigo 2.º, da Constituição), só exclui a possibilidade de leis retroactivas, quando se esteja perante uma retroatividade intolerável, que afete de forma inadmissível e arbitrária os direitos e expectativas legitimamente fundados dos cidadãos contribuintes. (...) Desta forma, e uma vez que se não descortinam razões de interesse público que, no caso, sejam capazes de prevalecer sobre o valor da segurança jurídica,

¹⁵³ *Apud* CARNEIRO, Cláudio – **Neoconstitucionalismo e austeridade fiscal: confronto constitucional-hermenêutico das cortes constitucionais do Brasil e de Portugal**. Salvador: Juspodivm, 2017. p. 92.

¹⁵⁴ LEÃO, Martha Toribio – **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiro. p. 93. ISBN 978-85-392-0428-1.

¹⁵⁵ NABAIS, José Casalta – **O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina (teses de doutoramento) 4ª Reimpressão, 2015. p. 394-395.

¹⁵⁶ “Para começar, é de assinalar que a nossa Constituição não menciona entre os princípios fundamentais, mormente entre os chamados princípios jurídico-constitucionais, que integram o próprio pórtico da constituição, o princípio da segurança jurídica, o qual é apenas constitucionalmente referido em termos expressos como fundamento invocável pelo Tribunal Constitucional para limitar os efeitos das declarações de inconstitucionalidade. Mas é óbvio que uma tal ausência não significa que o mesmo esteja excluído da Constituição, já que ele, como expressão do princípio do estado de direito que é, integra o art. 2º, que prescreve que “a República Portuguesa é um Estado de direito democrático, princípio este que, como o tem afirmado repetidas vezes o Tribunal Constitucional, tem ínsita a ideia de proteção da confiança, a qual, por seu turno, outra coisa não é senão um dos aspectos mais relevantes da segurança jurídica.” *In* NABAIS, José Casalta – **Op. Cit.** p. 395.

a conclusão a extrair é a de que a confiança de agentes económicos na ordem jurídica foi violada, sem qualquer justificação, de forma arbitrária, pelo que a retroatividade é, no caso, intolerável e, consequentemente, constitucionalmente ilegítima. Deste modo, apesar de se ter verificado que o preceito constitucional violado não foi o apontado pela decisão recorrida, confirma-se que a norma fiscalizada ofende um outro parâmetro constitucional – o da proteção da confiança –, pelo que a recusa da sua aplicação foi legítima, devendo o recurso interposto ser julgado improcedente.

Repita-se, pois, que a proteção à confiança legítima do contribuinte é uma decorrência natural do Estado de Direito Democrático em Portugal.

A proteção da confiança – sob o prisma subjetivo – evidencia-se pelos seguintes aspectos: i. a existência de um Sistema Constitucional Tributário, enquanto diferenciação que visa restringir as indeterminações, de modo a assegurar os direitos e liberdades fundamentais; ii. calibração da estabilidade sistêmica, com suporte nos princípios de correção, tais como razoabilidade, proporcionalidade e proibição de excesso; iii. o princípio da proteção da confiança legítima procura sedimentar uma ideia base de experiência do sistema tributário, com base em condutas e práticas reiteradas das autoridades envolvidas na interpretação fiscal.¹⁵⁷

Na literatura brasileira, é comum identificar que a segurança jurídica encontra espeque, de forma textual, no Preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil¹⁵⁸, desdobrando-se a ideia de segurança jurídico-tributária em proteção à confiança¹⁵⁹, estabilidade das situações jurídicas, intangibilidade e certeza do direito.¹⁶⁰ Assim, os princípios da legalidade, tipicidade, irretroatividade e anterioridade compõem o cenário de necessária estabilidade (ou coesão sistêmica) aguardada pelo sujeito passivo das obrigações tributárias.

¹⁵⁷ PIRES, Manuel & PIRES, Rita Calçada (coordenadores). **Segurança e confiança legítima do contribuinte**. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2013. p. 313. (ISBN 978-989-640-154-2)

¹⁵⁸ **PREÂMBULO**

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia 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.

¹⁵⁹ “O preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil anuncia a instituição de um Estado Democrático que tem como valor supremo, dentre outros, a segurança. Segurança é a qualidade daquilo que está livre de perigo, livre de risco, protegido, acautelado, garantido, do que se pode ter certeza ou, ainda, daquilo em que se pode ter confiança, convicção. O Estado de Direito constitui, por si só, uma referência de segurança. Esta se revela com detalhamento, ademais, em inúmeros dispositivos constitucionais, especialmente em garantias que visam a proteger, acautelar, garantir, livrar de risco e assegurar, prover certeza e confiança, resguardando as pessoas do arbítrio. A garantia e a determinação de promoção da segurança revelam-se no plano deontológico, implicitamente, como princípio da segurança jurídica. Todo o conteúdo normativo do princípio da segurança jurídica se projeta na matéria tributária.” In PAULSEN, Leandro – **Constituição e Código Tributário Comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 3360-3361.

¹⁶⁰ In PAULSEN, Leandro – **Op. Cit.** p. 3360-3364.

Atento às lições de Daniel Mitidiero a segurança jurídica pode ser examinada como fundamento do Estado Constitucional e, no mesmo passo, em função que deve ser desempenhada pelo Poder Público para o fim de viabilizar condições institucionais para autodeterminação das pessoas e o pleno desenvolvimento da vida social em circunstâncias de mútua confiança. Segundo o referido a Autor, “A segurança jurídica é um princípio instrumental que visa à efetiva atuabilidade dos direitos, sem a qual inexiste o império da juridicidade inerente ao Estado Constitucional”, sobretudo em razão de a segurança jurídica compreender a “cognoscibilidade, confiabilidade, calculabilidade e efetividade do Direito”.¹⁶¹

No âmbito da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, urge escandir que o princípio da proteção à confiança vem sendo utilizado como sinônimo ou desdobramento da segurança jurídica, como pode ser extraído do Recurso Extraordinário nº 566.621 cuja relatoria coube à Ministra Ellen Gracie, em 04 de agosto de 2011, e no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 707.231, cuja relatoria coube ao Ministro Luiz Fux, em 18 de dezembro de 2013.

Ao compulsar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, mormente o inteiro teor do voto do Ministro Edson Fachin,¹⁶² foi possível extrair a seguinte referência à segurança jurídica: “A ideia de segurança remonta aos primórdios da humanidade: o Homo sapiens abandonou o nomadismo em busca de segurança. Humberto Ávila, em feliz apresentação de sua tese de titularidade de cátedra na Faculdade de Direito do Largo São Francisco (USP), sentencia com propriedade que “o coroamento da ideia de segurança é, porém, o Estado e, acima de tudo, triunfa o Direito” (ÁVILA, Humberto. Teoria da Segurança Jurídica. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 5)”.

Ao examinar a legislação processual civil do Brasil, verifica-se que a segurança jurídica foi destacada, ao menos, em quatro situações que inegavelmente podem ter reflexos na seara tributária: i. em caso de prévio controle de constitucionalidade por parte do Supremo Tribunal Federal, de forma difusa ou concentrada, o referido Tribunal de sobreposição poderá modular as suas decisões para restringir a inexigibilidade de obrigação reconhecida em título

¹⁶¹ “É certo que houve um tempo em que bastava ver a segurança como “determinação normativa” e “garantia de conteúdo” do Direito. Essa maneira estática de compreendê-la, no entanto, encontrava-se umbilicalmente ligada ao entendimento de que o Direito em si é um objeto dado total e previamente pelo legislador, e que a tarefa do intérprete estava em declarar o “vero (unívoco e determinado) significato delle disposizioni legislative”. Com a derrocada desse modo *cognitivista* de entender o Direito em favor de uma solução não cognitivista e lógico-argumentativa, a segurança jurídica passou a constituir a dinâmica “controlabilidade semântico-argumentativa” e “garantia de respeito” do Direito. In MITIDIERO, Daniel – **Cortes Superiores e Cortes de Supremas: Do Controle à Interpretação, da Jurisprudência ao Precedente**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013. p. 20.

¹⁶² Extraído do Inteiro Teor do Recurso Extraordinário nº 599.316/SC. p.7.

executivo judicial (art. 525, § 13 e art. 535, §6º, ambos do CPC); ii. em caso de *overruling*, o Supremo Tribunal Federal poderá realizar a modulação temporal de suas decisões, considerando os princípios da segurança jurídica, proteção da confiança e isonomia (art. 927, parágrafos 3º e 4º do CPC); iii. instauração de incidente de resolução de demandas repetitivas, quando houver efetiva multiplicidade de controvérsias unicamente de direito, e existir risco de ofensa à isonomia e à segurança jurídica (art. 976 do CPC); e iv. em caso de processamento de incidente de demandas repetitivas no Supremo Tribunal Federal ou no Superior Tribunal de Justiça, será possível a suspensão de todos os processos correlatos, no território nacional, em virtude de razões de segurança jurídica (art. 1029, §4º do CPC).

Exemplo interessante de instabilidade jurisprudencial (*overruling*) como elemento suficiente para afastar multa de natureza tributária ocorreu no Recurso Extraordinário nº 601.088/RN, cuja relatoria coube ao Ministro Joaquim Barbosa, em outubro de 2011.¹⁶³

Ao tratar da segurança jurídica sob a vertente da estabilização e preservação de posições jurídicas consolidadas pelos Tribunais Superiores, Leandro Paulsen indicou, em obra específica, que as súmulas editadas pelos Tribunais de sobreposição devem ser identificadas como diretrizes a serem observadas pelos operadores do Direito, atribuindo-se previsibilidade à prestação jurisdicional e garantindo aos contribuintes a confiança de que se trata de uma posição segura.^{164 165}

No Brasil, existem multifacetados reflexos normativos da segurança jurídica, podendo ser citados, sem a mínima pretensão de exaurir a temática, as seguintes normas: i. artigo 106 do Código Tributário Nacional, que permite a retroação da lei tributária, desde que

¹⁶³ “O acórdão-recorrido afastou a aplicação da multa moratória, na medida em que foi reconhecida a instabilidade da jurisprudência sobre a inclusão do IHT – Indenização por Horas Trabalhadas na base de cálculo do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Essa oscilação jurisprudencial ocorreu no próprio STJ. Esse afastamento foi justificado com singelo apelo à segurança jurídica. Em relação às multas, a aplicação da segurança jurídica pode decorrer diretamente tanto da Constituição como do Código Tributário Nacional (art. 112). A proteção conferida pelo CTN não é absorvida pelo princípio constitucional, de modo a tornar ocioso o art. 112 do CTN. Os parâmetros de controle se somam, de forma que o acolhimento de qualquer deles pelo Judiciário é suficiente em si para justificar a conclusão pela inaplicabilidade da punição, no caso concreto” (STF, 2ª T., RE 601088/RN AgR, Min. Joaquim Barbosa, outubro de 2011).

¹⁶⁴ PAULSEN, Leandro – **Segurança jurídica e modulação de efeitos nas ações rescisórias em matéria tributária**. Apud GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (coord.) – **Sistema constitucional tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

¹⁶⁵ No mesmo sentido, Lia Sarti: “Não há escapatória, senão o respeito aos precedentes. E assim, casos idênticos devem receber tratamento uniforme, por todos os órgãos da jurisdição, evitando-se que diretriz jurisprudencial seja alterada de forma injustificada e repentina, sob pena de inexorável comprometimento da isonomia, da previsibilidade e da segurança jurídica.” In DIAS, Handel Martins; GAVIÃO FILHO, Anizio Pires; CANOSA, Eduardo Andrés Velandia (organizadores) – **Anais do IV Congresso Mundial de Justiça Constitucional: justiça constitucional e os direitos fundamentais de terceira dimensão**. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2020. p. 153. ISBN 978-65-5877-455-6.

não seja impositiva em desfavor do contribuinte¹⁶⁶; ii. artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional que impõem ao intérprete das normas fiscais a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado; iii. artigo 146 do Código Tributário Nacional, que estabelece que a alteração dos critérios jurídicos relacionados à fatos tributários somente terá eficácia futura, em nítida decorrência do princípio da confiança; iv. artigo 100, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que aponta que a observância das normas complementares tributárias exclui a imposição de penalidades, cobrança de juros e atualização do valor monetário, em atenção à certeza do direito e confiança no tráfego jurídico¹⁶⁷; v. previsão do artigo 27 da Lei Federal nº 9.868/1999 e do artigo 11 da Lei Federal nº 9.882/1999, que destacam a possibilidade de modulação temporal das decisões relacionadas com o controle de constitucionalidade¹⁶⁸; artigo 2º, parágrafo único da Lei Federal nº 9.784/1999, que versa sobre o processo administrativo federal, e expressamente faz referência à segurança jurídica, e ao adequado grau de certeza e respeito aos direitos dos administrados.

Com efeito, a segurança jurídica reflete, indubitavelmente, na interdição do arbítrio do agente fiscal, do magistrado na aplicação da norma no caso concreto, e do legislador, que deve atuar de maneira antecipada quando da normatização jurídico-tributária, evitando aberturas (ou permissividades na exegese) do arquétipo fiscal.

Nessa ordem de ideias, verifica-se que no Brasil a matéria relativa às normas gerais tributárias depende de edição de Leis Complementares, o que compõe o imperativo de segurança jurídica, sob pena de o legislador ordinário possuir demasiada liberdade, causando dispersão legislativa (ante a quadratura continental do Brasil)¹⁶⁹, com risco de múltiplas (e ainda

¹⁶⁶ “Tratando-se de dispositivo que tutela a confiança do contribuinte, nenhum óbice existe quanto à retroatividade de interpretação mais benéfica, pois, nesse caso, a restauração da legalidade não encontra oposição na segurança jurídica. Apontando os dois interesses para o mesmo lado, não há que se falar em ponderação” In RIBEIRO, Ricardo Lodi - **A proteção da confiança legítima do contribuinte**. RDDT 145/99, outubro de 2007.

¹⁶⁷ “É o princípio *nemo potest venire contra factum proprium*”. A Administração “não pode punir ou onerar alguém por ter seguido as instruções ou orientações ainda que o fisco as venha repudiar” In NOGUEIRA, Ruy Barbosa – **Curso de direito tributário**. 14ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 66.

¹⁶⁸ No âmbito Português, a regra encontra esteio constitucional, *ex vi* do art. 182º, nº 4, conforme segue (sem grifo no original): “**Artigo 282.º (Efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade)**

1. A declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade com força obrigatória geral produz efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional ou ilegal e determina a repristinação das normas que ela, eventualmente, haja revogado. 2. Tratando-se, porém, de inconstitucionalidade ou de ilegalidade por infração de norma constitucional ou legal posterior, a declaração só produz efeitos desde a entrada em vigor desta última. 3. Ficam ressalvados os casos julgados, salvo decisão em contrário do Tribunal Constitucional quando a norma respeitar a matéria penal, disciplinar ou de ilícito de mera ordenação social e for de conteúdo menos favorável ao arguido. 4. **Quando a segurança jurídica, razões de equidade ou interesse público de excepcional relevo**, que deverá ser fundamentado, o exigirem, poderá o Tribunal Constitucional fixar os efeitos da inconstitucionalidade ou da ilegalidade com alcance mais restrito do que o previsto nos n.ºs 1 e 2”.

¹⁶⁹ A proibição de dilatação do prazo, a livre alvedrio do legislador ordinário, decorre logicamente da função garantística que a lei complementar desempenha em matéria de prescrição e decadência, cuja limitação no tempo é corolário do princípio da segurança jurídica, que é um limite constitucional implícito ao poder de tributar.” In

maiores) discussões no âmbito das Cortes de sobreposição. Registre-se, a propósito, que vige na Constituição da República Federativa do Brasil a previsão de leis complementares e leis ordinárias, sendo certo que estas dependem de quórum de aprovação de maioria simples, e aquelas demanda quórum de maioria absoluta, em temas que o próprio Poder Constituinte apontou expressamente.¹⁷⁰

Fabio Canazaro destaca que a necessidade de edição de lei complementar no âmbito das normas gerais tributárias imprime um elevado nível de discussão na Câmara dos Deputados e no Senado, o que gera maior segurança jurídica e estabilidade no sistema tributário.¹⁷¹ Não é excessivo mencionar, inclusive, que os prazos de extinção do crédito tributário devido à inércia do poder público – decadência e prescrição – também demandam a edição de lei complementar no âmbito do Direito brasileiro.¹⁷²

Impende destacar, nessa toada, que a segurança jurídica há de ser a bússola de todos os poderes constituídos, de molde que o Legislador não pode se descurar de tal critério de estabilidade social, confiança no tráfego jurídico, segurança e não-surpresa aos contribuintes quando da edição das normas legais. Para a efetiva concreção da segurança jurídica e seus corolários, o Executivo há de manejar seus regulamentos e demais normas secundárias de forma compatível com a segurança esperada pelos contribuintes¹⁷³, sob pena de gerar um caos social pela sua atuação comissiva (dissonante do legislador – conflito de normas), ou em razão de sua inação inconstitucional (inércia na regulamentação de norma tributária pendente de conformação). No que concerne ao Poder Judiciário, afora a ponderada crítica de Maurício Martins Reis Handel Martins Dias¹⁷⁴, compete ao Poder Judiciário examinar, com prudência e

XAVIER, Alberto – **Prazos de decadência: âmbito de aplicação dos arts. 150, § 4º, e 173, I, do CTN**. RTFP 55/105, abril de 2004.

¹⁷⁰ “2. A observância de normas gerais em matéria tributária é imperativo de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas. Neste contexto, ‘gerais’ não significa ‘genéricas’, mas sim ‘aptas a vincular todos os entes federados e os administrados’” (STF, 2ª T., RE 433.352 **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário**, Rel. Min. **Joaquim Barbosa**, abril de 2010).

¹⁷¹ CANAZARO, Fábio – **Lei Complementar Tributária na Constituição de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 55.

¹⁷² Súmula com eficácia vinculante editada pelo Supremo Tribunal Federal: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

¹⁷³ – “Para o resguardo da própria segurança jurídica, é melhor que o regulamento esclareça, por meio de um ato normativo, geral e abstrato, o sentido dos conceitos indeterminados contidos na lei, do que acreditar na capacidade desta de prever todos os fatos do mundo real, deixando ao aplicador, diante do caso concreto, inteira liberdade de interpretação da norma legislativa. É o regulamento tipificador ou ‘concretizador de normas’... Porém o regulamento ‘não deverá, direta ou indiretamente, alterar o mandamento legal e, assim, nunca poderá conter disposição contra legem’” In RIBEIRO, Ricardo Lodi – **Os conceitos indeterminados no direito tributário**. RDDT 149, fevereiro de 2008.

¹⁷⁴ “Por tal motivo, se não houver por parte dos juristas o mínimo de prudência em organizar com racionalidade o conjunto complexo de competências atribuído às Cortes Constitucionais diante da inegável expansão dos modelos

profundidade semântica a melhor exegese relativa aos comandos normativos legais e regulamentares, para o fim de verificar se tais disposições normativas (inclusive decorrentes do Poder Constituinte derivado) se coadunam com os preceitos jurídico-constitucionais, mormente a capacidade contributiva e a segurança jurídica como valores axiológicos.

Não é outra a conclusão de José Casalta Nabais, ao afirmar que o princípio constitucional da segurança jurídica, enquanto manifestação do estado de direito, é impositivo perante todas as funções do Estado (legislativa, administrativa e judicial).^{175 176}

O exame dos preceitos normativos, sobretudo nas telas tributárias, exige maior apuro científico, porquanto a tipicidade tributária pode ser considerada o arquétipo da tributação pretendida, permitindo-se que o contribuinte, por outro bordo, viabilize planejar-se para eventual redução lícita de seus tributos. Nesse ponto de tensão surgem, não raras vezes, questões correlatas aos cognominados conceitos jurídicos indeterminados, cuja porção movediça gera indubitavelmente insegurança para os atores envolvidos no esforço semântico interpretativo.¹⁷⁷

Sobre o tema, é auspiciosa a distinção aportada por Eros Roberto Grau, ao diferenciar a discricionariedade relativa a emissão de juízos de oportunidade, e a aplicação dos conceitos indeterminados, uma vez que neste ocorre uma reconstrução do significado jurídico da norma debatida, adaptada ao caso concreto.¹⁷⁸

de Justiça Constitucional nas últimas décadas, corre-se o risco de tal engrandecimento se transformar em incontrolável hipertrofia ou gigantismo e, pior, com a convulsão da democracia transmutada para uma espécie de arbítrio vestido de toga.” In DIAS, Handel Martins; GAVIÃO FILHO, Anizio Pires; CANOSA, Eduardo Andrés Velandia (organizadores) – **Anais do IV Congresso Mundial de Justiça Constitucional: justiça constitucional e os direitos fundamentais de terceira dimensão**. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2020. p. 131-139. ISBN 978-65-5877-455-6.

¹⁷⁵ NABAIS, José Casalta – **O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina (teses de doutoramento) 4ª Reimpressão, 2015. p. 396.

¹⁷⁶ No mesmo sentido: ÁVILA, Humberto – **Segurança Jurídica. Entre Permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. 2ª Edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 264.

¹⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros – **Princípio e sobreprincípios na Interpretação do direito**. In GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.) – **Tributação: democracia e liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 839.

¹⁷⁸ “Acertada, neste ponto, a ligação de Eros Roberto Grau [...]: “No exercício da discricionariedade o sujeito cuida da emissão de juízos de oportunidade, na eleição entre indiferentes jurídicos; na aplicação de conceitos indeterminados, o sujeito cuida de emissão de juízos de legalidade. Conforme esclarece Satta, no caso de conceitos jurídicos indeterminados, não se dá à Administração uma escolha discricionária; apenas se exige que a administração efetue uma ‘reconstrução, no seu significado jurídico exato, adaptado ao caso’, de modo que ‘a administração deve simplesmente determinar seu significado concreto, com referência à espécie em que se inserem”. Hartmann afirma, que “os conceitos jurídicos indeterminados não oferecem aos funcionários qualquer espaço para decidir. Apesar de sua indeterminação, eles conduzem a um resultado determinado e, portanto, ao contrário da discricionariedade, são totalmente passíveis de exame judicial”. In SCHOUERI, Luís Eduardo – **Direito tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 295-296.

Ainda sob as vestes de cooperação entre o Legislador e o Executivo, quando este último há de regulamentar a norma fiscal, ou mesmo redimensionar os critérios de extrafiscalidade por meio de alterações nas alíquotas de impostos de regulação de mercado, interessante questão foi levantada por Luís Eduardo Schoueri, ao verificar desrespeito à ideia-núcleo de segurança jurídica em virtude de um relaxamento da legalidade tributária, ou, sob outro rótulo, de deslegalização parcial. O exemplo comungado pelo Autor refere-se à delegação realizada pelo Legislador para que as alíquotas fossem manejadas entre um limite sobremaneira elevado e a denominada alíquota zero. Ao agir dessa forma, no lugar de o legislador normatizar – ou veicular balizas seguras e razoáveis para tributação extrafiscal – o Poder Legislativo acaba por despir-se de sua função precípua, transferindo-a ao Executivo. Este cenário (deturpado) produz insegurança jurídica, e afeta a própria liberdade do contribuinte e a separação dos poderes constituídos.¹⁷⁹

Não é legítimo canalizar as críticas relacionadas à (in)segurança jurídica no plano fiscal com ênfase somente no decisionismo, no critério solipsista ou na jurisprudência lotérica. Isso porque o Legislador também carrega grande parcela nesse infeliz e descortinado cenário, na medida em que a inflação legislativa é tão acentuada que Humberto Ávila¹⁸⁰ designou esse nível de insegurança com suporte na “chuva de leis”, “histeria legislativa”, “caos legislativo”, “furacão legislativo”, “incontinência legislativa”, “orgia na produção de leis” e “aluvião de normas”.

Atento à esse cenário, bem como ao conhecido risco de os (pseudos) princípios serem utilizados como mantra ou guarda-chuva ideológico, a atuação do Poder Judiciário ganha especial importância, sobretudo porque as Constituições de Portugal e do Brasil são dirigentes, e a jurisdição constitucional é diuturnamente chamada a decidir temas relevantes (inclusive em casos de omissão legislativa deliberada), não devendo o Magistrado tornar (ainda mais)

¹⁷⁹ “Assim, o relaxamento que se faz no Princípio da Legalidade, quando o Legislativo deixa ao Executivo a prerrogativa de fixar os casos de isenção, mais que a segurança jurídica, afeta a própria liberdade do contribuinte. Afinal, a concessão de um benefício inconstitucional constrange os beneficiários a não o contestarem, sob o risco de não gozarem do privilégio. Cria-se, assim, uma situação de limitação do exercício da liberdade. Alguns receberão os frutos de um favor do Executivo, substituindo, daí, a relação jurídica baseada em direitos, por uma situação de benevolência, carecedora de gratidão ao Executivo, quando este os exclui de serem tratados de acordo com o que diz a lei. Eis, pois, as consequências desta forma de desobediência à separação dos poderes: o temor e a reverência dos beneficiados e a impotência dos não beneficiados. Surgem na medida em que a prática reiterada de atos que tolhem a liberdade dos súditos, por não terem sido contestados, passa institucionalizar-se. Importa, daí, exigir o imediato retorno às raias da legalidade, afastando favores que não tenham base em lei com a mesma veemência com que se repudiaram tentativas de se instituírem tributos sem lei. Somente desse modo se assegurará a preservação do próprio Estado de Direito”. In SCHOUERI, Luís Eduardo – **Direito tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 298 a 300.

¹⁸⁰ No mesmo sentido: ÁVILA, Humberto – **Segurança Jurídica. Entre Permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. 2ª Edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 46.

imprevisível o contexto decisório tributário, sob pena de concorrer para a debilitação do próprio regime democrático.¹⁸¹

Demais disso, como bem indicado por Ripert “as leis se fortalecem por sua duração. Não envelhecem no sentido em que os homens envelhecem, pois, quanto mais velhas forem, tanto mais serão respeitadas”.¹⁸² Nesse trilhar lógico, o desrespeito à segurança jurídica merece efetivo reproche, porquanto macula o princípio da proteção à confiança do contribuinte, seja quando o Poder Judiciário afasta a aplicação de uma norma confeccionada pelo Poder Legislativo, seja quando atua em caráter sucessivo, redimensionando a interpretação sobre a oponibilidade (ou não) do planejamento fiscal já realizado pelo contribuinte e objeto de efetivo conflito com a Fazenda Pública.¹⁸³

Não obstante a severidade da crítica, é oportuno trazer à colação o posicionamento de Alfredo Becker, de que os atores públicos e privados que laboram no âmbito fiscal devem buscar formas de sair do “manicômio onde todos se encontram”, sujeitando-se ao trabalho de reeducar os reflexos condicionados. Segundo o mencionado Autor “Esta reeducação só será possível, sujeitando-se ao incômodo de *dissecar* e *reexaminar*, sistematicamente, todos os conceitos e princípios de Direito Tributário, principalmente aqueles considerados “óbvios”. O diagnóstico que se acabou de fazer poderá parecer outra loucura e o remédio significar convite para sair de um manicômio e entrar noutro. Entretanto, tudo ficará esclarecido e demonstrado se o leitor tiver um pouco de paciência e ler os parágrafos seguintes”.¹⁸⁴

¹⁸¹ CARNEIRO, Cláudio; ELPIDIO SEGUNDO, Paiva Luz – **Diálogos sino-luso-brasileiro sobre jurisdição constitucional e a crítica hermenêutica do direito de Lenio Luiz Streck**. Organizadores Elpidio Paiva Luz Segundo e Bruno Cavalcanti Angelin Mendes. Salvador: Editora Juspodivm, 2019. p. 59-63. ISBN 978-85-442-2322-2.

¹⁸² PIRES, Alex Sander Xavier – **PACIFICAÇÃO DE JULGADOS: ESTUDO DESCRITIVO DO RECURSO DE INAPLICABILIDADE DE LA LEY E DA UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA**. Dissertação de Mestrado apresentada e aprovada em 2009 (PPGD/UGF). p. 53.

¹⁸³ “Os contribuintes são mais propensos a cooperar se o sistema é visto como justo e se os direitos básicos dos contribuintes são claramente definidos e respeitados.” - JONATHAN SCHWARZ *apud* ROSENBLATT, Paulo - **TRIBUTAÇÃO E DIREITOS HUMANOS: POR UM ESTATUTO DO CONTRIBUINTE LIMITADOR DA DISCRICIONARIEDADE**. Revista Jurídica e-ISSN: 2316-753X. Disponível em <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/1488/1017>, acesso em dezembro de 2022. p. 146–163.

¹⁸⁴ BECKER, Alfredo Augusto – **Teoria Geral Do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2018. p. 43-44.

2 – ELISÃO, EVASÃO, SONEGAÇÃO E FRAUDES TRIBUTÁRIAS

2.1. Evolução histórica

A ordenação pelo Estado de atividades ordinárias e extraordinárias ensejadoras do dever fundamental de pagar tributos não são desconhecidas, sempre existiu sob concepções diferentes. Em tempos atuais, é possível identificar a matriz a partir da arrecadação tributária tal qual como a conhecemos para manutenção do Estado Democrático de Direito. Cláudio Carneiro sustenta que “na vigência do Estado Democrático de Direito as soluções para as questões precisam ser não apenas eficientes, mas sobretudo, eficazes”¹⁸⁵.

No primeiro passo, adentra-se no quadro de tensões, no esforço analítico destinado a compreender brevemente o valor liberdade, originado por uma vontade natural e espontânea do indivíduo, que se encontra tutelado pelo Direito, e, por outro bordo, se sujeita à constrição de seu patrimônio para o adimplemento fiscal, evidentemente sob a ótica da racionalidade e da imperatividade de Justiça.

Quando a liberdade individual é examinada sob timbres históricos, remete-se a jornada pretérita para longínquas épocas, em uma tentativa de demonstração da denominada economia de opção desde priscas eras. Nesse enredo de digressão histórica e do dimensionamento da liberdade, Oscar Vilhena Vieira reflete que essa exegese “pressupõe a questão de quanta liberdade será deixada ao indivíduo para que ele determine o curso de sua existência, a partir de seus próprios meios e sem a interferência do Estado”.¹⁸⁶

Nesse cenário, é oportuno incursionar pela Idade Média europeia, a partir do relato de Bártolo de Sassoferrato, na condição de Glosador, que em seu *consilium* 135, uma determinada Comuna (ponto mercantil) instituiu uma cobrança de taxa para todos os mercadores que frequentavam o local a fim de negociar seus produtos. Narra-se a seguinte situação concreta: “uns caçadores que iam para o mercado vender peles de animais, quando chegavam à praça, ao invés de coloca-las no chão, carregavam-nas nos braços e diziam: como não coloquei a pele no chão não devo pagar a taxa, pois não usei o solo”.¹⁸⁷

¹⁸⁵ CARNEIRO, Cláudio – **Neoconstitucionalismo e austeridade fiscal: confronto constitucional-hermenêutico das cortes constitucionais do Brasil e de Portugal**. Salvador: Juspodivm, 2017. p. 38.

¹⁸⁶ VIEIRA, Oscar Vilhena – **Direitos fundamentais – uma leitura da jurisprudência do STF**. Malheiros Editores. São Paulo: 2006, p. 137/138.

¹⁸⁷ GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.

Cuida-se de fato transcorrido no século XIV e que reverbera no ponto sensível entre a ponderação relativa à economia fiscal (ou economia de opção) junto à sociedade e ao fisco, em termos de organização-financeira engendrada pela figura investida de autoridade, com a necessidade de calibração, noutro bordo, de como utilizar a ideia de liberdade.

Do ponto de vista doutrinário, atualmente, a moldura fática ventilada reflete a concepção clássica de planejamento tributário, que se constrói como ato anterior ao fato gerador no *iter* relacional de uma ação e sua finalidade, em respeito à licitude e à não simulação.

Em dado momento, houve a ampliação da discussão em torno da concepção clássica, que também exigiu análise dos efeitos fiscais, seja em razão da finalidade prospectiva estimulada pela diminuição do ônus do tributo, ou, ainda, por razões extratributárias.

Marco Aurélio Greco pontua que o debate assume especial envergadura a partir do exame de eficiência, aceitabilidade e oponibilidade das escolhas fiscais em face do Fisco, sobretudo no exame das operações de substituição ou montagens jurídicas que afetem o papel indutor de desenvolvimento econômico-público do Estado. Para tanto, o referido Autor desenvolveu o planejamento tributário em três fases, que se apegam mais ao recorte teórico do que cronológico, de acordo com tipos elementares relevantes que conferem proximidade para a determinação dos efeitos fiscais, produzindo ou não as expectativas de menor carga tributária. São elas “liberdade salvo simulação”; “liberdade salvo patologias dos negócios jurídicos”; e “liberdade com capacidade contributiva”.^{188 189}

A liberdade salvo simulação tem como ponto nodal a captura epistêmica, voltada à conceituação dada pelo Direito Civil sobre simulação, conferindo-lhe a condição de significante e significado. Naquele primeiro momento assumia como ponto de partida a congregação especial da ideia formulada sobre liberdade absoluta e negocial do indivíduo, incorrendo em fazer esboço da simulação como vício de vontade.

Dessa forma, como já apontado em linha transatas, surge a preocupação com o contribuinte diante do ônus excessivo da tributação, especialmente quando se examina o tributo como uma agressão ao patrimônio individual. Por outro turno, é legítimo asseverar que “o viver em sociedade parece afastar a expectativa de liberdades individuais absolutas”.¹⁹⁰

¹⁸⁸ GRECO, Marco Aurélio – **Reorganização Societária e Planejamento Tributário**. *apud* CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de; ARAGÃO, Leandro Santos de (Coords.) – **Reorganização Societária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 36-37. Ver, também: GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. *apud* ZILVETI, Fernando Aurélio et. al. (Coords.). **Tributação das Empresas**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 264.

¹⁸⁹ GRECO, Marco Aurélio – **Perspectivas Teóricas do Debate sobre Planejamento Tributário**. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, n. 42, nov.-dez. 2009, p. 16.

¹⁹⁰ GRAU, Eros Roberto – **A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 203.

Nesse cenário construído no seio do Estado liberal clássico ocorria a exclusão de determinados indivíduos na formação de vontade política do Estado, considerando-se que o povo, expressão norteadora de uma conjuntura política à época, somente recepcionava àqueles que alcançassem o setor econômico, gerando como resultado leis tributárias feitas para grupos de determinadas categorias. Atento a esse cenário, Guillermo O'Donnell sintetizou: “a aplicação discricionária, e amiúde excessivamente severa, da lei aos fracos pode ser um eficiente meio de opressão. O lado oposto disso são as múltiplas maneiras pelas quais os privilegiados, seja diretamente, seja por meio de ligações pessoais apropriadas, se isentam de cumprir a lei. Na América Latina há uma longa tradição de ignorar a lei ou, quando ela é acatada, de torcê-la em favor dos poderosos e da repressão ou contenção dos fracos”.¹⁹¹

Com efeito, a elisão tributária era concebida como mecanismo de defesa, recepcionada à época no salvo conduto da suposta liberdade absoluta. Além do mais, nesse contexto, também surgiram outros princípios norteadores do direito tributário, podendo ser destacado o princípio da anterioridade tributária, que foi gestado em razão da equiparação entre propriedade e liberdade. Esse fato resultou numa legalidade exacerbada, como se o invólucro burocrático pudesse ser impermeável a crises estruturais. Na mesma ordem de ideias, sobreveio a cognominada tipicidade fechada que ressoou uma moldura de proibição de analogia no direito tributário, sem ignorar o caminho sensível e escorregadio das eventuais lacunas no ordenamento fiscal, entendidas estas como situações de hermenêutica em que a legalidade estrita e a tipicidade fechada não alcançam.

No ponto ora debatido, urge rememorar que o Direito Tributário em Portugal não admite a interpretação analógica para efeito de imposição fiscal, conforme se identifica no artigo 11º, item 4 do Decreto-Lei nº 398/98¹⁹². No mesmo passo, é o teor do artigo 108, §1º do Código Tributário Nacional¹⁹³, no palco do direito brasileiro. Registre-se, por oportuno, que a

¹⁹¹ O'DONNELL, Guillermo – **Poliarquias e a (in)efetividade da lei na América Latina**. Trad. Otacílio Nunes. *apud* MÉNDEZ, Juan; O'DONNELL, Guillermo; PINHEIRO, Paulo Sérgio (orgs.). **The rules of law and the unprivileged in America**. Notre Dame: University of Notre Dame Press, 1998. p. 44.

¹⁹² **Artigo 11.º**

Interpretação e integração de lacunas

1 - Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

2 - Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.

3 - Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.

4 - As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.

¹⁹³ **Art. 108.** Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

analogia é admitida no Brasil como mecanismo de integração fiscal, de modo que eventuais lacunas podem e devem ser colmatadas pelo conhecido brocardo *ubi eadem ratio ibi eadem dispositio*, desde que essa integração não implique em cobrança tributária não prevista em lei, sob pena de se autorizar que o agente administrativo crie, por via transversa, hipótese de incidência ou mesmo transmude hipótese já prevista no ordenamento para fato imponible distinto (ou inexistente no plano normativo-fiscal).

À luz das lições precedentemente firmadas, exsurge o que a doutrina denomina de “quintessência do planejamento de caráter formal”¹⁹⁴, decorrente da inegável inflação normativa, tendo em vista que diuturnamente ocorrem múltiplas alterações no sistema tributário, o que acarreta a deterioração do próprio valor da norma. Igualmente pode ser destacada a alta complexidade do sistema, o que reflete em uma precariedade do ordenamento tributário. Identifica-se nesse panorama, ainda, a perda de linhas mestras em razão da criação de microssistemas tributários.¹⁹⁵ Em suma, a primeira fase relaciona-se com o dilema da licitude, diante da análise da forma do ato e da vontade legal do agente e do contribuinte.

A voracidade legislativa produz inevitavelmente uma mutação fiscal normativa e jurisprudencial, uma vez que a alteração reiterada afeta as decisões judiciais. Nessa medida, Claudio Carneiro cunhou a expressão “legalismo formal estéril”, que “desconstrói o princípio da segurança jurídica, além de promover uma instabilidade jurídica nociva ao sistema brasileiro”¹⁹⁶.

Ao prosseguir nessa perspectiva evolutiva, há de ser veiculado que a Revolução Francesa mudou a fonte de legitimação do poder, pois a vontade do povo passou a ser aquela expressa na lei, de modo que a legalidade de meios foi concebida como forma de contenção do

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

¹⁹⁴ Expressão utilizada por Marco Aurélio Greco para designar a “proliferação das operações meramente formais em que a grande pergunta era saber se numérica e contabilmente tudo estaria correto”. In GRECO, Marco Aurélio - **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 138-139.

¹⁹⁵ Importante passagem relacionada à essa tentativa do Legislador Português superar a dispersão normativa pode ser encontrada, com clareza, no Sumário do Decreto-Lei nº 398/98, nos termos que seguem (sem grifo no original): **“A concentração, clarificação e síntese em único diploma das regras fundamentais do sistema fiscal que só uma lei geral tributária é susceptível de empreender poderão, na verdade, contribuir poderosamente para uma maior segurança das relações entre a administração tributária e os contribuintes, a uniformização dos critérios de aplicação do direito tributário, de que depende a aplicação efectiva do princípio da igualdade, e a estabilidade e coerência do sistema tributário. A imagem de um sistema tributário disperso e contraditório prejudica fortemente a aceitação social das suas normas e, consequentemente, a eficácia do combate à fraude e evasão fiscal.”**

¹⁹⁶ CARNEIRO, Cláudio – **Neoconstitucionalismo e austeridade fiscal: confronto constitucional-hermenêutico das cortes constitucionais do Brasil e de Portugal**. Salvador: Juspodivm, 2017. p. 167.

aparato estatal. Lado outro, após a 2ª Guerra Mundial houve uma transmutação da legalidade, abrangendo não só os meios, como também os fins de atuação do Estado, o que instaurou uma crise epistêmica quanto aos limites da legalidade.

A partir dessa mudança conceitual ampla e pragmática que atendeu a eficiência expectada surge a noção de legalidade de carne e osso cunhada por André Cyrino, trazendo à baila a sua compreensão de legalidade como instrumento necessário para criação de custos políticos à formação de vontade estatal. Verifica-se, pois, a legalidade como um mecanismo capaz de conter o arbítrio por meio da criação de custos de transação no processo político.¹⁹⁷ Com isso não se reduz o valor da lei como instrumento de atuação do Estado. Ao revés, amplifica-se a ideia de legalidade suficiente, ciente de que o excesso paralisa a própria esfera (contra)prestacional de serviços públicos.

Quanto à legalidade em matéria tributária é possível adicionar outra dicção em razão da liberdade ser a espinha dorsal do ordenamento jurídico, o que vincula os seus contribuintes. Nessa linha argumentativa, Luís Eduardo Schoueri enfatiza que “não basta a existência de capacidade contributiva para que surja a tributação; é papel do legislador escolher, dentre as diversas hipóteses inseridas em sua competência, aquelas que darão azo à tributação”.¹⁹⁸

O Tribunal Constitucional refere-se à essa questão de discricionariedade regrada do legislador de forma elucidativa desde a publicação do Acórdão relativo ao Processo nº 127/2004, referenciado em inúmeros outros julgados mais recentes. Com efeito, no Processo nº 373/2020, o Tribunal Constitucional pontificou que o legislador tributário goza, em princípio, de uma discricionariedade normativa-constitutiva para a eleição dos fatos que revelam fatos tributários, bem como para a definição dos elementos que concorram para a definição da matéria coletável. Ao tratar da determinabilidade, o Relator do Processo nº 127/2004 expôs: “Ao hipotisar os pressupostos de facto/jurídicos da tributação – ao desenhar o tipo ou o *Tatbestand* tributário – depara-se, na verdade, o legislador com o problema da previsibilidade dos efeitos jurídicos amputadores da riqueza ou do rendimento dos contribuintes. É neste terreno que se põe, então, a questão da amplitude constitucionalmente admissível dos conceitos

¹⁹⁷ CYRINO, André – **Legalidade administrativa de carne e osso: uma reflexão diante do processo político brasileiro**. Revista De Direito Administrativo, 274, maio de 2017. p. 175-208. DOI: [10.12660/rda.v274.2017.68746](https://doi.org/10.12660/rda.v274.2017.68746).

¹⁹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo – **Planejamento Tributário e Garantias dos Contribuintes entre a Norma Geral Antielisão e seus Paralelos Brasileiros**. *apud* ALMEIDA, Daniel Freire et. al. (Orgs.). **Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário: Homenagem a Diogo Leite de Campos**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 414-415.

usados na definição dos elementos essenciais dos impostos, confrontando-se aqui duas pretensões de sentido oposto”¹⁹⁹.

Rogando mais uma vez pela cortesia e deferência do leitor, o Relator do Processo nº 373/2020 prosseguiu com a exposição sobre a necessidade de que os factos tributários sejam veiculados de forma suficientemente pormenorizada, para que os contribuintes possam ter algumas certezas quanto ao alcance da tributação em relação às suas riquezas e rendimentos. O Conselheiro Pedro Machete transcreveu, ainda, o seguinte trecho oriundo do Processo nº 127/2004: “a lei “leve a disciplina dos referidos elementos essenciais, ou seja, a disciplina essencial de cada imposto, tão longe quanto lhe seja possível” (cfr. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2ª ed., Coimbra, 2003, pp. 138), de modo que a obrigação de imposto seja o mais certa possível por parte dos contribuintes. É a solução que é reclamada pelo princípio da segurança jurídica dos contribuintes. Segundo esta perspectiva, a incidência (como os demais elementos essenciais) deve ser definida por conceitos cujo sentido seja o mais unívoco possível”²⁰⁰.

Verifica-se, pois, que o Tribunal Constitucional evidencia o princípio da determinabilidade ao tratar da segurança jurídica como corolário do Estado de Direito, Lado outro, a plasticidade semântica relacionada com o princípio da igualdade deve ser ponderada e aplicada com adequação não apenas no cenário abstrato (hipótese de incidência), mas também no plano concreto (fato imponível).

Não é a outra a posição de Alberto Xavier, ao tratar da legalidade: “a ideia de que em matéria de tributos a lei é o único instrumento de realização da justiça material não podia conduzir apenas à proclamação de uma reserva de lei formal, com as correspondentes exclusões do costume e do regulamento. Tornava-se indispensável que essa mesma lei disciplinasse os atos do poder administrativo de forma tão completa que a expressão da justiça estivesse por inteiro contida nos termos da lei, com a exclusão de qualquer margem de arbítrio dos órgãos de aplicação do direito”.²⁰¹

Por outro bordo, merece atenção a noção cunhada de tipicidade como parcela da realidade, pensamento imiscuído pela necessidade de mapear padrão comportamental e circunstancial a fim de transformá-los em *standards* de técnica legislativa. Segundo Marco Aurélio Greco esta tese alcançaria a neutralização da responsabilidade, ancorada na legalidade e legitimidade, o que proporcionaria, ainda, maior estabilidade e segurança jurídica nas

¹⁹⁹ **Processo nº 373/2020** – Tribunal Constitucional – 1ª Secção – Relator: Conselheiro Pedro Machete.

²⁰⁰ **Processo nº 373/2020** – Tribunal Constitucional – 1ª Secção – Relator: Conselheiro Pedro Machete.

²⁰¹ XAVIER, Alberto – **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 36.

performances estatais. Nessa perspectiva, o referido Autor destaca que a falta de protótipo normativo técnico, previsível e transparente, indica que a complexidade de normas produz, também, o aumento das punições fiscais.

Por sua vez, a liberdade salvo patologias dos negócios jurídicos diz respeito à moldura composta por fraude à lei, abuso de direito e abuso de formas. Essa fase foi construída a partir dos seguintes questionamentos: “por que só esta patologia do negócio jurídico contamina (simulação)? Por que outras patologias do negócio jurídico também não contaminam tributariamente o que o contribuinte fizer? Por que os efeitos tributários benéficos são obtidos apesar de existirem outras patologias no negócio jurídico celebrado pelo contribuinte?”²⁰²

Tais perquirições ecoam na transição do Estado de Direito para o Estado Democrático de Direito, em virtude de uma reinterpretação necessária dos vetores axiológicos do direito fiscal, para uma aplicação mais segura e previsível dos fatos geradores tributários (determinabilidade), sob o enfoque do Poder Público. A essencialidade contida na ordenação do Estado modifica seu significado de tempos em tempos, ante a imanente evolução social.

No que concerne à evolução social e à eticidade oriunda dos contribuintes – explorada sob a ótica de boa-fé no capítulo seguinte – é legítimo concluir em conjunto com Marco Aurélio Greco que o sentido ético da interpretação fiscal há de permear as condutas dos contribuintes, sobretudo no exame das questões relacionadas ao abuso de direito e da fraude à lei. Prossegue o referido Autor: “Assim como se exige da Administração Pública a moralidade de sua ação (CF/88, artigo 37, caput), também exige-se do cidadão lisura de conduta. Moralidade e lisura de conduta são princípios que se aplicam a todas as pessoas e não apenas à Administração Pública”.²⁰³ Nesse viés os valores concretos e os “resultados gerados à luz dos valores básicos de igualdade, solidariedade social e justiça” se difundem.²⁰⁴

Demais disso, ao examinar as denominadas patologias jurídicas que podem contaminar o planejamento tributário, não deve o intérprete supor que o debate ficará restrito ao plano conceitual dos vícios. Isso porque os vícios inerentes aos negócios jurídicos devem ser verificados no âmbito das condutas efetivamente realizadas pelo contribuinte. Isso porque

²⁰² GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 194. Ver, também: GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário: Nem Tanto ao Mar nem Tanto à Terra**. *Apud* ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 10º Volume**. São Paulo: Dialética, 2006. p. 333.

²⁰³ GRECO, Marco Aurélio – **Constitucionalidade do Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN**. *Apud* ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) – **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 198.

²⁰⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 202

a patologia que se afasta da licitude configura uma distorção que se pode referir a vontades, objetivos, forma ou substância do negócio jurídico.²⁰⁵

Nessa linha de raciocínio, Marciano Seabra de Godoi, crítico da cólera conceitual na seara do planejamento tributário, também sustenta que “Quando se discute sobre o significado de expressões como ‘abuso de forma’, ‘abuso de direito’, ‘fraude à lei’, ‘simulação’, etc., é necessário abandonar ingênuas pretensões conceitualistas e essencialistas. Segundo tais pretensões, essas expressões teriam uma e somente uma significação correta, verdadeira, imutável, oriunda da mais autorizada ciência jurídica. Essa é uma visão tola e equivocada. Trata-se, na verdade, de institutos jurídicos que recorrem em grande medida a cláusulas gerais, conceitos abertos que em cada cultura jurídica e em cada período histórico assumem conteúdos mais ou menos precisos”.²⁰⁶

Urge rememorar, no ponto de inflexão em exame, as lições de Sérgio André Rocha, que expôs que o fundo axiológico pode deturpar a interpretação sobre os conceitos correlatos ao planejamento tributário. Isso porque “Quando se fala em solidariedade, justiça, segurança, dever fundamental de contribuir, iniciam-se discussões de fundo ideológico que opõem leituras completamente distintas da Constituição. Contudo, ao se deixar o plano principiológico constitucional para analisar os casos concretos, percebe-se que certamente existem diferenças entre os autores, contudo, elas são menos marcantes do que se imagina”.²⁰⁷

As denominadas patologias jurídicas são exemplos do que Perelman chama de “noções confusas”.²⁰⁸ Em outras palavras, o excesso contamina o senso crítico com uma banalização conceitual expressada numa noção atécnica dos termos, que antes se revelavam como fontes orientadoras.

Rememorando o caminho trilhado por Marco Aurélio Greco, o abuso de direito relaciona-se com os limites do poder de auto-organização do contribuinte, pois se a fronteira for cruzada, haverá de ser reconhecido o abuso. O olhar sobre a liberdade revela o caráter de não-absolutividade. Numa passagem sutil, cabe enfatizar que não se está necessariamente

²⁰⁵ GRECO, Marco Aurélio – *Op Cit.* p. 287. Em estudo mais recente o autor reforçou que “a análise das questões práticas que envolvem o tema do planejamento não deve reduzir-se à tentativa de reconhecer e aplicar conceitos (de abuso, fraude, simulação, etc.), mas exige a compreensão mais ampla do que transcende o âmbito conceitual” In GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário Revisitado.** apud OLIVEIRA, Francisco Marconi de et. al. (Coords.) – **Estudos Tributários do II Seminário CARF.** Brasília: CNI, 2017. p. 21.

²⁰⁶ GODOI, Marciano Seabra de – **Planejamento Tributário.** apud MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2016. p. 448.

²⁰⁷ ROCHA, Sérgio André – **Para que Serve o Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN Afinal?** apud GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sérgio André (Coords.) – **Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos.** Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2018. p. 498.

²⁰⁸ PERELMAN, Chaim – **Ética e direito.** São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 6-7.

diante de uma licitude *stritu sensu*, e sim uma distorção no equilíbrio da relação entre as partes.²⁰⁹

Em contraposição Luís Eduardo Schoueri rechaça a figura do abuso em matéria tributária, no fio defensivo de que “se o planejamento tributário se define por não se concretizar o fato jurídico tributário, então não há qualquer ‘direito da coletividade’ que possa ter sido afetado”.²¹⁰

No Brasil, em sentido contraposto ao de Marco Aurélio Greco, há quem diga que “como o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito, a questão tributária torna-se muito mais relevante, pois o abuso faz desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja, o de se apoiar em atos lícitos”.²¹¹ Porém, interessante ressaltar, que existem ideias diametralmente opostas que convergem com testes de proporcionalidade e encontram significado por meio de um retrato constitucionalmente adequado.

Por sua vez, em Portugal, a regulamentação do direito privado dispõe que “é ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou económico desse direito”, conforme prevê o artigo 334º do Decreto-Lei nº 47.344/1966.

A ideia de fraude à lei pode ser identificada na montagem negocial realizada pelo contribuinte que se enquadre na norma de contorno para, então, em uma expressão coloquial rotineiramente utilizada pela doutrina, driblar a norma contornada. Com isso, atento à advertência de Marco Aurélio Greco, o contribuinte pretende fazer com que a situação concreta seja regulada pela norma de contorno, com o que ficaria afastada a aplicação da norma de tributação (ou de tributação mais onerosa).²¹²

Não é demasiado consignar que ao cabo desse escorço histórico, é possível extrair que o planejamento fiscal se relaciona com os princípios republicanos e a capacidade contributiva como fontes norteadoras de interpretação e aplicação do direito tributário.²¹³

A isonomia tributária também configura pedra angular quando se trata da interpretação referente ao abuso do direito ou fraude à lei. Isso porque no momento em que o legislador ordinário – atento à capacidade contributiva – impôs determinada obrigação tributária, só existirá isonomia fiscal se os contribuintes que estiverem na mesma situação

²⁰⁹ GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 203.

²¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo – **Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 24, 2010. p. 349.

²¹¹ **Art. 187**. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.”

²¹² GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 251.

²¹³ GRECO, Marco Aurélio – **Op. Cit.** p. 209.

arcarem com o mesmo ônus fiscal.²¹⁴ Não obstante a repetição desse argumento no âmbito doutrinário, com o máximo acatamento ousamos discordar desse entendimento, na medida em que as escolhas lícitas decorrentes de um planejamento tributário oponível ao fisco, não abusivo, e tempestivo (antes do fato imponible) não pode configurar fraude à lei ou abuso do direito.²¹⁵

A liberdade com capacidade contributiva foi alçada à terceira fase do debate jurídico-tributário. Desse modo houve uma extensão da linha revisional de interpretação da capacidade contributiva, produzindo o seu alcance à segurança e à solidariedade social.

Marco Aurélio Greco completa a redoma de vidro sobre a cadeia de ações que cortejam o planejamento fiscal afirmando que “outro ingrediente que é o princípio da capacidade contributiva que – por ser um princípio constitucional tributário – acaba por eliminar o predomínio da liberdade, para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva”.²¹⁶

Trata-se, indubitavelmente, de uma tensão dialética perene, sobretudo devido aos valores constitucionais envolvidos: capacidade contributiva, solidariedade social, isonomia, liberdade e proteção à confiança.

Entende-se que o princípio da capacidade contributiva tornaria apto o agente fiscal para realizar a desconsideração ou a requalificação de atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte. Com efeito, percebe-se a linha tênue entre um limite do poder de tributar e uma ferramenta de tributação.

Para Alberto Xavier “os princípios da igualdade e da capacidade contributiva desempenham assim uma função negativa ou proibitiva: vedam ao Poder Legislativo uma tributação alheia à capacidade contributiva, bem como uma tributação discriminatória, arbitrária ou desrazoável ‘entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente’ de idênticas manifestações de capacidade contributiva”.²¹⁷

Ao tratar da capacidade contributiva e dos limites da tributação, Sampaio Dória salienta que o tributo excessivo é aquele que dificulta ou desencoraja a atividade tributada; o

²¹⁴ “a lei qualificou determinada manifestação de capacidade contributiva como pressuposto de incidência de um tributo, só haverá isonomia tributária se todos aqueles que se encontrarem na mesma condição tiverem de suportar a mesma carga fiscal. Se, apesar de existirem idênticas manifestações de capacidade contributiva, um contribuinte puder se furtar do imposto (ainda que lícitamente), esta atitude estará comprometendo a igualdade, que tem dignidade e relevância até mesmo maiores que a proteção à propriedade (CF, art. 5º).” In GRECO, Marco Aurélio – *Op. Cit.* p. 210.

²¹⁵ Este posicionamento será verticalizado no momento da conclusão do presente texto.

²¹⁶ GRECO, Marco Aurélio – GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 319.

²¹⁷ XAVIER, Alberto – **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 129.

tributo proibitivo é aquele que asfixia ou destrói a atividade; e o tributo confiscatório é aquele que absorve substancial parcela da propriedade ou da renda do contribuinte.²¹⁸

Na perspectiva da capacidade contributiva sob a lente da licitude ou não dos negócios jurídicos praticados, Marco Aurélio Greco sustenta que embora nos negócios praticados tenham sido lícitos e em conformidade com a lei, sem nenhuma patologia, nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva.²¹⁹ Identifica-se, mais uma vez, a aproximação da conclusão com a isonomia tributária dos contribuintes (solidariedade social), especialmente porque o princípio da liberdade ninguém poder ser tratado como mero instrumento, em virtude da dignidade da pessoa humana, professado no capítulo anterior deste trabalho.

O ponto nevrálgico dessa revisão hermenêutica habita na utilidade e necessidade de fixar premissas de adequação relacionadas com o plexo de condutas e negócios que caracterizam o planejamento fiscal, examinando-o a partir do princípio da capacidade contributiva como critério de ponderação da segurança jurídica.

Impende consignar que o debate internacional sobre o tema não é recente e há liame com a discussão antecipada por Marco Aurélio Greco no reposicionamento do princípio da capacidade contributiva. Em timbres finais na incursão histórica, é possível destacar que no curso do ano de 2008 surgiu a noção mais destacada de “planejamento tributário agressivo”, mas em 2013 a partir do Projeto BEPS, da OCDE/G-20 a discussão torna-se mais efetiva.²²⁰

Em Portugal tal discussão teria reduzido o seu grau de importância com a enunciação de norma geral para o controle de planejamentos tributários a partir de sua introdução em 1999. No Brasil a aplicação da teoria cível do abuso de direito foi utilizada como reação ao denominado planejamento tributário agressivo (ou abusivo).

Registre-se, a propósito, que ao examinar a capacidade contributiva, o Tribunal Constitucional Português afirmou no Acórdão nº 353/2012 que “quanto maior o grau de sacrifício imposto ao cidadão para atender a interesses públicos, maiores são as exigências de equidade e justiça na repartição desses sacrifícios, afastando-se da ideia de que o Judiciário

²¹⁸ *Apud* OLIVEIRA, José Marcos Domingues – **Aspectos Jurídicos do Princípio da Capacidade contributiva**. Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Volume 39, 1987. p. 180.

²¹⁹ GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 319.

²²⁰ Sobre o ponto, ROCHA, Sergio André – **El Proyecto BEPS de la OCDE y el Derecho Fiscal Internacional em Brasil**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 35, 2016. p. 384-403.

somente poderia anular decisões políticas se as considerasse evidentemente excessivas e dispensáveis”.²²¹

O ponto de intersecção entre as fases vislumbradas por Marco Aurélio Greco pode ser canalizado para a seguinte advertência: o discurso minimalista e afastado da realidade reduz a complexidade do tema. Demais disso, é possível inferir, ainda, que as dissonâncias entre as fases de evolução histórica das patologias jurídicas relativas ao planejamento tributário agressivo podem ser configuradas pelo reposicionamento do indivíduo e do Estado na economia fiscal, o que reflete, inexoravelmente, para as diferentes e complexas perspectivas na interpretação dos fatos imponíveis efetivamente realizados pelo contribuinte, sobretudo quando se apresentam negócios jurídicos atípicos destinados à redução fiscal, de forma lícita ou sob as vestes abusivas.

2.2. Conceitos e distinções

Malgrado os conceitos aportados neste capítulo tenham uma perspectiva aproximada, não há voz uníssona acerca das balizas exatas de tais institutos jurídicos. Nessa medida, o uso equivocado de um método de planejamento tributário por outro (por exemplo: utilizar-se da sonegação acreditando tratar-se de elisão) implicará inexoravelmente em consequências profundas para o contribuinte, com reflexos, inclusive e em alguns casos, na seara criminal.

Ainda em timbres iniciais, apresenta-se a elucidativa lição de Luciano Amaro sobre elisão e evasão, que destaca que o divisor de águas entre a evasão (ilegal) e a elisão parte efetivamente da consideração de que, na primeira, o indivíduo se utiliza de meios ilícitos para fugir ao pagamento do tributo (evadir-se), e, no segundo caso, o contribuinte trilharia caminhos lícitos. A diferença reside, portanto, na licitude ou ilicitude dos procedimentos ou dos instrumentos adotados pelo indivíduo; por isso é que se fala em evasão legal (também denominada pelo Autor como elisão) e evasão ilegal de tributo.²²²

Não é outra a orientação firmada por Hércio Lafetá Reis, ao indicar que a evasão configura o conjunto de práticas violadoras do sistema tributário, porquanto o contribuinte tem a intenção de burlar a normatização prevista para se esquivar do pagamento do tributo. Lado

²²¹ CANO, Carlos Ameyrich – **O controlo judicial das políticas de austeridade. A propósito do Acórdão 187/2013, de 5 de abril, do Tribunal Constitucional português**. Disponível na internet. Acesso em dezembro de 2022.

²²² AMARO, Luciano – **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 255-256.

outro, sustenta o Autor que a elisão consubstancia o planejamento tributário legítimo, uma vez que o contribuinte atua em conformidade com a legislação tributária, optando, tão somente, pelas escolhas fiscais que lhe permitam melhor proveito econômico financeiro.^{223 224}

Rubens Gomes de Souza corrobora as lições anteriormente veiculadas, ao indicar que a diferença entre a economia de impostos e a evasão se resolve com a pesquisa para verificar se os negócios jurídicos perfectibilizados evitaram a ocorrência do fato gerador – configuração da elisão – ou se os fatos e negócios ocultaram o fato gerador ocorrido – o que configura, segundo o Autor, a evasão.²²⁵

O critério relacionado à ocorrência ou não do fato gerador configura, inescandivelmente, a pedra angular distintiva da elisão para a evasão (e para as demais figuras jurídicas em foco). Vejam-se, a propósito, os timbres de Gilberto de Ulhôa Canto: “o único critério cientificamente aceitável para se diferenciar a elisão e a evasão é o temporal. Se a conduta (ação ou omissão do agente) se verifica antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária de que se trate, a hipótese será de elisão, pois, sempre tendo-se como pressuposto que o contribuinte não viole nenhuma norma legal, ele também não terá infringido direito algum do fisco ao tributo, uma vez que ainda não se corporificou o fato gerador”²²⁶.

No mesmo sentido são as conclusões de Hermes Marcelo Huck, após declinar a difícil tarefa de definir e distinguir a elisão da evasão. Segundo o Autor, são tênues e difusos os referidos limites. Assim, a despeito de o critério cronológico não ser suficiente para todas as situações jurídicas, na elisão existe uma manobra do contribuinte praticada antes do fato gerador, obstando exatamente que este surja no cenário jurídico. Lado outro, na evasão a situação é de fuga tributária, na medida em que o imposto já é devido, devido à ocorrência do fato imponible, e o contribuinte deixa de efetuar o recolhimento.²²⁷

²²³ “Um exemplo desse tipo de planejamento é a possibilidade de o contribuinte, sem desvirtuamento da natureza jurídica dos acordos, optar pela celebração de um contrato de arrendamento mercantil (leasing) no lugar de um contrato de compra e venda, por razões preponderantemente financeiras ou logísticas, com implicações na redução da carga tributária” In REIS, Hécio Lafetá – **Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica**. RDDT 209/57, fevereiro de 2013.

²²⁴ No mesmo sentido Heleno Torres ressalta que “elisão” significa o ato ou efeito de elidir, eliminar, suprimir, e não é isso o que ocorre com a legítima economia de tributos. Porém, em virtude do alto grau de acatamento que obteve pela comunidade jurídica, Heleno Torres prefere manter “elisão” como espécie de sinônimo de planejamento tributário lícito. In TÔRRES, Heleno Taveira – **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 188.

²²⁵ Apud AMARO, Luciano – **IR: Limites da economia fiscal. Planejamento tributário**. RDT 71.

²²⁶ CANTO, Gilberto de Ulhôa – **Evasão e elisão fiscais, um tema atual**. RDT 63/188, São Paulo: Malheiros.

²²⁷ “Em princípio, é lícita a elisão. São tênues e difusos os limites que separam a evasão ilegal da elisão lícita. Distingui-los é tão difícil quanto defini-los. Várias tentativas de distinção surgem na doutrina. A mais frequente delas fala no fator tempo. Ainda que sujeita a exceções, os autores procuram estabelecer a elisão como a manobra do particular praticada antes do surgimento do fato gerador, evitando exatamente que este apareça. Evasão é o procedimento destinado à fuga tributária, cujos atos constitutivos foram praticados após a ocorrência do fato imponible. O imposto já é devido, e o contribuinte deixa de recolhê-lo. Em resumo, segundo essa orientação, elisão

Narciso Amorós definiu os institutos da elisão e evasão à luz de seu momento de ocorrência, nos termos elucidativos e diretos que seguem: “A elisão para nós é não entrar na relação fiscal. A evasão é sair dela. Exige, portanto, estar dentro, haver estado ou podido estar em algum momento”²²⁸.

Não é excessivo consignar, no plano terminológico, que Leandro Paulsen utiliza a expressão evasão lícita como sinônima de elisão. Assim, segundo o referido Autor, uma vez ocorrido o fato gerador e realizada alguma manobra para encobri-lo ou para deixar de pagar o tributo devido, a situação será de evasão (ilícita)²²⁹. Por outro turno, caso a escolha da economia fiscal seja anterior à ocorrência do fato gerador, a atuação do contribuinte será legítima. No mesmo sentido de qualificativos para a elisão e a evasão é a orientação do Professor Ricardo Lobo Torres, em obra específica sobre o tema.²³⁰

Malgrado seja costumeira a distinção entre elisão lícita e elisão ilícita com suporte no critério cronológico – a despeito de Leandro Paulsen ter utilizado tais qualificativos para a evasão – Sampaio Dória veicula crítica contundente a tais situações, que, em verdade, atuam para afastar a segurança jurídica do contribuinte, já que a própria literatura não possui visão uniforme sobre tema tão sensível aos particulares.²³¹

Apesar da complexa tarefa do aplicador do direito tributário no momento de identificar as figuras jurídicas da elisão ou da evasão, é imperioso destacar e compreender que o *animus* do contribuinte em ambos os casos suscitados recai na intenção de não adimplir ou pagar a menor o tributo devido. Neste ponto, a bússola de legalidade deve ser dirigida para a

é tentar não entrar na relação tributária e evasão é tentar sair dela, como sintetizava Narciso Amorós. Essa distinção cronológica, ainda que bem concebida, não responde a todas as hipóteses de elisão e evasão, pois são frequentes os casos nitidamente evasivos detectados antes da ocorrência do fato gerador. A fraude à lei, de forma genérica, está incluída nas hipóteses de evasão, e sua prática consiste em evitar ardilosa, consciente e dolosamente o surgimento do fato gerador do tributo.” In HUCK, Hermes Marcelo – **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 326-327.

²²⁸ *Apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro – **Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 175.

²²⁹ O contribuinte, através de planejamento tributário, pode optar por negócios sujeitos a carga tributária menor. Se o faz, evitando a ocorrência de fatos geradores, temos o que se chama de elisão ou evasão lícita. Uma vez ocorrido o fato gerador, entretanto, surge a obrigação tributária e qualquer manobra para encobri-lo ou, de qualquer maneira, deixar de pagar o tributo, constituirá ilícito. Sobre a matéria, vide art. 116, parágrafo único, do CTN e respectivas notas. In PAULSEN, Leandro – **Constituição e Código Tributário Comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 3473.

²³⁰ TORRES, Ricardo Lobo – **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

²³¹ Sampaio Dória destaca ainda a *contradictio in terminis* da adoção de termo nuclear como evasão ou fraude e na adição de qualificativos contraditórios (legal e ilegal), se aplicados simultaneamente à mesma unidade conceitual; além disso, aponta que a palavra evasão já vem matizada, em sua acepção moderna, de certas conotações que a tornam particularmente inadequada para exprimir um ato legal como é o de evitar, por meios lícitos, ônus tributários. In DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2ª Edição. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 44-45.

análise das ferramentas empregadas e o momento em que foram utilizadas. Isso porque deve ser inferido no *iter* de condutas do contribuinte se este agiu conforme os preceitos normativos, na medida em que, a depender dos meios utilizados para supressão ou diminuição do ônus tributário, poderá restar configurada elisão fiscal (planejamento tributário lícito), ou evasão fiscal, considerando os meios ilícitos ou ilegítimos para inadimplir o tributo devido, mesmo após a ocorrência do fato imponible.

Ao tratar da elisão e da evasão, Sacha Calmon Navarro Coelho pontua, de forma assertiva, que na evasão os meios são sempre ilícitos, em virtude de fraude ou simulação de documentos, fatos ou atos jurídicos. Lado outro, na elisão, os meios são lícitos porque não foram vedados pelo legislador, e porque nesta situação o contribuinte utilizou de meios adequados antes mesmo do fato jurígeno-tributário.²³²

Ao examinar a elisão fiscal como mecanismo legítimo e anterior à ocorrência do fato gerador tributário, Diva Malerbi salienta que o planejamento tributário e a elisão consubstanciam um direito subjetivo público do contribuinte, na medida em que o catálogo legal das hipóteses de incidência delimita o campo livre de tributação. Assim, esse comportamento configura, em verdade, área de proteção jurídica do particular constitucionalmente garantida e oponível ao Poder Público.²³³

Oportuna é a advertência realizada por Hermes Marcelo Huck, que professa que a distinção entre a elisão e a evasão não deve ser pautada apenas na anterioridade ou posterioridade do fato imponible ou gerador, já que diversas fraudes podem ser cometidas antes da prática deste, o que implicaria em uma possível elisão não compatível com o ordenamento tributário.²³⁴ Não obstante a qualidade técnica e a legitimidade da crítica formulada, é exatamente nesse cenário que deve atuar a cognominada cláusula geral antielisão ou antibuso, examinando casuisticamente as situações mais complexas para mensurar sobre a sua compatibilidade ou não com o sistema de tributação vigente, na forma esposada no capítulo subsequente.

A propósito das cláusulas específicas e gerais que visam afastar o abuso fiscal praticado pelo contribuinte, José Casalta Nabais rememora a exclusão do regime de

²³² COELHO, Sacha Calmon Navarro – **Manual de direito tributário**. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 113. ISBN 8530913493.

²³³ MALERBI, Diva Prestes Marcondes – **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 71.

²³⁴ HUCK, Hermes Marcelo – **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 28-30.

neutralidade fiscal das fusões, cisões, permutas e entradas de ativos quando as pessoas coletivas tenham como desiderato a evasão fiscal, e não a sua efetiva reestruturação ou racionalização.²³⁵

Conquanto as lições acima possuam autoridade técnica, clareza e ressonância na literatura majoritária, urge reafirmar que tais manifestações doutrinárias não lograram posicionamento uniforme na doutrina, o que torna a linha divisória entre os mencionados institutos bastante tênue e insegura, conforme apontado em linhas transatas. Por outro bordo, a complexidade identificada pela doutrina especializada não pode conduzir ao descrédito de tal ciência ou desânimo para a identificação dos pontos dissonantes entre elisão, evasão, sonegação e fraude tributárias. Ao revés. Eventuais dificuldades no plano hermenêutico devem atuar como mola propulsora no desenvolvimento de raciocínio para a superação (ou mitigação) das contradições destacáveis na literatura.

No ponto em destaque, é legítimo assinalar o princípio da livre disponibilidade económica – sinalizado por José Casalta Nabais – que aponta ampla e livre decisão do contribuinte (liberdade de decisão), cuja limitação somente será legítima quando do seu exercício resultarem danos para a coletividade, ou, ainda, quando o Estado tenha que tomar precaução para preservar a própria liberdade de decisão dos indivíduos. Assim, a livre conformação fiscal pode ser “traduzida na “liberdade destes planificarem a sua vida económica sem consideração das necessidades financeiras da respectiva comunidade estadual e para actuarem de molde a obter o melhor planeamento fiscal (*tax ou fiscal planning, Steuerplanung*) da sua vida, contanto que, por uma tal via, se não viole a lei do imposto, nem se abuse da configuração jurídica dos factos tributários, provocando evasão fiscal ou fuga aos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade económica.”²³⁶

Como visto, o contribuinte deve pautar sua conduta no recolhimento dos tributos na medida de sua capacidade contributiva. Atento a este vetor, o legislador deve criar as hipóteses de incidência, sem olvidar-se dos demais princípios que limitam o poder de tributar (por exemplo: isonomia tributária, anterioridade, seletividade, dentre outros). Por outra ótica, a interpretação realizada pelos contribuintes não pode desbordar da moldura permitida pelo Direito Fiscal. É certo, portanto, que o uso adequado de decisões empresariais (ou relativas a pessoas físicas) depende, inevitavelmente, da correta compreensão dos institutos jurídicos em foco, sob pena de impor ao contribuinte que busca um planeamento tributário, um ônus ainda

²³⁵ NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 4ª edição. Segunda reimpressão de 2006. Coimbra: Almedina, 2008. p. 222-223.

²³⁶ NABAIS, José Casalta – **O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina (teses de doutoramento) 4ª Reimpressão, 2015. p. 204-206.

maior, devido a eventuais sanções pecuniárias que venha a sofrer pelo uso inadequado da evasão ilícita (ou sonegação) no lugar da elisão tributária.

No que concerne à simulação e à fraude, é possível identificar, por mais uma vez, a complexa tarefa do hermenêuta para as suas exatas definições. Atento à tal premissa, merecem registro as lições de Miguel Delgado Gutierrez, que afirmou que “na simulação fiscal, o fenômeno enganatório pode recair sobre qualquer dos elementos da obrigação tributária. Pode a simulação incidir sobre o fato gerador, a base de cálculo ou o sujeito passivo. Ora, tanto a simulação relativa como a absoluta podem dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”²³⁷. As tintas indicadas pelo Autor revelam, à evidência, que a simulação pode ser relativa ou absoluta, e pode ocorrer para encobrir o fato gerador – isto é, atuando antes do fato impositivo – ou pode ocorrer para modificar a base de cálculo ou a sujeição passiva, ocorrendo antes ou posteriormente ao fato impositivo.

A natureza enganosa do ato humano que pretende parecer algo que efetivamente não é configura o ponto nodal para a configuração da simulação. Trata-se, em verdade, da divergência entre a vontade real e a declarada, justamente para obter consequências diversas daquilo que se pretendia praticar geraria economicamente.²³⁸

Parte da doutrina costuma diferenciar a simulação do denominado negócio jurídico indireto, apontando que o negócio indireto traduz a real intenção das partes, que querem aquilo que deliberam fazer. Isso porque o negócio indireto é sério e real, apesar de realizado pelas partes para alcançar um resultado distinto daquele normalmente alcançado com o tipo de negócio praticado. Segundo Miguel Delgado Gutierrez, “O negócio jurídico não é simulado, porque as declarações de vontade de que deriva traduzem a vontade real dos declarantes. Já a

²³⁷ “Quando a simulação é relativa, por debajo do ato aparente destinado a iludir terceiros, existe um outro ato, por ele dissimulado, que espelha a realidade. Nesse caso, o Fisco buscará descobrir o conteúdo do pacto simulatório e não a aparência que o deforma e encobre. A Fazenda Pública tomará em consideração somente o ato dissimulado e não o ato aparente, princípio que no Direito Romano se formulava na conhecida regra: *plus valere quod agitur, quam quod simulate concipitur*. A simulação absoluta se caracteriza pela presença de um ato ou negócio aparente desprovido de qualquer conteúdo verdadeiro. No âmbito tributário, ela é utilizada para evitar o cumprimento do dever patrimonial derivado da realização do fato impositivo. Ou seja, por intermédio da simulação absoluta, os contraentes pretendem ocultar a realização do fato impositivo do tributo para se esquivar da aplicação da norma tributária. Conclui-se que o combate à simulação se faz com a prova dos fatos e esta só pode ocorrer com uma fiscalização eficaz. Assim, uma boa fiscalização é essencial na repressão da simulação na seara tributária.” GUTIERREZ, Miguel Delgado – **A simulação no direito tributário**. RDDT 233/107, fevereiro de 2015.

²³⁸ “Simulação é todo ato humano que pretende parecer ser algo que, sabe-se, não o é, mas gera efeitos nos outros como se o fosse. Em outras palavras, é a declaração enganosa, que quer instaurar o engano justamente para obter consequências diversas daquilo que o ato é em verdade. A divergência entre a vontade real e a declarada se acha juridicamente relevante quando infringir a lei, tal como preceitua o art. 166, V, CC/02, ou ainda quando desautorizar a função social da empresa, conceito este doutrinário.” In HARET, Florence – **Teoria e prática das presunções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 827.

simulação é caracterizada pela falta de conformidade intencional entre a vontade real e a declarada, com o fim de enganar terceiros”.²³⁹

A distinção entre a *intentio facti* e a *intentio juris* também foi enfatizada por Ricardo Lobo Torres, ao apresentar um clássico exemplo oriundo do Direito Alemão. Segundo o Autor, “Para pagar menos imposto, determinada pessoa, ao revés de vender o bem, preferiu fazer contrato de locação, de tal forma que no prazo previsto os aluguéis chegariam aproximadamente ao mesmo valor da venda, sujeitando-se a imposto menor; ao adquirente era garantida a preferência para a aquisição do bem por preço determinado ao fim do contrato. Quer dizer: o ato praticado era lícito, mas se utilizou para qualificar o negócio uma cobertura que não lhe era adequada. Houve o desencontro entre a *intentio facti* e a *intentio juris*”²⁴⁰. O Autor aponta o exemplo ao tratar da fraude à lei, em virtude de uma qualificação abusiva.

Gize-se – e aí está a relevância do exemplo transcrito – que inúmeros Autores indicariam o mesmo exemplo como cenário de simulação tributária (ou dissimulação). O próprio Professor Ricardo Lobo Torres, ao retomar o debate sobre o exemplo, na mesma obra, indicou que a situação de fraude à lei ou abuso de direito decorre de uma dissimulação, já que “ocorre relativamente à norma de cobertura ou ao tipo descrito na regra de incidência”²⁴¹.

No que concerne ao esforço doutrinário para fixar a distinção entre simulação e dissimulação, aderimos – com o integral respeito aos posicionamentos em contrário – à assertiva manifestação de Luciano Amaro que pontificou: “Não se argumente que *dissimulação* é diferente de *simulação*; e, por isso, o legislador talvez tenha querido dizer mais. Quando se fala em *simulação*, refere-se, como objeto dessa ação (de dissimular), uma situação de *não incidência*. Já ao falar em *dissimulação*, ao contrário, a referência objetiva é uma atuação de *incidência*. Dissimula-se o positivo (ocorrência do fato gerador), simulando-se o negativo (não ocorrência do fato gerador)”²⁴².

Assim, o critério cronológico efetivamente é a pedra de toque para a configuração da licitude ou não do planejamento tributário, ao menos em regra. Isso porque se a elisão não for abusiva, a situação vivenciada pelo contribuinte será lícita, não cabendo reconsideração – ou requalificação jurídica – pelo Fisco. Lado outro, se se tratar de i. elisão

²³⁹ GUTIERREZ, Miguel Delgado – **Do negócio indireto no direito tributário**. RDDT 190/61, julho de 2011.

²⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo – **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 48.

²⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo – **Op. Cit.** p. 51.

²⁴² AMARO, Luciano – **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 264. Prossegue o referido autor: “Como o legislador se referiu ao objeto *fato gerador*, o verbo para designar a ação desenvolvida sobre esse objeto só poderia ser *dissimular*. Seria um dislate supor que alguém fosse *simular* a ocorrência do fato gerador...” (itálico no original)

ilícita (ou abusiva, devido ao uso da dissimulação); ii. sonegação; iii. fraude à lei ou abuso do direito; iv abuso das formas jurídicas (geralmente em virtude da simulação), tais situações configurarão ato ilícito, que permitem a sindicabilidade de tais atos pelo Poder Público, em decorrência dos princípios da legalidade, transparência, solidariedade social, isonomia, capacidade contributiva e neutralidade concorrencial (sob a ótica da igualdade horizontal).

Note-se que o rótulo da situação jurídica que gera a ilegalidade é fluido até mesmo para os juristas, não se podendo precisar se determinada situação consubstancia simulação, dissimulação, fraude à lei ou abuso de formas. Lado outro, essas situações posteriores à ocorrência do fato imponível podem ser etiquetadas como situações de evasão fiscal, o que lhes impõem a natureza de ilegalidade.

Com efeito, ao tratar da elisão, da evasão e das demais formas de abuso dos institutos tributários, Leandro Paulsen reafirma que o critério cronológico do fato gerador é uma referência segura, muito embora não seja suficiente para solucionar as questões mais complexas e intrincadas. Nessa ordem de ideias, o mencionado Autor indica a necessidade de ponderação dos princípios próprios da tributação e do dever fundamental de pagar impostos.²⁴³

Afigura-se legítimo consignar que Ricardo Lobo Torres leciona que a elisão pode ser lícita ou ilícita, isto é, a configuração de um planejamento tributário consistente ocorrerá se a economia tributária for alcançada por uma interpretação razoável da norma jurídica. Lado outro, se a economia fiscal for obtida pela prática de ato revestido de forma jurídica que não se subsume no espírito ou na descrição abstrata da lei, a situação será de elisão ilícita, ou planejamento tributário abusivo.²⁴⁴

Afigura-se pertinente mencionar que parte da literatura acrescenta a expressão elusão tributária no rol de institutos correlatos ao planejamento tributário, em razão da origem italiana da expressão (*elusione*). Por outro turno, como obtemperado por Ricardo Lobo Torres²⁴⁵, a expressão *elusione* (ou elusão) não modificaria a dualidade hoje vigente no direito brasileiro, porquanto a elusão na Itália pode ser lícita ou ilícita, tal como ocorre no direito brasileiro, sob o enfoque da elisão.

²⁴³ “Impende ponderar-se o livre exercício de atividade econômica e a liberdade em geral, de um lado, com a capacidade contributiva e a solidariedade social, de outro. O debate não se restringe à análise da validade e eficácia de atos de direito privado. Impende que se proceda à sua análise sob a perspectiva específica do Direito Tributário, com seus fundamentos e perspectivas. É preciso que se tenha em consideração o dever fundamental de pagar tributos e os princípios próprios da tributação, o que envolve não apenas a segurança jurídica, mas também a capacidade contributiva e a isonomia, consideradas as pessoas enquanto contribuintes.” In PAULSEN, Leandro – **Constituição e Código Tributário Comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 3478-3479

²⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo – **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 8.

²⁴⁵ *Idem* – **Ibidem**.

Não é excessivo informar que a sonegação fiscal é um corolário da evasão, da fraude à lei, bem como das demais figuras jurídicas de ilicitude adrede veiculadas, inclusa a situação de elisão abusiva. Isso porque o desiderato do contribuinte que pretende se furtar – sem legitimidade – de pagar o tributo devido é indubitavelmente a sonegação fiscal.²⁴⁶ Cláudio Carneiro também realiza essa relação de causa e consequência ao abordar a evasão e a sonegação.²⁴⁷

Por derradeiro, Hermes Marcelo Huck evidencia que “a recorrência do contribuinte a formas manifestamente inadequadas ou anormais para o ato jurídico, com o único propósito de fugir ao tributo que onera o ato jurídico que de fato busca, e mais, quando essa anormalidade não apresenta outra explicação racional senão a de evadir-se à tributação, torna a conduta ilícita, ainda que a forma adotada não seja, em si mesma, vedada pelo direito”²⁴⁸.

2.3. O denominado abuso de formas²⁴⁹

O abuso de formas alberga uma complexidade conceitual, pois não envolvem apenas transformações sociais, econômicas e políticas pelas quais o mundo tem atravessado. Revelam a abrangência de novas práticas e métodos adequados para conciliar o princípio da capacidade contributiva, a legalidade em matéria tributária e as investidas dos atos dos contribuintes em racionalizar e operacionalizar esquemas de travessia pelas fendas jurídicas como oferecimento de resistência à tributação, e consequente fuga da exação devida.

Cláudio Carneiro leciona que o abuso de forma ocorre quando o contribuinte se utiliza de uma forma diversa da formalidade original, para a celebração de um negócio jurídico, com o intuito de afastar ou reduzir o custo tributário que incidiria sobre a real operação. Para o mesmo Autor, na simulação as partes realizam formalmente um negócio jurídico diverso do que realmente é realizado, tendo como exemplo uma compra e venda no lugar de uma doação, para buscar tributação menos onerosa. Por sua vez, o abuso do direito aproxima-se do abuso de

²⁴⁶ No Brasil, as Leis Federais nº 7.492/1986 e nº 8.137/1990 estabelecem, penalmente, as sanções em caso de sonegação fiscal.

²⁴⁷ “A evasão fiscal é considerada uma *prática ilícita* por parte do contribuinte que busca omitir ou evitar que o Fisco tome conhecimento da ocorrência do fato gerador, daí também ser chamada de sonegação. Normalmente se verifica depois da ocorrência do fato gerador.” In CARNEIRO, Claudio – **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 504. (grifo e itálico no original)

²⁴⁸ HUCK, Hermes Marcelo – **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 39.

²⁴⁹ “a fuga aos impostos nada traria de mal ao mundo se todos os contribuintes estivessem em condições de fugir e fugir em condições de igualdade. Mas isso é de todo inverificável, pois fugitivos só alguns estão em condições de o ser.” In NABAIS, José Casalta – **Direito Fiscal**. 4ª Edição. Segunda reimpressão de 2006. Coimbra: Almedina, 2008. p. 488-489.

forma, com distinção tênue, já que no abuso do direito a alteração da verdade não ocorre pela forma escolhida pelo contribuinte, mas pela utilização do Direito para atingir finalidade fiscal benéfica ao contribuinte.²⁵⁰

Paulo Caliendo entende que “o abuso de formas concretiza-se com a manipulação de uma forma jurídica, com o objetivo de se afastar de regra que normalmente seria aplicada ao caso”.²⁵¹

Por sua vez, Alberto Xavier utiliza-se da noção de contraste para refletir sobre os arranjos conceituais do abuso de formas, trabalhando sob a perspectiva germânica em detrimento da concepção à francesa: “o conceito de “abuso de formas”, tal como surgiu no direito alemão, não se refere ao instituto do abuso do direito, de raiz francesa, mas ao fenômeno que ocorre quando se utiliza um tipo ou modelo negocial (denominado impropriamente “forma”), não para realizar a sua causa-função típica, mas para atingir fins que não se harmonizam com aquela causa (como sucede nos negócios indiretos) ou quando a causa-função típica é um meio que excede aos fins a que as partes visam (como sucede nos negócios fiduciários)”.²⁵²

Para Humberto Ávila, o abuso de forma significa desnaturar elementos essenciais do negócio jurídico, alcançando, assim, uma modificação de um requisito que lhe é imprescindível.²⁵³

Segundo Luís Eduardo Schoueri, quando da previsão legislativa sobre a hipótese tributária de um negócio jurídico, cuja forma é regulada pelo direito privado, caso esta fosse utilizada de forma “irrazoável ou não usual pelo contribuinte”, tal moldura formal seria considerada abusiva, e o negócio jurídico poderia ser desconsiderado para fins tributários, aplicando-se, o denominado abuso de formas.²⁵⁴

Ainda na esteira exploratória dos conceitos ao longo do tempo, Luciano Amaro refere que o abuso de formas seria “a utilização, pelo contribuinte, de uma forma jurídica

²⁵⁰ CARNEIRO, Claudio – **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 505.

²⁵¹ CALIENDO, Paulo – **Planejamento Tributário e Tributação da Liberdade Econômica**. *Apud* TORRES, Heleno Taveira (Coord.) – **Direito Tributário e Ordem Econômica: Homenagem aos 60 Anos da ABDF**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 346.

²⁵² XAVIER, Alberto – **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 92-93.

²⁵³ ÁVILA, Humberto – **A prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas e sua tributação: o uso e o abuso do direito de criar pessoas jurídicas e o poder de desconsiderá-las**. *apud* ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2013. v. 17. p. 132-151.

²⁵⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo – **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2011.

atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negócio jurídico que, se fosse adotada a forma ‘normal’, teria um tratamento tributário mais oneroso”.²⁵⁵

Em sentido diverso é a orientação de Sampaio Dório, que sustenta que o abuso de formas “nada mais é senão simulação”. O referido Autor acrescenta que “no fundo a teoria do abuso das formas propõe é uma falsa opção entre forma jurídica e substância econômica, quando se trata de uma alternativa autêntica entre forma jurídica aparente (ou simulada) e forma jurídica real”.²⁵⁶

Haverá, sem dúvidas, distinções acadêmicas entre as figuras de simulação, abuso de direito, abuso de forma jurídica, falta de propósito negocial e fraude à lei, manifestando-se ora com sentidos diversos, ora como sinônimos, em razão da elasticidade (ou plasticidade) conceitual. A finalidade perseguida por cada uma delas encontra-se amparada no propósito de reduzir ou suprimir o ônus tributário em suas montagens jurídicas operacionalizadas no cenário fenomênico.

Nesse sentido, Marco Aurélio Greco leciona que “o abuso da forma, na realidade, surgiria como instrumento de uma das figuras anteriores (abuso de direito, fraude à lei e simulação). Desembocaria numa delas: visto o negócio da perspectiva da forma, esta é distorcida, mas visto da perspectiva da causa, trata-se de fraude à lei, simulação”.²⁵⁷

Com efeito, o denominado abuso de formas relaciona-se diretamente com o princípio da capacidade contributiva e da segurança jurídica, conforme Marco Aurélio Greco observou.²⁵⁸ Rubens Gomes de Sousa também leciona que a capacidade contributiva é “simplesmente um pressuposto que a lei adota para definir certos atos, fatos ou negócios como fatos geradores de tributos”.²⁵⁹

A partir do debate constitucional em referência, Marcelo Costenaro Cavali articula que “o sistema constitucional é de rigidez ímpar. Nele, o âmbito de competência tributária de cada ente é estabelecido por regras expressas e não por princípios. Assim, estes não se prestam para definir a competência tributária de um ente para a tributação deste ou aquele

²⁵⁵ AMARO, Luciano – **Direito tributário brasileiro**. 20ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 262.

²⁵⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio – **Elisão e Evasão Fiscal**. 2ª Edição. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 116-117.

²⁵⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Op. Cit.** p. 285.

²⁵⁸ Conforme já esquadrihado no tópico 2.1. do presente trabalho, retomam as fases: (i) Liberdade, salvo simulação – o limite estabelecido ao contribuinte é a simulação; (ii) Liberdade, salvo patologias – limite estabelecido ao contribuinte que alcance outras figuras jurídicas, como fraude à lei, abuso do direito e abuso de formas; (iii) Liberdade com capacidade contributiva – fase em que os limites encontram com a necessidade de se observar o princípio da capacidade contributiva – Verificar em GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008. p. 126 et seq.

²⁵⁹ SOUSA, Rubens Gomes de – **Compêndio de Legislação Tributária**. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954. p. 61.

fato gerador. O núcleo das regras de competência pode ser funcional ou estrutural. Não pode a lei tributária, mesmo a complementar, alterar tal núcleo. Assim, a norma geral anti-elusiva, no Brasil, não encontraria fundamento constitucional. Já a setorial, em específico em matéria do imposto sobre a renda, em que o constituinte não definiu o conceito, poderia ser entendida como constitucional”²⁶⁰.

José Casalta Nabais sustenta que a necessidade de manutenção do Estado fiscal deve ser suportada por todos que pertencem à sociedade, na medida de sua capacidade contributiva, de tal modo que afastaria a possibilidade do contribuinte se valer de espaços vazios, zonas cinzentas de tributação que abrem margens ao autoritarismo e voluntarismo – seja individual ou coletivo, seja por parte do Estado ou do contribuinte, em observância ao dever fundamental de pagar tributos.²⁶¹

Ao tentar evidenciar a distinção entre abuso de forma, abuso de direito e simulação, Luciano Amaro assevera que a teoria do abuso de forma relaciona-se com a utilização, pelo contribuinte, de uma roupagem anormal ou não usual, diferente daquela que é costumeiramente empregada em situações similares. Segundo o autor, nessas situações a teoria do abuso de forma deixa ao arbítrio do aplicador da lei a decisão sobre a normalidade ou não do rótulo utilizado pelo contribuinte, o que fere, segundo Luciano Amaro, os postulados da certeza e da segurança do direito.²⁶²

Paulo Ayres Barreto professa que a segurança jurídica e a elisão tributária são temas correlatos, visto que a possibilidade de planejar ações futuras associa-se ao conhecimento

²⁶⁰ CAVALI, Marcelo Costenaro – **Cláusulas gerais antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil**. Coimbra : Ed. Almedina, 2006, P. 256-282.

²⁶¹ NABAIS, José Casalta – **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Edições Almedina, 2009, p. 185.

²⁶² “Sempre que determinada forma fosse adotada pelo contribuinte para implementar certo negócio, ele teria de verificar se aquele modelo é o que mais frequentemente se utiliza para a realização daquele negócio; o critério jurídico seria substituído pelo critério estatístico, e as variadas formas que o direito criou para instrumentar as atividades econômicas dos indivíduos seriam reduzidas a uns poucos modelos que fossem ‘validados’ fiscalmente. Parece-nos que, se a forma utilizada pelo contribuinte for lícita (vale dizer, prevista ou não defesa em lei), ela não pode ser considerada abusiva, o que traduziria uma contradição. (...) A invocação do abuso de direito leva ao mesmo problema. Se o direito é utilizado para atingir os fins civis ou comerciais que normalmente a ele estão associados, seu exercício não é questionado. O mesmo não se daria quando o direito fosse exercido com o objetivo de obter vantagem fiscal que, de outro modo, não se teria; nessa perspectiva, estaríamos diante do abuso de direito, e o Fisco não estaria obrigado a aceitar os efeitos fiscais que decorreriam da questionada conduta... Não vemos ilicitude na escolha de um caminho fiscalmente menos oneroso, ainda que a menor onerosidade seja a única razão da escolha desse caminho. Se assim não fosse, logicamente se teria de concluir pelo absurdo de que o contribuinte seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal.” In AMARO, Luciano – **Direito tributário brasileiro**. 20ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 231-234.

do arcabouço normativo, a certeza de sua submissão, carregada de previsibilidade no campo de atuação das autoridades administrativas que estão sob a égide imperialista da lei.²⁶³

Dessa forma, os Estados democráticos não seriam tão somente um Estado de Direito, mas também um Estado Democrático de Direito. Esse exame implicaria na conjugação dos valores da liberdade e da segurança jurídica com os valores da igualdade e da solidariedade social.²⁶⁴

Nesses contornos, é possível identificar a preocupação de Martha Toribio Leão com as múltiplas funções exercidas pela segurança jurídica. Isso porque a segurança jurídica pode ser enfocada no modo de como o poder tributário pode ser exercido (quanto ao meio e quanto ao tempo), e pode ser investigada sob o prisma principiológico da boa-fé, moralidade, proteção da confiança, promoção dos estados de cognoscibilidade, calculabilidade e confiabilidade.²⁶⁵

Em linha de arremate, é imprescindível destacar os ensinamentos de Octavio Campos Fischer que se posiciona acerca do abuso de direito, destacando que inexistente afronta ao princípio da legalidade, uma vez que o Judiciário e a Administração Pública não receberam autorização para criar novas hipóteses de incidência fiscal. A questão de fundo seria, segundo o Autor, tão somente de correção da conduta do contribuinte, cabendo ao Poder Público realizar a correta requalificação jurídica dos fatos. Prossegue Octavio Campos Fischer: “Aliás, a rigor, pensamos ser inócua a discussão a respeito da observância ou não do princípio da legalidade, pelo simples motivo de que não se imagina como a lei possa estipular um rol taxativo de condutas consideradas abusivas. Pela própria “textura aberta” da cláusula do “abuso do direito”, entendemos que das duas uma: ou a repudiamos no direito tributário e confessamos que o contribuinte pode “usar e abusar” de seus direitos como bem quiser, ou entendemos que só existe direito (do contribuinte) se exercido sem ultrapassar os limites e fins para os quais foi estabelecido”²⁶⁶.

²⁶³ BARRETO, Paulo Ayres – **Elisão tributária - limites normativos**. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2008, p. 103.

²⁶⁴ GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 200-201.

²⁶⁵ LEÃO, Martha Toribio – **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiro. p. 103. ISBN 978-85-392-0428-1. A Autora destacou, ainda, as funções eficazes da segurança jurídica: i. interpretativa, serve como instrumento para a interpretação de dispositivos; bloqueadora, afasta elementos expressamente previstos que sejam incompatíveis com o estado ideal de coisas a ser promovido; rearticuladora, referente à interação entre os vários elementos que compõem o estado ideal de coisas a ser buscado.

²⁶⁶ FISCHER, Octavio Campos – **Abuso de direito: o ilícito atípico no direito tributário**. *Apud* GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.) – **Direito tributário e o novo código civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 439- 461.

É exatamente nessa conjuntura sistêmica – ou tensão dialética – que atua a cognominada norma geral antielisiva (ou antiabuso), conforme será apontado nas linhas subsequentes.

3 – A NORMA GERAL ANTIELISÃO

Não se desconhece que a alta carga tributária imposta atualmente às sociedades, aos empresários individuais e aos contribuintes torna rarefeito o lucro social e o patrimônio das pessoas físicas (ou singulares). Diante desse inexorável cenário, é de rigor que tais atores privados²⁶⁷ procurem meios lícitos, adequados e oponíveis ao Fisco para a redução tributária (ou ainda, para o diferimento fiscal).

Nessa linha de intelecção, a escolha de regimes tributários mais propícios para cada atuação empresarial configura o fio condutor inaugural para um resultado alvissareiro no planejamento tributário, que, por sua natureza, há de ser multifacetado.

É oportuno sublinhar, ainda em linhas prodrômicas, que o planejamento tributário não deve se descurar dos contornos da legalidade, sob pena de escapar desta seara e avançar, ineludivelmente, para os ilícitos tributários que podem ensejar aplicação de corolários penais aos seus atores.

Nessa ordem de ideias, Marco Aurélio Greco conceitua o planejamento tributário como o “conjunto de condutas que o contribuinte pode realizar visando buscar a menor carga tributária legalmente possível”²⁶⁸.

Com a mesma ideia central, pode ser conceituado o planejamento tributário como a ordenação de atos do contribuinte, em convergência com a legislação fiscal, com o desiderato de suprimir, suavizar ou diferir o custo tributário.²⁶⁹

Nessa seara exsurge com relevante contorno o denominado planejamento tributário seguro, para efetiva oponibilidade de soluções técnicas ao fisco (ou autoridade fiscal), bem como junto ao Poder Judiciário, em eventual (e sucessiva) demanda. Diz-se, nessa esteira, que o planejamento tributário seguro é a eficácia necessária da normalidade que o constitucionalismo busca implantar, para a preservação dos valores constitucionais e a efetividades dos direitos fundamentais.²⁷⁰

²⁶⁷ Não se desconhece que pessoas jurídicas de direito público (entes estatais) possam realizar planejamento tributário. Mas, proporcionalmente, a incidência dessa situação-quadro será sobremaneira diminuta.

²⁶⁸ GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008.

²⁶⁹ Superada a confusão conceitual apresentada no âmbito doutrinário, é oportuno salientar a existência, em Portugal, de uma conceituação de planeamento tributário, prevista no DL 29/2008. Veja-se, a propósito, o espectro de atuação do referido diploma normativo:

Artigo 1.º (Objecto)

O presente decreto-lei estabelece deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária sobre esquemas propostos ou actuações adoptadas que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais, em ordem ao combate ao planeamento fiscal abusivo.

²⁷⁰ PIRES, Manual & PIRES, Rita Calçada (coordenadores) – **Segurança e confiança legítima do contribuinte**. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2013. p. 313. (ISBN 978-989-640-154-2)

Não é excessivo pontuar que o sistema português preserva em maior medida a segurança jurídica do contribuinte, mormente quando se examina a matéria sob a ótica da Jurisdição Constitucional. Segundo Cláudio Carneiro, isso ocorre devido à natureza mais estável e eficaz da sobredita jurisdição, em razão do mais acentuado grau de preservação dos julgamentos realizados pelo Tribunal Constitucional.²⁷¹ Não obstante o maior grau de segurança oriunda da Corte de sobreposição em Portugal, o prestígio aos precedentes do Tribunal Constitucional não é absoluto, uma vez que os Conselheiros têm pautado suas decisões na ponderação de princípios, “o que também permite uma subjetividade que pode se contaminar pelo Decisionismo casuístico (solipsista) de seus julgadores”²⁷².

O Direito Tributário tem como um dos principais desafios o equilíbrio dialógico entre os interesses do Estado (arrecadação / poder de tributar) e a proteção dos contribuintes (limitações ao poder de tributar / direitos humanos).²⁷³ Não é despidendo destacar, nessa passagem, que parte da literatura brasileiro leciona que o planejamento tributário também possui suporte na liberdade de iniciativa e na livre concorrência (artigos 1º e 170 da Constituição da República Federativa do Brasil), porquanto tais direitos constitucionais expressam a autodeterminação do indivíduo de organizar sua vida, notadamente no que se refere à liberdade contratual.

Firmadas tais premissas, ressaí indene de dúvidas que duas forças (aparentemente) colidentes atuam nesse contexto: de um lado o contribuinte que busca, de modo legítimo, adimplir seus tributos de acordo com a norma-quadro constitucional da capacidade contributiva; e, por outro viés, identifica-se o interesse público relacionado com a arrecadação fiscal, também com esteio em várias passagens do ordenamento jurídico, sobretudo quando se encara o pagamento dos tributos como dever fundamental.

Essa dialética é o ponto nevrálgico para a oponibilidade do planejamento tributário como fonte legítima de economia fiscal. Isso porque a referida oponibilidade de opções contratuais e cenários jurídicos perante o fisco não é ilimitada, sob pena de o Estado não obter recursos suficientes para a manutenção das atividades básicas da coletividade. Nesse contexto, merece registro que a expressão planejamento fiscal agressivo passou a ser utilizada

²⁷¹ CARNEIRO, Cláudio – **Neoconstitucionalismo e austeridade fiscal: confronto constitucional-hermenêutico das cortes constitucionais do Brasil e de Portugal**. Salvador: Juspodivm, 2017. p. 66.

²⁷² CARNEIRO, Cláudio – *Op. Cit.* p. 166.

²⁷³ ROSENBLATT, Paulo – **TRIBUTAÇÃO E DIREITOS HUMANOS: POR UM ESTATUTO DO CONTRIBUINTE LIMITADOR DA DISCRICIONARIEDADE**, 146–163. *Revista Jurídica* e-ISSN: 2316-753X. Disponível em <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/1488/1017>, acesso em Dezembro de 2022.

em Diretivas da União Europeia, de modo que a interpretação deve fazer preponderar a substância sobre a forma.²⁷⁴

No âmbito internacional o abuso das formas consiste na erosão da base tributável, em virtude da utilização (agressiva) de convenções bilaterais de dupla tributação ou convenções multilaterais. Não é desmesurado consignar, no cenário intergovernamental, o conceito de abuso construído pelo Tribunal de Justiça da União Europeia: esquema artificial, com o objetivo de evitar a aplicação de normas fiscais nacionais mais onerosas, e por isso dirigido à obtenção de vantagens fiscais.²⁷⁵

Sublinhe-se, nesse diapasão, que a permanente tensão nas relações jurídico-tributárias deve ser a bússola para que o exegeta realize um planejamento tributário seguro, técnico e oponível ao fisco, dentro do espectro de limitações constitucionais imanentes à atuação do contribuinte.

Ao utilizar espedaço sólido para as opções tributárias que realizou, o contribuinte terá oponibilidade ao fisco, em caso de exorbitância deste na interpretação (ou integração) das regras matrizes de incidência tributária. Ainda que não se possa falar em direito absoluto, Heleno Taveira Torres afirma a existência do direito a um planejamento tributário seguro, quando atendidos os critérios do ordenamento jurídico que permitam a escolha das formas, operações ou mecanismos para economia fiscal.²⁷⁶

Por outro flanco, a segurança retro ventilada tornar-se-á mais instável na medida em que o planejamento fiscal trilhar caminhos que desbordem os limites legítimos de resistência constitucional ao fisco. Os profissionais que se propõem a realizar planejamento fiscal devem possuir os subsídios técnicos necessários para viabilizar, dentro dos quadros da capacidade contributiva, as melhores opções jurídicas para a economia fiscal dos contribuintes.²⁷⁷

Não obstante os inúmeros estudos no direito comparado sobre os plurifacetados métodos de interpretação (e integração) da legislação tributária, não pode o intérprete se

²⁷⁴ DOURADO, Ana Paula – **Governança fiscal global**. Coimbra: Almedina, 2017. p. 55-57.

²⁷⁵ DOURADO, Ana Paula – **Op. Cit.** p. 58.

²⁷⁶ PIRES, Manuel & PIRES, Rita Calçada (coordenadores) – **Segurança e confiança legítima do contribuinte**. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2013. p. 313. (ISBN 978-989-640-154-2)

²⁷⁷ “A temática do planejamento tributário e da elisão fiscal mostra um conjunto de dificuldades que se apresentam ao interprete. Os conceitos singelos de lícito/ilícito, válido/inválido, bem como uma postura que oponha liberdade/solidariedade, legalidade/capacidade contributiva, tipicidade/isonomia, mostram-se insuficientes para fornecer um parâmetro preciso para a aplicação da legislação tributária. Por vezes, outros conceitos acabam sendo agregados de modo a permitir a compreensão do fenômeno, mas sempre permanecem indefinições e incertezas. Da mesma forma, conceitos aparentemente opostos convivem numa unidade. A realidade é mais complexa que os conceitos. (...) Encontrar o ponto de equilíbrio, nesse contexto, é o desafio que se apresenta à interpretação e ao intérprete da lei tributária nesse início de século.” In GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008.

descurar de uma premissa: a hipótese de incidência e os seus elementos básicos demandam previsão legal. Diante da especificidade do tema em referência, é oportuno consignar o posicionamento de Marco Aurélio Greco, quando leciona que a elisão tributária evidencia atuação legítima do contribuinte frente à (necessária) tipicidade imanente da hipótese de incidência fiscal.²⁷⁸

Nessa toada, serão apresentadas, ato contínuo, as balizas que distanciam a integração e a interpretação legítimas das normas fiscais em contraponto ao ilícito tributário decorrente do abuso de formas.

Apresentar-se-ão, na sequência, as normas gerais antielisivas vigentes em Portugal e no Brasil, porquanto tais componentes jurídicos têm como objetivo a maximização da transparência fiscal, da lealdade e da boa-fé que se esperam do contribuinte.

3.1 Previsão legal das normas antielisão em Portugal e no Brasil

A gênese da cognominada norma geral antielisão aponta para o abuso do direito. Isso porque não é obstado ao contribuinte realizar escolhas tributárias que suavizem ou afastem a tributação, desde que o planejamento realizado não se descure da legalidade tributária, tipicidade fiscal, capacidade contributiva e solidariedade na arrecadação dos tributos, dentre outros vetores axiológicos correlatos à ideia de transparência fiscal.

No plano histórico é possível afirmar que as normas gerais antielisão são instrumentos jurídicos conhecidos desde o fim do século XIX. Após, esse recurso jurídico foi introduzido em inúmeros ordenamentos pela via legislada ou em virtude de construção jurisprudencial. A propósito, Paulo Rosenblatt ao citar Richard Krever leciona que “a inexistência de uma norma geral antielisiva pode ser interpretada pelos juízes como uma tolerância legislativa ao planejamento tributário irrestrito; por outro, essa posição judicial pode incentivar a edição de uma norma geral antielisiva legislada”²⁷⁹.

²⁷⁸ “conduta lícita do contribuinte antes da ocorrência do fato gerador, que ele pratique sem que esteja revestida de nenhuma prática simulatória, com a qual ele obtenha uma menor carga tributária legalmente possível” In GRECO, Marco Aurélio – *Op. Cit.*

²⁷⁹ ROSENBLATT, Paulo – **NORMAS GERAIS ANTIELISIVAS COMO PRINCÍPIO DE DIREITO INTERNACIONAL: OS DESAFIOS DO BRASIL EM SE COMPATIBILIZAR AO BEPS**. Revista Direito Tributário Internacional Atual e-ISSN 2595-7155. Nº 2, 2017.

Dessa forma, é possível assegurar, nesse primeiro passo de digressão, que a norma geral antielisiva foi insculpida nos cenários de Portugal²⁸⁰ e do Brasil²⁸¹ especificamente para dotar a autoridade administrativa de mecanismo jurídico legítimo – e suficiente – para a requalificação dos fatos tributários, desde que evidenciado e comprovado que o contribuinte realizou determinada operação (simulada) para o fim de dissimular a ocorrência do fato gerador real.²⁸²

Atento à carga semântica dos dispositivos em debate, roga-se vênica ao leitor para a transcrição do dispositivo antielisão no Direito Português, destacando-se que segundo a doutrina portuguesa é possível extrair a denominada norma geral antielisão no art. 38º, item 2 da Lei Geral Tributária – DL 398/98:

Artigo 38.º (Ineficácia de actos e negócios jurídicos) 1 - A ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes. 2 - São

²⁸⁰ **SUMÁRIO DA LEI GERAL TRIBUTÁRIA – DL N° 398/98:** “A concentração, clarificação e síntese em único diploma das regras fundamentais do sistema fiscal que só uma lei geral tributária é susceptível de empreender poderão, na verdade, contribuir poderosamente para uma **maior segurança das relações entre a administração tributária e os contribuintes**, a **uniformização dos critérios** de aplicação do direito tributário, de que depende a aplicação efectiva do princípio da igualdade, e a **estabilidade e coerência** do sistema tributário. A imagem de um sistema tributário disperso e contraditório prejudica fortemente a aceitação social das suas normas e, consequentemente, a **eficácia do combate à fraude e evasão fiscal**. São paradigmáticos destes desígnios os seguintes princípios: a consagração da regra geral da transitoriedade dos benefícios fiscais, sujeitando-os a uma avaliação periódica visando impedir a sua transformação em verdadeiros privilégios fiscais; a sujeição a uma regulamentação clara e equilibrada do instituto da responsabilidade subsidiária, incluindo dos administradores ou gerentes, limitando os pressupostos da reversão e libertando, assim, os tribunais tributários de múltiplos casos susceptíveis de resolução meramente administrativa; (...) a clarificação das condições de avaliação indirecta da matéria tributável, **explicitando-se os casos em que a administração tributária pode considerar existirem**, de acordo com a terminologia dos actuais códigos tributários, **indícios fundados de a matéria tributável real não corresponder à declarada**, caso em que se invertem as regras gerais do ónus de prova no procedimento tributário.” (sem grifo no original)

²⁸¹ **Mensagem (E.M. n° 820/MF) do Ministro de Estado da Fazenda ao Presidente da República, relativamente ao Projeto de Lei Complementar n° 77/1999, que resultou na Lei Complementar n° 104/2001, que deu nova redação ao art. 116 do CTN, acrescentando-lhe a norma geral antielisiva:** “Excelentíssimo Senhor Presidente da República. Tenho honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência o anexo projeto de Lei complementar, que altera dispositivos da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). 2. Preliminarmente, cumpre esclarecer que não se cogita, no presente momento, de promover uma reestruturação completa do referido Código, sendo que as alterações propostas, constantes do art. 1º do mencionado projeto, objetivam atribuir, à Administração Tributária, condições mais adequadas ao cumprimento de suas funções. Institucionais, naquilo que se entende mais urgente. (...) 6. **A Inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária** para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, **norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão**, constituindo-se, dessa forma, em **instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.**” *In Diário da Câmara dos Deputados – Ano LIV – n° 171. Sábado, 16 de outubro de 1999. Brasília-DF. p. 48931. (sem grifo no original)*

²⁸² Urge rememorar que o Anteprojeto do Código Tributário Nacional (no Brasil) já estabelecia, na década de 1960, uma norma geral antievasiva, nos artigos 129 e 131 do referido anteprojeto. No entanto, a decisão da comissão especial formada por tributaristas de escol à época entendeu pode bem decotar do texto essa norma, sobretudo em função do (suposto) despreparo jurídico dos aplicadores e do princípio da legalidade estrita, segundo o qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei. Faziam parte da mencionada comissão os juristas Tito Rezende, Carlos da Rocha Guimarães, Eduardo Lopes Rodrigues, Jayme Péricles e Gilberto de Ulhôa Canto.

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

Artigo 39.º (Simulação dos negócios jurídicos) 1 - Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado.

A legislação brasileira, a despeito de possuir precedentemente regras pontuais²⁸³ que visavam afastar a elisão ou a simulação fiscal²⁸⁴, optou por confeccionar uma cláusula geral antielisiva, consolidada no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, adiante transcrita: “**Art. 116.** Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (...) **Parágrafo único.** A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”²⁸⁵.

Merece registro o interessante posicionamento de Marciano Seabra de Godoi, que diferencia as normas pontuais voltadas à comportamentos específicos dos contribuintes das denominadas normas gerais antielisão (ou antiabuso). Prossegue o Autor defendendo a manutenção das normas pontuais de combate à elisão, na medida em que as “normas gerais antielisão, apesar de sua difusão generalizada nos países mais desenvolvidos do mundo há

²⁸³ Artigo 51 da Lei nº 7.450/1985 e artigo 3º, §4º da Lei 7.713/1988 (relativas ao imposto de renda); Lei nº 9.430/1996 (princípio *arm's length*); artigo 36, parágrafo único do Código Tributário Nacional; art. 149, VII do Código Tributário Nacional; artigo 33 do Decreto-Lei 2.341/1987 e artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/1995 (normas relativas ao aproveitamento integral dos prejuízos fiscais de IRPJ e bases negativas de CSSL em situações de incorporação, fusão ou cisão); dentre outras normas específicas relativas à tributos determinados.

²⁸⁴ A medida Provisória nº 66/2002 estabeleceu regras relativas aos procedimentos da norma geral antielisão em seus artigos 13 a 19, de maneira a regulamentar o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. Seus dispositivos tratavam dos atos e negócios passíveis de desconsideração, no que demandavam interpretação focada nos limites da dimensão possível da norma geral constante do CTN, sob pena de alargamento indevido e inconstitucional, bem como do procedimento propriamente, que garantia uma defesa prévia do negócio perante o auditor/fiscal, representação deste à autoridade superior, fundamentação clara e precisa da decisão pela desconsideração, oportunidade para que o contribuinte regularizasse sua situação mediante o pagamento do tributo com juros e multa apenas moratória e, na inércia do contribuinte, então o lançamento do crédito com aplicação da multa de ofício, com prazo de trinta dias para pagamento ou impugnação. Lado outro, e aqui reside o ponto relevante, no momento de conversão da Medida Provisória n. 66/2002 na Lei n. 10.637/2002, foram suprimidos os referidos dispositivos. In PAULSEN, Leandro – **Constituição e Código Tributário Comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 3506.

²⁸⁵ O Parágrafo Único do artigo 116 do Código Tributário Nacional foi acrescentado pela Lei Complementar nº 104, em 10 de janeiro de 2001.

algumas décadas, encontram críticos que as consideram desrespeitosas aos princípios da segurança jurídica, da legalidade e tipicidade tributárias”²⁸⁶.

Verifica-se, pois, que as normas antielisão em Portugal e no Brasil têm como escopo a requalificação (em virtude da descon sideração prévia) de fatos, atos ou negócios jurídicos que visam à obtenção de vantagem fiscais, em virtude de dissimulação do fato gerador tributário para situação similar, que foi transfigurada em decorrência das escolhas fiscais dos contribuintes.²⁸⁷

Nesse esquadro urge esclarecer, ainda em linhas despretensiosas, que a simples atipicidade ou anormalidade do contrato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte não contamina a sua validade perante o fisco. Em outros termos, a ilicitude que permite a requalificação jurídica dos fatos, atos ou negócios com reflexos tributários é aquela decorrente de fraude, abuso ou simulação²⁸⁸, tal como verificado no capítulo anterior.

A boa-fé também há de ser considerada como uma bússola para todos aqueles que realizam a interpretação dos negócios jurídicos tributários que possam caracterizar, em tese, elisão tributária abusiva. Nesses moldes, não há que se falar em discricionariedade do agente fiscal, porquanto o legislador estabeleceu um poder-dever de agir, nas hipóteses em que o contribuinte exorbitar de seu arsenal privado para remodelar os efeitos fiscais. Assim, se o contribuinte se afastar da boa-fé – e da transparência fiscal – a sua arquitetura fiscal realizada por meio de planejamento tributário (agressivo) poderá ser objeto de reexame por parte do poder público²⁸⁹, sobretudo em virtude da igualdade tributária e da capacidade contributiva tributária.

A ideia da boa-fé do contribuinte foi realçada por Ivan Tanil Rodrigues, que pontificou que “o legislador do parágrafo único do artigo 116 constituiu uma dimensão ético-jurídica para o acionamento da descon sideração de atos e negócios realizados com o fito de

²⁸⁶ GODOI, Marciano Seabra de – **A figura da ‘fraude à lei tributária’ prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN**. RDDT 68/101-123, maio de 2001.

²⁸⁷ “Objeto específico do dispositivo é o conjunto de hipóteses de dúvida na qualificação jurídica dos negócios jurídicos, especialmente em função da eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva diante de negócios indiretos não abusivos nem em *fraus legis*.” In GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 417

²⁸⁸ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **A consideração econômica e o abuso de formas no direito tributário brasileiro**. RFDT 20, março a abril de 2006.

²⁸⁹ “uma abordagem específica da boa-fé no planejamento tributário há de cotejar, simultaneamente, os elementos subjetivos, animus do sujeito que entende adequado valer-se de interpretação legal ou mecanismos específicos (formas e desenhos contratuais ou jurídicos) para reduzir a tributação; e os elementos objetivos, efeitos jurídicos, sociais e econômicos, emanados da conduta adotada, compreendidos em sua harmonização ou não com os valores e fins do ordenamento tributário constitucional. [...] revela-se como desleal e, por isto, contrária a boa-fé, a descon sideração de atos ou negócios que impõem ao agente econômico resultados negativos, nulos ou pífios, que, se vislumbrados anteriormente, fariam com que se mantivesse ele inerte, paralisado e assim, em nada contribuição para o desenvolvimento da economia e sociedade nacionais” In RODRIGUES, Ivan Tanil – **O princípio jurídico da boa-fé e o planejamento tributário. O pilar hermenêutico para a compreensão de negócios estruturados para obter economia tributária**. RDDT n. 93, junho de 2003.

reduzir a oneração tributária dos fins econômicos pretendidos”²⁹⁰, não cabendo ao Poder Público realizar a requalificação fiscal tão somente pela atipicidade negocial praticada pelo contribuinte.

É oportuno rememorar que no direito privado vige a liberdade de contratação, uma vez que os negócios jurídicos podem ser plasmados em contratos atípicos, por meio de novas forma de relações obrigacionais e modalidades negociais anteriormente desconhecidas. Lado outro, além da boa-fé que há de permear as relações privadas, não pode o intérprete se olvidar da função social dos contratos e o dever ético dos contratantes.

No que se refere à boa-fé dos contribuintes, a legislação tributária de Portugal é expressa ao indicar que os contribuintes ou seus representantes devem cumprir as obrigações tributárias com retidão, ante o dever de boa prática tributária, conforme o artigo 32º da Lei Geral Tributária (DL 398/98)²⁹¹. No âmbito do direito brasileiro, a normatização geral tributária não possui dispositivo similar, merecendo registro, nesse esquadro, que a legislação civil aponta a necessidade de ser resguardada a boa-fé nos negócios privados²⁹². Marco Aurélio Greco, ao citar Ivan Tanil Rodrigues, adverte que “se a tensão entre o interesse privado e o público não se resolve em uma projeção dos valores que encarnam a boa-fé, vêem-se ameaçadas a paz e a segurança jurídica”²⁹³.

Um aspecto que merece registro, ante a sua repetição na literatura especializada, é a indicação de que a requalificação dos fatos, atos ou negócios jurídicos deveria recair sobre a evasão, e não sobre a elisão. Inúmeros são os autores que advogam essa teoria, partindo da premissa que a elisão é permitida pela legislação, e, desse modo, seria lícita e resguardada pelo Direito (inclusive constitucional). Assim, eventual revisão de ato pautado na elisão seria a economia do tributo em virtude de o fato típico tributário ter sido legitimamente evitado²⁹⁴. No mesmo sentido são as assertivas lições de Eduardo Cabral Moraes Monteiro, ao apontar que a existência de uma norma geral antielisão seria uma inversão de valores jurídicos, porquanto via

²⁹⁰ RODRIGUES, Ivan Tanil – *Op. Cit.*

²⁹¹ **Artigo 32.º**

Dever de boa prática tributária

Aos representantes de pessoas singulares e quaisquer pessoas que exerçam funções de administração em pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados incumbe, nessa qualidade, o cumprimento dos deveres tributários das entidades por si representadas.

²⁹² **Art. 113.** Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

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

²⁹³ *Apud* GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 424.

²⁹⁴ FERRAGUT, Maria Rita – **Evasão fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação**. RDDT 67/118/119, abril de 2001.

a desconsideração de atos lícitos, o que geraria incerteza e insegurança jurídica. O referido Autor prossegue, afirmando, inclusive, que nesse passo o agente fiscal chega a se tornar quase um legislador, na medida em que o próprio fisco estabeleceria a qualificação dos atos, confundindo interesse público com meros interesses de arrecadação progressiva.²⁹⁵

Marciano Seabra de Godoi Defende a alteração textual do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, apontando que “é recomendável essa mudança, pois o atual sistema, ainda que não chegue a ser inconstitucional, gera uma carga excessiva e desnecessária de insegurança”.²⁹⁶

Eduardo Cabral Moraes Monteiro assevera, ainda, que o próprio sistema constitucional tributário sucumbiria, na medida em que “o Direito seria apenas um instrumento a serviço da Administração Pública e dos agentes políticos para a satisfação de seus caprichos com o Erário Público”²⁹⁷.

Não é outra a posição do Professor Anderson Madeira, que concluiu que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional configura uma norma geral antievasão²⁹⁸.

Não obstante os sólidos argumentos estampados, a orientação predominante na doutrina portuguesa e brasileira, com nítido (e inexorável) reflexo na jurisprudência, aponta que a cláusula que permite a requalificação jurídico-tributária de fatos, atos e negócios jurídicos

²⁹⁵ In MONTEIRO, Eduardo Cabral Moraes – **O parágrafo único do art. 116 do CTN: Norma geral antielisão?** RTFP 99/13, julho-agosto de 2011.

²⁹⁶ GODOI, Marciano Seabra de – **Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro**. Revista de Informação Legislativa. Brasília a. 49 n. 194, abril a junho de 2012.

²⁹⁷ “Portanto, é de se concluir que uma norma geral antielisão é completamente incompatível com o sistema constitucional tributário brasileiro, ou seja, ela é inconstitucional por estar em desacordo com quase todas as limitações ao poder de tributar nele insertas, principalmente as informadoras da elisão tributária. E, conseqüentemente, não há possibilidade válida de sua criação dentro desse mesmo sistema. O parágrafo único do art. 116 do CTN, na realidade, não configura uma norma geral antielisão, prestando-se melhor ao combate da evasão fiscal, já que seu núcleo (o verbo dissimular) se refere à prática de condutas do contribuinte que consubstanciam a simulação relativa descrita pela doutrina do Direito civil, tal como o conceito está posto no art. 167 do CC/2002. Dessa forma, esse dispositivo seria aproveitado ao complementar os instrumentos previstos no art. 149, VII do CTN. [...] O dispositivo remanescente do Código Tributário Nacional não está eivado de vício algum de inconstitucionalidade, pois, mesmo que a intenção na sua edição fosse a de instituir norma geral antielisiva, na realidade, ele configura norma antievasiva. E, como tal, está completamente conforme com o sistema constitucional tributário brasileiro, pois, visa ao combate da evasão fiscal, do ilícito, condutas indesejadas pelo Direito” In MONTEIRO, Eduardo Cabral Moraes – **O parágrafo único do art. 116 do CTN: Norma geral antielisão?** RTFP 99/13, julho-agosto de 2011.

²⁹⁸ MADEIRA, Anderson Soares – **Manual de Direito Tributário**. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 290. Em sentido diverso é o posicionamento de Marciano Seabra de Godoi, que já defendeu que o art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional aplica-se aos casos de elusão tributária: “Talvez seja chegada a hora de passar a diferenciar elisão tributária de elusão tributária, esta última expressão designando a prática de atos ou negócios jurídicos previstos no art. 116, parágrafo único do CTN, um tipo de planejamento que não é nem simulado nem propriamente elisivo” In GODOI, Marciano Seabra de. **A figura da ‘fraude à lei tributária’ prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN**. RDDT 68/101-123, maio de 2001.

configura uma norma antielisão²⁹⁹, atingindo, sobretudo, a denominada elisão abusiva praticada pelo contribuinte. Registre-se, por oportuno e por respeito ao leitor, que na jurisprudência portuguesa a expressão norma geral antiabuso é encontrada com mais intensidade que norma antielisiva.

Ricardo Mariz de Oliveira também sustenta que a terminologia mais adequada seria norma geral antiabuso, na medida em que a elisão, segundo leciona, seria lícita e permitida pelo ordenamento jurídico.³⁰⁰

Afora o intenso debate sobre a legitimidade e o espectro de atuação do agente fiscal para requalificar os atos, fatos e negócios jurídicos com suporte na denominada cláusula geral antielisiva – que será objeto de tópico próprio neste capítulo – faz-se necessário escandir sobre o procedimento adequado para que o agente de arrecadação possa desconsiderar os negócios praticados lícitamente pelos contribuintes. A questão em voga encontra eco nos debates da jurisprudência, sobretudo no Direito Brasileiro, uma vez que o teor do artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional expressamente determina lei ordinária para a regulamentação dos procedimentos relacionados à aplicação da norma antielisão.

Impende gizar, nesse esquadro, que no âmbito do Direito Português já existe norma específica na Lei Geral Tributária (DL 398/98) sobre o procedimento para inúmeras inspeções para a eventual requalificação dos negócios jurídicos realizados pelos contribuintes. Verifica-se, pois, nos artigos 63º, 63º-A, 63º-B, 63º-C, 63º-D e 63º-E do mencionado Decreto-Lei as questões relativas à inspecção, informações relativas a operações financeiras, acesso a informações e documentos bancários, contas bancárias exclusivamente afectas à actividade empresarial, países, territórios ou regiões com um regime fiscal claramente mais favorável e proibição de pagamento em numerário. Ao tratar do tema, Clotilde Celorico Palma destaca, com suporte no texto legal, que a aplicação da cláusula geral antiabuso em Portugal depende da autorização do dirigente máximo dos serviços de fiscalização, não sendo cabível a requalificação dos atos, fatos ou negócios jurídicos quando o contribuinte tiver anteriormente requerido à Administração Tributária informação prévia sobre tais situações tributáveis.³⁰¹

Lado outro, o direito brasileiro não possui normatização específica prevista em lei ordinária, especificamente sobre os procedimentos para a aplicação da cláusula geral

²⁹⁹ Citem-se, a propósito, um julgado do Tribunal Constitucional Português que fez expressa referência à norma geral antielisão, bem como a Ação Direta de Inconstitucionalidade que examinou a validade e eficácia da cláusula geral antielisão no direito brasileiro, respectivamente, com os seguintes números: **Acórdão 465/2021** e **ADI nº 2446**.

³⁰⁰ *Apud* GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 403.

³⁰¹ PALMA, Clotilde Celorico – **O controlo da concorrência fiscal prejudicial: Principais medidas conjuntas e unilaterais adaptadas por Portugal**. RFDT 26/143, março-abril de 2007.

antielisiva. Nesse contexto, há divergência sobre a autoplicabilidade ou não da norma, em decorrência da necessidade de transparência fiscal do contribuinte, e, de outro lado, da segurança jurídica e liberdade de conformação do legislador.

A literatura de forma minoritária no Brasil sustenta que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional possui autoaplicabilidade, utilizando como principal argumento a orientação de que no processo administrativo fiscal federal são aplicados os princípios do contraditório e da ampla defesa, tal como insculpidos no Decreto Federal nº 70.235/1972³⁰² (aplicável, gize-se, somente aos créditos tributários da União). Demais disso, asseveram outros que a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados já poderia ser realizada pelo Poder Público com suporte no artigo 149, VII do Código Tributário Nacional, que possui o seguinte teor: “**Art. 149.** O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) VII - quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;”³⁰³.

Lado outro, como destacado alhures, predomina no direito brasileiro a orientação de que a cláusula geral antielisão configura norma de eficácia limitada, a depender de regulamentação por meio de lei ordinária, no que se refere aos procedimentos para a sua

³⁰² “por já existir, no âmbito federal, uma extensa regulamentação do processo Administrativo Fiscal (PAF) por meio do Decreto n. 70.235/1972 – em que se disciplinam os procedimentos de fiscalização e de julgamento, bem como do processo de consulta –, e subsidiariamente pela Lei n. 9.784/1999 – que regula o processo administrativo federal enquanto gênero –, a desconsideração dos atos e negócios dissimulados prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN independe de novo disciplinamento procedimental, uma vez que o PAF já se orienta pelos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório e a Administração Tributária federal, na fase oficiosa do procedimento fiscal – conforme previsto em regulamentos específicos e em manuais de fiscalização –, já vem atuando com a participação ativa dos contribuintes na produção do conjunto probatório que embasará eventual lançamento e ofício”. In REIS, Hécio Lafetá – **Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica**. RDDT 209/57, fevereiro de 2013.

³⁰³ “O ordenamento brasileiro, a meu ver, já autorizava a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados, a exemplo do disposto no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional. O dispositivo comentado veio apenas ratificar regra existente no sistema em vigor. Por isso mesmo, assiste razão a Heleno Torres, ao asseverar que a referida alteração tão só aperfeiçoa o que já se encontrava previsto, de modo genérico, afastando quaisquer dúvidas concernentes à possibilidade da Administração em desconsiderar os negócios fictícios ou dissimulados.” In CARVALHO, Paulo de Barros – **Curso de direito tributário**. 17ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 278-279.

efetividade (requalificação de atos e negócios jurídicos). Nesse sentido são as lições de Marco Aurélio Greco³⁰⁴, Regina Helena Costa³⁰⁵ e Michel Haber Neto³⁰⁶.

Impende consignar, ante a sua importância nesse cenário da norma geral antiabuso, que seja assegurado ao sujeito passivo a plenitude do contraditório, permitindo-se a produção de toda a prova compatível, inclusive para demonstrar outros elementos externos aos atos e negócios jurídicos que justificaram a sua prática de determinada forma.³⁰⁷ Não é outra a lição extraída do direito positivo português, que disciplinou a questão nos artigos 63º a 63º-E da Lei Geral Tributária, conforme mencionado.

A natureza de norma de eficácia limitada atribuída ao parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional também é adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no Brasil, ao destacar, inclusive, que todos os Entes Políticos no Brasil devem criar a sua própria regulamentação sobre os procedimentos para a aplicação da norma geral antielisiva³⁰⁸.

³⁰⁴ “A desconconsideração só poderá ocorrer nos termos que vierem a ser previstos em lei, como corolário da garantia individual do devido processo legal. Em suma, o CTN deferiu à lei ordinária a disciplina indispensável, de caráter procedimental (e não de direito material), para que a norma possa ser aplicada. Com isto, não veiculou uma norma de eficácia plena, mas uma norma de eficácia limitada, na medida e que a plenitude da eficácia somente será obtida após a edição da lei ordinária dispondo sobre tais procedimentos. Vale dizer, antes da mencionada lei ordinária, o conteúdo preceptivo do dispositivo não comporta aplicação. Isto significa que, enquanto não for devidamente editada a lei ordinária dispondo a respeito, falta um elemento essencial à aplicabilidade do parágrafo examinado, sendo ilegal o ato administrativo fiscal que, nesse interregno, pretender nele apoiar-se. Enquanto não vier a ser editada a lei ordinária prevista no dispositivo, falta ao dispositivo a plenitude da produção dos seus efeitos e, por consequência, a autoridade administrativa não pode praticar ato de desconconsideração nele fundamentado (o que não impede, porém, as reações já examinadas, nos casos de abuso ou fraude à lei).” In GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 568.

³⁰⁵ “Aguarda-se a edição da lei regulamentadora dos procedimentos a serem observados pela autoridade administrativa, como também das hipóteses de aplicação da desconconsideração de atos ou negócios jurídicos, pois, do contrário, ficará a critério da autoridade administrativa decidir se o ato ou o negócio jurídico foi ou não praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, o que representa ameaça à desejada segurança jurídica.” In COSTA, Regina Helena – **Curso de direito tributário**. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015. P. 208.

³⁰⁶ “(...) enquanto não houver a lei ordinária estabelecendo os procedimentos a serem observados para a desconconsideração dos negócios jurídicos dissimulados, entende-se que o dispositivo padece de ineficácia técnicosintática, não podendo ser aplicado.” In HABER NETO, Michel – **Limites normativos ao planejamento tributário no Brasil**. RDDT 223/116, abril de 2014.

³⁰⁷ GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 445.

³⁰⁸ **Recurso Especial nº 1.388.855**, cuja relatoria coube ao Ministro Og Fernandes. O recurso especial não foi conhecido por questões processuais, mas é possível extrair a seguinte orientação do Eminent Relator: “Com relação ao art. 116, parágrafo único, do CTN, o recurso especial não deve ser conhecido, pois a análise da tese atinente à aplicação da norma antielisiva demandaria o exame de legislação local, tendo em vista que o Tribunal de origem adotou como fundamento do decisum a Lei estadual n. 14.699/2003, conforme se extrai da e-STJ, fl. 1.234: Entretanto, tal circunstância não altera o panorama aqui traçado, tendo em vista que, conforme se infere da norma do parágrafo único do art. 116 do CTN, os procedimentos para a autoridade administrativa proceder à desconconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador devem ser regulamentados em lei ordinária. No âmbito do estado de Minas Gerais, foi editada a Lei nº. 14.699/03, prevendo, em seu art. 205, a possibilidade de a autoridade fiscal desconsiderar ato ou negócio jurídico praticado com a finalidade de descaracterizar a ocorrência de fato gerador, dispositivo regulamentado pela norma do art. 55 - A da CLTA, introduzido pelo Decreto nº. 43.784/04, vigente a partir da publicação, ocorrida em 16.04.2004, ou seja, após os atos fiscalizatórios que ensejaram o PTA.”

Não é excessivo mencionar, ainda no âmbito do direito brasileiro, que a norma geral antielisiva foi objeto de recente pronunciamento sobre a sua constitucionalidade, porquanto fora ajuizada Ação Direta de Inconstitucionalidade em 18/04/2001 em desfavor especificamente do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, sob os argumentos de violação aos princípios da legalidade, tipicidade fechada, certeza e segurança das relações jurídicas e separação de poderes. Por maioria, e após duas décadas de tramitação, o Supremo Tribunal Federal entendeu por bem declarar a norma geral antielisiva compatível com a Constituição da República, destacando, noutro bordo, que a referida cláusula geral demanda regulamentação por meio de lei ordinária.^{309 310}

Merece registro a orientação de Marco Aurélio Greco de que não se identificam objeções constitucionais na norma geral antielisão do Brasil, tendo consignado: “cabe a advertência prévia de que nem tudo que incomoda é inconstitucional.”³¹¹

Malgrado eventuais vozes dissonantes na doutrina, a orientação predominante sinaliza que o planejamento tributário e a elisão fiscal indicam perspectivas distintas de um mesmo fenômeno jurídico³¹², conforme aprofundamento nos tópicos seguintes. Ainda no contexto de conclusão parcial sobre a norma geral antielisiva, é possível inferir que o dispositivo previsto no direito brasileiro configura, inescandivelmente, uma norma de eficácia limitada, a demandar, de forma indubitável, complementação por meio de lei ordinária.

Firme na quadra firmada anteriormente, Marco Aurélio Greco aponta que a regulamentação da norma geral antiabuso no Brasil deve prever um órgão colegiado que realize o procedimento de requalificação jurídica dos fatos apontados como elisivos, e que a disciplina da elisão atingisse apenas as situações que não tivessem razões extratributárias que a justificassem, resguardando-se, em todos os casos, um debate com a plenitude do contraditório e da ampla defesa.³¹³

³⁰⁹ EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR N. 104/2001. INCLUSÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO AO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: NORMA GERAL ANTELISIVA. ALEGAÇÕES DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA LEGALIDADE ESTRITA EM DIREITO TRIBUTÁRIO E DA SEPARAÇÃO DOS PODERES NÃO CONFIGURADAS. AÇÃO DIRETA JULGADA IMPROCEDENTE.

³¹⁰ Afigura-se interessante frisar que os votos vencidos, proferidos pelos Ministros Ricardo Lewandowski e Alexandre de Moraes declaravam o dispositivo inconstitucional em virtude da cláusula de reserva de jurisdição. Consta no voto divergente do Ministro Ricardo Lewandowski: “Assim, a decisão aludida no parágrafo único do art. 116 do CTN caberá sempre a um magistrado togado, considerado o princípio da reserva de jurisdição, o qual, ao fim e ao cabo, se destina a resguardar os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos.”

³¹¹ GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 405.

³¹² GRECO, Marco Aurélio – *Op. Cit.* p. 13.

³¹³ Balizas indicadas por Marco Aurélio Greco para a regulamentação da norma geral antielisão no Brasil: “1) restrita ao campo do imposto sobre a renda (não aplicável a todos os tributos); 2) precedida de um ajuste de valores de bens a valor de mercado; 3) que atribuisse competência a um órgão colegiado e não a uma “autoridade administrativa” (expressão que abrange um órgão unipessoal); 4) que disciplinasse um procedimento no âmbito

Martha Toribio Leão apresenta severas críticas à existência da norma insculpida no artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional. Verifica-se, inclusive, que a referida Autora nega ao dispositivo a ideia-núcleo de norma geral antiabuso. Segundo defende a Doutora, o direito brasileiro não possui uma norma geral antiabuso, porquanto o dispositivo ora debatido versa especificamente sobre dissimulação.³¹⁴

Não é demasiado apontar, ainda que não seja o escopo deste estreito trabalho, que a ideia de planejamento tributário agressivo também tem ocupado os organismos internacionais³¹⁵, sobretudo em razão do abuso praticados por grandes corporações internacionais que realizam planejamentos sofisticados sob a ótica internacional, com transferências de lucros para jurisdições de reduzida tributação³¹⁶. Como destacado, esse cenário exorbita as balizas deste trabalho, mas revela, à saciedade, a relevância de perceber o fenômeno das regras antiabuso ou antielisão no contexto interno, sob pena de que a ausência de compreensão, cooperação e coordenação entre os múltiplos regimes fiscais fomente a erosão da base tributável, devido ao uso agressivo de tratados internacionais bilaterais.

do qual fosse instaurado um debate quanto às práticas lícitas do contribuinte, antes da lavratura do auto de infração; 5) que alcançasse apenas as práticas que não tivessem razões extratributárias que as justificassem; 6) em que tais práticas configurassem abuso de direito ou fraude à lei; e 7) que, na sua aplicação concreta, o modelo comportasse exigência do tributo, sem aplicação de penalidades.” In GRECO, Marco Aurélio – *Op. Cit.* p. 403.

³¹⁴ LEÃO, Martha Toribio – **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiro. p. 242-243. ISBN 978-85-392-0428-1.

³¹⁵ “Essa tendência tem se ampliado por recomendação de organismos internacionais, a exemplo da Comissão Europeia, do Fundo Monetário Internacional, do Banco Mundial e, de forma mais enfática e persuasiva, da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. Esta última incluiu tal recomendação, inicialmente, no notório relatório *Harmful Tax Competition* (OCDE, 1988), ou competição tributária prejudicial, em tradução livre. Esse relatório repercutiu em vários países, inclusive no Brasil, quando da edição da Lei Complementar n. 104/2001, que introduziu o parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional – CTN e na Medida Provisória n. 66/2002, essa última rejeitada pelo Congresso Nacional”. In ROLIM, João Dácio e ROSENBLATT, Paulo – **Dez anos da norma geral antielisiva no Brasil**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 197. São Paulo: Dialética, 2012. p. 93.

³¹⁶ “Sem dúvida, a globalização tem um impacto negativo na soberania tributárias dos Estados, em especial, no regime do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas residentes nos mais variados Estados. A economia se tornou mais integrada globalmente, em função do modus operandi das empresas transnacionais. Este contexto abriu oportunidades para as transnacionais reduzirem significativamente a sua carga tributária. A tributação está no cerne da soberania dos países, mas por vezes a interação dos regimes fiscais nacionais leva a lacunas e atritos. Os modelos propostos por organismos internacionais, como a OCDE e a ONU, têm procurado abordar estes conflitos de forma a respeitar a soberania tributária, mas as lacunas continuam a existir. Via de regra, a norma tributária interna atual de vários Estados combinadas com as disposições dos acordos que regem a tributação das rendas e lucros gerados em bases transnacionais, revelam deficiências que criam oportunidades para a erosão da base tributária e a transferência de rendas/lucros.” In OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de – **Intercâmbio de informação como instrumento de preservação do tradicional modelo de tributação internacional**. In OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de; ROSENBLATT, Paulo (org.) – **Direito tributário – comemoração dos 50 anos do Código Tributário Nacional (estudos em homenagem a Souto Maior Borges)**. Recife: Nossa Livraria, 2016. p. 261.

3.2 Legitimidade para desconsideração de atos lícitos realizados pelos contribuintes frente à tipicidade tributária

A legitimidade na redução do ônus fiscal depende, evidentemente, da licitude das condutas praticadas pelo contribuinte. É exatamente nessa conjuntura que atua a cognominada norma geral antielisiva (ou antiabuso). Trata-se, em linhas breves, da possibilidade de o Poder Público modificar a interpretação dos atos jurídicos lícitos praticados para o efeito de transmutar a ocorrência do fato gerador tributário, ou os efeitos tributários decorrentes de negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.

Assim, se de um lado o contribuinte pode realizar escolhas legítimas para beneficiar-se de redução tributária, por outro compete ao Estado verificar a legalidade dos atos praticados por aqueles que devem (ou deveriam) sofrer a exação fiscal. Sobreleva gizar, nesse enredo, que um planejamento tributário açodado ou dissociado das premissas da legalidade poderá redundar em prejuízo fiscal, na hipótese de o Poder Público desconsiderar os atos indicados pelo contribuinte com as operações realizadas, sobretudo pela possibilidade de aplicação dos consectários econômicos decorrentes do inadimplemento fiscal.

Não é outra a compreensão da temática no âmbito do direito fiscal português, que possui a denominada norma antiabuso, consoante se depreende do artigo 38º, item 2, da Lei Geral Tributária de Portugal.³¹⁷ A norma geral antielisiva caracteriza tema debatido há bastante tempo na doutrina, especialmente no âmbito dos demais ordenamentos jurídicos. Nesse passo, é válido consignar que a doutrina costuma aproximar esta questão como meio de o Estado buscar a transparência fiscal, com a devida interpretação do fato gerador sob a ótica econômica.

Parte da doutrina especializada leciona que os conceitos de abuso e de elisão fiscal são substancialmente coincidentes.³¹⁸ Em contraponto, Alberto Xavier aponta que os princípios da legalidade tributária e da tipicidade fechada sequer autorizam a existência de uma norma antielisão, e que os referidos princípios tributários – segundo alega – devem ser

³¹⁷ **Artigo 38.º**

(Ineficácia de actos e negócios jurídicos)

1 - A ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes.

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

³¹⁸ DOURADO, Ana Paula – **Governança fiscal global**. Coimbra: Almedina, 2017. p. 58.

considerados cláusulas pétreas da Constituição, porquanto se referem à direitos fundamentais dos contribuintes.

Na mesma vereda, Gustavo Lopes Courinha acentua o direito constitucional do contribuinte à realização de um “planeamento fiscal”, destacando-se que a separação de poderes [*rectius*: funções] e a reserva de lei formal quanto às normas de tributação, dificilmente permitiram que a cláusula antiabuso fosse constitucionalmente compatível, se não fosse exigível a verificação do elemento normativo-sistêmico.³¹⁹

Por outro lado, a jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar imposto, desde que não haja abuso de direito. Só a elisão abusiva ou o planejamento inconsistente tornar-se-iam ilícitos. Autores de prestígio como Klaus Tipke, K. Vogel e Rosembuj defendem esse ponto de vista. Em trabalhos recentes de Marco Aurélio Greco e de Hermes Marcelo Huck verifica-se a possibilidade desse controle estatal nos casos de abuso de direito.³²⁰

Interessante questão prévia que merece registro, notadamente pela percuciente exposição temática realizada pelo Ministro Relator, ocorreu no Recurso Especial nº 2.025.097, recentemente julgado no Superior Tribunal de Justiça, que tratou das *blue chip swaps*³²¹,

³¹⁹ BARROSO, N.; FALCÃO, P. M. (Coordenadores). **Desafios Tributários**. Porto: Vida Econômica. p. 100.

³²⁰ TORRES, Ricardo Lobo – **Normas gerais antielisivas**. Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte, v. 1, n. 1, janeiro de 2003. Disponível em < <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/29446> > Acesso em novembro de 2022.

³²¹ **RECURSO ESPECIAL Nº 2.025.097 - SP** – EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AOS ARTS. 11, 489, 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA DE VÍCIOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DA CDA. ILEGITIMIDADE PASSIVA. QUESTÕES ATRELADAS AO REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. EXISTÊNCIA DE FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS NÃO IMPUGNADOS NAS RAZÕES RECURSAIS. ÓBICE DA SÚMULA 283/STF (POR ANALOGIA). FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. SÚMULA 284/STF (POR ANALOGIA). ALEGAÇÃO DE QUE OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NÃO TIVERAM CARÁTER PROTETÓRIO. QUESTÃO ATRELADA AO REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA PARTE, NÃO PROVIDO: “(...) A tese, veiculada em sede administrativa, de que as remessas efetuadas ao exterior (base da autuação) decorreram de operações de *blue chip swaps*, realizadas para que pudesse honrar dívidas de curto prazo, não se sustenta. Narrou-se que sua controlada no estrangeiro adquiria, a prazo, títulos no exterior (AGBs, no caso) e cedia-lhes, mediante mútuo, para que os ativos fossem revendidos no país; com o produto da venda, obtinha capital de giro e, posteriormente, remetia pagamento ao exterior, para que sua controlada quitasse a aquisição inicialmente efetuada. Contudo, nos termos dos documentos carreados ao processo administrativo de origem, os recursos da venda dos ativos, no mais das vezes, eram repassados ao estrangeiro no mesmo dia, ou no subsequente, circunstância que, aliada à completa ausência de demonstração de quais dívidas de curtíssimo prazo a autuada quitara a cada operação, amparou a conclusão administrativa de que tal descrição não era verídica. De fato, observa-se que, a operação relatada pouco sentido guarda com a motivação ventilada para a sua realização. Se a embargante necessitava de capital em curto prazo, e esta demanda haveria de ser suportada por sua controlada no exterior - a qual, via de regra, seria ressarcida mediante remessa de valores -, parece deveras mais linear, célere, seguro e com o mesmo proveito, que a controlada lhe fizesse um empréstimo. Aliás, a transação foge ao próprio objetivo primário da realização de uma *blue chip swap* - sem adentrar, aqui, no mérito da possibilidade jurídica de tal operação -, que é justamente gerar disponibilidade de moeda diversa da detida (de reais para dólares ou o inverso, por exemplo) sem a necessidade de uma remessa internacional e, conseqüentemente, operação de câmbio. Nestes autos, arguiu-se que os mútuos de títulos eram realizados, pelo contrário, para amparar não a executada, mas os braços internacionais de seu grupo

indicando que a norma geral antielisiva somente há de ser manejada pelo intérprete se o caso for de ato lícito praticado pelo contribuinte apenas para vantagem econômico-fiscal. No caso concreto – transcrito parcialmente no rodapé – conclui-se que a norma antielisiva ou antievasiva (utilizada pelo Ministro Relator como expressões sinônimas) não era aplicável, uma vez que o ato praticado era ilícito desde a sua gênese. Verifica-se, pois, que a norma antiabuso ou antielisão pressupõe a ocorrência de uma elisão, que ocorre precedentemente ao fato gerador tributário.

Percebe-se, assim, que a transparência é o melhor princípio para a superação das ambivalências da sociedade de risco. Só quando se desvenda o mecanismo do risco, pelo conhecimento de suas causas e de seus efeitos, é que se supera a insegurança. No mesmo sentido pode ser colhida a lição de José Casalta Nabais, no momento em que explora a atenuação da tipicidade tributária implícita na legalidade fiscal, porquanto o debate sobre fraude e evasão fiscais não terá êxito se a administração fiscal estiver “totalmente manietada e dependente de

econômico. Sucede que, para além de manifestamente incompatível com a primeira versão, esta hipótese é igualmente inverossímil: se o objetivo é obter liquidez no estrangeiro, não se verifica qualquer plausibilidade em adquirir um título já no exterior, vende-lo no país (à míngua de qualquer vantagem negocial específica) e submeter o resultado a uma remessa cambial - caso seria de, simplesmente, revende-lo no exterior, diretamente. Não suficiente, as autoridades administrativas fizeram prova de que os Argentine Global Bonds em tese comercializados pela apelante no mercado inicial jamais existiram e, congruentemente, o contribuinte não apresentou à fiscalização os contratos de mútuo pelos quais sua controlada no exterior havia lhe cedido tais ativos. A alegada existência de um suposto "contrato-mãe" de conta-corrente não convalidaria o vício decorrente da inexistência dos ativos comercializados. Não só, deixaria de suprir a ausência de instrumentos contratuais específicos para cada título em tese mutuado. A existência do negócio jurídico em questão, significaria, apenas, que as partes acordaram em diferir para um momento futuro o cômputo dos creditamentos e débitos que realizaram em uma conta comum, durante determinado lapso temporal, para identificar, ao final, qual parte remanesce credora da outra. Não há porque concluir-se que, neste contexto, não se exigiria demonstração e escrituração de cada operação - com identificação da respectiva causa negocial - que ensejou a movimentação desta conta, para fins fiscais. Assim fosse, o contrato de conta-corrente se prestaria, precisamente, à lavagem de dinheiro, já que não caberia perquirir a origem e a causa da remessa de numerário, contanto que justificado o meio contratual pelo qual, subsequentemente, instrumentalizado o repasse. Inviável dizer que não havia necessidade de instrumentalização dos mútuos alegadamente realizados, porque não onerosos. Tal assertiva é válida no que diz respeito à eficácia do negócio jurídico no direito privado, apenas. A imperatividade de redução a termo, no caso dos autos, é de vértice tributário, direito público, enquanto documentação necessária para o controle fiscal da atividade econômica da empresa. A situação é de todo análoga à necessidade de registro público prévio de negócio jurídico que se deseja opor a terceiros. Descabida a alegação de que o Juízo de origem desconsiderou os negócios jurídicos praticados, em manejo indevido do parágrafo único do artigo 116 do CTN, ainda não regulamentado. **Não se está diante de negócio jurídico indireto, ou qualquer forma de conjugação de contratos, individualmente válidos, para atingir-se, ao final, determinado resultado útil que supera o escopo de cada operação isolada - comumente, elisão tributária. A espécie, em verdade, evidência negócios jurídicos inválidos, por qualquer prisma que se adote; logo, o caso é de evasão tributária: não se está desconsiderando os mútuos, haja vista que de fato não ocorreram.** Tal conclusão evidentemente não está defesa ao Juízo, e independe de qualquer discussão da eficácia do parágrafo único artigo 116 do CTN (inclusive quanto a tratar-se de norma antielisiva ou antievasiva), pois é alcançada diretamente a partir dos institutos, formas e conceitos do direito privado, com fulcro no artigo 109 do CTN. (...) (sem grifo no original)

estritas determinações legais, e impedida de acompanhar a capacidade inventiva ilimitada das pessoas e da vida”.³²²

Não obstante a ideia de transparência, a literatura vem mencionando que a discricionariedade não pode conduzir a um “princípio geral de abuso de direito”³²³, para permitir descon siderações de atos ou negócios jurídicos (fundados na autonomia da vontade e legalidade), sem qualquer moldura limitadora de atuação estatal, sob pena de malferimento à segurança jurídica, proteção da confiança, dentre outros princípios sensíveis ao direito fiscal. No ponto, e com a devida vên ia junto ao leitor, transcreve-se o sumário de decisão unânime proferida em 12/10/2022 no Supremo Tribunal Administrativo de Portugal:

I – A determinação da existência ou não de *razões económicas válidas* de uma operação societária não constitui um espaço de valoração próprio da AT imperscrutável pelo poder judicial; trata-se antes de um conceito originário do direito europeu, em cuja análise e densificação há que observar a jurisprudência do TJUE, em especial as directrizes do acórdão *Foggia* (C-126/10) e *Euro Park* (C-14/16).

II – A mera abrangência por um benefício fiscal, *i. e.*, a obtenção de uma vantagem fiscal, não é suficiente para qualificar como desprovida de razões económicas válidas uma determinada operação societária, é necessário que a AT demonstre que esse é o *único* objectivo daquela operação e que o legislador, utilizando a faculdade que o direito europeu concede nestes casos, adoptou medidas de combate à erosão da base tributável, que incluem a descon sideração daquele tipo de operações, cujos pressupostos se encontram preenchidos no caso concreto.³²⁴

A segurança jurídica assume o papel nuclear no âmbito do planeamento tributário, destacando-se que tal princípio há de se moldar distintamente com o passar dos anos. Nesse ponto, a Administração Tributária não pode atuar fundada no enfoque de salvabilidade a qualquer custo do auto de infração fiscal, porquanto o ônus da prova de eventual ilicitude nas condutas que exigem requalificação fiscal cabe ao Poder Público. Segundo Marco Aurélio Greco, o fato gerador tributário é o fato constitutivo do direito (de crédito) do Fisco, não cabendo ao contribuinte o ônus de prova negativa (inexistência do fato gerador).³²⁵

Nesse trilhar, pode-se afirmar que compete à proibição de excesso a árdua tarefa de bloqueio metodológico aos excessos relacionados ao arbítrio fiscal. Demais disso, como acertadamente pontificou Rubens Gomes de Souza, o que caracteriza o tributo é justamente o fato de ser cobrado atividade administrativa plenamente vinculada.

³²² NABAIS, José Casais – **O dever fundamental de pagar impostos**. Coleção casos. Coimbra: Almedina, 1998. p. 381-382.

³²³ PIRES, Manuel & PIRES, Rita Calçada (coordenadores) – **Segurança e confiança legítima do contribuinte**. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2013. p. 314. (ISBN 978-989-640-154-2)

³²⁴ Processo nº 03110/09.5BCLSB (Número convencional: JSTA000P30053) – 2ª Secção – Relatora Suzana Tavares da Silva, julgamento por unanimidade (itálico no original).

³²⁵ GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento tributário**. 2ª. Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 410.

Nessa ótica, é legítimo apontar que as normas antiabuso demandam a realização de processos lógicos de inferência, para buscar compreender se o ato ou o negócio praticado é compatível com a realidade econômica perseguida. Em interessante passagem sobre a questão das presunções tributária em Portugal, Jorge Lopes de Souza indicou que a presunção jurídica é um processo lógico por meio do qual, partindo de um fato-base, conhecido e provado, se alcança um fato presumido, desconhecido. Ao mencionar o risco da denominada cascata de presunções, o Autor salientou que as presunções pautadas em presunções (ou em cascata) chocam-se com a credibilidade, precisão e concordância prática do direito tributário.³²⁶

Não é excessivo mencionar que contratos e leis decorrem de poderes distintos, mas possuem raiz única, porquanto ambos têm suporte Constitucional. Os tributos são o preço da proteção do Estado, para segurança institucional, que é reclamada pela economia de mercado, uma vez que a tributação configura a participação na propriedade privada.³²⁷

A insegurança institucional da tributação engendra insegurança no planejamento da economia nacional, na mesma medida em que transmite ao indivíduo (*rectius*: contribuinte) a ideia de que a imposição fiscal é manipulável e não possui critérios racionais.³²⁸ Nesse diapasão merece destaque a orientação de Gustav Radbruch, que leciona que a segurança seria um subprincípio da justiça, na medida em que a segurança, *per se*, ao lado da justiça e da liberdade, formam os valores clássicos do direito das sociedades livres, justas e igualitárias.³²⁹

Cláudio Carneiro assinala que a instabilidade da jurisprudência inviabiliza a aplicação efetiva do princípio da segurança jurídica, “pois uma decisão judicial não pode ser mero ato de vontade do julgador”³³⁰. Averte o mesmo Autor, em suas conclusões de tese, “Não se quer dizer com isso que se busca um Poder Judiciário omissivo ou ineficaz, tampouco revestido de uma supremacia absoluta exercida com base em supostas competências constitucionais que não lhe são reconhecidas, sobretudo a interferência em políticas públicas, como, por exemplo, a obtenção de receita. O que se deseja é assegurar os limites demarcatórios da atuação jurisdicional, pois um juiz ou tribunal pratica ativismo quando decide a partir de argumentos de

³²⁶ SOUSA, Jorge Lopes – **O art. 73º da LGT: na demanda das presunções ilidíveis consagradas nas normas de incidência tributária**. Revista Fiscal, janeiro-fevereiro de 2014. p. 13. Prossegue o Autor: “O problema, como sublinha GOMES CANOTILHO, reside na acentuação exagerada das “*dimensões de simplificação e de praticabilidade*”, que se contrapõe à imprudente imponderação de situações concretas e de circunstâncias complexas”. p. 26.

³²⁷ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim – **Direito Tributário**. (Tradução de Luiz Dória Furquim) Porto Alegre: Fabris. 2008. Volume 1.

³²⁸ PIRES, Manuel & PIRES, Rita Calçada (coordenadores) – **Segurança e confiança legítima do contribuinte**. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2013. p. 311. (ISBN 978-989-640-154-2)

³²⁹ *Idem* – **Ibidem**.

³³⁰ CARNEIRO, Cláudio – **Neoconstitucionalismo e austeridade fiscal: confronto constitucional-hermenêutico das cortes constitucionais do Brasil e de Portugal**. Salvador: Juspodivm, 2017. p. 120.

Política ou da Moral, ou seja, quando o direito é substituído pelas convicções pessoais de cada julgador”³³¹.

A ideia de paradoxo foi bem explorada por Martha Toribio Leão, ao apontar que o escopo de uma norma geral antiabuso seria atuar como geradora de segurança jurídica, apresentando critérios objetivos controláveis acerca da configuração ou não de um comportamento abusivo do contribuinte. De outro lado, na tentativa de configurar uma cláusula geral, tais normas padecem de textura abertura, porquanto utilizam expressões que produzem insegurança jurídica, ante a permissão (ainda que oculta) da utilização de discricionariedade na atuação dos agentes fiscais.³³²

No âmbito corporativo a utilização de planejamento tributário como meio para a redução da carga tributária expõe preocupação antiga, notadamente porque as grandes e médias corporações possuem corpos técnicos preparados suficientemente para comparar, com propriedade, a tributação atual nos contornos nacional e internacional. Apenas a título exemplificativo, pode-se destacar a denominada incorporação às avessas, que ocorre quando uma sociedade controlada (e com pequeno lastro patrimonial) resolve incorporar a sociedade controladora (que possui maior capital e maiores valores para eventuais créditos de natureza tributária). Não há regra impeditiva para esta operação invertida.

Em sociedades empresárias de menor porte, pode ser utilizada a cisão seletiva de determinada atividade, para que futuramente a referida sociedade possa se beneficiar de reduções tributárias impensáveis antes da seletiva cisão. Registre-se, entretanto, que estas atividades complexas exigem pleno conhecimento da legislação nacional e internacional, com verificação cautelosa e técnica, inclusive, de tratados internacionais.

A adoção de um regime tributário equivocado pode ser o início de uma derrocada da sociedade empresária (ou pessoa coletiva no cenário Português), porquanto o uso de um regime fiscal que não permita, por exemplo, a utilização de benefícios tributários ou compensações de prejuízo fiscal, importará em desnecessário ônus para as sociedades.

É exatamente nesse plexo interpretativo – ou tensão dialética – que atua a cognominada norma geral antielisiva,³³³ segundo a qual o Estado pode desconsiderar atos jurídicos praticados para dissimular a ocorrência do fato gerador tributário, consoante se

³³¹ CARNEIRO, Cláudio – *Op. Cit.* p. 172.

³³² LEÃO, Martha Toribio – **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiro. p. 239. ISBN 978-85-392-0428-1.

³³³ Cláudio Carneiro sustenta que no Brasil a perda de arrecadação com os atos simulados tem um custo aproximado de 40%, o que motivou, inclusive, a criação da norma geral antielisiva. In CARNEIRO, Claudio – **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 505.

verifica no art. 116, parágrafo único do Código Tributário Brasileiro e artigos 38º e 39º da Lei Geral Tributária de Portugal. Ocupa-se o Poder Público, em verdade, da requalificação dos efeitos tributários de determinados negócios jurídicos.

Sobreleva mencionar, no contexto apresentado, que um planejamento tributário açodado ou dissociado das premissas da legalidade resultará indubitavelmente em prejuízo fiscal, na hipótese de o Poder Público desconsiderar os atos indicados pelo contribuinte como operações realizadas (ausência de oponibilidade do contribuinte na predecessora estratégia fiscal). Assim, se de um lado o contribuinte pode realizar escolhas legítimas para beneficiar-se de redução tributária, cabe ao Poder Público (*rectius*: ente tributante) verificar a legalidade dos atos praticados por aqueles que devem (ou deveriam) sofrer a exação fiscal.

Interessante é o posicionamento de José Casalta Nabais ao ponderar a existência de uma liberdade de configuração jurídica de actos tributários em contraponto ao abuso ou violação das leis fiscais. Segundo o referido Autor, “a liberdade de gestão fiscal constitui um princípio constitucional do maior significado em sede da tributação das empresas. Muito embora se trate de uma liberdade que, como todos os direitos e liberdades, mesmo fundamentais não pode deixar de ter limites. (...) Manobras e disfarces estes contra os quais se procura lutar presentemente através de uma cláusula geral antiabuso, como a que figura no n. 2 do art. 38º da Lei Geral Tributária (LGT) portuguesa, ou de específicas disposições legais, como as constantes dos arts. 58º a 61º do Código do IRC.”³³⁴

Examinando a inquietude fiscal imposta aos contribuintes, é digno de registro que a compreensão dos fenômenos societários caracteriza o ponto de partida para um planejamento tributário eficaz, notadamente quando se tratam de grandes corporações na busca por uma redução lícita de tributos. Apenas à guisa de exemplos, podem ser citados os seguintes modelos de planejamento tributário agressivo: ágio interno, subcapitalização nacional ou internacional, incorporação de controladora lucrativa por controlada deficitária (operações invertidas), aumento e reduções de capital com eficácia *ex tunc* e respectiva deliberação assemblear homologada pelo Bacen, pejetização, sociedades de passagem (*conduit companies*), empréstimos internacionais, operações societárias estruturadas em sequência (*step transactions*), sociedades empresárias fictícias, escolha de domicílio fiscal para deslocamento da base tributária, ingresso de sócio seguido de cisão seletiva para transferência patrimonial, sociedade efêmeras criadas para ato ou negócio único, uso de empréstimo ao contrário de

³³⁴ NABAIS, José Casalta – **A liberdade de gestão fiscal das empresas**. RFDT 29/55, setembro-outubro de 2007. *Apud* PAULSEN, Leandro – **Constituição e Código Tributário Comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 3374-3375.

investimento na controlada para a obtenção de juros decorrentes de mútuo em benefício da controladora.

Após examinar os limites para as operações societárias autorizadas pela legislação tributária e empresarial, deve-se aviventar a possibilidade de que transações internacionais possam ser utilizadas para dinamizar efeitos econômicos em benefício das sociedades, tal como destacado em linhas transatas. Nessa linha de intelecção, a complexidade das transformações societárias vertidas para economia fiscal impõe prudência e técnica para efetiva oponibilidade das formas jurídicas eleitas perante as Fazendas Públicas, inclusive quando se tratar de alterações societárias em cenário transfronteiriço.

No tocante à ideia da contraposição (ou oponibilidade) das formas jurídicas eleitas pelos contribuintes – especialmente quando confrontada com as aludidas cláusulas gerais antielisão – a ausência de timbres seguros não pode conduzir a uma discricionariedade fiscal ampla, o que transgridiria o próprio conceito de tributo.

Busca-se, nesse horizonte jurídico, uma calibração sistêmica que reverbere a quadratura imanente da proteção de confiança legítima (do contribuinte). Lado outro, a ideia de boa-fé, os princípios da igualdade, segurança jurídica (e seus desdobramentos) e capacidade contributiva não de serem aplicados na *quaestio juris* sob o influxo de permitir a requalificação dos negócios jurídicos ocultados ou simulados, cujo escopo tenha sido a dissimulação do fato gerador tributário. Pensar de maneira diversa impõe exegese desajustada e unilateral (em benefício apenas do contribuinte).

Veja-se, nesse sentido, recente julgamento proferido no Supremo Tribunal Administrativo em Portugal, que destacou que a Autoridade Tributária há de comprovar a ausência de propósito racional, não se exigindo do agente tributário a comprovação cabal do intento subjetivo de burlar o ordenamento jurídico:

I - A prova exigida no âmbito da aplicação da CGAA não pode ser uma *prova diabólica*, ou seja, a AT não tem de provar uma intencionalidade “abusiva” do sujeito passivo. Não é exigível que a AT faça prova de que o sujeito passivo optou pela construção que conduz ao aforro fiscal para, intencionalmente, evitar a solução que estaria sujeita a tributação. *Basta que* a AT faça prova de que a operação realizada *não tem um propósito racional à luz do ordenamento jurídico mobilizado* e que, por isso, a sua intencionalidade se esgota no aforro fiscal a que conduz. Feita esta prova, os pressupostos do artigo 38.º, n.º 2 da LGT devem considerar-se preenchidos. II - A interpretação jurídica que, à luz dos princípios da praticabilidade e da razoabilidade, assegura a efectividade do disposto no n.º 2 do artigo 38.º da LGT, na sua redacção prévia à alteração legislativa introduzida pela Lei n.º 32/2019, é a que sustenta que quando a aplicação da CGAA resulte na desconsideração de uma construção e na sua substituição por uma operação cuja regulação legal imporia a prática de um acto de retenção na fonte a título definitivo (e pese embora o facto de a vantagem fiscal se produzir na esfera do beneficiário), é aquele que se vem a qualificar como substituto

(à luz da aplicação da CGAA) quem, em primeira linha, responde por essa obrigação tributária, sempre que a vantagem que o terceiro obtém resulte de uma operação praticada por ele e seja possível concluir, no âmbito do procedimento do artigo 63.º do CPPT, que ele tinha a obrigação legal de conhecer a operação jurídica alternativa que se vem a qualificar como legalmente devida por efeito da desconsideração da operação realizada (da construção adoptada).³³⁵

Paulo de Barros Carvalho destaca, por outro turno, que a autoridade fiscal não pode amplificar sobremaneira a ideia de dissimulação do negócio jurídico, notadamente porque o contribuinte possui o direito de celebrar um negócio jurídico que, não obstante importe em redução ou eliminação de carga tributária, é legal sob o prisma do planejamento tributário.³³⁶

No âmbito do direito português, a denominada cláusula antiabuso consagra que a ineficácia dos negócios jurídicos não obsta a sua tributação, porquanto procura obter-se a anulação dos efeitos fiscais de contratos destinados unicamente para evitar encargos fiscais. Ao tratar desse aspecto, Clotilde Celorico Palma assevera que a aplicação da cláusula antiabuso depende, cumulativamente, dos seguintes aspectos: “a) Se recorra a uma configuração jurídica ‘inabitual’, modelada de forma artificiosa ou fraudulenta e com abuso das formas jurídicas; b) Se obtenha o mesmo resultado económico que seria alcançado caso se utilizasse a configuração jurídica normal prevista na lei fiscal; c) A configuração jurídica ‘inabitual’ é utilizada com o fim, exclusivo ou predominante, de eliminar ou diminuir o imposto ou de obter vantagens fiscais. Recai sobre a Administração tributária o ônus da prova dos pressupostos de aplicação da cláusula geral antiabuso”³³⁷.

Não é excessivo apontar orientação diversa, defendida em recente tese defendida na Universidade de São Paulo por Martha Toribio Leão, ao defender que no Direito Português o ônus de comprovar que a operação é baseada em razões económicas é do contribuinte. Prossegue a Autora: “Em Portugal se exige, em geral, o convencimento acima da dúvida razoável para a manutenção do auto de infração, sendo o risco do ônus da prova invertido para o contribuinte, conforme sua responsabilidade pela falta de evidências, tal como ocorre no sistema alemão”³³⁸.

³³⁵ Processo nº 02507/15.6BEBRG (Número convencional: JSTA000P28772) – 2ª Secção – Relatora Suzana Tavares da Silva, julgamento por unanimidade (itálico no original).

³³⁶ “O parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não veio para impedir o planejamento fiscal; nem poderia fazê-lo, já que o contribuinte é livre para escolher o ato que pretende praticar, acarretando, conforme sua escolha, o nascimento ou não de determinada obrigação tributária.” In CARVALHO, Paulo de Barros – **Curso de direito tributário**. 17ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 278-279.

³³⁷ PALMA, Clotilde Celorico – **O controlo da concorrência fiscal prejudicial: Principais medidas conjuntas e unilaterais adaptadas por Portugal**. RFDT 26/143, março-abril de 2007.

³³⁸ LEÃO, Martha Toribio – **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiro. p. 211 e 215. ISBN 978-85-392-0428-1. A autora defende esse ônus probatório do contribuinte com suporte na origem alemã da norma antiabuso de Portugal.

Nessa medida, as críticas à existência da norma geral antielisiva não procedem, na medida em que o arcabouço legislativo autorizou, tão somente, que o aplicador da norma fiscal interprete o fato gerador em harmonia com a realidade fenomênica. Não se trata de tributação por analogia. Não há que se falar em revogação ou ineficácia do princípio da legalidade. Não se impõe a interpretação econômica em desfavor da interpretação jurídica ou do princípio da confiança.

No mesmo sentido são as lições sempre precisas de Marco Aurélio Greco, ao ponderar que a norma geral antielisão “comporta interpretação que, ao invés de agredir, prestigia a legalidade e a tipicidade (quaisquer que sejam as respectivas amplitudes), bem como não altera os limites da aplicação da analogia e não consagra a interpretação econômica”³³⁹.

Com efeito, o que a norma geral antielisiva permitiu foi que a autoridade tributária competente – aqui reside um dos pontos que demandam normatização no Brasil – identifique a desconformidade entre os atos ou negócios efetivamente praticados (situação real), desconsiderando os atos simulados pelos contribuintes, optando o intérprete, unicamente, pela expressão da verdade tributária.

A denominada interpretação econômica do fato gerador é uma forma de aplicação da norma jurídica por parte do Fisco, quando o fato efetivamente tributável não foi considerado pelos contribuintes em suas atividades negociais. Segundo Aurélio Pitanga Seixas Filho, nesse caso, a desconsideração da forma jurídica eleita pelo contribuinte tem sua razão de ser quando esta não for apropriada ao fato econômico praticado, o que desvela uma representação artificial no plano da realidade tributária. Registre-se, por oportuno, que o mencionado Autor destaca que o ônus da prova compete tão somente ao agente fiscal, especialmente quando o fato econômico puder ser representado juridicamente por mais de uma forma, o que permite ao contribuinte eleger a alternativa menos onerosa.³⁴⁰

Luciano Amaro sustenta que a denominada interpretação econômica ou consideração econômica do direito tributário foi divulgada, inauguralmente, na Alemanha, por Enno Becker. Em linhas gerais, o referido Autor leciona que não se deve considerar, na

³³⁹ “A norma comentada não “introduz” a denominada interpretação econômica no Direito Tributário brasileiro, pela singela razão que não dispõe sobre essa matéria e, dependendo do sentido que se dê à expressão, tenho até dúvida que seja necessário “introduzi-la”, posto que já integra o sistema.” In GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento tributário**. 2ª. Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 406 e 412.

³⁴⁰ “O combate à elisão tributária, isto é, às formas jurídicas alternativas ou indiretas, legitimamente utilizadas pelos contribuintes, somente pode ocorrer através de novas leis fixadoras de um novo regime tributário para esses comportamentos alternativos, naturalmente, sem algum efeito retroativo. O planejamento tributário na medida em que tem sua licitude no uso de formas alternativas ou indiretas representando realmente o fenômeno econômico praticado, tem seu limite, entretanto, na falta de equivalência entre o fato praticado e o seu registro jurídico, configura o artifício dissimulador usado para disfarçar ou camuflar o verdadeiro e real ato praticado.” In SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga – **A elisão tributária e a interpretação econômica**. RTFP 67, março-abril de 2006.

referência feita pela lei tributária a um negócio jurídico regulado pelo direito privado, a forma jurídica de seu revestimento, mas sim seu conteúdo econômico. Trata-se, prossegue Luciano Amaro, de aplicação do método de interpretação teleológica, em virtude da pesquisa do significado econômico das leis tributárias. Não é demasiado consignar, nesse passo, que parte da doutrina aproximou a interpretação econômica como instrumento de aplicação do princípio da igualdade (hipóteses economicamente iguais devem ser tratadas de forma igual) e de justiça social (na forma de uma distribuição uniforme de encargos sociais).³⁴¹

Ao tratar da interpretação econômica do fato gerador, relacionando o tema com os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional no Brasil, Luciano Amaro concluiu que não é possível que o aplicador da lei tributária esteja autorizado a transfigurar o instituto de direito privado, nem é possível permitir ao intérprete ignorar os institutos, substituindo-os por outros, a pretexto de que produzam maiores (ou menores, o problema é o mesmo) efeitos fiscais. Prossegue o Autor “Em suma, a consideração do conteúdo econômico subjacente não permite transfigurar o negócio jurídico privado”³⁴².

Ao tratar da interpretação das normas tributárias, existe literatura minoritária que sustenta a aplicação da parêmia *in dubio pro* contribuinte, fundada na ideia de segurança jurídica e previsibilidade à sociedade, sobretudo nos denominados casos-limite (*hard cases*). Nessa medida, Marcos de Aguiar Villas-Boas destaca que os créditos de natureza pública se encontram em posição privilegiada, e a exegese *in dubio pro* contribuinte não configura uma busca cega pela proteção do contribuinte, nem mesmo um aplauso à sonegação fiscal. Trata-se, segundo defende o Autor, de conferir efetividade às normas do sistema constitucional tributário, reduzindo o espaço para decisões políticas que optam por retirar a propriedade (e a liberdade) do contribuinte, o que causa prejuízos não somente a este, mas para a sociedade.³⁴³

Em linha aproximada, no que concerne ao balanceamento interpretativo pendente para o contribuinte, e sob o enfoque principiológico (com textura aberta), parte da doutrina advoga a possibilidade de ser efetuada uma exegese no formato *in dubio pro libertate*, em casos de empate entre a liberdade fiscal e a aplicação das normas antielisivas. Diego Galbinski salienta que o direito deve ser interpretado com preponderância da dimensão objetiva

³⁴¹ ROTHMANN, Gerd Willi *apud* AMARO, Luciano – **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 250-251.

³⁴² AMARO, Luciano – **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 253-254.

³⁴³ VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar – **In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais**. São Paulo: MP Editora, 2012. P. 227-231.

da liberdade fiscal, aplicando-se, pois, a interpretação *in dubio pro libertate* nos denominados casos difíceis.³⁴⁴

Por outro turno, Alfredo Augusto Becker critica com severidade a denominada realidade econômica do fato gerador, destacando que “ambas teorias [a hipótese de incidência é um *fato econômico*; interpretação e aplicação do Direito Tributário segundo a “realidade econômica do fenômeno social”] têm como resultado a demolição da *juridicidade* do Direito Tributário e a gestação de um ser híbrido e teratológico: o direito tributário invertebrado”³⁴⁵. Prossegue o Autor destacando que essa exegese – do fato gerador sob o timbre econômico – destrói a certeza e a praticabilidade do direito, negando ao direito tributário exatamente o que ele tem de jurídico.

Afora a crítica anterior, o teste do propósito real ou negocial foi criado no ano de 1935 pela Suprema Corte dos Estados Unidos, para que se verificasse a efetiva substância da operação praticada pelo contribuinte. Segundo Guilherme Costa Val Machado a doutrina desdobrou o teste para examinar, em especial, as transações fictícias, as transações societárias fora da realidade econômica, e as operações societárias em série (*step transactions*). A denominada doutrina do propósito negocial ou *step transaction doctrine* revela-se essencial para a análise em casos de simulação nas reorganizações societárias com o escopo de planejamentos tributários supressivo ou de vantagem econômica.³⁴⁶

João Dácio Rolim leciona que a norma antielisiva do direito brasileiro aproxima-se da intenção negocial, de modo que o ato praticado com intenção elisiva exclusiva é inoponível ao fisco, desde que a norma seja restrita às situações de simulação.³⁴⁷ Ao examinar os limites ao planejamento tributário, é possível trilhar que a liberdade de contratação no cenário privado não pode ser levada ao paradoxo de se permitir a simulação ou o abuso do direito. Segundo Hermes Marcelo Huck, a elisão abusiva há de ser severamente coibida, na medida em que o uso de formas jurídicas dissonantes da realidade econômica ofende as bases constitucionais do sistema fiscal, inclusa a capacidade contributiva. Agindo dessa forma o

³⁴⁴ “Além do dever de interpretar o direito ordinário conforme a norma de direito fundamental que permite a prática de relações econômicas neutras na maior medida possível do ponto de vista do Direito Tributário, a dimensão objetiva da liberdade fiscal é desdobrada por meio do dever do legislador, do administrador e do juiz de proteger os valores da autonomia e da autodeterminação no espaço vazio da tributação.” In GALBINSKI, Diego – **Dimensão objetiva da liberdade fiscal**. RDDT 218/41, novembro de 2013.

³⁴⁵ BECKER, Alfredo Augusto – **Teoria Geral Do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2018. p. 17.

³⁴⁶ MACHADO, Guilherme Costa Val – **Planejamento tributário; o papel do *business purpose test* e da *step transaction doctrine* na verificação de simulação**. RDDT 211/70, abril de 2013.

³⁴⁷ ROLIM, João Dácio – **Normas antielisivas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 357.

contribuinte, caberia ao Fisco requalificar os efeitos tributários para adequá-los à realidade econômica subjacente ao fato ou negócio jurídico.³⁴⁸

Não é outra a conclusão de Hécio Lafetá Reis ao destacar que a norma geral antiabuso tem como desiderato desmorrar os atos de fachada utilizados pelo contribuinte, afastando-se os atos e negócios artificiosos, nomeadamente em virtude da capacidade contributiva. A norma de incidência fiscal deverá ser aplicada em relação ao fato imponible efetivo, nos limites de sua previsão, nem mais nem menos.³⁴⁹

Ao tratar da situação de incorporação às avessas, Luana Noronha consignou que a distinção entre o planejamento fiscal e a dissimulação ocorre é que nesta o contribuinte tenta esconder o negócio efetivamente praticado com um negócio indireto, modificando os seus elementos essenciais. Lado outro, a incorporação às avessas pode constituir planejamento tributário quando efetivamente a sociedade empresária com prejuízos fiscais tiver interesse em incorporar a sociedade saudável, uma vez que tal conduta não é proibida pela lei. Por outro turno, “se a incorporação for apenas formal (‘de fachada’) e, na realidade, o negócio materialmente praticado tenha sido a incorporação da empresa deficitária pela saudável, não será caso de planejamento, mas de dissimulação”.³⁵⁰ Esse posicionamento permite identificar que a realidade fenomênica não é suficiente para examinar o intuito de dissimulação ou o abuso do direito. Isso porque não é negócio em si que é vedado pelo ordenamento jurídico – *in casu*, a incorporação às avessas – mas sim os efeitos tributários pretendidos (ou não) pelo grupo societário que realizou o negócio jurídico anormal.

Nesse diapasão, é legítimo asseverar que assim como a validade formal do negócio jurídico entabulado entre as partes não é suficiente para garantir a sua oponibilidade ao Poder Público, é correto ponderar que apenas a substância econômica da operação não é capaz,

³⁴⁸ “Nesse ponto, é da maior utilidade a análise do *business purpose test* do direito tributário norte-americano, que aceita como lícita a economia fiscal quando decorrente de uma formulação jurídica que, além da economia de imposto, tenha um objetivo negocial explícito. (...) Países definitivamente comprometidos com as liberdades individuais, como os Estados Unidos e a França, não toleram a elisão abusiva, reprimindo-a severamente. Espanha e Alemanha editaram normas genéricas, que autorizam ao Estado desconsiderar a forma jurídica para ir buscar o objetivo econômico do ato ou negócio e, se for o caso, sujeitá-lo à tributação. Nem abuso de direito pelo contribuinte nem abuso de poder pelo Fisco é a resposta moderna que oferece o direito comparado.” In HUCK, Hermes Marcelo – **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997. P. 328/329 e 331.

³⁴⁹ REIS, Hécio Lafetá – **Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica**. RDDT 209/57, fevereiro de 2013.

³⁵⁰ NORONHA, Luana – **Uma análise constitucionalmente orientada**. RTFP 96/71, janeiro-fevereiro de 2011.

per si, para a cobrança de tributos em decorrência da desconsideração de negócios lícitos praticados pelos contribuintes. A virtude está, portanto, no equilíbrio e na moderação.³⁵¹

No que concerne à comprovação, Luciano Amaro destaca que há de ser demonstrado que a forma aparente dada à operação não condiz efetivamente com o que foi objetivado pelo contribuinte no plano real. Assim, se a forma (aparência) retratar efetivamente o que fora perseguido pelo contribuinte (realidade), nenhuma desconformidade existe que autorize a desconsideração dos atos formalizados. “Noutras palavras, nada mais fez o legislador do que explicitar o poder da autoridade fiscal de identificar situações em que, para fugir do pagamento do tributo, o indivíduo apela para a *simulação* de uma situação jurídica (não tributável ou com tributação menos onerosa), ocultando (*dissimulando*) a verdadeira situação jurídica (tributável ou com tributação mais onerosa)”.³⁵²

Merece registro a doutrina de Luciano Amaro ao indicar que a dissimulação é uma decorrência natural da simulação realizada pelo contribuinte. Nesse sentido, quando se aponta uma simulação, refere-se como objeto dessa ação (de dissimular) uma situação de não incidência. Já ao examinar a dissimulação, ao contrário, a referência é uma situação de incidência. Conclui o referido Autor que “Dissimula-se o positivo (ocorrência do fato gerador), simulando-se o negativo (não ocorrência do fato gerador)”³⁵³.

No ponto em debate, Marco Aurélio Greco salienta que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional impõe mais um ônus para o agente fiscal, na medida que compete ao poder público demonstrar que o ato ou negócio jurídico foi praticado “com a finalidade de dissimular”. Segundo o Autor, essa comprovação é um elemento constitutivo para a requalificação jurídica dos negócios praticados pelo contribuinte.³⁵⁴

Luciano Amaro também examina a denominada norma geral antielisiva sob o rótulo da dissimulação do fato gerador, ao destacar que a autoridade fiscal pode desconsiderar os atos e negócios aparentes, que serviram de disfarce para ocultar ou dissimular a ocorrência do fato gerador verdadeiro. Isso ocorre, segundo o Autor, quando o contribuinte, para fugir ao

³⁵¹ FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela – **Planejamento tributário – entre o positivismo formalista e o pós-positivismo valorativo: a nova fase da jurisprudência administrativa e os limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. RDDT 223/38, abril de 2014.

³⁵² AMARO, Luciano – **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 264.

³⁵³ “Como o legislador se referiu ao objeto *fato gerador*, o verbo para designar a ação desenvolvida sobre esse objeto só poderia ser *dissimular*. Seria um dislate que alguém fosse *simular* a ocorrência o fato gerador...” In AMARO, Luciano – **Op. Cit.** p. 264 (itálico e reticência no original).

³⁵⁴ “(...) a sistemática do CTN como um todo exige, no caso específico, um duplo ônus da prova a cargo do fisco: a) provar a ocorrência do fato gerador; e b) provar que a finalidade do ato ou negócio jurídico foi dissimulá-lo. Sem esta dupla prova é inaplicável a desconsideração.” In GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento tributário**. 2ª. Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 550. No mesmo sentido: PAULSEN, Leandro – **Constituição e Código Tributário Comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18ª. Edição. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 3501.

cumprimento de seus deveres fiscais, dissimula a ocorrência do fato imponible ou a natureza de seus elementos, utilizando de roupagem jurídico formal diversa do fato realmente ocorrido.³⁵⁵

Claudio Carneiro sustenta de igual forma, ao indicar que conquanto a norma geral antielisiva esteja em vigor, a Fazenda Pública não pode, a pretexto de aplicar a cláusula antielisão, cometer arbitrariedades ou simplesmente desconsiderar desmotivadamente negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, sob o argumento de presunção de fraude ou simulação. O mencionado Autor destaca três situações que a norma antielisiva pretende combater: fraude à lei consistente em “maquiar” a ilegalidade do ato ou negócio jurídico, de modo a fazer com que pareça diverso do que efetivamente é; abuso de forma, em que a norma antiabuso deve desconsiderar a forma dos negócios celebrados; e o uso abusivo da personalidade da empresa, que permite a desconsideração da sociedade (bem como a desconsideração inversa), para coibir a “blindagem patrimonial” por meio das sociedades empresárias.³⁵⁶

A oponibilidade das escolhas fiscais praticadas pelo contribuinte junto ao Fisco pode ser considerada como a antítese da fraude à lei. Nessa ordem de ideias, Marciano Seabra de Godoi sustenta que a norma geral antiabuso tem como desiderato atingir o planejamento tributário artificioso ou forçado (relativamente à determinados atos ou negócios jurídicos), permitindo-se a sua desconsideração (ou requalificação jurídica).³⁵⁷

Nesse esquadro afigura-se legítimo ponderar a necessidade de segurança jurídica (proteção à confiança) do contribuinte – ou oponibilidade do planejamento tributário realizado – que realizou (ou está tendente a fazê-lo) um ato, fato ou negócio com espeque no direito tributário vigente e eficaz na data dos atos privados. Em outros termos, ao conhecer previamente as hipóteses de incidência e os reflexos econômicos dos fatos imponíveis, o contribuinte pode, de forma legítima, refletir sobre qual situação pretende realizar no plano realístico (mundo fenomênico) para obter a vantagem econômico-tributária. Verifica-se, pois, a relevância (e imbricação) dos vetores axiológicos da legalidade e tipicidade quando se pautam debates acerca da capacidade contributiva – realizada pelo legislador ao dispor sobre o fato gerador tributável

³⁵⁵ AMARO, Luciano – **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 263.

³⁵⁶ CARNEIRO, Claudio – **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 505-506.

³⁵⁷ “A partir desta diferenciação, o terreno da verdadeira ‘elisão’ fica reservado àquelas práticas pelas quais a empresa ou o indivíduo escolhe formas jurídicas alternativas que, ademais de implicar menor pressão tributária, guardam um mínimo de correspondência com a estrutura típica definida pelo legislador ao criar e regular tais atos e negócios jurídicos no direito privado.” In GODOI, Marciano Seabra de – **A figura da ‘fraude à lei tributária’ prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN**. RDDT 68/101-123, maio de 2001.

– e do planejamento tributário, aplicando-se a norma geral antiabuso somente quando ocorrer simulação ou abuso de forma pelo contribuinte (ou elisão abusiva, para parte da doutrina).

Com efeito, a tipicidade é estática. As relações humanas não o são. Dessa forma, o panorama mais complexo nessa equação de licitude ou não dos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes é a verificação se o intuito negocial coincide com o uso anormal do rótulo jurídico utilizado.³⁵⁸

Essa correlação imediata entre segurança jurídica e tipicidade tributária pode ser encontrada em recente Voto da Ministra Carmen Lúcia na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.446, que transcreveu as lições de Alberto Xavier, nos seguintes termos:

o brocardo *nullum crimen, nulla poena sine lege* tem o seu equivalente no Direito Tributário: *nullum tributum sine lege*. Da mesma forma, pois, que no Direito Penal o princípio da tipicidade surgiu como técnica de proteção dos cidadãos contra os poderes decisórios do juiz, ele revelou-se no Direito Tributário como instrumento de defesa dos particulares em face do arbítrio da Administração. O princípio da tipicidade não é, ao contrário do que já uns sustentaram, um princípio autônomo da legalidade: antes é a expressão mesma deste princípio quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei, ou seja, sempre que se encontra construído por estritas considerações de segurança jurídica (XAVIER, Alberto. Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 69-70).³⁵⁹

Verifica-se, pois, que a tipicidade tributária configura, inegavelmente, o ponto de partida para que o contribuinte possa realizar as suas escolhas fiscais, de modo a economizar lícitamente o seu patrimônio, relativamente às exações tributárias.

O planejamento tributário como reflexo da autonomia patrimonial das sociedades e dos indivíduos em um contexto de proteção da propriedade privada e cuja ordem econômica é fundada na livre iniciativa também foi destacado por Marciano Seabra de Godoi. O mencionado Autor afirmou, ainda, que “a elisão reflete imperfeições do sistema tributário considerado sob os cânones do igualdade e da capacidade contributiva.”³⁶⁰

³⁵⁸ Em um exemplo, pode-se compreender esse cenário. A tipicidade da compra e venda de imóveis está perfectibilizada no ordenamento jurídico. Diga-se o mesmo em relação à doação. Nesse sentido, nada obsta que um genitor pretenda alienar onerosamente seu bem imóvel ao seu descendente por valor inferior à avaliação do mercado imobiliário. Não há nenhum ilícito nisso. Assim, se o ascendente optar por vender um imóvel de 100.000 unidades monetárias por apenas 5% do seu valor para um filho, isso é legítimo, e não configura uma doação disfarçada, *prima facie*. Lado outro, se ficar comprovado (ônus do fisco) que o genitor transferiu o valor monetário dos 5% às vésperas da “aquisição” realizada, nota-se que o intento negocial sofreu ruptura, já que nem mesmo a aquisição por preço inferior ao mercado fora realizada efetivamente pelo adquirente. Registre-se, à evidência, que o Fisco poderá fixar a base de cálculo do imposto devido em razão do valor venal do imóvel, superando o montante econômico apontado no contrato de compra e venda.

³⁵⁹ Trecho do voto proferido pela Ministra Relatora Carmen Lúcia na ADI 2446.

³⁶⁰ GODOI, Marciano Seabra de – **A figura da ‘fraude à lei tributária’ prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN.** RDDT 68/101-123, maio de 2001.

Acerca do tema, merece destaque a orientação de Martha Toribio Leão, ao assinalar que nos sistemas econômicos que sejam ordenados pela livre iniciativa, pela concorrência e garantia da propriedade privada, é indispensável afastar fatores que se traduzam em incertezas financeiras, que possam prejudicar a legítima expansão empresarial, corroída especialmente pela insegurança jurídica.³⁶¹

Para Roberto Wagner Lima Nogueira, dentro dos novos parâmetros que devem conduzir a análise do planejamento tributário, revela-se substancial a dupla face do princípio da liberdade fiscal, ou seja, como direito fundamental e dever fundamental, uma vez que tanto cidadão-contribuinte deve pautar suas condutas em direção ao dever fundamental de pagar tributos de acordo com sua capacidade contributiva, como, de outro lado, o Estado há de resguardar a ética fiscal pública, permitindo-se, nessa equação, que o contribuinte realize seu planejamento tributário compatível com a sua capacidade contributiva e negocial.³⁶² Em sentido aproximado, Hermes Marcelo Huck.³⁶³

A jurisprudência de Portugal trata a questão do planejamento tributário abusivo com maior volume de acórdãos no Supremo Tribunal Administrativo, que externou julgamentos enfrentando a cláusula geral antiabuso (denominada com a sigla CGAA) por dezenas de vezes. No âmbito do Tribunal Constitucional, foram identificados alguns acórdãos³⁶⁴ que tratam especificamente do planejamento fiscal abusivo desde o ano de 2013, inclusive os julgamentos relacionados com o denominado Estatutos dos Benefícios Fiscais.

Apenas à guisa de complemento, é legítimo apontar que o Supremo Tribunal Administrativo utiliza como barômetro para a aplicação da cláusula geral antiabuso a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, notadamente os acórdãos-paradigma Foggia (C-126/10) e Euro Park (C-14-16), que indicaram, respectivamente, a possibilidade de requalificação (ou desconsideração) das operações que não veiculam um fundamento econômico válido, direcionando o contribuinte tão somente para uma vantagem fiscal ilegítima (sobretudo em reorganizações societárias). No segundo acórdão-referência do Tribunal de

³⁶¹ LEÃO, Martha Toribio – **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiro. p. 99. ISBN 978-85-392-0428-1.

³⁶² NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Os limites éticos do planejamento tributário**. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: MP, 2007, p. 173-192.

³⁶³ “a inteligência e a criatividade do planejamento tributário devem sofrer restrições, pois, como bem observou um autor australiano, a elisão pode ocorrer dentro da letra da lei e dentro do espírito da lei, ou dentro da lei, mas contra seu espírito.” In HUCK, Hermes Marcelo – **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 29.

³⁶⁴ Acórdãos do Tribunal Constitucional, dentre outros: 77/2013; 42/214; 137/2014; 753/2014; 192/2015; 139/2016; 380/2016; 399/2016; 750/2017; 638/2020; 465/2021.

Justiça da União Europeia, assentou-se a orientação de que o poder reconhecido para a Autoridade Tributária deve ser examinado casuística e fundamentadamente³⁶⁵.

Verifica-se que, malgrado a viabilidade jurídica da requalificação de atos negociais tributários (inclusive no plano internacional) tenha suporte na transparência fiscal e na lealdade do contribuinte, é necessário reinterpretar o princípio da legalidade, em um ambiente convergente de preservação da confiança legítima, na medida em que a capacidade contributiva e a autonomia privada desvelam vetores constitucionais proeminentes, em nada antitéticos em relação ao Poder de Tributar.

A questão concernente à proteção da confiança legítima relaciona-se com a abordagem feita por Marco Aurélio Greco ao tratar da imposição ou não de penalidade tributárias em casos de requalificação jurídica dos fatos praticados pelo contribuinte. O Autor sustenta que eventuais escolhas jurídicas dos contribuintes sem burla à boa-fé não devem ser punidos com sanção tributária (penalidades fiscais), sendo cabível ao Fisco proceder à requalificação jurídica dos negócios, cobrando-se o crédito acrescido de juros³⁶⁶, sem a imposição de penalidade, em decorrência da boa-fé e da confiança deste no ordenamento jurídico. Lado outro, caso o contribuinte tenha atuado de forma a encobrir os fatos ou dificultar o acesso do Fisco aos negócios efetivamente realizados, far-se-á necessário e adequado que o Poder Público realize a requalificação do fato impositivo, acrescentando ao auto de infração os juros (consectário temporal) e a penalidade tributária (sanção).

A solução *de lege ferenda* acima indicada configura texto expresse no âmbito da Legislação Tributária de Portugal, quando o contribuinte deixa de apresentar as informações vinculativas, previstas no artigo 68º do Decreto-Lei 39/1998, nos termos que seguem: “18 - O incumprimento do prazo previsto no n.º 4 do presente artigo, quando o contribuinte actue com base numa interpretação plausível e de boa-fé da lei, limita a sua responsabilidade à dívida do imposto, abrangendo essa exclusão de responsabilidade as coimas, os juros e outros acréscimos legais.” Verifica-se, pois, que no âmbito português é expresse o afastamento da penalidade

³⁶⁵ Veja-se, a propósito, o item 55 do Acórdão C-14/16: “Com efeito, o Tribunal de Justiça já esclareceu, a este respeito, que, para verificar se a operação em causa tem um objetivo de fraude ou de evasão fiscais, as autoridades nacionais competentes não podem limitar-se a aplicar critérios gerais predeterminados, mas devem proceder, casuisticamente, à análise global dessa operação, visto que a criação de uma regra de âmbito geral que exclua automaticamente da vantagem fiscal certas categorias de operações, sem ter em consideração a questão de saber se há ou não efetivamente fraude ou evasão fiscais, iria para além do necessário para evitar essa fraude ou evasão e afetaria o objetivo prosseguido pela referida diretiva (acórdão de 10 de novembro de 2011, Foggia — Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, n.º 37).” **Disponível em** https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/pt/, acesso em dezembro de 2022.

³⁶⁶ “A não-aplicação de penalidades não afasta a incidência de juros, pois estes visam, fundamentalmente, assegurar o ressarcimento patrimonial pelo não ingresso dos recursos tributários a tempo e hora.” In GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento tributário**. 2ª. Edição. São Paulo: Dialética, 2008. p. 448.

tributária quando o contribuinte atua com uma interpretação plausível e pautada na boa-fé, ainda que tenha sido descumprido o lapso temporal para prestar informações vinculativas sobre a situação tributária do contribuinte.

A ideia de confiança legítima pode ser examinada sob o timbre de lealdade, não apenas em favor do contribuinte, mas partindo também do cidadão com o rótulo de lealdade tributária (ou boa-fé).³⁶⁷ Com efeito, é possível destacar, ainda, que a ideia de lealdade espraia efeitos horizontais. Isso porque a relevância do planejamento tributário reverbera no cenário da eficiência econômica com a preservação da concorrência leal entre os empresários, na medida em que o legítimo planejamento tributário há de observar a função social dos direitos e dos contratos. Quando os negócios e declarações jurídicas ostentam inverdades, tais negócios jurídicos se afastam da função institucional de composição legítima de interesses, descurando-se, inexoravelmente, da justa circulação de riquezas (capacidade contributiva).³⁶⁸

Não é outra a conclusão de Maíra Carvalhaes Lott, ao destacar que o planejamento tributário não configura direito absoluto ou ilimitado. Lado outro, assegura a Autora, conquanto o pagamento de tributos seja efetivamente um dever constitucional, afigura-se legítima a prática de interpretar a norma tributária nos limites da intenção do legislador, inclusive para aproveitar-se de eventual omissão normativa, desde que não sejam contrariados princípios ou regras jurídico-tributárias, sob pena de malferimento ao princípio da igualdade, com inegáveis reflexos na degradação da cidadania e elevação do nível de informalidade.³⁶⁹

³⁶⁷ Em sentido similar, foi o Voto da Ministra Relatora Carmen Lúcia quando do julgamento proferida na **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446**: “Tem-se, pois, que a norma impugnada visa conferir máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária mas também ao princípio da lealdade tributária. (...) Não se comprova também, como pretende a autora, retirar incentivo ou estabelecer proibição ao planejamento tributário das pessoas físicas ou jurídicas. A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada.”

³⁶⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira - **O abuso de direito no novo código civil e o planejamento tributário**. Revista de direito tributário-APET. São Paulo: MP, 2004. p. 77.

³⁶⁹ LOTT, Maíra Carvalhaes - **O alcance e as limitações do planejamento tributário no Brasil: uma abordagem conceitual e crítica**. RDDT 210/60, março de 2013.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ante os elementos firmados em linhas transatas, é possível enunciar algumas proposições objetivas, sem nenhuma pretensão de haurir a gama de questões desenvolvidas neste trabalho.

Ao examinar a capacidade contributiva, verificou-se que os mandados de otimização permitem uma fluidez hermenêutica permanente, cujos contornos hão de ser preenchidos de acordo com o plexo normativo e social. Nesse plano foi identificado que os direitos pressupõem um Estado eficaz, na medida em que não há como compreender, atualmente, a arrecadação fiscal – vinculada à capacidade econômica do contribuinte – sem mensurar a necessidade de receitas públicas para o desenvolvimento regular do orçamento público e dos interesses primários da coletividade. Isso porque a função alocativa de recursos – com espeque na legitimidade democrática do legislador que concebe o orçamento e do gestor que o realiza – decorre do jaez instrumental dos tributos, que não pode se olvidar, nem mesmo por um breve átimo, da capacidade contributiva do sujeito passivo da relação tributária.

Nessa linha de intelecção verificou-se que a proteção ao excesso de tributação desdobra-se em multifacetadas camadas, sobretudo na tessitura das limitações ao poder de tributar. Conquanto a proporção de haveres do contribuinte seja costumeiramente enquadrada no seu viés meramente subjetivo – relacionado à capacidade de o sujeito ser atingindo em seu patrimônio pela ablação (parcial) determinada pelo Estado – a capacidade econômica também pode ser focalizada, inegavelmente, sob o prisma objetivo – com especial destaque para que o arquétipo fiscal esteja vinculado ao pressuposto de fato do tributo. Assim, não basta enquadrar o sujeito passivo no plano normativo, na medida em que a manifestação da capacidade contributiva pressupõe um determinado fato que seja indicativo da aptidão econômica, e não o inverso.

O exame do escorço histórico foi essencial para a identificação de que a capacidade contributiva possui normatização constitucional típica no Brasil. Lado outro, no Direito Português, não há eco específico na Carta Política Lusitana, que preconiza, noutro turno, a necessidade de repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

A valoração normativo-principiológica da capacidade contributiva foi objeto de intenso debate no capítulo inaugural, mormente quando se desdobrou a ideia de capacidade contributiva como uma limitação ao poder de tributar, e, por outro lado, como um elemento estruturante do sistema fiscal de Portugal e do Brasil.

No mesmo esquadro fora realizada a aproximação entre a solidariedade social que exsurge da proporção de haveres com a dignidade da pessoa humana, ambos dirigidos, precipuamente, ao legislador tributário. No ponto ora examinado, foi possível verificar que os limites (ou pressupostos) de conformação do legislador democrático devem ser sopesados pelos vetores axiológicos de imbricação fiscal, mormente aqueles que são considerados como estruturantes do sistema constitucional tributário.

Identificou-se, ainda, que a igualdade material não ressaia jungida apenas ao Legislador – malgrado lhe seja imediatamente dirigida a *voluntas* constitucional – uma vez que os Poderes Executivo e Judiciário hão de balizar sua atuação sucessiva de forma consentânea com a *ratio* constitucional-principiológica.

Essa complexa tarefa de harmonização da capacidade contributiva sob o prisma subjetivo com o dever fundamental de pagar impostos resulta, como demonstrado, em dois suportes dogmáticos de degrau duplicado: apura-se inauguralmente se o legislador se conteve na conformação constitucional esperada (limite exterior da proporção de haveres); após, caso concluído o primeiro degrau de maneira afirmativa, testa-se a justiça fiscal horizontal (limite interior da capacidade contributiva). Restringe-se, com efeito, a discricionariedade legislativa e a tributação excessiva, quando a imposição fiscal for realizada em descompasso com a capacidade de o contribuinte ter atingido o seu patrimônio (tributação consentida).

Registre-se, apenas a título de reafirmação, que na jurisprudência lusitana a capacidade contributiva relaciona-se apenas aos impostos, porquanto as demais exações – taxas e contribuições – submetem-se ao princípio da equivalência.

Ao retomar a temática da capacidade contributiva, foi possível verificar o debate sobre a eficácia meramente programática ou imediata da capacidade contributiva, com destaque para a exegese de que o protagonismo da nova realidade fiscal impõe a máxima eficácia dos mandados de otimização sob as vestes tributárias. Em outros termos, os protótipos de exação não podem ser infensos aos vetores da solidariedade social, capacidade econômica, igualdade horizontal. Não se trata, inexoravelmente, de uma simples recomendação ou declaração de propósito ao Legislador (e demais Poderes constituídos).

Identificou-se, ainda sob os timbres da capacidade contributiva, que esta vem sendo evocada pelo Legislador para a confecção de normas indutoras no plano econômico, quer sob a etiqueta de incentivos fiscais, quer sob o emblema do agravamento da tributação, desde que essa bússola fique restrita à redução de desequilíbrios práticas identificadas no plano fenomênico da tributação.

A ideia de desequiparação há de ser examinada sob o filtro do *discrímen* legítimo, transitório, com observância do substrato social, sob pena de transformação da indução tributária em privilégio odioso – ou *discrímen* arbitrário na nomenclatura lusitana – ainda que sob a falsa vestimenta da capacidade contributiva.

O direito fundamental à segurança jurídica foi objeto de estudo, com singular destaque para a profusão de normas tributárias, e para a ausência de critérios minimamente seguros para o exercício da jurisdição, sobretudo no Brasil, onde o critério solipsista impera em todos os cenários do Poder Judiciário.

Sabe-se que o julgador há de ter a sua autonomia funcional para interpretar a norma jurídico-tributária. Lado outro, essa exegese não pode ser encarada como liberdade absoluta, porque gera irremediavelmente o fenômeno da jurisprudência lotérica, que compromete a legitimidade do exercício do poder jurisdicional pelo Estado-Juiz.

Ante a severidade das críticas manejadas àquele passo, renova-se o pleito genuíno de escusas, não obstante se tenha a exata dimensão de que o exercício da Jurisdição deve buscar, precípua e incessantemente, por um sistema judicial com o mínimo de previsibilidade e que promova, em todos os aspectos, a estabilidade social.

Assim, a proteção à confiança legítima do contribuinte pressupõe, em um cenário esperado, um Sistema Constitucional Tributário conhecido (determinabilidade); com calibração da estabilidade do sistema; com utilização de critérios de correção quando necessários; e possibilidade de prognóstico pautado em condutas e práticas reiteradas das autoridades envolvidas na hermenêutica fiscal.

Nesse trilhar lógico verificou-se que o desrespeito à segurança jurídica macula o princípio da proteção à confiança do contribuinte, seja quando o Poder Judiciário afasta a aplicação de uma norma confeccionada pelo Poder Legislativo, seja quando atua em caráter sucessivo, redimensionando a interpretação sobre a oponibilidade (ou não) da economia de opção perfectibilizada pelo contribuinte e objeto de efetivo conflito com a Fazenda Pública, em situações anteriormente objetadas, julgadas e definidas pelo Poder Judiciário, que, não raras vezes, modifica seu posicionamento, tornando o exercício do planejamento tributário um diagnóstico eminentemente dubitável.

No segundo traço marcante do texto, incursionou-se pelas quadras históricas da economia fiscal, por meio de atos, fatos e negócios jurídicos que podem ser considerados lícitos ou ilícitos, legítimos ou abusivos. A envergadura do debate sobre os conceitos e a natureza da elisão, elusão, evasão, sonegação e fraude apontou a complexa tarefa de o aplicador do Direito definir, com segurança acima da razoável, qual o limite da defesa do contribuinte ao excesso

de exação fiscal. Identificou-se, ainda, que o legalismo formal estéril desconstrói a ideia de segurança jurídica, resultando em instabilidade infausta e permanente para o contribuinte.

Verificou-se, também, que o planejamento tributário está imediatamente relacionado com a elisão fiscal, uma vez que a economia de opção do contribuinte será considerada compatível com a legislação fiscal se não for acometida das patologias que transmutam o planejamento tributário legítimo para um planejamento tributário agressivo, abusivo, pautado em deturpação de formas ou outra alteração substancial dos elementos tributáveis efetivamente praticados pelos contribuintes, examinando-se, da mesma forma, o *animus* do sujeito passivo tributário na economia fiscal pretendida.

Assim, malgrado a complexa tarefa de apontar conceitos distintos para a elisão, evasão e os demais institutos tributários de economia fiscal, essa dificuldade não pode ser um elemento impeditivo para a configuração da licitude ou abusividade das condutas praticadas pelo contribuinte. Ao revés, a plêiade conceitual deve representar o combustível para que o aplicador das normas tributárias estreme, com segurança e determinabilidade, o catálogo das hipóteses de incidência e as balizas do planejamento tributário, sobretudo porque o uso adequado do planejamento tributário sujeita-se, indubitavelmente, à correta compreensão dos institutos jurídicos referidos, sob pena de ser imposto ao contribuinte um ônus ainda acentuado, ante a possibilidade de imposição de sanções pecuniárias pelo uso inadequado da evasão ilícita (ou sonegação) no lugar da elisão tributária.

Lado outro, ao utilizar alicerce sólido para as opções tributárias que realizou, o contribuinte terá oponibilidade em relação ao Poder Público, em caso de exorbitância deste na interpretação (ou integração) das regras matrizes de incidência tributária.

Em linha sequencial foi abordada a cognominada norma geral antielisão, costumeiramente denominada de cláusula geral antiabuso no direito português. Nesse passo foi apresentada breve incursão histórica, com destaque para o desiderato da norma antiabuso: dotar a autoridade administrativa de mecanismo jurídico legítimo – e suficiente – para a requalificação dos fatos tributários, quando efetivamente comprovado que o contribuinte realizou determinado negócio jurídico (simulado) para o fim de dissimular o arquétipo tributário real.

A boa-fé do contribuinte não pode ser olvidada pelo aplicador das normas tributárias – inclusa, à evidência, a cláusula geral antiabuso – na medida em que a requalificação realizada pelo Poder Público pressupõe, por consectário lógico, que a primeva qualificação efetuada pelo contribuinte tenha se distanciado dos quadrantes da boa-fé. Amplificar a utilização da cláusula geral antiabuso para além desses horizontes permitiria a anarquia, por

parte do agente fiscal, transfigurando o interesse público pelo mero interesse (secundário) por uma arrecadação mais elevada, a qualquer custo.

Verificou-se, no curso do texto, que o direito português possui normas específicas sobre o procedimento para a requalificação dos negócios jurídicos realizados pelos contribuintes, a teor dos artigos 63º, 63º-A, 63º-B, 63º-C, 63º-D, 63º-E do Decreto-Lei nº 398/98. No Brasil, a norma geral antielisiva carece de regulamentação procedimental, porquanto a referida cláusula geral apresenta, tão somente, eficácia limitada. Gize-se, nesse ponto de inflexão, que o direito positivo português pode ser utilizado, seguramente, como parâmetro legislativo inaugural para o contexto normativo do Brasil (no que se refere ao *iter* necessário para a requalificação dos negócios jurídicos).

Identificou-se que a despeito das críticas doutrinárias, a norma geral antiabuso permite a requalificação de atos e negócios jurídicos relacionados com a evasão, bem como os atos de elisão abusiva (dissimulação). Demais disso, foi possível extrair da investigação que as normas gerais antiabuso previstas no Brasil e em Portugal são compatíveis com a liberdade fiscal, com a capacidade contributiva (nos planos objetivo e subjetivo), e, ainda, com a igualdade tributária sob os prismas vertical e horizontal.

É inescapável a correlação entre a segurança jurídica e a elisão tributária, ambas convergindo para um direito fundamental do contribuinte, visto que a possibilidade de planejar ações futuras associa-se ao conhecimento do arcabouço normativo, à certeza de sua submissão pelas autoridades fiscais, bem como à oponibilidade e previsibilidade das medidas implementadas pelo contribuinte no escopo de redução lícita de seu campo de incidência fiscal.

Ao reeditar o tema da proteção à confiança legítima, verificou-se que o sistema português preserva em maior grau a segurança jurídica do contribuinte, mormente quando se examina a matéria sob a ótica da Jurisdição Constitucional. Segundo apontado pela literatura, tal premissa deriva da natureza mais estável e eficaz da jurisdição constitucional portuguesa, em razão do jaez mais acentuado de preservação e fixidez dos julgamentos anteriormente realizados.

Nessa linha de intelecção, muito embora o contribuinte atue dentro da estrita legalidade (formal), os seus atos devem passar por uma filtragem em face do princípio da capacidade contributiva, ante a natureza estruturante desse vetor junto ao sistema tributário em Portugal e no Brasil, especialmente porque não raras vezes ocorre o exercício abusivo do direito relacionado com a liberdade negocial (como se esta configurasse um direito absoluto do contribuinte).

Em linha de arremate, é oportuno reafirmar que o pagamento de tributos há de ser considerado como uma verdadeira responsabilidade social, afastando-se, tão somente, de um simples dever em face do aparato (necessário) do Estado. Nesse passo, ao optar pela sonegação de tributos devidos, o contribuinte não estará se afastando tão somente de uma exigência legal, mas também, e principalmente, estará o contribuinte malferindo o seu próprio vínculo de responsabilidade com a sociedade, distanciando-se, em igual medida, de sua capacidade contributiva. Nesse ponto de inflexão a cláusula geral antiabuso configura elemento jurídico necessário, equilibrado, racional, com vistas à preservação da igualdade tributária e da boa-fé dos contribuintes.

A presente investigação, ao cabo, mais do que uma tentativa de oferecer respostas às múltiplas e variadas indagações despertadas, é um convite a novas perguntas, especialmente devido à natureza assídua, multiforme e movediça do planejamento tributário e de seus corolários financeiros.

Referências bibliográficas

ALEXY, Robert. Organização, tradução e estudo introdutório Alexandre Travessoni Gomes Trivisonno – **Teoria discursiva do direito**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014.

ALMEIDA, Daniel Freire et. al. (Orgs.) – **Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário: Homenagem a Diogo Leite de Campos**. São Paulo: Saraiva, 2013.

AMARO, Luciano – **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____ – **IR: Limites da economia fiscal. Planejamento tributário**. RDT 71.

CANO, Carlos Ameyrich – **O controlo judicial das políticas de austeridade. A propósito do Acórdão 187/2013, de 5 de abril, do Tribunal Constitucional português**.

ANDRADE, Vieira – **Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976**. 2ª Edição. Coimbra: Almedina.

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

ÁVILA, Humberto – **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4ª Edição – 2ª tiragem. São Paulo: Malheiro, 2005.

_____ – **Segurança Jurídica. Entre Permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. 2ª Edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____ – **Fundamentos do estado de direito: estudos em homenagem ao professor Almiro do Couto da Silva**. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____ – **A prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas e sua tributação: o uso e o abuso do direito de criar pessoas jurídicas e o poder**

de desconsiderá-las. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário.** São Paulo: Dialética, 2013. v. 17.

BALBÉ, Paulo V. S. – **Justiça Tributária e Capacidade Tributária Contributiva: uma análise sob a ótica igualitária de John Rawls.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

BALEEIRO, Aliomar – **Uma Introdução à ciência das finanças.** 16ª edição revista e atualizada por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____ – **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** 5ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BARRETO, Paulo Ayres – **Elisão tributária - limites normativos.** Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2008.

BARROSO, Luís Roberto – **CONSTITUIÇÃO, DEMOCRACIA E SUPREMACIA JUDICIAL: DIREITO E POLÍTICA NO BRASIL CONTEMPORÂNEO.** RERE – Revista Eletrônica de Sobre a Reforma do Estado, n. 23, 2010. p. 13 (ISSN 1981-1888).

BARROSO, N.; FALCÃO, P. M. (Coordenadores). **Desafios Tributários.** Porto: Vida Econômica.

BASTO, José Guilherme Xavier de; TOMAZ, João Amaral; CORREIA, Arlindo; MARTINS, António; LOPES, Cidália Mota – **Vinte e Cinco Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal.** In: Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal – Editor: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros. Abril de 2013. ISBN 978-972.653-180-7.

BECKER, Alfredo Augusto – **Teoria Geral Do Direito Tributário.** São Paulo: Noeses, 2018.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **A consideração econômica e o abuso de formas no direito tributário brasileiro.** RFDT 20, março a abril de 2006.

CALIENDO, Paulo – **Planejamento Tributário e Tributação da Liberdade Econômica**. In TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário e Ordem Econômica: Homenagem aos 60 Anos da ABDF**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SILVA, João Nuno Calvão da – **Elisão fiscal e cláusula geral anti-abuso**. In Revista da Ordem dos Advogados, ano 66, Vol. II, Setembro de 2006.

CAMBI, Eduardo. **Jurisprudência lotérica**. Revista dos Tribunais, Porto Alegre, v. 786, p. 196-197, abr. 2001. Disponível em: <http://revistadostribunais.com.br>,

CANAZARO, Fábio – **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

_____ – **Lei Complementar Tributária na Constituição de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

CANTO, Gilberto de Ulhôa – **Evasão e elisão fiscais, um tema atual**. RDT 63/188, São Paulo: Malheiros.

CAPPELLETTI, Mauro – **JUÍZES IRRESPONSÁVEIS?** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. Tradução e Revisão: Carlos Alberto Álvaro de Oliveira, 1989.

CARDOSO, Alessandro Mendes – **O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARNEIRO, Cláudio – **Neoconstitucionalismo e austeridade fiscal: confronto constitucional-hermenêutico das cortes constitucionais do Brasil e de Portugal**. Salvador: JusPodium, 2017.

_____ – **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARNEIRO, Cláudio; ELPIDIO SEGUNDO, Paiva Luz – **Diálogos sino-luso-brasileiro sobre jurisdição constitucional e a crítica hermenêutica do direito de Lenio Luiz Streck**.

Organizadores Elpídio Paiva Luz Segundo e Bruno Cavalcanti Angelin Mendes. Salvador: Editora Juspodivm, 2019. p. 59-63. ISBN 978-85-442-2322-2.

CARNEIRO, Cláudio; MORAIS JUNIOR, Kaiser Motta de; PESSOA, Leonardo Ribeiro – **Planejamento Tributário e a Autonomia Privada: Limites e Possibilidades**. Editora D'Plácido, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros – **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de; ARAGÃO, Leandro Santos de (Coords.) – **Reorganização Societária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CAVALI, Marcelo Costenaro – **Cláusulas gerais antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil**. Coimbra: Almedina, 2006.

CLÈVE, Clèmerson Merlin; SEHN, Sólon – **IPTU e Emenda Constitucional n. 29/2000 – Legitimidade da progressão das alíquotas em razão do valor venal do imóvel**. RDDT. p. 94-137 e 139, julho de 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro – **Curso de direito tributário brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

_____ – **Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 1998.

_____ – **Manual de direito tributário**. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 113. ISBN 8530913493.

CONTI, José Maurício – **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA, José Manuel M. Cardoso da. **O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO CONSTITUCIONALISMO PORTUGUÊS E NA JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL – BOLETIM DE CIÊNCIAS**

ECONÓMICAS LVII / Tomo I, 1159-1186. Coimbra, 2014. DOI: https://doi.org/10.14195/0870-4260_57-1_32.

COSTA, Regina Helena – **Curso de direito tributário**. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015.

COURINHA, Gustavo Lopes – **A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário**. Coimbra: Almedina, 2004.

COUTURE, Eduardo J. **Las garantías constitucionales del proceso civil**. In **Estudios de derecho procesal civil**. 3ª Edição. V.1. Buenos Aires: Depalma, 2003.

CYRINO, André. **Legalidade administrativa de carne e osso: uma reflexão diante do processo político brasileiro**. *Revista De Direito Administrativo*. Maio de 2017. DOI: [10.12660/rda.v274.2017.68746](https://doi.org/10.12660/rda.v274.2017.68746).

DIAS, Handel Martins; GAVIÃO FILHO, Anizio Pires; CANOSA, Eduardo Andrés Velandia (organizadores) – **Anais do IV Congresso Mundial de Justiça Constitucional: justiça constitucional e os direitos fundamentais de terceira dimensão**. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2020. ISBN 978-65-5877-455-6.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio – **Elisão e Evasão Fiscal**. 2ª Edição. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

DOURADO, Ana Paula – **Governança fiscal global**. Coimbra: Almedina, 2017.

FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela – **Planejamento tributário – entre o positivismo formalista e o pós-positivismo valorativo: a nova fase da jurisprudência administrativa e os limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. *Revista Dialética de Direito Tributário* 223/38, abril de 2014.

FERRAGUT, Maria Rita – **Evasão fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e os limites de sua aplicação**. *Revista Dialética de Direito Tributário* 67/118/119, abril de 2001.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves – **Princípios fundamentais de direito constitucional: o estado da questão no início do século XXI, em face do direito comparado e, particularmente, do direito positivo brasileiro.** 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FRAGA, Tiago – **Controlos fiscais e restrição das liberdades fundamentais na tributação directa.** In : Fiscalidade : revista de direito e gestão fiscal. - ISSN 0874-7326. - Nº 43 (2010), p. 25-62.

FRANÇA, Vladimir; ELALI, André; BONIFÁCIO, Artur (coords.) – **Novas Tendências de Direito Constitucional – Em Homenagem aos Professor Paulo Lopo Saraiva.** Curitiba: Juruá, 2011.

FURLAN, Anderson – **Planejamento Fiscal No Direito Brasileiro - Limites e Possibilidades.** São Paulo: Forense. 2011.

GALBINSKI, Diego – **Dimensão objetiva da liberdade fiscal.** RDDT 218/41, novembro de 2013.

GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.) – **Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos.** Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

GODOI, Marciano Seabra de – **Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil:** Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. Revista de Informação Legislativa. Brasília a. 49, número 194 (abril a junho de 2012).

_____ – **A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 79. páginas 75-85, 2002.

_____ – **A figura da ‘fraude à lei tributária’ prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 68, p. 101-123, 2001.

_____ – **Planejamento Tributário**. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) – **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016.

CANOTILHO, J. J. Gomes – **Constituição dirigente e vinculação do legislador**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (coord.) – **Sistema constitucional tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

GRAU, Eros Roberto – **A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. São Paulo: Malheiros, 2007.

GRECO, Marco Aurélio – **Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008.

_____ – **Reorganização Societária e Planejamento Tributário**. In CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de; ARAGÃO, Leandro Santos de (Coords.) – **Reorganização Societária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____ – **Perspectivas Teóricas do Debate sobre Planejamento Tributário**. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, n. 42, nov.-dez. 2009.

GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.) – **Tributação: democracia e liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014.

_____ – **Direito tributário e o novo código civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 439- 461.

GUTIERREZ, Miguel Delgado – **A simulação no direito tributário**. **Revista Dialética de Direito Tributário** 233/107, fevereiro de 2015.

_____ – **Do negócio indireto no direito tributário**. **Revista Dialética de Direito Tributário** 190/61, julho de 2011.

HABER NETO, Michel – **Limites normativos ao planejamento tributário no Brasil**. Revista Dialética de Direito Tributário 223/116, abril de 2014.

HARADA, Kiyoshi – **IPTU: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2012.

HARET, Florence – **Teoria e prática das presunções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2010.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. – **O custo dos direitos: por que a Liberdade depende de impostos**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019.

HUCK, Hermes Marcelo – **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim – **Direito Tributário**. (Tradução de Luiz Dória Furquim) Porto Alegre: Fabris. 2008.

LEÃO, Martha Toribio – **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiro. ISBN 978-85-392-0428-1.

LOTT, Maíra Carvalhaes - **O alcance e as limitações do planejamento tributário no Brasil: uma abordagem conceitual e crítica**. Revista Dialética de Direito Tributário 210/60, março de 2013.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016.

MACHADO, Guilherme Costa Val – **Planejamento tributário; o papel do *business purpose test* e da *step transaction doctrine* na verificação de simulação**. RDDT 211/70, abril de 2013.

MADEIRA, Anderson Soares – **Manual de Direito Tributário**. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes – **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) – **Elisão e evasão fiscal: caderno de Pesquisas Tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, volume 13, 1988.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins - **ADI n. 5.096. Correção da tabela de incidência do imposto sobre a renda para pessoas físicas. Aplicação da técnica de interpretação conforme a Constituição**. Revista Dialética de Direito Tributário 229/165, outubro de 2014.

MÉNDEZ, Juan; O'DONNELL, Guillermo; PINHEIRO, Paulo Sérgio (orgs.). **The rules of law and the unprivileged in America**. Notre Dame: University of Notre Dame Press, 1998.

MITIDIERO, Daniel – **Cortes Superiores e Cortes de Supremas: Do Controle à Interpretação, da Jurisprudência ao Precedente**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

MONTEIRO, Eduardo Cabral Moraes – **O parágrafo único do art. 116 do CTN: Norma geral antielisão?** RTFP 99/13, julho-agosto de 2011.

MOTA, L. – **Adagiário Brasileiro**. Belo Horizonte, 1987. In CRUZ, Adriana (Coord.). **O direito público por elas: homenagem à Professora Patrícia Baptista**. volume 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

NABAIS, José Casalta – **O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina (teses de doutoramento) 4ª Reimpressão, 2015.

_____ – **Crise e Sustentabilidade do Estado Fiscal**. Texto publicado na Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, ano XI, 2014, e recolhido em Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal, vol. IV, Almedina, Coimbra, 2015, p. 103-133.

_____ – **Direito Fiscal**. 4ª edição. Segunda reimpressão de 2006. Coimbra: Almedina, 2008.

_____ – **O dever fundamental de pagar impostos**. Coleção casos. Coimbra: Almedina, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa – **Curso de direito tributário**. 14ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1995.

NORONHA, Luana – **Uma análise constitucionalmente orientada**. RTFP 96/71, janeiro-fevereiro de 2011.

O'DONNELL, Guillermo – **Poliarquias e a (in)efetividade da lei na América Latina**. Trad. Otacílio Nunes. In MÉNDEZ, Juan; O'DONNELL, Guillermo; PINHEIRO, Paulo Sérgio (orgs.). **The rules of law and the unprivileged in America**. Notre Dame: University of Notre Dame Press, 1998.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues – **Aspectos Jurídicos do Princípio da Capacidade contributiva**. Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Volume 39, 1987.

OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de; ROSENBLATT, Paulo (org.) – **Direito tributário – comemoração dos 50 anos do Código Tributário Nacional (estudos em homenagem a Souto Maior Borges)**. Recife: Nossa Livraria, 2016.

OLIVEIRA, Francisco Marconi de. (Coord.) – **Estudos Tributários do II Seminário CARF**. Brasília: CNI, 2017.

PALMA, Clotilde Celorico – **O controlo da concorrência fiscal prejudicial: Principais medidas conjuntas e unilaterais adaptadas por Portugal**. RFDT 26/143, março-abril de 2007.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: MP, 2007, p. 173-192.

PERELMAN, Chaim – **Ética e direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

PIMENTA, Carlos – **A fraude, a Europa e a Crise. Desafios**. Observatório de Economia e Gestão de Fraude. Coimbra Editora; 2013.

PIRES, Alex Sander Xavier – **PACIFICAÇÃO DE JULGADOS: ESTUDO DESCRITIVO DO RECURSO DE INAPLICABILIDADE DE LA LEY E DA UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA**. Dissertação de Mestrado apresentada e aprovada em 2009 (PPGD/UGF).

PIRES, Manuel & PIRES, Rita Calçada (coordenadores) – **Segurança e confiança legítima do contribuinte**. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2013. p. 313. (ISBN 978-989-640-154-2)

POÇO, Maria de Lurdes Cruz; LOPES, Cidália, Maria da Mota Lopes; SILVA, Alexandre Miguel Fernandes Gomes da – **Percepção da evasão e fraude fiscal em Portugal: um estudo sociológico – Parte I**. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano 7 - Número 3 – Outono. Almedina, 2015.

PRADO, Roberta Nioac; PEIXOTO, Daniel Monteiro; DE SANTI, Eurico Marcos Diniz, coordenadores – **Direito societário: estratégias societárias, planejamento tributário e sucessório**. 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2011. – (Série GVlaw). Vários autores.

PRADO, Roberta Nioac; PEIXOTO, Daniel Monteiro, coordenadores – **Reorganizações empresariais: aspectos societários e tributários**. São Paulo: Saraiva, 2011. – (Série GVLaw). Vários autores.

PAULSEN, Leandro – **Constituição e Código Tributário Comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2017.

RABELLO FILHO, Francisco Pinto – **O princípio da anterioridade da lei tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

REDINA, Maria Regina – **Deliberações Sociais Abusivas**. Revista de Direito e Economia de Coimbra. Ano X/XI..

REIS, Hécio Lafetá – **Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica**. RDDT 209/57, fevereiro de 2013.

RIBEIRO, Ricardo Lodi – **Neotributação ou Justiça Distributiva?** Revista Direito do Estado, Número 34. São Paulo, 2015.

_____ – **As contribuições parafiscais e a validação constitucional das espécies tributárias**. RDDT 174/110, março de 2010.

_____ – **Os conceitos indeterminados no direito tributário**. RDDT 149, fevereiro de 2008.

_____ – **A proteção da confiança legítima do contribuinte**. RDDT 145/99, outubro de 2007.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) – **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: 10º Volume**. São Paulo: Dialética, 2006.

_____ – **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

ROCHA, Sergio André – **El Proyecto BEPS de la OCDE y el Derecho Fiscal Internacional em Brasil**. Revista Direito Tributário Atual, n. 35, São Paulo, 2016.

_____ – **Para que serve o Parágrafo Único do Artigo 116 do CTN Afinal?** In GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Coords.). **Planejamento Tributário: Limites e Desafios Concretos**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

RODRIGUES, Ivan Tanil – **O princípio jurídico da boa-fé e o planejamento tributário. O pilar hermenêutico para a compreensão de negócios estruturados para obter economia tributária**. RDDT n. 93, junho de 2003.

ROLIM, João Dácio e ROSENBLATT, Paulo – **Dez anos da norma geral antielisiva no Brasil**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 197. São Paulo: Dialética, 2012.

ROLIM, João Dácio – **Normas antielisivas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 357.

ROSENBLATT, Paulo – **TRIBUTAÇÃO E DIREITOS HUMANOS: POR UM ESTATUTO DO CONTRIBUINTE LIMITADOR DA DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA**. Revista Jurídica UNICURITIBA. Revista Jurídica e-ISSN: 2316-753X, 2016.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coords.) – **Sigilos Bancário e Fiscal**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo – **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____ – **Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 24, 2010.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga – **A elisão tributária e a interpretação econômica**. RTFP 67, março-abril de 2006.

SIQUEIRA, Eurípedes Bastos; CURY, Lacordaire Kemel Pimenta; GOMES, Thiago Simões – **Planejamento Tributário** in Artigo publicado na Revista CEPPG – Nº 25 – 2/2011 – ISSN 1517-8471 – Páginas 184 à 196, 2011.

SOUSA, Jorge Lopes de – **O art. 73.º da LGT: na demanda das presunções ilidíveis consagradas nas normas de incidência tributária**. Revista Fiscal, janeiro/fevereiro, 2014.

SOUZA, Luciane Regina Braçaroto de; PAVÃO, Ana Celi – **A necessidade do planejamento tributário visando a redução dos custos nas organizações**. in https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol_19_1346771456.pdf

SOUSA, Rubens Gomes de – **Compêndio de Legislação Tributária**. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954.

SOUZA, Karoline Lins Câmara Marinho de – **Responsabilidade tributária dos sócios administradores da sociedade limitada como decorrência do *Jus Puniendi* estatal.** – Recife: Tese (Doutorado), Universidade Federal de Pernambuco. CCJ. Programa de Pós-Graduação em Direito, 2017.

TORRES, Heleno – **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação, Elusão Tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas – **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva.** São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo – **Normas gerais antielisivas.** Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte, v. 1, n. 1, janeiro de 2003. Disponível em Acesso em Janeiro de 2021.

_____ – **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal.** 2ª Edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

TÔRRES, Heleno Taveira – **Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____ – **Direito Tributário e Ordem Econômica: Homenagem aos 60 Anos da ABDF.** São Paulo: Quartier Latin, 2010.

VIEIRA, Oscar Vilhena – **Direitos fundamentais – uma leitura da jurisprudência do STF.** Malheiros Editores. São Paulo: 2006.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar – ***In dubio pro contribuinte: visão constitucional em busca da proteção dos direitos fundamentais.*** São Paulo: MP Editora, 2012.

YAMASHITA, Douglas – **Elisão e Evasão de Tributos - Planejamento Tributário.** São Paulo: Lex. 2005.

YAMASHITA, Douglas (Org.) – **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. São Paulo: Lex, páginas 237-288, 2007.

XAVIER, Alberto – **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

_____ – **Prazos de decadência: âmbito de aplicação dos arts. 150, § 4º, e 173, I, do CTN**. RTFP 55/105, abril de 2004.

ZILVETI, Fernando Aurélio – **Variações sobre o princípio da neutralidade no Direito Tributário Internacional**. In *Direito Tributário Atual – Volume 19*. São Paulo: IBPT, Dialética, 2005.

ZILVETI, Fernando Aurélio – **Tributação das Empresas**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.