

Universidade do Minho
Escola de Direito

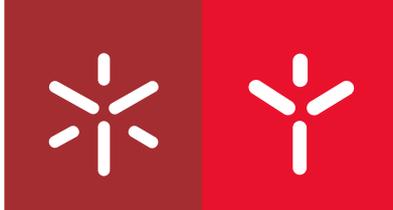
Rildo José de Souza

Os comportamentos dos sujeitos passivos tributários dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal e as reações do ordenamento jurídico

Rildo José de Souza
Os comportamentos dos sujeitos passivos tributários dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal e as reações do ordenamento jurídico

UMinho | 2018

maio de 2018



Universidade do Minho

Escola de Direito

Rildo José de Souza

**Os comportamentos dos sujeitos passivos
tributários dirigidos à obtenção de economia
ou vantagem fiscal e as reações do
ordenamento jurídico**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação do
Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

maio de 2018

Declaração

Nome: Rido José de Souza

Endereço eletrônico: rildosouzastore@gmail.com

Título da Dissertação: Os comportamentos dos sujeitos passivos tributários dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal e as reações do ordenamento jurídico

Orientador: Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Ano de Conclusão: 2018

Designação do Mestrado: Mestrado em Direito Tributário

De acordo com a legislação em vigor, não é permitida a reprodução de qualquer parte desta dissertação.

Universidade do Minho, _____ / ____ / _____

Assinatura: _____

*Aos meus queridos pais, irmãos, filhos, sobrinhos, netos
e minha adorada esposa.*

Agradecimentos

O êxito de nossos projetos depende muito do modo como procedemos e das pessoas que nos ajudam e nos estimulam a continuar quando os grandes desafios aparecem em nossa vida.

Nesses vinte meses que estou estudando em Portugal, tenho vivenciado o afastamento da minha família, do meu trabalho e do meu país. Retornar a vida acadêmica com todas as atividades que dela decorrem (aulas, provas, trabalhos, seminários etc.) e poder hoje ter esse trabalho materializado, atribuo grande parcela a pessoas competentes e generosas que encontrei aqui.

Assim, agradeço ao corpo docente do Mestrado de Direito Tributário, aos funcionários da secretaria e da biblioteca da Escola de Direito da Uminho, bem como aos meus colegas da turma do referido Mestrado.

Ao Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha, meu agradecimento especial pela sua profícua orientação, pois a sua expertise contribuiu sobremaneira para a realização desse trabalho.

Agradeço também aos gestores da Procuradoria da Fazenda Nacional por terem autorizado o meu afastamento para me dedicar única e exclusivamente ao Mestrado em comento e, aos meus colegas de trabalho, por compreenderem a necessidade do referido afastamento.

Não poderia deixar de agradecer a minha querida esposa que me apoiou desde o início desse projeto, estimulando e participando ativamente do mesmo.

Meus sinceros e profundos agradecimentos.

Resumo

Os comportamentos adotados pelos sujeitos passivos tributários dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal podem estar ou não em consonância com o ordenamento jurídico. Numa primeira divisão temos os comportamentos lícitos que são adotados *intra e secundum legem*, isto é, que não violam a letra da lei e nem seus fins (espírito da lei) e os comportamentos ilícitos que podem ser subdivididos em dois grupos: os que violam apenas seus fins (*extra legem*) e aqueles que violam ambos (*contra legem*).

Nessa perspectiva, realizamos a presente investigação numa dupla perspectiva: de um lado, o Estado que necessita que os recursos financeiros tributários cheguem, de fato, aos seus cofres, a fim de custear a concretização dos referidos valores. De outro lado, os sujeitos passivos tributários que têm o direito de adotar comportamentos dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal, fundamentado na liberdade econômica ou de gestão empresarial, mas sem descuidar dos valores fundamentais do Estado Constitucional.

Considerando a integração sistêmica entre os Direitos tributário e constitucional em que os referidos valores perpassam todo o sistema tributário, a compreensão, a elaboração, a interpretação e a aplicação das normas tributárias devem ser realizadas no sentido de sua concretização, especialmente, dos valores da igualdade, da justiça e da segurança jurídica.

Assim, as reações do ordenamento jurídico devem se limitar apenas aos comportamentos ilícitos, uma vez que eles podem causar o desequilíbrio das finanças públicas e, conseqüentemente, dificultar a concretização dos valores mencionados, além de gerar distorções na concorrência no exercício das atividades econômicas e prejudicar, sobremaneira, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Abstract

The behaviours taken by the liable taxable persons aimed at getting savings or tax advantage may or may not be aligned in concert with the judicial system. In a first tier one has the lawful behaviours that are taken *intra legem*, this is to say, they do not violate the letter of the law and its ends (the spirit of the law) and its lawful behaviours which can be split in two groups: those which violate only their ends (*extra legem*) and those which violate both (*contra legem*).

Hence, we have carried out the herewith research study in a double perspective: on one side, the State who needs the financial resources to really get to their treasury to pay for the materialisation of the aforementioned values. On the other side, the liable taxable persons who deserve the right to embrace behaviours aimed at the attainment of the economy or tax advantage, based on the economic liberty or entrepreneurial management, without disregarding the fundamental values of the Constitutional State.

Considering the systemic integration between the tax Law and constitutional Law where the aforementioned values cross all tax system, the understanding, the creation, the interpretation and the application of the tax rules should be made towards their implementation, namely, the values of equality, fairness and legal safety.

Therefore, the reactions of the legal system should bound to the illegal behaviours, once these can cause the unbalance of the public finances and so, hinder the realization of the mentioned values, besides generating distortions in the competition of the ongoing economic activities and seriously jeopardize, the construction of a free, fair and solidary society.

Índice

Lista de abreviaturas e siglas	xiii
Introdução	15
Capítulo 1.....	21
Pressupostos históricos e teóricos	21
1.1. Ordem ou organização socioeconômica.....	25
1.2. A integração sistêmica entre os Direitos tributário e constitucional	28
1.3. Argumentação jurídica: conceito e classificação	33
1.4. Ética e Moral	39
1.4.1. Ética econômica	41
1.4.2. Ética empresarial	43
1.4.3. Ética tributária	44
1.5. Justiça tributária.....	49
Capítulo 2.....	57
Fundamentos normativos da tributação	57
2.1. Normas jurídicas: distinção de regras e princípios.....	59
2.1.1. Princípio da legalidade	61
2.1.2. Princípio da irretroatividade e anterioridade	63
2.1.3. Princípios da segurança jurídica e proteção da confiança.....	67
2.1.4. Princípio da igualdade e capacidade contributiva	69
2.2. Relação jurídica tributária	77
2.2.1. Características	82
2.2.2. Elementos	86
2.2.2.1 Fato constitutivo	86
2.2.2.2 Sujeitos	89
2.2.2.3 Conteúdo.....	91
2.2.2.4 Fato extintivo.....	93
Capítulo 3.....	95
Comportamentos dos sujeitos passivos tributários.....	95
3.1. Negócio jurídico e seus reflexos na seara tributária.....	97
3.1.1. Negócio jurídico indireto e abuso de direito	99
3.1.2. Abuso de direito em sentido estrito	105

3.1.3. Fraude à lei	110
3.1.4. Erro.....	115
3.1.5. Simulação	117
3.2. Planejamento tributário e Autonomia da vontade	118
3.2.1. Liberdades econômicas fundamentais.....	121
3.2.2. Função social da propriedade	126
3.3. Elementos do Planejamento tributário.....	129
3.4. As evasões e fraudes fiscais	136
Capítulo 4.....	141
Reações do ordenamento jurídico	141
4.1. Normas antiabuso	146
4.2. Sanções às infrações tributárias.....	149
4.2.1. Características das sanções administrativas e criminais.....	151
4.2.2. Da suspensão e extinção das sanções	158
4.3. Sujeição passiva indireta	160
4.3.1. Aspectos relevantes	160
4.3.2. Responsabilidade tributária	165
4.4. Da cobrança administrativa e judicial	172
Notas conclusivas	183
Referências.....	191

Lista de abreviaturas e siglas

art. - artigo

Ac. - Acórdão

AT - Autoridade tributária (Pt)

CC-Br - Código civil brasileiro

CC-Pt - Código civil português

cfr. - conforme

CIVA - Código do Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)

CP-Br - Código penal brasileiro

CPC-Br - Código de processo civil brasileiro

CIDE - Contribuição de intervenção no domínio económico (Br).

CIMT - Código do Imposto Municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (Pt)

CPPT - Código de procedimento e processo tributário – (Pt)

CIRS - Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (Pt)

CRFB - Constituição da República Federativa do Brasil

CRP - Constituição da República Portuguesa

CTN - Código tributário nacional – (Br)

CSC - Código das sociedades comerciais (Pt)

CIS - Código do Imposto do Selo (Pt)

DAU - Dívida Ativa da União (Br)

DT-Br - Direito tributário brasileiro

DT-Pt - Direito tributário português

Emp. Comp. - Empréstimo compulsório (Br)

IE - Imposto de exportação, para exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (Br)

IEG - Imposto extraordinário na iminência ou no caso de guerra externa (Br)

IGF - Imposto sobre grandes fortunas (Br)

II - Imposto de importação de produtos estrangeiros (Br)

IMT - Imposto Municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (Pt)

IOF - Imposto sobre operações financeiras (Br)

IPI - Imposto sobre produtos industrializados (Br)
IPVA - Impostos sobre propriedade de veículos automotores (Br)
IPTU - Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (Br)
IR - Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (Br)
IS - Imposto do Selo (IS)
ITR - Imposto sobre propriedade territorial rural (Br)
IVA - Imposto sobre o valor acrescentado
LGT - Lei geral tributária (Pt)
LC - Lei complementar (Br)
OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
proc. - Processo
RE - Recurso extraordinário (Br)
RESP - Recurso especial (Br)
RGIT - Regime geral das infrações tributárias (Pt)
ss. - seguintes
SRFB - Secretaria da Receita Federal do Brasil
STA - Supremo Tribunal Administrativo (Pt)
STF - Supremo Tribunal Federal (Br)
STJ-Br - Superior Tribunal de Justiça
SINPROFAZ - Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional (Br)
TFUE - Tratado sobre o funcionamento da União Europeia
TJUE - Tribunal de Justiça da União Europeia
v.g. - *verbi gratia*

Introdução

“However difficult life may seem, there is always something you can do and succeed at. It matters that you don’t just give up”¹.

Os comportamentos ilícitos adotados pelos sujeitos passivos dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal² começaram a nos inquietar há quase duas décadas, mais precisamente em meados de 1998, a partir do exercício no cargo público como Procurador da Fazenda Nacional na Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)³. Essas inquietações ganharam relevo, especialmente, diante do crescente estoque da Dívida Ativa da União que, ao final do ano de 2017, correspondia ao montante de dois trilhões de reais segundo dados da PGFN⁴, sem considerar os estoques dos Estados, Municípios e do Distrito Federal.

Os referidos comportamentos estão presentes na agenda política e econômica mundial em função dos seus reflexos negativos nos orçamentos públicos, impondo consideráveis desafios aos países, na busca de instrumentos de repressão aos mesmos,

¹ Stephen Hawking. “12 memorable Stephen Hawking quotes - CNN”, acessado 28 de abril de 2018, <https://edition.cnn.com/2018/03/14/world/quotes-stephen-hawking/index.html>.

² Aqui adotaremos o termo fiscal em sentido amplo (tributos) e não sentido estrito (imposto) como em alguns ordenamentos jurídicos tributários, conforme veremos mais adiante

³“Com a promulgação da Constituição da República de 1988, houve uma mudança significativa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional quanto a sua vinculação exclusiva ao Ministério da Fazenda. A PGFN passou a integrar a nascente Advocacia-Geral da União, órgão criado para defender, judicial ou extra-judicialmente, os interesses da União. A Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, que institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União, previu, expressamente, a subordinação técnica e jurídica da PGFN ao Advogado-Geral da União, confirmando a finalidade do legislador constituinte em vincular a Procuradoria como órgão da AGU responsável pela atuação na área fiscal. Com isso, a PGFN tornou-se órgão de direção superior da Advocacia-Geral da União e suas atribuições residem, principalmente, na representação da União em causas fiscais, na cobrança judicial e administrativa dos créditos tributários e não-tributários e no assessoramento e consultoria no âmbito do Ministério da Fazenda”. “Histórico — PGFN - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional”, acessado 11 de setembro de 2017, <http://www.pgfn.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/historico-1/historico>.

⁴ “Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional divulga o ‘PGFN em Números 2018’ — PGFN - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional”, acessado 22 de março de 2018, http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias_carrossel/procuradoria-geral-da-fazenda-nacional-divulga-o-2018cpgfn-em-numeros-2018201d.

conforme reconheceu o Conselho da União Europeia em sua Diretiva (UE) 2016/881, de 25 de maio 2016⁵.

Frente aos fatos anteriormente expostos e seus desdobramentos em vários âmbitos, algumas questões consideradas relevantes tornaram-se objetos dessa investigação. Podemos sintetizá-las: 1.º) Como compreender a tributação? 2.º) Qual argumentação jurídica que deve ser adotada para a solução dos conflitos entre os sujeitos da relação jurídica tributária: argumentação prática institucional (argumentação jurídica típica) ou argumentação prática pura que pode ser realizada numa perspectiva consequencialista ou deontológica? 3.º) Como compreender e interpretar as normas tributárias (regras e princípios)?

Nesse contexto, o processo de compreensão deve ser prévio para tornar mais profícuo o processo interpretativo, ou seja, precisamos compreender para interpretar e não o inverso⁶. Além disso, os operadores do Direito precisam estar atentos à influência das constantes mudanças que ocorrem nas relações humanas, ao considerar que o “Direito resulta de uma escolha humana realizada tendo em vista que se cumpram – mediante o ordenamento jurídico substancialmente instituído – certas e determinadas expectativas”, isto é, o Direito mais conexo com a “ideia de finalidade” do que com a “ideia de função”⁷. Nessa perspectiva, Maria Clara Calheiros e Sérgio Mouta Faria indicam alguns dos seus fins: “A Justiça, Ordem e Paz social, A segurança jurídica, O bem comum e A liberdade e a igualdade”⁸.

A fim de responder a essas primeiras questões, revisitamos a história do constitucionalismo em face da sua estreita relação com a tributação, pois ali estão os fundamentos normativos necessários e imprescindíveis para a compreensão, a elaboração, a interpretação e a aplicação das normas tributárias (regras e princípios). A partir daí, surgiram novas questões: 4.º) Como compreender e interpretar os comportamentos dos sujeitos passivos tributários dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal, tendo

⁵(1) Nos últimos anos, o desafio representado pela fraude e a evasão fiscais aumentou consideravelmente e tornou-se num dos principais pontos de preocupação na União e a nível mundial”. “Diretiva (UE) 2016/881 do Conselho, de 25 de maio de 2016, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade”, acessado 12 de abril de 2018, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32016L0881&qid=1523545879927>.

⁶ Marciano Buffon e Mateus Bassani de Matos, *Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermenêuticamente crítica* (Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015), 14.

⁷ Maria Clara Calheiros e Sérgio Mouta Faria, *Cadernos de Introdução ao Estudo do Direito*, 2º ed (Braga: Escola de Direito da Universidade do Minho, 2017), 59/60.

⁸ Calheiros e Faria, 60.

em conta à liberdade de contratar ou estipular, fundamentada no princípio da autonomia da vontade? 5.º) Como o ordenamento jurídico reage a esses comportamentos?

Com efeito, realizamos a presente investigação numa dupla perspectiva: de um lado, temos o Estado que necessita que os recursos financeiros oriundos da tributação cheguem de fato aos seus cofres, a fim de custear a concretização dos valores fundamentais constitucionais que perpassam todo o Direito tributário em face da integração sistêmica com o Direito constitucional. De outro lado, os sujeitos passivos tributários que têm o direito de adotar comportamentos dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal, fundamentado na liberdade econômica ou de gestão empresarial, mas sem descuidar dos valores anteriormente citados.

Em face dos fortes vínculos históricos e culturais entre Brasil e Portugal, investigamos os instrumentos jurídicos utilizados na repressão aos comportamentos ilícitos por Portugal, levando em conta os da União Europeia, haja vista, Portugal ser um dos seus Estados-Membros.

Uma vez apresentado e justificado o objeto da nossa dissertação, doravante, demonstraremos a sua estrutura. Decidimos por dividi-la em quatro capítulos que foram organizados da seguinte forma: no Capítulo 1 foram abordados os pressupostos históricos e teóricos referentes à ordem ou organização socioeconômica do Estado Constitucional, à integração sistêmica entre os Direitos tributário e constitucional e à argumentação jurídica a ser adotada na solução dos conflitos entre os sujeitos da relação jurídica tributária. Além disso, tratamos dos aspectos mais relevantes da Ética e da Moral em função de suas conexões com o Direito e seus desdobramentos em três perspectivas: econômica, empresarial e tributária e concluímos o capítulo com a análise da justiça tributária.

No Capítulo 2, analisamos os fundamentos normativos da tributação expressos em regras e princípios, bem com as principais características e elementos da relação jurídica.

No Capítulo 3, nosso foco foi o estudo dos comportamentos dos sujeitos passivos dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal. Esses comportamentos podem estar em consonância ou não com o ordenamento jurídico e, em razão disso, podem ser classificados em: comportamentos lícitos que são adotados *intra e secundum legem*, isto é, aqueles que não violam a letra da lei, nem seus fins (espírito da lei) e os comportamentos ilícitos que podem ser de dois tipos: os que violam apenas os fins (*extra legem*) e aqueles que violam ambos (*contra legem*).

Essa classificação seguiu o critério da ilicitude proposto por Joaquim Freitas da Rocha. Assim, constata-se os seguintes comportamentos: o planejamento tributário (*intra e secundum legem*) “como conjunto de actos voluntários dos sujeitos passivos tributários que, num quadro de licitude, tem por objectivo atingir um resultado de afastamento, desoneração ou diferimento fiscal” e, se for num quadro de ilicitude, teremos a fraude fiscal (*contra legem*)⁹. Já a evasão fiscal (*extra legem*) “consiste no conjunto de actos voluntários dos sujeitos passivos tributários que, embora praticados num quadro genérico de licitude, são qualificados pelas normas tributárias como anômalos ou abusivos, tendo em vista o fim que pretendem atingir”¹⁰.

Outrossim, acrescento um outro tipo de comportamento ilícito que, a nosso ver, também viola a letra da lei e seus fins e tem gerado grandes preocupações no Brasil, uma vez que o principal instrumento de reação do ordenamento jurídico ao mesmo (execução fiscal) não vem apresentando resultados satisfatórios. Trata-se do comportamento omissivo do sujeito passivo diante do crédito tributário, uma vez que ele não cumpre o seu dever de pagá-lo no prazo legal e não toma qualquer iniciativa no sentido de questionar administrativamente ou judicialmente a certeza e liquidez do mesmo, ou seja, a inadimplência tributária, expressão que doravante utilizaremos para representá-lo. Alguns sujeitos passivos adotam o referido comportamento na expectativa do Estado conceder um benefício fiscal (parcelamento, anistia, remissão etc.), o que tem sido comum nos últimos anos no Brasil, bem como a prescrição da sua dívida e, assim, obter uma economia ou vantagem fiscal.

Considerando que a maioria dos comportamentos geralmente se expressa em negócios jurídicos, analisamos os seus reflexos na seara tributária, especialmente as suas patologias, de acordo com o Direito civil brasileiro e português. Nesse capítulo foi abordado o princípio da autonomia da vontade em relação ao planejamento tributário, bem como as liberdades econômicas fundamentais e a função social da propriedade.

Por fim, foram analisadas as reações do ordenamento jurídico aos comportamentos ilícitos no Capítulo 4. Considerando a diversidade das reações do ordenamento jurídico aos comportamentos ilícitos dos sujeitos passivos, limitamo-nos em analisar aqueles que

⁹ Joaquim Freitas da Rocha, “Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito livre planificação fiscal”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster* (Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster, Almedina, 2012), 7,13/14, <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/35871>.

¹⁰ Rocha, 12.

entendemos como os mais relevantes para a nossa investigação. Assim, analisamos as normas antiabusos, as sanções às infrações tributárias, a sujeição passiva indireta e a cobrança administrativa e judicial.

Desde já esclarecemos o sentido de algumas expressões usadas recorrentemente na presente investigação. Dentre eles, “Administração tributária” para abarcar todas as entidades de Direito público consideradas pelos ordenamentos jurídicos brasileiro e português que atuem como sujeito ativo e, conseqüentemente, com o direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias. Já a expressão “sujeito passivo tributário” para representar todas as pessoas ou entidades sujeitas a deveres ou vinculações da relação jurídica tributária.

Esclarecemos, ainda, que as citações diretas no texto e nas notas de rodapé foram reproduzidas exatamente conforme o texto original, respeitando-se os destaques em itálico, negrito ou grifo, eventuais incoerências, erros de ortografia e/ou concordâncias. Outrossim, foi utilizado o *Chicago Manual of Style 17th edition (full note)* na elaboração das referências.

Por fim, queremos ressaltar que não tivemos a pretensão de esgotar a instigante e desafiadora temática, objeto de nossa investigação e sim, trazer singelos contributos àqueles que buscam compreender e interpretar o fenômeno jurídico da tributação e, principalmente, encontrar subsídios e elementos que possam auxiliar na repressão aos comportamentos ilícitos, especialmente no Brasil, pois eles dificultam a concretização dos valores fundamentais do Estado Constitucional, além de gerar distorções na concorrência no exercício das atividades econômicas e prejudicar, sobremaneira, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, conforme dispõem os arts. 3.º, I da CRFB e 1.º da CRP.

Capítulo 1

Pressupostos históricos e teóricos

A tributação tem sua origem a partir do momento em que o ser humano se fixou num determinado espaço físico para viver em pequenos grupos sociais, conhecido como “tribos”. Desde modo e em virtude da necessidade de se garantir a sobrevivência e a segurança em face das constantes conflitos entre eles, começaram a ser exigidos pagamentos em dinheiro ou bens para esses fins, primeiramente dos vencidos nos referidos conflitos e depois dos seus próprios membros, “ora sob o disfarce de donativos, ajudas e contribuições para o soberano, ora como um dever ou obrigação”, o que deu origem aos termos “tributar” e “tributo”^{11/12}.

Ao longo da história, essas sociedades evoluíram até alcançar a atual concepção de Estado (sociedade politicamente organizada num território, onde governo e governantes sujeitam seus comportamentos a uma ordem jurídica vigente)¹³. Nesse processo histórico, a

¹¹ Luciano Amaro, *Direito tributário brasileiro*, 21ª ed (São Paulo: Saraiva, 2016), 38.

¹² “Tributar (de *tribuere*, dividir por tribos, repartir, distribuir, atribuir) mantém ainda hoje o sentido designativo da ação estatal: O Estado *tributa*. O tributo (*tributum*) seria o resultado dessa ação estatal, indicando o ônus *distribuído* entre os súditos. Como o súdito paga o tributo para o Estado, o verbo passou a designar também a ação de pagar tributo, dizendo-se tributário, contributário ou contribuinte aquele que paga o tributo ou que ‘contribui’. Analogamente, chama-se tributário o rio que contribui com suas águas para dar volume a outro. Na linguagem jurídica, contudo, não é usual o verbo ‘tributar’ para indicar a ação de pagar *tributo*, nem o substantivo ‘tributário’ para designar o *contribuinte*. Porém, enquanto ‘tributar’ (*tribuere*) se emprega para designar a *ação estatal*, o derivado ‘contribuir’ (unir, incorporar, dar, fornecer) volta-se para ação do *contribuinte*. ‘Contribuição’ (com a mesma raiz de ‘tributo’) expressa, na linguagem comum, a cota (em geral, voluntária) que cada um dá, para atender a uma despesa comum; não se perdeu aí a ideia de unir parcelas ou cota. Aliás, a palavra ‘cotização’ traduz essa mesma ideia. Lucien Mehl registra que tais expressões (‘contribuição’ e ‘cotização’) mascaram o caráter unilateral dos tributos e aludem à existência de um consentimento, pelo menos coletivo. [...] O vocábulo ‘contribuição’ (cognato de *tributo*) representa a mesma ideia de partilha, entre os indivíduos (contribuintes), do ônus comuns, embora hoje, em nosso direito, seja utilizado para designar certas *espécies* de tributos”. Amaro, 38/39.

¹³ “A evolução da terminologia para designar a sociedade política reflete, como não podia deixar de ser, a evolução dos seus tipos e dos respectivos conceitos. Assim, à *polis* grega e à *civitas* ou *res publica* (ou, mais completamente, *Senatus Populusque Romanus*), seguem-se, na Idade Média, adoção de *regnum*, como entidade política juridicamente construída e diferenciada da pessoa do Rei; *corona* torna-se, mais tarde, sua expressão simbólica; *terra* é locução corrente; e *civitas* (ou *Burg*) não possui sentido político. É só com o aparecimento do moderno Estado europeu que se impõe uma nova denominação. Vem a ser na Itália renascentista, com grande variedade de organizações e formas políticas, que se consagra uma designação genérica, neutra e, sobretudo, mais abstrata: o vocábulo Estado (*stato*), certamente proveniente do latim *status* (que equivale a constituição ou ordem e já empregado, de resto, no sentido de condição social desde o século XII). E o primeiro autor que introduz o termo na linguagem doutrinal é MAQUIAVEL em *II Príncipe*: ‘Todos os Estados, todos os domínios que tiveram e têm império sobre os homens são Estados e são ou repúblicas ou principados. Do italiano a palavra passa para as restantes línguas europeias nos séculos XVI e seguintes,

tributação se fez presente e, a cada dia, torna-se mais estreita sua relação com o Estado Constitucional.

Assim, entendemos que não é possível investigar qualquer fenômeno jurídico tributário, sem antes compreender essa relação que se mostrou conflituosa desde os seus primórdios, em razão “dos comportamentos de resistência tributária”, o que levou à necessidade de impor limites à tributação^{14/15}. Esses conflitos decorreram de “um duplo movimento: de um lado, por um processo de legitimação e coerção na busca de recursos privados para o financiamento da esfera governante e, de outro, um movimento geral de resistência fiscal a novos tributos ou à carga fiscal existente”¹⁶. Nesse ínterim, destaca-se a *Magna Carta Libertatum* como um dos primeiros instrumentos jurídicos limitadores do referido poder de tributação dos soberanos, dado que impôs a necessidade de autorização dos súditos para a cobrança de impostos (*no taxation without representation*), o que deu origem ao princípio da legalidade¹⁷.

No Estado Moderno, após um longo conflito entre governantes e governados, os primeiros traços dos tributos como conhecemos atualmente, começaram a despontar¹⁸. Na realidade, o Estado Moderno decorre de um movimento jurídico-político, denominado constitucionalismo¹⁹, culminando no Estado Constitucional. Segundo J.J. Gomes Canotilho, esse movimento corresponde a uma “teoria (ou ideologia) que ergue o princípio do governo limitado indispensável à garantia dos direitos em dimensão estruturante da organização político-social de uma comunidade. Neste sentido, o constitucionalismo

com maior ou menor êxito e precisão”’. Jorge Miranda, *Manual de Direito Constitucional*, 10º ed, vol. TOMO I, 1 (Coimbra: Coimbra Editora, 2014), 74/75.

¹⁴ “Em suma, a História do Mundo testemunhou que os comportamentos de resistência tributária tiveram origem nas Civilizações Antigas, onde, tal como acontece ainda hoje, o contribuinte travou uma ‘luta permanente contra a detracção patrimonial que o imposto representa’. O nosso passado enquanto Homem e contribuinte, faz com que a imposição tributária seja encarada a partir de um sentimento de ‘desconfiança’ e desprezo pela maior parte dos contribuintes em todas as partes do mundo”. Ana Cristina Ferreira das Dores, “Planeamento fiscal e reestruturação empresarial: análise dos ordenamentos jurídicos português e brasileiro” (Universidade do Minho, 2015), 27, <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/38558>.

¹⁵ “A figura do imposto está intimamente ligada à história da humanidade, havendo testemunhos da sua existência em civilizações recuadas com a hebraica, egípcia, persa, chinesa, grega ou romana. Ao longo da história sempre foi rastilho de grandes paixões, tendo, como o seu fogo, estado na base de revoltas, revoluções, independências, expansão de impérios, debates filosóficos e maiores ou menores convulsões no tecido social”. João Sérgio Ribeiro, *Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária (Algumas notas)*, 3º ed (Braga: AEDUM-Associação de Estudantes de Direito da Universidade do Minho, 2014), 10.

¹⁶ Paulo Caliendo, *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito Tributário* (Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009), 77.

¹⁷ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 7º ed (Coimbra: Almedina, 2012), 142.

¹⁸ Ribeiro, *Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária (Algumas notas)*, 12.

¹⁹ Pode-se falar de constitucionalismo em dois sentidos: “como movimento jurídico-político historicamente contextualizado” e “como conjunto genérico de concepções jurídico-políticas oriundas do estudo do Direito Constitucional ou de disciplina assemelhada”. Doravante, trataremos do constitucionalismo no primeiro sentido. Renan Aguiar, “Ciência Política e Teoria do Estado”, in *Formação humanística em direito*, org. José Fábio Rodrigues Maciel, 2º ed (São Paulo: Saraiva, 2015), 233.

moderno representará uma *técnica específica de limitação do poder com fins garantísticos*²⁰. Nesse contexto, emergiu o Estado Constitucional, uma vez que seus fundamentos e fins encontram-se dispostos na Constituição, com *status* de Lei fundamental que rege um país.

A concepção de Estado constitucional foi sendo ampliada ao longo do tempo, mas pode ser dividida em três fases ou vertentes básicas: liberal, em razão da “concepção liberal da constituição”²¹, denominada por alguns de Estado Liberal ou Estado de Direito; social (Estado Social de Direito) e democrática (Estado Democrático de Direito). Considerando as diversas nomenclaturas utilizadas para representar as referidas fases, adotaremos, doravante, o termo Estado Constitucional e, se for necessário, mencionaremos a fase que estamos tratando, partindo da premissa da Constituição como fundamento normativo das mesmas²². Nesse sentido, temos a posição de J.J. Gomes Canotilho:

“O estado de direito é um **estado constitucional**. Pressupõe a existência de uma constituição normativa estruturante de uma *ordem jurídico-normativa fundamental* vinculativa de todos os poderes públicos. A constituição confere à ordem estadual e os actos dos poderes públicos medida e forma. Precisamente por isso, a lei constitucional não é apenas – como sugeria a teoria tradicional do estado de direito – uma simples lei incluída no sistema ou no complexo normativo-estadual. Trata-se de uma verdadeira ordenação normativa fundamentada dotada de *supremacia* – **supremacia da constituição** – e é nesta supremacia normativa da lei constitucional que o ‘*primado do direito*’ do estado de direito encontra uma primeira e decisiva expressão. Do princípio da constitucionalidade e da supremacia da constituição deduzem-se vários outros elementos constitutivos do princípio do estado de direito”²³.

Por efeito do objeto da nossa investigação, faz-se necessário analisar alguns aspectos da ordem ou organização socioeconômica do Estado Constitucional, mais precisamente, nas suas fases liberal e social, em função da sua estreita relação com a tributação a fim de uma compreensão e interpretação mais ampla dos comportamentos dos sujeitos passivos dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal. Deste

20 J.J. Gomes Canotilho, *Direito constitucional e teoria da constituição*, 7º ed (Coimbra: Almedina, 2003), 51.

21 Buffon e Matos, *Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermenêuticamente crítica*, 46.

22 “As correntes filosóficas do contratualismo, do individualismo e do iluminismo – de que são expoentes doutrinários LOCKE (*Segundo Tratado sobre o Governo*), MONTESQUIEU (*Espírito das leis*), ROUSSEAU (*Contrato Social*), KANT (além de obras filosóficas fundamentais, *Paz Perpétua*) – e importantíssimos movimentos económicos, sociais e políticos conduzem ao Estado constitucional, representativo ou de Direito”. Miranda, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo I, 1:93.

23 Canotilho, *Direito constitucional e teoria da constituição*, 245/246.

modo, cabe aqui ressaltar que coadunamos com aqueles que defendem uma relação entre Direito e Economia, levando em conta o “sistema autopoietico” de Niklas Luhmann²⁴.

Pode-se depreender daí, que um mesmo fato, fenômeno, acontecimento ou realidade pode ser objeto de estudo de várias ciências (jurídica, econômica etc.) concomitantemente ou não e, a partir daí, será visto como um fenômeno jurídico ou econômico etc., de acordo com o respectivo ramo da ciência. Apesar dos instrumentos e métodos próprios de cada ciência, torna-se necessário buscar outros instrumentos e métodos de outros campos científicos, no intuito de compreender melhor o objeto em estudo. Podemos afirmar, por exemplo, que uma fazenda pode ser estudada como um mero direito de propriedade na qual o proprietário pode usar e fruir da mesma, de acordo com sua vontade (fenômeno jurídico) ou, ainda, ser tida como um bem de produção (fenômeno econômico). Logo, em decorrência da função social da propriedade (bens de produção e não bens de consumo), impõe-se uma comunicação natural entre o Direito e a Economia²⁵.

Justificada a importancia da análise da ordem ou organização socioeconômica vigente, apresentaremos, adiante, seus aspectos relevantes.

²⁴ “Diferentemente de Kelsen, cuja teorização leva-nos à ideia de um sistema normativo fechado, e de Canaris a um sistema aberto, Luhmann, ao propor sua perspectiva autopoietica, traz uma concepção de ‘abertura e fechamento simultâneo’. Assim, de acordo com Leonel Severo Rocha, ‘o sistema *autopoietico* é aquele que é simultaneamente fechado e aberto, ou seja, é um sistema que tem repetição e diferença, tendo que equacionar no seu interior esse paradoxo’. Sendo a sociedade composta de comunicações, os demais subsistemas sociais (Direito, Economia, Política, etc.) são considerados também sistema comunicativos. O sistema jurídico, nessa ótica, serve-se de um tipo particular de comunicação: a *comunicação jurídica*. Conforme Luhmann ‘as comunicações jurídicas têm sempre como operações do sistema do direito uma dupla função: fatores de produção e conservadoras das estruturas. Estas comunicações estabelecem condições de enlace para operações subsequentes e com eles confirmam ou modificam, as delimitações previamente estabelecidas (estruturas)’. Ricardo de Macedo Menna Barreto e Rafael Lazzarotto Simioni, *Introdução às teorias sistêmicas do Direito* (Braga: Associação de Estudantes de Direito da Universidade do Minho, 2017), 40/41.

²⁵ Sobre essa relação, Leonardo Alves Correa e Máira Fajardo Linhares Pereira nos fornece outro exemplo: “O postulado da segurança jurídica constitui um relevante objeto de análise para estudiosos da interação entre Direito e Economia. Decerto, a segurança jurídica revela-se como um elemento fundamental da interdependência entre o fato econômico e o fenômeno jurídico, na medida em que possibilita a estabilização das relações mercantis, a previsibilidade do comportamento dos agentes econômicos. Nesse aspecto, a formação do Estado de Direito constitui um marco histórico de consolidação, por meio do Direito positivo, dos princípios organizadores e garantidores de um sistema mercantil mais complexo e eficiente. É interessante notar como o Direito moderno foi capaz de transformar a confiança – sentimento intersubjetivo entre dois sujeitos e requisito imprescindível nas relações comerciais – em um elemento formalizado e garantido pelas instituições sociais e burocracia estatal. Assim, a estrutura funcional do Estado Capitalista é constituída por meio de uma organização de órgãos, atividades e saberes aptos a promoverem a efetiva aplicação da segurança jurídica nas relações mercantis. Nesse sentido, a simbiose entre Estado e mercado evidencia o real funcionamento da articulação dinâmica e proativa entre Legislativo, Executivo, Judiciário e demais órgãos de repressão estatal aptos a extirpar qualquer ato de lesão ao postulado da segurança jurídica”. Leonardo Alves Corrêa e Máira Fajardo Linhares Pereira, “Direito e Economia”, org. Bruno Amaro Lacerda, Flávio Henrique Silva Ferreira, e Marcos Vinício Chein Feres (Juiz de Fora: Ed. UFJF, 2011), 169.

1.1. Ordem ou organização socioeconômica

Como é patente, os termos “ordem” ou “organização” significa dispor ou estruturar diversos elementos, de acordo com determinados parâmetros, para alcançar um determinado fim. Assim sendo, a Constituição, na condição de “Lei superior à qual todas as outras leis devem ajustar-se”²⁶, estrutura suas disposições de acordo com a matéria e os valores a ser concretizados e, desse modo, são definidas as ordens ou organizações político-administrativa, social, econômica e financeira.

A Constituição brasileira adotou o termo “ordem”, enquanto a Constituição Portuguesa adotou o termo “organização”. Considerando que os referidos são equivalentes e, ainda, que a questão social orienta e determina a estrutura econômica do Estado, gerando uma relação de interdependência entre ambas, adotamos aqui o termo ordem ou organização socioeconômica para representar a referida relação.

A ordem ou organização socioeconômica foi estabelecida de acordo com as fases do Estado Constitucional. Na fase liberal, ela foi disposta no sentido de assegurar os direitos e as garantias individuais, bem como limitar o poder e as funções do Estado, levando em conta a propriedade privada e a liberdade de contratar, fundamentada no princípio da autonomia da vontade, partindo da premissa da igualdade entre as partes²⁷. Em razão disso, as atividades econômicas ocorriam numa “economia de mercado” que prescindia da “regulação estatal, visto que a concorrência funcionava como ‘mão invisível’ (Adam Smith) que regulava espontaneamente os mecanismos da economia”²⁸. Nessa conjuntura configurou-se o “Estado negativo com o dever de manter a paz, a segurança, a liberdade e não ter caráter intervencionista”²⁹.

A Revolução Industrial demonstrou que não havia, de fato, a igualdade entre as partes, pois a força do capital mostrou-se superior à força do trabalho o que gerou grandes

²⁶ “Glossário Jurídico: STF - Supremo Tribunal Federal”, acessado 2 de agosto de 2017, <http://stf.jus.br/portal/glossario/?letra=A&inicio=40&fim=20>.

²⁷ “As Constituições liberais não necessitavam, no seu nível (delas, Constituições liberais), dispor, explicitamente, normas que compusessem uma ordem econômica constitucional. A ordem econômica existente no mundo ser não merecia reparos. Assim, bastava que definido, constitucionalmente, em relação à propriedade privada e à liberdade contratual, ao quanto, não obstante, acrescentava-se umas poucas outras disposições veiculadas no nível infraconstitucional, confirmadoras do capitalismo concorrencial, para que se tivesse composta a normatividade da *ordem econômica liberal*”. Grau, *A ordem econômica na Constituição de 1988: (interpretação e crítica)*, 69.

²⁸ Maria Manuel Leitão Marques e Vital Moreira, “Economia de mercado e regulação”, in *A mão visível: mercado e regulação* (Coimbra: Almedina, 2008), 13.

²⁹ Buffon e Matos, *Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica*, 47.

desigualdades econômicas com as consequentes injustiças sociais. Essa situação deu início a movimentos trabalhistas fundamentados em “teses marxistas e sob os auspícios da social democracia”, reivindicaram “o acréscimo de direitos-prestação ao catálogo dos direitos fundamentais, na busca por porções de igualdade material”³⁰. Sucedeu-se, assim, a fase social do Estado Constitucional com uma ordem jurídica de vertente social, intervencionista e reguladora da economia, ou seja, a “mão visível”^{31/32}.

Se na fase liberal o Estado devia abster-se de agir para não violar as liberdades, com a fase social ele tem o dever de agir no sentido de garanti-las, a fim de diminuir o desequilíbrio nas referidas relações³³, o que configurou o Estado positivo. Desta forma, a dignidade da pessoa humana assumiu uma importância destacada nessa nova fase do Estado Constitucional, pois se tornou um princípio fundamental constitucional norteador da ordem jurídica vigente e, conseqüentemente, das relações jurídicas entre os particulares e destes com o Estado. Nesse sentido, temos a posição de Jorge Reis Novaes:

“Nessa qualidade, a dignidade da pessoa humana impõe-se juridicamente à observância de todos os poderes do Estado, vinculando que eles ficam, por força da recepção constitucional do princípio, ao seu respeito, à sua protecção e à sua promoção.

Com esta relevância multifacetada, ou seja, na medida em que se considere que, em Estado social de Direito, o Estado está não apenas obrigado a respeitar, mas também a proteger e a promover os valores constitucionais, a questão de saber se, enquanto norma constitucional, a dignidade da pessoa humana vincula apenas os poderes públicos ou

³⁰ Buffon e Matos, 47.

³¹ “Durante o período do liberalismo clássico, tal configuração de estado atendeu perfeitamente às necessidades da época, sendo inclusive razoável a tese de que a intromissão poderia atentar contra as liberdades individuais e públicas tão duramente conquistadas. Esse quadro muda com a Revolução Industrial, que altera o modo de produção, a organização da economia e sociedade, impondo a revisão de valores e representações éticas. Com efeito, o direito correspondente ao período liberal clássico é herdeiro direito das concepções romanísticas, centradas no indivíduo, tanto assim, que as liberdades eram, sobretudo, dos indivíduos. Evidentemente que o enfoque individualista correspondeu a uma época, na qual o centro das preocupações era apenas o indivíduo. É consequência da Revolução Industrial com a introdução da economia e da produção em escala, que vem surgir o embrião da sociedade de massas. Pode-se entender, de certa maneira, a descoberta do número e do coletivo. As necessidades de investimentos impõem a reunião de capitais e recursos, a arte artesã é superada pela linha de produção, descobrem-se as emergentes comunidades e, assim, a visão do mundo constata o coletivo, aprendendo a conviver com ele”. Ademar Pereira e Francisco Pedro Jucá, “Economia, Constituição e Estado”, in *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*, org. Carlos Mário da Silva Velloso, Roberto Rosas, e Antônio Carlos Rodrigues do Amaral (São Paulo: Lex Editora, 2005), 30.

³² “O título do livro – ‘A mão visível’ – é o mesmo da série de crônicas que lhe deu origem, a que acrescentámos como subtítulo a rubrica do primeiro dos textos publicados. Trata-se obviamente de uma glosa da célebre referência de Adam Smith sobre a força reguladora espontânea da ‘mão invisível’ do mercado. Inicialmente não nos demos conta de que a mesma ideia já tinha ocorrido a outros, nomeadamente Alfred Chandler Jr, autor de um livro com o mesmo título em inglês (*The visible Hand, The Managerial Revolution in America Business, 1977*) embora com um sentido diferente, centrado sobre o papel dos gestores na condução das empresas no mercado. Por isso entendemos mantê-lo”. Marques e Moreira, “Economia de mercado e regulação”, 6.

³³ Pereira e Jucá, “Economia, Constituição e Estado”, 31.

também os particulares, sem perder relevância dogmática, vê atenuada a sua importância prática.

Com efeito, a partir do momento em que se considera que o Estado está obrigado a proteger a dignidade da pessoa humana - incluindo, portanto, a protecção contra os riscos ou contra ameaças provindas de outros particulares -, então, seja directa seja indirectamente, a dignidade da pessoa humana acaba a produzir consequências jurídicas em todos os planos e domínios relevantes da ordem jurídica, tanto nas relações entre o Estado e os particulares quanto nas relações horizontais entre estes”³⁴.

Alicerçados na dignidade da pessoa humana, emergiram os direitos fundamentais constitucionais “destinados a garantir juridicamente interesses indispensáveis à vida e à prosperidade das pessoas, mais concretamente, os interesses individuais de liberdade, autonomia e bem-estar”³⁵. Todavia, não basta que o Estado garanta os referidos direitos, pois tem também o dever de atuar de forma a concretizá-los, posto que não basta garantir a liberdade se não existem os meios para que ela seja exercida e, muito menos, tratamento igualitário se as condições são desiguais. Impõem-se, desse modo, uma atuação estatal “no sentido de ações (positivas) para a transformação da ordem social, com o objetivo de remover impedimentos ao exercício efetivo das liberdades”³⁶.

É nesse âmbito que se deve compreender e interpretar a Constituição Portuguesa de 1976, de carácter garantista (“Constituição-garantia”) e prospetiva (“Constituição prospetiva”), pois visa garantir e promover os direitos fundamentais, segundo Jorge Miranda³⁷, bem como a Constituição brasileira de 1988, denominada de Constituição Cidadã³⁸.

Nesse panorama, a tributação ampliou sua importância, pois passou a ter fins extrafiscais, uma vez que se tornou a principal fonte de custeio da concretização dos direitos fundamentais sociais³⁹. Além disso, passou a atuar como um dos instrumentos das

³⁴ Jorge Reis Novais, *A Dignidade da pessoa humana*, vol. I: Dignidade e direitos fundamentais (Coimbra: Almedina, 2016), 18.

³⁵ Novais, I: Dignidade e direitos fundamentais:69.

³⁶ Buffon e Matos, *Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica*, 47.

³⁷ Miranda, *Manual de Direito Constitucional*, TOMO I, 1:200.

³⁸ Nelson Nery Junior e Georges Abboud, *Direito constitucional brasileiro: curso completo* (São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017), 116.

³⁹ “Todos esses gastos demandam dinheiro. É necessário que o Estado tenha um sistema de finanças públicas para realizar e suportar os dispêndios, em moeda, para sua manutenção e do seu povo. Há algumas possibilidades para arrecadar dinheiro aos cofres públicos: exploração do patrimônio estatal, arrecadação de tributos e mecanismo financeiros, por exemplo. O Estado recebe dinheiro quando explora seu patrimônio, produzindo e extraíndo bens que são vendidos em troca de moeda. Arrecada tributos quando exige das pessoas que estão sujeitas a seu *império* a entrega de parte de suas riquezas a ele, Estado. O Poder Público vale-se de mecanismos financeiros, v.g., quando produz a própria

políticas públicas dirigidas especialmente à erradicação da pobreza, à marginalização e à redução das desigualdades sociais a fim de ser construir uma sociedade livre, justa e solidária, mediante uma distribuição justa dos rendimentos e da riqueza, conforme dispõem os arts. 3.º, da CRFB, 1.º, 81.º, alínea “b” e 103.º, n.º 1 da CRP⁴⁰. Assim, deve ser compreendido os termos “estado fiscal” e “constituição fiscal”^{41/42}.

Nesse enquadramento, a compreensão e interpretação do fenômeno jurídico tributário não devem ser exercidas como uma atividade meramente declarativa, mas sim, como uma atividade constitutiva e em conformidade com os valores fundamentais constitucionais e, principalmente, no sentido de concretizá-los, em face da integração sistêmica entre os Direitos tributário e constitucional, conforme veremos adiante⁴³.

1.2. A integração sistêmica entre os Direitos tributário e constitucional

A compreensão do fenômeno jurídico depende do pensamento jurídico adotado, que pode ser classificado basicamente em três modelos: O modelo conceitual preocupa-se

moeda, quando toma empréstimos, quando aplica no mercado financeiro ou quando emite títulos. Atualmente, a mais importante fonte de geração de receitas para o Estado é a tributária”. Renato Lopes Becho, *Lições de direito tributário*, 3º ed (São Paulo: Saraiva, 2015), 31.

⁴⁰ “Define-se, nesse intuito, as possibilidades de que a tributação seja utilizada como instrumento de concretização dos direitos por meio da redistribuição de renda, mediante uma carga tributária que seja assumida de forma justa pelos cidadãos, em respeito à solidariedade e à cidadania, e na proporção das possibilidades daqueles que possuem capacidade para contribuir, ou, ainda, que não seja assumida por aqueles que não têm possibilidades de arcar com os ônus do custeio do Estado Social – princípio da capacidade contributiva. O objetivo é explorar alternativas para que a tributação possa ser utilizada como instrumento de redução de desigualdade, redistribuição de renda e concretização de direitos fundamentais, para que todos possam viver com dignidade e respeito, na medida em que esteja de acordo com o princípio da capacidade contributiva”. Buffon e Matos, *Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermenêuticamente crítica*, 16.

⁴¹ Segundo José Casalta Nabais: “o direito dos impostos se apresenta fortemente moldado pela chamada ‘constituição fiscal’, isto é, por um conjunto de princípios jurídico-constitucionais disciplinadores, ao mais elevado nível, quer de *quem*, de *como* e de *quando* pode tributar, quer do *que* (é que) e do *quanto* tributar, estabelecendo assim toda uma teia de limites à tributação – de carácter formal, os primeiros, e de carácter material, os segundos”. Nabais, *Direito Fiscal*, 133.

⁴² “Por isso e ao contrário do que alguma doutrina actual afirma, recuperando ideias de J. Schumpeter, não se deve identificar o estado fiscal como estado liberal, uma vez que aquele, no entendimento que dele temos, conheceu duas modalidades ou dois tipos ao longo de sua evolução: o estado fiscal liberal, movido pela preocupação de neutralidade económica e social, e o estado fiscal social economicamente interventor e socialmente conformador. O primeiro, pretendendo-se um estado mínimo, assentava numa tributação limitada - a necessária para satisfazer as despesas estritamente decorrentes do funcionamento da máquina administrativa do estado -, uma máquina que devia ser tão pequena quando possível. O segundo, movido por preocupações de funcionamento global da sociedade e da economia, tem por base uma tributação alargada - a exigida ela estrutura estatual correspondente”. José Casalta Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo* (Coimbra: Almedina, 2015), 194.

⁴³ “Ocorre que a moderna hermenêutica concebe a interpretação como uma atividade eminentemente constitutiva. Dá se entender que a norma é o resultado da interpretação da lei. Interpreta-se o texto legal e não a norma, que é o resultado deste processo. Entende-se atualmente que o intérprete, partindo de sua **pré-compreensão** (seus valores, ideologias, preconceitos etc.), pode agregar novos sentidos à lei, através da manipulação da linguagem (definindo, por exemplo, o que se deva entender por ‘relevante’, ‘urgente’, ‘interesse’, ‘interesse social’ etc.) e da escolha dos valores, que a seu sentir, inspiraram a elaboração do texto legal”. Leo van Holthe, *Direito Constitucional* (Salvador: JusPODIVM, 2006), 45.

apenas com os conceitos jurídicos, pois eles seriam suficientes para a correção do direito, “isto é, para uma correta aplicação lógica, conduzindo necessariamente a uma decisão correta (justa). Havia uma convicção decorrente do idealismo formal de que a correção formal (lógica) implicaria inevitavelmente a sua correção material (ética)”⁴⁴.

Já no modelo normativo, o direito corresponde a um “sistema de normas jurídicas” em que, segundo Hans Kelsen, a validade da norma jurídica está relacionada com sua adequação à norma fundamental que justifica e norteia o referido sistema⁴⁵. Nesse modelo, a lei é a principal fonte do direito sem qualquer juízo valorativo, de acordo com a “teoria da plenitude absoluta da lei” (Positivismo jurídico clássico), hoje superada, pois outras fontes de direito passaram a ser admitidas⁴⁶.

Por fim, temos o pensamento sistemático que adota prioritariamente a interpretação sistemática, mas não deixa de considerar outros métodos, ou melhor, “elementos de interpretação”⁴⁷. O mencionado pensamento possibilita “uma interpretação aberta que parte do caso para reencontrar seu sentido no sistema e que busca seus fundamentos nos princípios essenciais do ordenamento. Trata-se, também de uma forma finalística de se pensar nos objetivos constitucionais e nas formas de concretização dos direitos fundamentais em uma sociedade democrática”⁴⁸ e em sintonia com o “pensamento constitucional contemporâneo”⁴⁹.

Além disso, o pensamento sistemático permite a consideração dos valores morais em função da sua conexão com o direito, conforme reconheceu Robert Alexy⁵⁰. Essa

⁴⁴ Caliendo, *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito Tributário*, 20.

⁴⁵ Caliendo, 20.

⁴⁶ Diógenes Madeu e José Fábio Rodrigues Maciel, “Introdução ao estudo e à teoria geral do direito”, in *Formação humanística em direito*, org. José Fábio Rodrigues Maciel, 2º ed (São Paulo: Saraiva, 2015), 40/41.

⁴⁷ “Os elementos de interpretação a seguir expostos são denominados, por muitos autores, por métodos de interpretação. Porém, *elemento*, que significa parte integrante do todo, é termo mais preciso para designar as categorias interpretativas que serão a seguir estudadas. *Método*, em sua etimologia de origem grega, qualifica-se como ‘caminho para chegar ao fim’. Como se verá logo adiante, os diferentes elementos de interpretação não se excluem, mas se combinam, ao passo que a ideia de método, nesse contexto, sugeriria que a escolha de um caminho afastaria os outros, o que não é o caso”. Luís Roberto Barroso, *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo* (São Paulo: Saraiva, 2009), 290.

⁴⁸ Caliendo, *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito Tributário*, 23.

⁴⁹ Segundo Paulo Caliendo: “O pensamento constitucional contemporâneo permite uma conciliação entre unidade, sistema e abertura para um pensamento problemático, de tal modo que a principal força da Constituição decorra da resolução leal e justa dos conflitos e das colisões de interesses. A denominação utilizada pretende englobar todos estes sentidos de uma compreensão articulada de princípios, regras e valores, e não apenas uma noção de sistema vazia de conteúdo”. Caliendo, 22.

⁵⁰ “By contrast, all non-positivists defend the connection thesis, which says that there is a necessary connection between legal validity or legal correctness on the one hand, and moral merits and demerits or moral correctness and incorrectness on the other”. Robert Alexy, “On the Concept and the Nature of Law”, *Ratio Juris* 21, nº 3 (setembro de 2008): 285,

conexão pode ser constatada pelo uso de termos relacionados aos valores mencionados em diversas normas constitucionais e infraconstitucionais, tais como: justiça social (art. 81, alínea “b” da CRP e art.5.º, n.º 1 da LGT), construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art.1.º da CRP e art.3.º, I da CRFB), dignidade da pessoa humana (art.1.º, III da CRFB e art.1.º da CRP), dignidade social (art.13.º da CRP) probidade e boa-fé (art. 422 do CC-Br), lealdade (art.64.º do CSC) etc. Esse modelo de pensamento não decorre de uma escola jurídica, mas sim, de “uma vertente ou movimento de ideias, englobando diversas formas de pensar o jurídico”, segundo Paulo Caliendo⁵¹. O mencionado autor sintetiza o referido pensamento da seguinte forma:

“O pensamento sistemático envolve movimentos distintos e difusos. Sua principal característica está na crítica aos momentos anteriores e na busca de um novo paradigma, que, em determinados autores, encontra-se no esforço de obter uma análise mais completa do fenômeno jurídico. Nesse momento, procura o Direito procurar superar o conceito (expressão da relação essência-representação) e norma (expressão pura de forma) pela ideia de discurso jurídico, com unidade de básica de compreensão do fenômeno do jurídico. Supera-se a ideia de encadeamento conceptual ou de pirâmide normativa pela noção de argumentação jurídica, como contexto de realização do discurso jurídico. Será no âmbito de argumentação jurídica, e não no encadeamento de conceitos ou normas, que iremos encontrar os critérios de correção e crítica das proposições jurídicas.

São exemplos de temáticas próprias às preocupações desse modelo: estudos sobre os ‘princípios’ e ‘regras’ (Dworkin e Hart); da ‘argumentação’ (Perelman, MacCormick, Toulmin e Alexy); e da ‘coerência’ do discurso jurídico (Dworkin, Raz, Jaap Hage e Pecznik)”⁵².

É importante notar que a realidade não deve ser vista de forma sistêmica, mas considera-se a ideia de sistema no intuito de estabelecer uma ordem ou organização a fim de compreendê-la melhor⁵³. Nesse âmbito, o Direito revela-se como um “fenômeno conformador e ao mesmo tempo, transformador da sociedade, estabilizando e garantindo na estabilidade a pluralidade, a liberdade e, portanto, a possibilidade e as condições para as

<http://widgets.ebscohost.com/prod/customerspecific/ns000290/authentication/index.php?url=http%3a%2f%2fsearch.ebscohost.com%2flogin.aspx%3fdirect%3dtrue%26AuthType%3dip%2ccookie%2cshib%2cuid%26db%3da9h%26AN%3d33948442%26lang%3dpt-br%26site%3ded-live%26scope%3dsite>.

⁵¹ Caliendo, *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito Tributário*, 22.

⁵² Caliendo, 21.

⁵³ Madeu e Maciel, “Introdução ao estudo e à teoria geral do direito”, 51.

mudanças de padrão, sem se perder o núcleo substancial de referência do grupo”⁵⁴. Essa dupla atuação do Direito fica clara na história do constitucionalismo pois, de um lado, atuava como instrumento de conformação de uma ordem jurídica e, de outro, como instrumento de transformação em função das várias demandas reivindicadas por diversas ideologias (religiosas, filosóficas, sociológicas, políticas etc.) presentes nas sociedades ao longo do tempo.

A partir daí, torna-se imperativo que haja “uma visão crítica do fenômeno jurídico e da sua funcionalidade em dada sociedade com a intenção de revelar a ideologia responsável pela seleção de valores a serem atingidos pela aplicação do direito”⁵⁵. Nesse sentido, nos remetemos à “Teoria Tridimensional do Direito” que reconhece a concepção valorativa do Direito, junto com o fato e a norma⁵⁶.

Vejamos agora como a mudança dos modelos do pensamento jurídico influenciou a relação entre o Direito tributário e a Constituição. No pensamento conceitual, as normas que estruturam o poder estão dispostas na Constituição e o Direito tributário é visto “como um ramo específico do quotidiano do poder” e, conseqüentemente, “subordinado ao Direito Administrativo, ao Civil e até mesmo ao Financeiro e, indiretamente, à Constituição”⁵⁷.

Já no pensamento normativista, o “Direito Tributário complementa o Direito Constitucional, dentro do encadeamento normativo, através de uma relação entre a norma superior (Constituição) e a norma inferior (Código Tributário)”. Além disso, é visto como “subsistema do Direito Constitucional”⁵⁸. Por fim, no pensamento sistemático, a relação deixa de ser meramente de fontes de validade e eficácia e passa a ser de um “sistema integrado”, em que os valores fundamentais constitucionais perpassam todo o Direito

⁵⁴ Madeu e Maciel, 23.

⁵⁵ Madeu e Maciel, 25.

⁵⁶ “Uma proposta que teve algum acolhimento também em Portugal foi da chamada ‘Teoria tridimensional do Direito’, que teve por defensores Miguel Reale (1910-2006) e RECASÉNS-SICHES (1903-1977), entre outros. Tendo a pessoa com valor fonte, desenvolve-se uma concepção tridimensional do Direito como facto, norma e valor. Com efeito, hoje o direito tem de ser percebido como facto ou fenómeno social, com conjunto de hipóteses com conseqüências determinadas. Por outro lado, também, o homem não deixa de sentir o direito com a sua identificação a norma, isto, é a um conjunto sistemático de regras obrigatórias. Todavia, o homem possui ainda, em relação a estas normas, a expectativa da realização através delas de certos padrões axiológicos. Então, o direito é tridimensional na medida em que se apresenta como elemento normativo que disciplina comportamentos humanos, pressupondo uma situação de facto e referido a valores determinados. Essa visão do direito justifica também que ele tenha de ser estudado numa tripla perspectiva: - Como *valor* - mediante a filosofia do direito (axiologia) e a política do direito; - Como *norma* - objecto das ciências jurídicas materiais e da filosofia do direito (epistemologia); - Como *facto social* - objecto da história do direito, da sociologia, da antropologia jurídica e do direito comparado”. Calheiros e Faria, *Cadernos de Introdução ao Estudo do Direito*, 34/35.

⁵⁷ Caliendo, *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito Tributário*, 140.

⁵⁸ Caliendo, 141.

tributário no sentido da sua concretização⁵⁹. Nessa perspectiva, a interpretação teleológica terá uma importância destacada na compreensão e interpretação dos comportamentos dos sujeitos passivos tributários dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal, ou seja, a mencionada interpretação realiza-se no sentido de examinar a (in)consonância dos referidos comportamentos com os fins das normas tributárias. O mencionado exame é imprescindível quando se analisa se houve ou não o abuso de direito e, conseqüentemente, para a configuração da evasão fiscal, conforme veremos mais adiante. Vejamos a posição de Ana Paula Dourado sobre essa questão:

“A obrigação fiscal nasce da lei. A interpretação teleológica da lei (art.11.º n.º 1 da LGT) e a interpretação segundo um ‘princípio de substância’ (art.11.º n.º 3 da LGT) tomam em conta a relação económica subjacente, para delimitarem corretamente o alcance da norma. Como a lei fiscal deverá ser interpretada segundo os critérios gerais de interpretação da lei, nas situações de elisão ou abuso, o elemento teleológico da norma desempenhará uma função valiosa para reconstruir o significado da lei na sua materialidade e razão de ser”⁶⁰.

Assim, podemos responder a primeira questão da presente investigação: Como compreender a tributação? Entendemos que a tributação deve ser compreendida de acordo com a teoria sistemática do Direito tributário⁶¹, fundamentada na convergência de três escolas de pensamentos, apesar de suas matrizes serem diferentes: “i) *a teoria dos direitos*

⁵⁹ “O desafio está posto em entender a Constituição não apenas como conceito original ou norma superior, mas como um sistema integrado, de tal forma que o próprio Direito Tributário não possa ser entendido sem sua referência a princípios que perpassam a todo sistema tributário. A Constituição não seria, assim, mera fonte formal ou elemento de estruturação e unidade, mas constituinte da estrutura semântica das normas tributárias. O tema constitucional, ao perpassar todo o discurso jurídico-tributário, garantindo-lhe coerência, consistência e conformidade, determina tanto a estrutura sintática necessária (regra-matriz de incidência tributária), quanto à estrutura semântica suficiente (argumento). E o elemento integrador de todo o sistema tributário será a noção de direitos fundamentais do contribuinte, com base na ideia de justiça fiscal”. Caliendo, 141.

⁶⁰ Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal*, 2º ed (Coimbra: Almedina, 2018), 267.

⁶¹ “Esses três pilares estão intimamente conectados e interligados, dado que a teoria moderna do *constitucionalismo* afirma que o objetivo do Estado Democrático de Direito é de se constituir em um Estado de Direitos Fundamentais, ou seja, um Estado que pretende realizar os direitos fundamentais de primeira, segunda e terceira dimensão. Dessa forma, considerando que a Constituição Democrática pretende realizar os Direitos Fundamentais esta deve prover os meios para custear esses direitos, que possuem logicamente um custo. A condição de financiamento desse custo dá-se mediante o pagamento de tributos. Os tributos, por sua vez, devem ter o seu encargo dividido entre os cidadãos de maneira equitativa e justa, de tal forma que uma *teoria sistemática do Direito Tributário* exige a compreensão de uma *teoria da justiça*. A aplicação concreta da teoria da justiça em matéria jurídica não pode ser entendida como mera aplicação, incidência ou subsunção normativa, de tal modo que a resolução legítima do inevitável conflito de valores em uma sociedade democrática somente por ser encontrada no interior de uma *teoria do discurso jurídico* que privilegie a coerência argumentativa no âmbito de uma teoria da *argumentação*. A teoria da argumentação irá fornecer o instrumental teórico adequado para que ocorra a formação de um consenso no conflito entre valores distintos em uma sociedade democrática, por meio da ponderação de interesses legítimos”. Caliendo, *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito Tributário*, 25.

fundamentais e o neoconstitucionalismo, ii) a hermenêutica ética e a teoria da justiça e a iii) a teoria do discurso e da argumentação”⁶².

Superada a primeira questão, vamos tratar da segunda questão relacionada à argumentação jurídica a ser adotada para solução dos conflitos entre os sujeitos da relação jurídica tributária.

1.3. Argumentação jurídica: conceito e classificação

Existem várias teorias que tratam da argumentação jurídica. Entretanto, em função do objeto da nossa investigação, não temos como apresentá-las aqui. Deste modo, vamos adotar alguns pontos da teoria de Neil MacCormick a respeito da argumentação. Para o referido autor, argumentação é uma “atividade de colocar argumentos contra ou a favor de alguma tese ou proposição”⁶³. Assim, pode ser realizada em “contextos especulativos”, também conhecidos como “contextos teóricos”, no sentido de sustentar a “verdade ou falsidade de uma proposição descritiva” relacionada ao campo científico. Pode ainda ser realizada em “contextos práticos”, a fim de encontrar “razões para ações, isto é, razões para se fazer ou deixar de fazer algo, ou razões para se sustentar opiniões sobre o que pode ou deve ser feito”⁶⁴.

Na seara jurídica também é possível utilizar as duas argumentações, sendo a mais comum a argumentação prática, conforme veremos adiante⁶⁵. Segundo MacCormick, a argumentação prática pode ser classificada em: institucional e pura (“ocorre livre de amarras institucionais específicas”). Além disso, a argumentação prática pura pode ser realizada sob uma perspectiva teleológica ou consequencialista, ou então, numa perspectiva deontológica. O autor referenciado denomina os argumentos usados nessas

⁶² Caliendo, 24.

⁶³ *Apud* Noel Struchiner e Fábio Perin Shecaira, “A distinção entre o direito e moral e a distinção moral do direito”, in *Tratado de direito constitucional*., vol. I: constituição, política e sociedade (Rio de Janeiro: Elsevier, 2014), 623.

⁶⁴ Struchiner e Shecaira, 623/624.

⁶⁵ “No âmbito do direito ocorrem argumentos especulativos ou teóricos que têm como objetivo sustentar que um determinado estado de coisas se sucedeu ou não, isto é, que certas proposições fáticas são verdadeiras ou falsas”. Por exemplo, um exame de ADN ou DNA como prova pericial numa ação de investigação de paternidade. Struchiner e Shecaira, 623.

duas perspectivas de “argumentos de substância”⁶⁶. No intuito de clarear essa questão, trazemos os apontamentos de Noel Struchiner e Fábio Perin Shecaira.

“Argumentos consequencialistas ou teleológicos são argumentos segundo os quais certa ação deve ou não ser realizada em função das consequências produzidas por ela, consequências que podem ser valoradas positiva ou negativamente. Argumentos consequencialistas promovem adoção de um determinado curso de ação quando as consequências de sua adoção são bem avaliadas: adote o curso de ação x porque isso produzirá y e y é algo com valência positiva. Quando os resultados possuem valência negativa, o curso de ação é rejeitado e não estimulado. Argumentos consequencialista são argumentos voltados para o futuro. Os argumentos deontológicos, por sua vez, são baseados em princípios que dizem o que é certo e o que é errado, ou justo e injusto, independentemente das consequências. A argumentação deontológica está, portanto, voltada para o passado. Argumentos deontológicos e consequencialistas são chamados de ‘argumentos de substância’ por MacCormick, isto é, argumentos que são legítimos ou válidos independentemente de suas fontes”⁶⁷.

A argumentação prática institucional relaciona-se com “as razões de autoridade ou argumentos de autoridade”. Nesse tipo de argumentação avalia-se se a ação ou o comportamento está em consonância com a regra expedida por uma autoridade, isto é, considera-se “um bom argumento aquele que pode ser reconduzido a uma razão de autoridade. As regras aprovadas por outros são fontes de razões, razões que possuem uma natureza diversa das razões de substância, já que são razões de autoridade”⁶⁸. A partir daí, extrai-se a argumentação jurídica típica, ou seja, aquela adotada pelos juízes e advogados “em casos de rotina”⁶⁹.

Por um lado, há que eles que sustentam a necessidade da utilização também dos argumentos consequencialistas e deontológicos na solução dos conflitos em âmbito judicial, tendo em conta a tese dualista do Direito. Pela referida tese, o Direito pode ser visto em duas dimensões: a dimensão real ou factual, na qual a coerção é a sua principal característica ou, pela ideal ou crítica, em que o ideal de correção é o seu traço marcante⁷⁰. A primeira característica dispensa comentários, haja vista sua íntima ligação com Direito, ou seja, não há como conceituar ou definir um sistema jurídico sem que haja a previsão da

⁶⁶ *Apud* Struchiner e Shecaira, 624/625.

⁶⁷ Struchiner e Shecaira, 624/625.

⁶⁸ Struchiner e Shecaira, 626.

⁶⁹ Struchiner e Shecaira, 627.

⁷⁰ Alexy, “*On the Concept and the Nature of Law*”, 292.

coerção ou sanção para sua observância⁷¹. Já a segunda dimensão, retrata a relação entre a Moral e o Direito.

Importante destacar que a tese dualista não é compatível com a corrente positivista (exclusivo e inclusivo), pois estes defendem a tese da separação entre Direito e Moral, sob a justificativa de que não há uma conexão necessária entre validade jurídica ou correção jurídica e méritos ou deméritos morais. Para essa corrente não há uma conexão necessária entre o que o Direito é e o que ele deve ser⁷². Por outro lado, acaba sendo incompatível com o não positivismo exclusivo e o não positivismo superinclusivo, segundo Roberto Alexy:

“The dual-nature thesis is incompatible with both exclusive legal positivism and inclusive legal positivism. It is also incompatible with variants of non-positivism according to which legal validity is lost in all cases of moral defect or demerit (exclusive legal non-positivism) or, alternatively, is affected in no way at all by moral defects or demerits (super-inclusive legal non-positivism). The dual nature of law is expressed, on the one hand, by the Radbruch formula, which says that extreme injustice is not law, and, on the other, by the correctness argument, which says that law’s claim to correctness necessarily includes a claim to moral correctness. Thus, what the law is depends not only on social facts, but also on what the law ought to be”⁷³.

Roberto Alexy defende a ideia de uma conexão necessária entre a Moral e o Direito pelo seu caráter qualificatório, capaz de imprimir uma mudança fundamental na forma de analisar o Direito⁷⁴. O Direito nessa perspectiva seria, ao mesmo tempo, autoridade e ideal. Assim, no que diz respeito ao lado ideal do Direito, os defeitos são legais, porém estes não têm os meios necessários que possam abalar aquilo que foi

⁷¹ “The necessity of coercion or force is the easier case. It seems to be quite natural to argue, first, that a system of rules or norms that in no case whatever authorizes the use of coercion or sanction – not even in the case of self-defense – is not a legal system, and that, second, this is the case owing to conceptual reasons reflected in the actual use of language. Would anyone be inclined to use the expression ‘law’ in connection with such a system of rules? Conceptual reasons of this kind, however, have little force on their own. Concepts reflected in the actual use of language are, as already explained, in need of modification once they prove not to be adequate to their object or – to put it in another way – once a divergence from the nature of objects to which they refer appears. It is of course possible not only to argue for the inadequacy of a concept, but also defend its adequacy. To include coercion in the concept of law is adequate to its object, the law, for it mirrors a practical necessity essentially connected with law (see Alexy 2003,8-9). Coercion is necessary if law is to be a social practice that fulfills its basic formal purposes as defined by the values of legal certainty and efficiency”. Alexy, 292/293.

⁷² “In its most general form, the thesis says that there is no necessary connection between the law as it is and the law as it ought to be. In a more precise version, it states that there is no necessary connection between legal validity or legal correctness on the one hand, and moral merits and demerits or moral correctness and incorrectness on the other”. Alexy, 284/285.

⁷³ Alexy, 281.

⁷⁴ Alexy, 296.

estabelecido pela autoridade como lei. Há necessidade de razões adicionais⁷⁵. Pergunta-se: quais as razões adicionais? Vejamos a resposta de Robert Alexy.

“These additional reasons must comprise moral reasons. Moral reasons are normative reasons. The moral or normative reasons standing behind the Radbruch formula comprise human or fundamental rights. This makes it possible to give expression to non-positivism in normative terms: ‘[A]non-positivistic concept of law must of necessity be applied in order to protect the fundamental rights of the citizen’ (Alexy 2002,58). It is at exactly this point that one of the main problems of non-positivism comes to light. It can be cast in terms of the following question: ‘Is it possible to apply normative arguments in order to determine the nature and the concept of law?’ My answer is affirmative”⁷⁶.

Em razão do exposto, emergiu a segunda questão da presente investigação: Qual a argumentação jurídica deve ser adotada para a solução dos conflitos entres os sujeitos da relação jurídica tributária: argumentação prática institucional (argumentação jurídica típica) ou argumentação prática pura que pode ser realizada numa perspectiva consequencialista ou deontológica?⁷⁷

A “busca da certeza, da segurança e da previsibilidade” são as principais razões apresentadas pelos defensores do uso apenas da argumentação jurídica típica (institucional)⁷⁸. Noel Struchiner e Fábio Perin Shecaira citam outras razões.

⁷⁵ “Law is, at one and the same time, essentially authoritative and essentially ideal. All defects on the ideal side are legal defects, but by no means all of these defects have the wherewithal to undermine what has been established as law by the authoritative side. To take this further step, additions reasons are necessary”. Alexy, 296.

⁷⁶ Alexy, 296.

⁷⁷ “A Teoria do Discurso Jurídico se constitui em uma das grandes inovações para a moderna hermenêutica sistemática, visto que estabelece novos métodos, funções e objetos da interpretação. A *hermenêutica conceitual* falhava por sua inaceitável vinculação à ideia de correspondência entre essência e conceito. Tal entendimento é incapaz de se sustentar em uma sociedade marcada pela cisão nas visões de mundo e no pluralismo axiológico. Não há como aceitar normas jurídicas sem revelar que elas expressam visões políticas, valorativas e mesmo ideológicas da sociedade e da realidade. A *hermenêutica positivista clássica* falhava justamente na tentativa de superação das incompletudes do modelo conceitual. Ao negar uma visão única da realidade e mesmo a possibilidade de conhecimento preciso da essência, a teoria do conhecimento positivista substituiu o objeto-material por objeto-formal, ou seja, provocava uma passagem da ênfase no estudo do ser (objeto) para o estudo da metodologia e dos instrumentos de conhecimento (linguagem)”. Caliendo, *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito Tributário*, 59.

⁷⁸ “Não há como negar que, na maior parte das vezes, regras são capazes de gerar maior estabilidade e coordenação e, como consequência, maior certeza, previsibilidade e segurança. Como a linguagem das regras é mais precisa que a linguagem dos princípios, as pessoas conseguem planejar suas condutas de acordo com elas e, dentro de um ambiente onde elas são levadas a sério, existe maior previsibilidade sobre os desdobramentos da observação e não observação das mesmas. Apesar de ser um lugar comum, o argumento não deixa de estar correto. Outra razão que costuma ser utilizada a favor da argumentação fundada em regras é proveniente da eficiência que as mesmas são capazes de produzir. Decisões baseadas em regras poupam os custos em termos de tempo e dinheiro. A aplicação de regras não requer uma grande *expertise* por parte do tomador de decisão e permite que as decisões sejam mais ágeis e céleres. Uma terceira razão a favor da argumentação tipicamente jurídica, formalista, ou baseada em regras, está relacionada à proteção de um modelo democrático de governança. Quando o sistema jurídico é constituído primordialmente por princípios e não por regras, ou quando as regras são ignoradas, o sistema se afasta do ideal de separação dos poderes: o Judiciário recebe um poder extraordinário para tomar decisões e quase sempre tem a palavra final. A vontade do Legislativo e,

“Mas as razões não cessam por aí e gostaríamos de enfatizar algumas razões adicionais para a construção de um cenário onde a argumentação jurídica padrão possa prevalecer e de fato seja método preferido de proceder, mesmo quando existem princípios no sistema jurídico permitindo a utilização de uma argumentação moral. O argumento aqui é o seguinte: se temos boas razões para acreditar que a quantidade ou magnitude dos erros produzidos por se recorrer aos princípios (à argumentação moral) é muito significativa, então temos boas razões morais para evitar que a argumentação moral baseada em princípios ocorra. O nosso mundo não é um mundo ideal e nossos juízes não são juízes Hércules. Eles possuem uma racionalidade circunscrita e não são especialistas em questões morais. Se acreditamos que existe uma maior probabilidade de erros ou abusos serem cometidos quanto aquele que aplica direito tem sempre a prerrogativa de desconsiderar a regra e invocar uma argumentação moral, então devemos calibrar as instituições de tal forma que os aplicadores não se sintam à vontade para fazer isso. Isso pode ocorrer tanto nos casos em que acreditamos que o agente decisório é o agente diretamente responsável pelo erro na decisão, quanto nas ocasiões em que o mesmo é um agente indireto do erro”⁷⁹.

Por outro lado, Robert Alexy sustenta que as razões morais são imprescindíveis nas decisões que envolvem questão de justiça, seja pela ótica dos positivistas como dos não positivistas, sendo a interpretação disso, o ponto de conflito. Vejamos a explicação do citado autor:

“If legal decisions are to be based on reasons, then where authoritative reasons run out, the reasons for legal decisions will have to include non-authoritative reasons. Among these non-authoritative reasons the most important class consists of reasons referring to justice. Questions of justice are, however, moral questions. This implies that the open texture of law (see Hart 1994, 128) renders a non-arbitrary, justified application of law without moral reasoning impossible.

Now there exists a broad consensus between positivists and non-positivists to the effect that moral arguments are indispensable to legal reasoning or argumentation (Raz 1993, 7-9). The point of disagreements lies in how this is to be interpreted. According to non-positivism the moral arguments that are indispensable for a well-grounded answer to a legal question are necessarily incorporated into the law. Positivism in its weaker version, known as inclusive positivism, rejects the idea that this

indiretamente, a nossa vontade, não é respeitada”. Struchiner e Shecaira, “A distinção entre o direito e moral e a distinção moral do direito”, 630/631.

⁷⁹ Struchiner e Shecaira, 631.

*incorporation is necessary. And, going beyond this, the stronger version of positivism, known as exclusive positivism, maintains that such an incorporation is necessarily excluded, for-so the argument goes-moral reasons qua moral reasons are necessarily non-authoritative reasons, and law comprises only authoritative reasons*⁸⁰.

Em razão do exposto, passamos a responder a segunda questão da presente investigação. Admitimos que “em casos de rotina”, a argumentação jurídica típica se justifica. Entretanto, em situações complexas, especialmente as que dizem respeito aos valores fundamentais constitucionais ou diante da necessidade de integrar os conceitos jurídicos indeterminados⁸¹, se justifica também considerar os argumentos consequencialistas e os deontológicos (“argumentos de substância”)⁸², até porque nossos legisladores também não são Hércules. Nesse sentido, temos a posição de Luís Roberto Barroso:

“Intuitivamente, tais especificidades quanto à posição hierárquica, à linguagem, às matérias tratadas e o alcance político fazem com que a interpretação constitucional extrapole os limites da argumentação puramente jurídica. De fato, além das fontes convencionais, como o texto da norma e os precedentes judiciais, o intérprete constitucional deverá ter em conta considerações relacionadas à separação dos Poderes, aos valores éticos da sociedade e à moralidade política. A moderna interpretação constitucional, sem desgarrar-se das categorias do Direito e das possibilidades e limites dos textos normativos, ultrapassa a dimensão puramente positivista da filosofia jurídica, para assimilar argumentos da filosofia moral e da filosofia política. Ideias como interpretação evolutiva, leitura moral da Constituição e interpretação pragmática inserem-se nessa ordem de considerações”⁸³.

Assim, os argumentos teleológicos ou consequencialistas e deontológicos devem ser considerados na seara tributária. Os argumentos teleológicos ou consequencialistas

⁸⁰ Alexy, “*On the Concept and the Nature of Law*”, 283.

⁸¹ “O ordenamento jurídico compreende um conjunto de conceitos determinados, cujo conteúdo está fixado solidamente e é base da ciência do Direito e da segurança jurídica que este oferece. Contudo, o Direito procura conter também as propriedades necessárias para permitir a sua flexibilização e ajustamento às contingências sociais de tempo, lugar e modo. Se nos referirmos aos conceitos de coisa, caducidade, mora, etc., todos sabemos automaticamente de que se esta a falar. São conceitos determinados, cujo conteúdo e interpretação não oferecem dúvidas aos aplicadores do Direito. Acontece, porém, que em homenagem àquele objectivo de flexibilização o legislador utiliza também conceitos indeterminados, que necessitam de um preenchimento valorativo, em sede de aplicação do Direito. Ex.: conceitos de boa fé, justa causa, ou ordem pública. Alguns desses conceitos são mesmo gradativos, já que o aplicador do Direito tem, na sua concretização, de proceder a um escalonamento. Ex.: culpa grave. Em suma, a utilização dos conceitos indeterminados é essencial para adaptação de certas normas às particularidades dos casos, à mudança do tempo, ao ajustamento do Direito aos princípios éticos dominantes, ou até para individualizar as soluções”. Calheiros e Faria, *Cadernos de Introdução ao Estudo do Direito*, 96/97.

⁸² Struchiner e Shecaira, “A distinção entre o direito e moral e a distinção moral do direito”, 625.

⁸³ Barroso, *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*, 272.

relaciona-se como o fato da tributação ser um dos instrumentos das políticas públicas dirigidas especialmente à erradicação da pobreza, à marginalização, à redução das desigualdades, bem como pelo fato de ser a principal fonte de custeio da concretização dos direitos fundamentais sociais. Enquanto, que os argumentos deontológicos relacionam-se com o princípio da capacidade contributiva e a distribuição justa dos rendimentos e da riqueza a fim de se construir uma sociedade livre, justa e solidária, conforme dispõem os arts. 3.º, da CRFB, 1.º, 81.º, alínea “b” e 103.º, n.º 1 da CRP, o que impõe a necessidade de reforçar a “consciência ético-tributária”, conforme veremos adiante^{84/85}.

1.4. Ética e Moral

Ao longo da história, vários conceitos sobre a moral surgiram em razão dos fundamentos adotados pelos filósofos. Até a Idade Média, as reflexões filosóficas estavam relacionadas com a noção de “ser”, sendo a moral compreendida como uma “*dimensión del ser humano, la dimensión moral de hombre*”, porém, com o advento da Idade Moderna, as referidas reflexões se focam na consciência e assim, a moral será compreendida, como “una forma peculiar de consciencia: la consciencia moral como consciencia del deber”⁸⁶. No século XX ocorreu na filosofia o chamado “giro lingüístico” culminando no uso de uma linguagem moral com termos próprios, tais como: “justo”, “injusto”, “mentira”, “lealdade” etc.⁸⁷ No cotidiano, os termos “ética e “moral” geram confusão e muitos utilizam-nas como sinônimos, quando na realidade não são. A Ética refere-se à Filosofia moral, enquanto que a Moral representa os códigos morais concretos. Assim, escreveremos as mesmas em letras maiúsculas e em minúsculas, se for em outros sentidos⁸⁸. Tentaremos seguir essa distinção sabendo, desde já, que será desafiador mantê-

⁸⁴ “Define-se, nesse intuito, as possibilidades de que a tributação seja utilizada como instrumento de concretização dos direitos por meio da redistribuição de renda, mediante uma carga tributária que seja assumida de forma justa pelos cidadãos, em respeito à solidariedade e à cidadania, e na proporção das possibilidades daqueles que possuem capacidade para contribuir, ou, ainda, que não seja assumida por aqueles que não têm possibilidades de arcar com os ônus do custeio do Estado Social – princípio da capacidade contributiva. O objetivo é explorar alternativas para que a tributação possa ser utilizada como instrumento de redução de desigualdade, redistribuição de renda e concretização de direitos fundamentais, para que todos possam viver com dignidade e respeito, na medida em que esteja de acordo com o princípio da capacidade contributiva”. Buffon e Matos, *Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermenêuticamente crítica*, 16.

⁸⁵ Cláudia Sofia Melo Figueiras, “A busca por um novo conceito de justiça tributária” (Universidade do Minho, 2016), 128/129, <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/43063>.

⁸⁶ Adela Cortina e Emilio Martínez Navarro, *Ética*, 4º ed (Madri: Ediciones Akal, 2008), 31.

⁸⁷ Cortina e Navarro, 31.

⁸⁸ “No obstante lo anterior, podemos proponernos reservar – en el contexto académico en que nos movemos aquí - el término ‘Ética’ para referir-nos a la Filosofía moral y mantener el término ‘moral’ para denotar los distintos

la, em função do uso desses termos sem um rigor técnico. Como exemplo, citamos os códigos éticos referentes às diversas categorias profissionais, que deveriam ser denominados códigos morais pela referida distinção.

A Ética tem três funções básicas em relação à Moral: 1) definir e apresentar suas características; 2) estabelecer seus fundamentos, a fim de que o ser humano se sinta estimulado a viver moralmente e 3) “aplicar a *los distintos ámbitos de la vida social los resultados obtenidos en las dos primeras funciones, de manera que se adopte en esos ámbitos sociales una moral crítica (es decir racionalmente fundamentada), en lugar de un código moral dogmáticamente impuesto o de la ausencia de referentes morales*”⁸⁹.

Compreendida a distinção entre Ética e Moral, torna-se necessário saber qual o conhecimento que a primeira busca. Para isso, buscamos a distinção feita por Aristóteles sobre os saberes teóricos, poiéticos e práticos, conforme expõe com muita pertinência Adela Cortina e Emilio Martínez Navarro:

“Los saberes teóricos (del griego theorein: ver, contemplar) se ocupan de averiguar qué son las cosas, qué ocurre de hecho en el mundo y cuáles son las causas objetivas de los acontecimientos. Son saberes descriptivos: nos muestran lo que hay, lo que es, lo que sucede. Las distintas ciencias de la naturaleza (Física, Química, Biología, Astronomía, etc.) son saberes teóricos en la medida en que lo buscan es, sencillamente, mostrarnos cómo es el mundo. [...].

En cambio, los saberes poiéticos y prácticos versan, según Aristóteles, sobre ‘lo que puede ser de otra manera’, es decir, sobre lo que podemos controlar a voluntad. Los saberes poiéticos (del griego poiein: hacer, fabricar, producir) son aquéllos que nos sirven de guía para la elaboración de algún producto, de alguna obra, ya sea algún artefacto útil (como construir una rueda o tejer una manta) o simplemente un objeto bello (como una escultura, una pintura o un poema. Las técnicas y las artes son saberes de ese tipo. Lo que hoy llamamos ‘tecnologías’ son igualmente saberes que abarcan tanto la mera técnica –basada en conocimientos teóricos - como la producción artística. [...] Los saberes poiéticos son normativos, pero no pretenden servir de referencia para

códigos morales concretos. Esta distinción es útil, puesto que se trata de dos niveles de reflexión diferentes, dos niveles de pensamiento y lenguaje acerca de la acción moral, y por ello se hace necesario utilizar dos términos distintos si no queremos caer en confusiones. Así, llamamos ‘moral’ a ese conjunto de principios, normas y valores que cada generación transmite a la siguiente en la confianza de que se trata de un buen legado de orientaciones sobre el modo de comportarse para llevar una vida buena y justa. Y llamamos ‘Ética’ a esa disciplina filosófica que constituye una reflexión de segundo orden sobre los problemas morales. La pregunta básica de la moral sería entonces ‘¿qué debemos hacer?’; mientras que la cuestión central de la Ética sería más bien ‘¿por qué debemos?’, es decir, ‘¿qué argumentos avalan y sostienen el código moral que estamos aceptando como guía de conducta?’”. Cortina e Navarro, 21/22.

⁸⁹ Cortina e Navarro, 23.

toda nuestra vida, sino únicamente para la obtención de ciertos resultados que se supone que buscamos.

En cambio, los saberes prácticos (del griego praxis: quehacer, tarea, negocio), que también son normativos, son aquéllos que tratan de orientarnos sobre qué debemos hacer para conducir nuestra vida de un modo bueno y justo, cómo debemos actuar, qué decisión es la más correcta en cada caso concreto para que la propia vida sea buena en su conjunto. Tratan sobre lo que debe haber, sobre lo que debería ser (aunque todavía no sea), sobre lo que sería bueno que sucediera (conforme a alguna concepción del bien humano). Intentan mostrarnos cómo obrar bien, cómo conducirnos adecuadamente en el conjunto de nuestra vida”⁹⁰.

Aristóteles agrupou a Ética, a Economía e a Política na “filosofia práctica”. Como o desenvolvimento da Filosofia do Direito nos séculos seguintes a ponto de se ter uma relativa autonomia em relação à Ética e a Política, Adela Cortina e Emilio Martínez Navarro entendem que a mesma deve também ser incluída no referido grupo. Entendem ainda que a Filosofia da Religião deve ser incluída, por considerar que o fenômeno religioso pode ser visto por uma perspectiva prática e não teórica. Assim, os autores apresentaram um novo modelo de agrupamento: Ética ou Filosofia moral, na qual se inclui os elementos da Economia normativa, conforme veremos adiante; Filosofia Política; Filosofia do Direito e Filosofia da Religião, sob uma perspectiva ética⁹¹.

Doravante, vamos restringir nossa análise a Ética nas perspectivas: econômica, empresarial e tributária⁹².

1.4.1. Ética econômica

Pensar que a Economia e a Ética não se relacionam, ou melhor, que os comportamentos adotados no mundo empresarial não sofrem as influências dessa última, podem representar um grave engano. Sabe-se que, para alguns, a Ética prejudica o bom

⁹⁰ Cortina e Navarro, 10/11.

⁹¹ Cortina e Navarro, 13/14.

⁹² “Ante todo hemos de intentar aclarar una serie de denominaciones que vienen utilizándose en este sector de la ética aplicada. Por una parte, se habla de ‘ética económica’ y por ella suele entenderse una reflexión de carácter general sobre las relaciones entre la Economía y la Ética, o también la reflexión ética en torno a los distintos sistemas económicos globalmente considerados (capitalismo, socialismo, etc.). En esta línea se inscribe una denominación, la ‘ética del capitalismo’, en cuyo seno aparecen, a su vez, nuevas denominaciones más concretas, como las de ‘ética empresarial’, ‘ética de los negocios’, ‘ética de la gestión’, ‘ética de las organizaciones’ o ‘ética de la dirección’. Estas últimas pueden ser consideradas, en líneas generales, como reductibles a la de ‘ética empresarial’, con la única diferencia de que los distintos autores la entienden de un modo que tiende a destacar algún rasgo en particular dentro de ella”. Cortina e Navarro, 171.

desenvolvimento da Economia e, para outros, a Economia não tem como se desenvolver sem ela, o que leva alguns a acreditar num conflito inconciliável entre dois valores: “*la eficiencia (como valor propio de la economía) y la equidad o justicia (como valor típico de la moral)*”⁹³. Daí a distinção entre “Economia normativa” e a “Economia positiva”: “*mientras que la primera incluye orientaciones para la toma de decisiones sobre la base de ciertas opciones morales que la propia Economía no puede justificar, la segunda trata de limitarse a la pura y simples descripción de los hechos económicos*”⁹⁴. Em razão disso, Adela Cortina e Emilio Martínez Navarro concluem que:

“*No cabe duda de que la llamada ‘Economía normativa’ es en realidad un capítulo de la Ética, concretamente un asunto de ‘Ética aplicada’, a saber, el capítulo que trata de la cuestión de qué valores han de ser fomentados con los recursos disponibles y de cómo han de disponerse las estructuras económicas para servir a los intereses generales*”⁹⁵.

Do exposto, não há mais como sustentar a inexistência de conexão entre a Economia e a Ética, pois elas interagem e se influenciam reciprocamente, basta ver a “Operação/Caso Lava Jato” no Brasil⁹⁶. Nesse exemplo, constatam-se relações empresariais e políticas que supostamente violaram inúmeros preceitos legais e morais e desviaram exorbitantes valores dos cofres públicos, acarretando enorme desequilíbrio nas finanças públicas e prejudicando, sobremaneira, o custeio dos fins sociais do Estado brasileiro.

Assim, uma “*sociedad alta de moral*” espera que todas as atividades econômicas que gere reflexos na esfera social sejam realizadas de acordo como seguintes valores: “*equidad, eficiencia, calidad, competitividad y solidaridad al alza*”⁹⁷.

É importante compreender que as atividades econômicas sejam exercidas observando-se a cooperação e a ordenação que devem existir na produção de bens e de prestação de serviços, a fim de que a sociedade progrida de forma harmônica e equilibrada. Segundo Adela Cortina e Emilio Martínez Navarro, “*la economía es ante todo una actividad social, una forma de contribuir al mantenimiento y mejora de la propia sociedad*”⁹⁸. Assim, concluem:

⁹³ Cortina e Navarro, 171.

⁹⁴ Cortina e Navarro, 12.

⁹⁵ Cortina e Navarro, 12.

⁹⁶ “Operação/Caso Lava Jato”, acessado 9 de maio de 2017, <http://lavajato.mpf.mp.br/entenda-o-caso>.

⁹⁷ Cortina e Navarro, *Ética*, 172.

⁹⁸ Cortina e Navarro, 172.

*“En consecuencia, no puede considerarse como desligada del resto de las dimensiones sociales, particularmente de las **concepciones morales y las instituciones jurídicas influidas por ellas**. Y puesto que vivimos en sociedades que pretenden compartir y realizar unos ideales de **libertad, justicia, igualdad, paz y protección de la naturaleza**, la actividad económica debe tomarlos en serio contribuyendo a realizarlos desde su perspectiva específica. En concreto, desde la mejora de las **condiciones materiales de vida** (progreso técnico) e desde una continua revisión al alza de las tareas de la **cooperación productora y la distribución** (progreso social).*

En resumen, no cabe duda de que si entendemos nuestras sociedades como sistemas de cooperación, y no de conflictos, la economía no puede estar reñida con la racionalidad moral”⁹⁹.

Nas Constituições brasileira e portuguesa constam orientações no sentido de que as atividades econômicas sejam desenvolvidas em favor da erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais, mediante uma distribuição justa dos rendimentos e da riqueza (arts. 3.º e 170 da CRFB e arts. 1.º, 81.º, alíneas “b” e “c” e 103.º, nº 1 da CRP).

1.4.2. Ética empresarial

A Ética empresarial está relacionada diretamente ao modo como as empresas exercem as suas atividades econômicas. A partir daí, surge uma questão: em virtude da real necessidade das empresas terem resultados positivos (lucros), o que justificaria atuar nos limites da lei e, principalmente, das leis do mercado, sem levar em conta os valores morais? Adela Cortina e Emilio Martínez Navarro respondem essa questão nos seguintes termos:

*“Sin embargo, también es cierto que la dinámica desatada por esa mentalidad tan extendida ha llegado a un punto en que la credibilidad de las empresas se ha visto seriamente socavada, particularmente a partir de la década de los setenta. Desde entonces se ha extendido por la mayor parte de los países desarrollados una afición creciente a la llamada ‘ética de los negocios’ (**business ethics**), que también recibe otros nombres, con ya hemos dicho, particularmente el de ‘ética empresarial’. El intento de restaurar el valor de la **confianza** como algo que nunca debieron perder las empresas*

⁹⁹ Cortina e Navarro, 172.

*llevó a preguntarse por la responsabilidad de las empresas a largo plazo, puesto que la confianza sólo puede ser restaurada en un amplio período de tiempo*¹⁰⁰.

Não podemos nos esquecer de que “*la empresa es una parte de la sociedad que necesita legitimar su existencia y sus comportamientos tanto como los gobiernos, y esta legitimación no puede obtenerla hoy en día más que de esa confianza que infunde en el público y en sus propios miembros*”¹⁰¹.

Nessa perspectiva, os administradores das sociedades empresariais precisam se comportar de acordo com os preceitos legais e os valores morais, bem como desempenhar suas atividades econômicas no sentido de estabelecer, especialmente, “*un sentido de pertenencia entre sus miembros y una confianza entre las personas que de un modo u otro se relaciona con la empresa (proveedores y consumidores) con respecto a que la empresa se comporta responsablemente con las personas y con el medio ambiente*”¹⁰².

Esse tipo de comportamento tem previsão legal, conforme se pode constatar pelo art. 64.º do CSC, bem como pelos arts. 153 e 155 da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações - Brasil) e art.1011 do CC-Br, que impõe aos gerentes ou administradores a observância também dos deveres de cuidado ou diligência (*duty of care*), como também de lealdade (*duty of loyalty*), ao praticar os atos de gestão empresarial sob pena de responderem pelos danos causados à sociedade e a terceiros.

1.4.3. Ética tributária

O século passado foi marcado por um aumento considerável da carga tributária em diversos países e por diversas razões. Dentre elas, destaca-se o aumento das despesas públicas com o financiamento dos direitos fundamentais (educação, saúde, assistência social, segurança ou previdência social, habitação etc.)¹⁰³. No Brasil, mais precisamente a partir da Constituição de 1988 houve um aumento considerável das contribuições (art.149

¹⁰⁰ Cortina e Navarro, 173.

¹⁰¹ Cortina e Navarro, 173.

¹⁰² Cortina e Navarro, 173.

¹⁰³ “Efetivamente, ao longo do século 20, a maioria dos países do mundo, se não todos, experimentam aumento substancial da carga tributária. No caso do Brasil, segundo OLIVEIRA (2010), entre 1916 e 1920 a carga tributária era de 7% do PIB, enquanto que neste início de século XXI se aproxima dos 40% do PIB”. Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional - SINPROFAZ, “Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2016”, acessado 8 de abril de 2017, <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016>.

e 195), conforme constatou a OCDE¹⁰⁴. As referidas contribuições são destinadas à seguridade social, que compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinados a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social (art.194 da CRFB), ou seja, receitas tributárias destinadas a financiar importantes fins sociais do Estado.

Nesse cenário, constata-se duas relações distintas, mas reflexas. Uma, de cunho tributário entre o Estado (que tributa) x cidadão (que é tributado) e outra, de cunho administrativo entre Estado (prestador de serviços públicos) x cidadão (beneficiário desses serviços). Portanto, se os cidadãos têm o dever fundamental de pagar tributos por serem os beneficiados diretos ou indiretos da atividade estatal, por outro lado, o Estado tem o dever de prestar serviços públicos com probidade, eficiência e economicidade¹⁰⁵.

Utilizando como referencial o índice de desenvolvimento humano-IDH, o SINPROFAZ¹⁰⁶ estudou a relação existente entre a carga tributária e a qualidade do serviço público e chegou à seguinte conclusão: “De uma lista de 28 países, o Brasil tem 16ª maior carga tributária, mas a 27ª colocação em IDH. Com isso, o Brasil fica apenas à frente da Turquia, mas enquanto a carga tributária brasileira avaliada à época era de cerca de 33,4%, a turca era de 25%, ou seja, quase um terço menor”¹⁰⁷. Essa relação desproporcional entre a carga tributária e a qualidade de serviços, bem como a malversação dos recursos públicos podem gerar refratariedade aos tributos e, conseqüentemente, influenciar os sujeitos passivos tributários no sentido de adotar comportamentos dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal em desacordo com os preceitos legais e a Ética tributária^{108/109}.

¹⁰⁴ “A potencial progressividade do sistema tributário é reduzida pela combinação entre a forte dependência com relação aos impostos indiretos, a baixa contribuição do imposto de renda da pessoa física em relação ao total de receitas fiscais e, o peso significativo de contribuições sociais, previdenciárias e trabalhistas”. “Estatísticas sobre Receita na América Latina 1990-2010”, acessado 1º de maio de 2017, https://www.oecd.org/ctp/tax-global/brazil_pt_country%20note_final.pdf.

¹⁰⁵ Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional - SINPROFAZ, “Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2016”.

¹⁰⁶ No Brasil, os Procuradores da Fazenda Nacional além de outras funções, tem a atribuição constitucional pela execução da Dívida Ativa da União, nos termos do art.131, §3º, da CRFB c/c art. 12, da LC 73/93.

¹⁰⁷ Os países mencionados são Alemanha, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Coreia, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Islândia, Israel, Itália, Luxemburgo, Noruega, Nova Zelândia, Suécia, Suíça, Reino Unido, República Checa, Turquia. Sonegação no Brasil – Uma Estimativa de Desvio da Arrecadação do Exercício de 2015 Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional - SINPROFAZ, “Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2016”.

¹⁰⁸ “Não se trata aqui desde logo da questão, se uma moral impositiva incorreta do Estado pode justificar uma moral do contribuinte incorreta, mas sim, se aquela, faticamente, influencia a do contribuinte. Que os cidadãos sejam só reciprocamente obrigados perante o Estado, que o Estado só possa esperar que o contribuinte aja com retidão se recebeu com precedência o bom exemplo da moral impositiva e tributária, é o que se pode frequentemente ler. Mas uma prova cabal de uma conexão fática não foi, que eu saiba, ainda feita. Muita coisa todavia leva a crer em uma tal conexão. O

A Ética tributária deve ser compreendida numa dupla perspectiva, isto é, de um lado, o sujeito passivo que tem o dever de cumprir espontaneamente as obrigações tributárias e, de outro, o Estado que tem o dever de gerir os recursos oriundos da tributação com probidade, eficiência e economicidade, conforme já mencionamos¹¹⁰. Agindo assim, o Estado reforçará a “consciência ético-tributária”. Nesse sentido, temos a posição de Cláudia Sofia Melo Figueiras:

“Entende-se a consciência ético-tributária como sendo um sentimento pessoal, positivo e transmissível que incide, por um lado, sobre a importância da tributação e, por outro lado, sobre a responsabilidade de ser titular de um dever fundamental de contribuir para a criação e para a sustentação de um sistema tributário justo, equitativo e transparente. É um sentimento pessoal, pois deve estar presente em cada um dos elementos que compõe a sociedade. É um sentimento positivo, pois implica que se aceite a tributação. Finalmente, é um sentimento transmissível, porquanto deve ser transmitido e partilhado por todos os cidadãos. Este sentimento assenta em duas dimensões fundamentais. A primeira dimensão reside na importância da tributação. A segunda dimensão reside no dever fundamental de contribuir e de se fazer uma gestão eficiente e transparente da receita e da despesa pública. Ter uma consciência ético-tributária significa ter um ‘comportamento segundo a justiça tributária’”¹¹¹.

É bem verdade que muitos sujeitos passivos cumprem seus deveres tributários não apenas em razão das reações do ordenamento jurídico em caso de descumprimento dos

legislador, que não apresenta nenhuma moral impositiva inteligente, cujas leis tributárias como um todo estão muito longe de um código eticamente modelar, dificilmente pode construir nos contribuintes inibições moral-tributárias (steuermoralische Hemmungen aufbauen); ao contrário, ele suprime sua consciência comunitária. Os cidadãos contemporâneos não são nenhuns devotos do Estado, estúpidos crentes na autoridade (obrigkeitsgläubigen Trottel), que mesmo a leis que eles consideram injustas obedeçam com sacrifício”. Klaus Tipke, *Moral tributária do estado e dos contribuintes*, trad. Luiz Dória Furquim (Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012), 111/112.

¹⁰⁹ “O esquecimento dos deveres não pode só ser analisado do ponto de vista do sujeito passivo da relação jurídica tributária. É imperioso que tal análise também se faça na perspectiva do Estado e demais entidades públicas, *maxime* da Administração Tributária. De facto, se notamos um esquecimento por parte do sujeito passivo em relação ao dever fundamental de contribuir, é certo que também notamos um esquecimento por parte das entidades públicas quanto ao dever fundamental de fazer uma gestão eficiente e transparente da despesa e da receita pública”. Figueiras, “A busca por um novo conceito de justiça tributária”, 132.

¹¹⁰ Vejamos essas questões nas palavras de Miguel Cruz Amorós: “*En consecuencia, la Administración debe preocuparse de la justicia del sistema y de la ética de aplicación si quiere que la obligación sea, además, convicción. La misión de la Administración tributaria no es sorprender sino proporcionar seguridad jurídica y previsibilidad en la aplicación de las normas. La percepción de que el sistema tributario es justo e la confianza en la Administración tributaria, mejora la aceptación de la carga tributaria y su valoración ética, aunque, en general, los estudios y encuestas muestran que los contribuyentes cumplen mejor o peor en función del control e no por la convicción de la utilidad y la necesidad de contribuir. No debemos desconocer, además, el papel que en la percepción de la justicia del sistema tiene la eficiencia y resultados del Gasto Público, la transparencia de la Administración Tributaria y la honestidad de los políticos*”. Miguel Cruz Amorós, *¿“Reforzar la ética de los funcionarios y los contribuyentes es condición para superar crisis económica?”*, in *Ética fiscal*, org. Manuel Pires (Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2011), 16/17.

¹¹¹ Figueiras, “A busca por um novo conceito de justiça tributária”, 128/129.

mesmos, mas sim, em razão da referida consciência¹¹². Vários fatores podem influenciar a referida consciência: “fatores econômicos e não econômicos. Por seu turno, os fatores não econômicos podem ser subdivididos em demográficos ou pessoais, sociológicos ou comportamentais, psicológicos e políticos”¹¹³. Dentre eles, se destaca os fatores psicológicos na intensificação da Ética tributária¹¹⁴.

Nesse contexto, a busca pela justa repartição dos encargos tributários se impõe, não apenas na elaboração das normas jurídicas tributárias, mas também em sua aplicação, a fim de que o sistema tributário seja considerado justo. Impõe-se, ainda, o princípio da segurança jurídica como “inibidor de qualquer forma de tributação que afecte a esfera jurídica dos destinatários/contribuintes de um modo com o qual estes razoavelmente não poderiam contar” e o princípio da proporcionalidade ou proibição do excesso, “significativo da ideia de que a carga impositiva fiscal deverá ser necessária, adequada e proporcional aos fins que se pretendem atingir”, de acordo com o art. 18.º, n.º2 da CRP¹¹⁵.

Assim, os gestores públicos devem atuar também eticamente, visto que o Estado não é o proprietário dos recursos financeiros oriundos da tributação. Portanto, a gestão desses recursos deve ser realizada no sentido de que estes retornem à sociedade na forma de serviços públicos eficientes e econômicos, a fim de se realizar a justiça tributária¹¹⁶.

¹¹² “Cada cidadão possui uma consciência moral que influencia suas atitudes. O indivíduo é condicionado por valores morais que o levam a decidir como agir perante as normas vigentes. Essa característica “moral” representa aquilo que iremos de agora em diante referir como “moral tributária”. Existe um elevado número de pessoas que não pratica fraude simplesmente porque acreditam que tal comportamento seja errado. O conceito de constrangimento moral no contexto da fraude fiscal pode ser entendido por uma das seguintes abordagens. Uma abordagem relacionada com a definição de moralidade dada por Kant, assente na assunção de que, para um determinado contribuinte, um ‘imposto justo’ é aquele que o contribuinte acredita ser justo para todos os outros contribuintes nas mesmas condições. Nesta perspectiva, o contribuinte vai sofrer custos morais se acreditar que a sua parte no pagamento dos impostos é mais baixa do que aquilo que é percebido com sendo justo. Uma outra abordagem assenta no conceito de ‘compaixão’. Os contribuintes não estão exclusivamente interessados no seu bem-estar, mas também estão preocupados com o bem-estar social da sociedade. Assim, a decisão de praticar fraude será afetada face ao conhecimento de que a fraude irá reduzir o montante dos recursos disponíveis para o bem-estar de todos”. Cristina Sá e António Martins, “A moralidade fiscal e as obrigações tributárias”, in *Fiscalidade - Outros olhares*, org. António Carlos dos Santos e Cidália Maria da Mota Lopes (Porto: Vida Económica, 2013), 246.

¹¹³ Sá e Martins, 252.

¹¹⁴ “As ideias, sentimentos e percepções dos cidadãos, na sua qualidade de contribuintes, afetam significativamente a sua moralidade tributária. O nível de satisfação dos contribuintes com o Governo, a confiança no Estado, a maior identificação com o país e a percepção de um nível de cumprimento fiscal elevado são os fatores que mais impacto positivo têm na moral tributária dos contribuintes”. Sá e Martins, 255.

¹¹⁵ Rocha, “Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito livre planificação fiscal”, 3.

¹¹⁶ “*El reparto de los gastos públicos en sentido estricto supone una delicada cuestión de justicia distributiva en la que resulta difícil señalar criterios tajantes. Pensemos, por ejemplo, en el régimen de sanidad pública, en las pensiones o en la legislación sobre situaciones de dependencia. El legislador dispone de discrecionalidad política para primar unos u otros fines siempre que garantice - de manera directa o indirecta - un nivel mínimo de prestaciones a la población y que evite un reparto discriminatorio del gasto público. El llamado ‘dinero público’ no constituye un conjunto de fondos sin propietario. Su Administración corresponde al Estado y a los demás entes públicos, pero en último término pertenece a cada una de las personas que integran la comunidad política. Por ello los órganos de la Hacienda Pública - tanto lo que gestionan los ingresos como los responsables del gasto - son meros fiduciarios que han*

Isabel Marques da Silva, Conselheira do Supremo Tribunal Administrativo, ressaltou em conferência, “a falta de ética do legislador fiscal” em várias situações e, dentre elas destacamos duas: “leis à medida” e “ignorando os princípios jurídicos fundamentais do sistema, criando perturbação, incompreensão e por vezes até a resistência, em prejuízo óbvio da segurança jurídica” na sua atividade legislativa¹¹⁷. Ao final da sua fala, concluiu que não acredita “nos bons resultados deste assim legislar” e clamou por “mais justiça na tributação, como é por todos reconhecido”^{118/119}.

Nessa mesma conferência, Manuel Pires reforçou a necessidade da ética na seara tributária numa dupla perspectiva: a do Estado (legislador e administrador) e a dos sujeitos passivos tributários¹²⁰.

Neste cenário, a Ética tributária se junta às Éticas econômica e empresarial no sentido de nortear o exercício das atividades econômicas e, conseqüentemente os comportamentos dos sujeitos passivos tributários dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal, tendo em conta os ditames da justiça tributária, conforme veremos adiante.

de velar por el interés de cada uno de los ciudadanos”. Pedro Herrera Molina, “Ética fiscal”, in *Ética fiscal*, org. Manuel Pires (Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2011), 139.

¹¹⁷ Isabel Marques da Silva, “Justiça e Ética fiscal dos legisladores fiscais: pré-condição ou obstáculo para vencer a crise econômica global?”, in *Ética fiscal*, org. Manuel Pires (Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2011), 149/151.

¹¹⁸ “I CONFERÊNCIA INTERNACIONAL SOBRE A ÉTICA FISCAL: PERSPECTIVA DE UMA CRISE ECONÓMICA GLOBAL realizada em conjunto com XIV JORNADAS FISCAIS na Universidade Lusíada em Lisboa, no dia 4 de maio de 2010”. Silva, 147.

¹¹⁹ “Mais justiça na tributação, como é por todos reconhecido. Maior equidade na repartição nos sacrifícios tributários, para que não sejam sempre ‘os de costume’ arcar com as crises... Maior lealdade entre as partes na relação jurídica tributária. Melhor e mais rápida Justiça. Mas também que o legislador, que legisla em representação de todos nós, faça o que lhe compete. Leis que reflectam os princípios fundamentais do Estado de Direito Democrático. Leis claras, reflectidas e como prazo de validade suficiente para que os seus destinatários (ou seja, todos nós) as possam conhecer e interiorizar e para que a doutrina possa reflectir sobre elas, e não leis válidas apenas por um ano, quando não menos, com tantas vezes tem sucedido em material fiscal. A crise económica que atravessamos exige o empenho de todos para sua superação e ninguém está dispensado – no esforço solidário requerido entre concidadãos entre si e entre Estados-Membros entre si e com seus cidadãos – de fazer o que lhes compete, ou seja, de fazer o melhor que sabem e podem, de *pôr os seus talentos a render* em proveitos de todos”. Silva, 152/153.

¹²⁰ “A ética tributária abrange todo o aspecto humano relacionado com os impostos: poderes legislativo, executivo e judicial, bem como os contribuintes e os terceiros ligados ao fenómeno. A ética não pode olhar apenas para o dever de declarar bens, de colaborar bem, por parte dos contribuintes e dos funcionários fiscais, vai mais além: promotora e guardiã da igualdade quer na formulação das regras quer na sua aplicação e seus efeitos. Não pode a Administração aplicar a lei procurando obter apenas a maior receita, porque é condicionada pelos preceitos éticos: Mais: a ética vai além da formulação da lei e da respectiva aplicação, condiciona ou deve condicionar a aplicação da receita. O imposto deve ser justo, implicando redistribuição, correspondendo à equidade vertical e contrapondo-se ao imposto meramente eficaz, com muita receita e pouco custo. [...] Ainda mais: a ética impõe que a lei seja acessível, cognoscível, gerando previsibilidade. O direito fiscal não deve ser amoral e, *a fortiori*, imoral, devendo proteger o bem, a justiça social, reduzindo as desigualdades. Daí os benefícios fiscais não devem ser terminados de um dia para outro sob a capa de aspectos formais, com prejuízo de substância: retrospectividade ou ainda retroactividade económica ou de facto são escapatórias que atentam contra a protecção da confiança do contribuinte (a *Vertrauensschutz*). Temos, pois de nos lembrarmos ou de reforçarmos a actuação ética neste campo”. Manuel Pires, “A ética e o imposto”, in *Ética fiscal*, org. Manuel PIRES (Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2011), 11–12.

1.5. Justiça tributária

Antes de ingressarmos na temática deste tópico, entendemos ser necessário abordar a questão da terminologia usada para representar a justiça na tributação, uma vez que os termos “justiça fiscal” e “justiça tributária” são utilizados sem um critério uniforme, especialmente, levando em conta que o termo “fiscal” é adotado em Portugal apenas para os impostos (Direito Fiscal)¹²¹, o que poderia induzir a ideia de que a justiça fiscal relaciona-se apenas aos impostos.

A questão da justiça pode ser observada nas outras espécies tributárias, apesar de reconhecermos que, em relação aos impostos, ela tem uma importância destacada¹²². Portanto, essa situação nos leva a usar apenas o termo justiça tributária. Trazemos à colação as considerações de J. L Saldanha Sanches sobre o assunto:

“O conceito de *justiça fiscal* pode ter diversos significados: o primeiro é o de justiça fiscal no sentido de *justiça tributária*, que se limita a proceder a uma avaliação *quantitativa* do modo como são distribuídos os encargos tributários entre os cidadãos e as empresas, ou melhor, entre as várias categorias de contribuintes. Perante uma dada carga fiscal, trata-se de saber como é que ela é partilhada entre todos, particularmente na perspectiva da sua incidência entre os contribuintes com maiores e menores rendimentos”¹²³.

Vale ressaltar que o citado autor, reconhece a limitação da sua concepção que adotou por “razões de simplificação expositiva”¹²⁴. A busca pelo conceito de justiça foi e continua sendo um grande desafio, o que levou ao surgimento de diversas teorias. De início, surgem as teorias clássicas, sendo as principais: “i) justiça como virtude

¹²¹ “Direito Tributário ou direito das receitas coativas do Estado e demais entes públicos. Ora, dentro das receitas coativas do Estado figuram essencialmente os impostos, as taxas e outras contribuições financeiras. Apesar de o Direito Tributário regular todas essas receitas, é muitas vezes confundido com o Direito Fiscal tem um âmbito muito mais restrito, na medida que se limita a disciplinar juridicamente os Impostos, que são apenas uma dessas receitas coativas. Esse uso indistinto entre Direito Fiscal e Direito Tributário justifica-se pelo facto de, das receitas coativas, os impostos serem a mais importante. Consequentemente, quando se fala em Direito Tributário, dada a preponderância dos impostos, acaba por se pôr essencialmente a ênfase nas matérias Fiscais. Curiosamente, quando no domínio do Direito Fiscal se trata dos impostos são normalmente feitas referências a outros tributos, ainda que a título incidental, pelo que na prática os dois ramos têm um conteúdo semelhante. Isso justifica que, por exemplo, em Portugal, França, Alemanha, se fale em Direito Fiscal e no Brasil, Itália, Espanha e América Latina, em Direito Tributário, para designar o mesmo ramo do saber. Em rigor, Direito Fiscal cobre tão-só os impostos e o Direito Tributário os vários tributos”. Ribeiro, *Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária (Algumas notas)*, 9/10.

¹²² Cfr. nota 197

¹²³ J. L. Saldanha Sanches, *Justiça Fiscal* (Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010), 13.

¹²⁴ “Nesta primeira concepção, se quisermos ser rigorosos, o conceito só pode ser considerado abrangente e realista se o Estado for financiado pelos encargos tributários, se os seus órgãos deliberativos – eleitos pelos contribuintes nos Estados de Direito – tiverem tomado a decisão de criar impostos como algo de inteiramente indispensável à sobrevivência de uma sociedade, e se não houver aqui qualquer pretensão de redistribuição de rendimentos, ou seja, se for um Estado mínimo ou mero Estado-polícia”. Sanches, 13.

(Aristóteles); ii) justiça como racionalidade (Leibniz e Kant) e iii) justiça como utilidade (Bentham)”¹²⁵.

Referindo-se à justiça aristotélica, Paulo Caliendo afirma que a “justiça era a virtude ética mais importante e trata da forma que o homem ideal deve encontrar o ponto médio entre razão e sentimentos”¹²⁶. Afirma, ainda, uma distinção entre “justiça universal” e “justiça particular”. Assim, o “justo particular é entendido como sendo um termo proporcional e, para tanto, intermediário”, sendo o injusto a violação dessa proporção. Esse raciocínio parte da premissa de que “toda proporção deve possuir quatro termos (A, B, C, D), sendo que a proporção A estará para B, assim como C estará para D, dessa forma o justo é o intermediário que respeita a proporção e o injusto ocorre quando um dos termos se torna demasiadamente grande e o outro demasiadamente pequeno”¹²⁷. A partir daí, são concebidas as três concepções de justiça: distributiva, corretiva e comutativa¹²⁸.

A justiça como racionalidade visa prestigiar a razão em detrimento dos sentidos. Assim, a “realização da justiça é na teoria kantiana a concretização da razão prática, especialmente destituída de características materiais, com vista à tendência de universalização a que pretende alcançar”¹²⁹.

Jeremy Bentham defendeu a ideia do utilitarismo como a busca pela felicidade, ou seja, o ser humano busca obter o máximo de felicidade e, em função disso, “a utilidade geral da sociedade deve ser encontrada na soma das utilidades de cada um dos seus membros”¹³⁰. O citado autor confrontou os princípios da Revolução Francesa mediante o argumento de que nenhum homem nasce livre, pois depende, em geral, do cuidado e atenção de seus pais para sobreviver e crescer, o que gera um estado de submissão.

¹²⁵ Caliendo, *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito Tributário*, 42.

¹²⁶ Caliendo, 43.

¹²⁷ *Apud* Caliendo, 43/44.

¹²⁸ “A justiça distributiva é aquela que determina a repartição de bens e valores conforme a qualidade de cada um (mérito), assim a proporção deve ser medida da igualdade ou desigualdade entre os indivíduos. A justiça comutativa surge nas transações voluntárias e involuntárias e enquanto o outro tipo de justiça se realiza em relação à proporção, a outra forma se identifica com uma espécie de igualdade, sendo que a injustiça é realmente uma forma de desigualdade. A justiça corretiva surge na presença de um dano, que inflige um ganho para um lado e uma perda para o outro, em violação à igualdade”. Caliendo, 44.

¹²⁹ Caliendo, 46.

¹³⁰ “O *utilitarismo* se tornou uma doutrina de filosofia moral, predominante nos países de tradição anglo-saxônica, especialmente com o intuito de contrapor-se à teoria dos direitos naturais ou inatos defendidos pela Revolução Francesa e pela Independência Norte-Americana. Posteriormente, houve uma ampliação de sua utilização pela teoria econômica, como uma ferramenta de análise do comportamento dos agentes econômicos racionais que calculam uma decisão com base no resultado entre as vantagens (prazer) e desvantagem (desprazer) de determinada conduta. Bentham irá questionar os direitos expressos na Declaração Universal de Direitos do Homem e do Cidadão, previstos em 1789 pela Revolução Francesa, como sendo ‘falácias anárquicas’ (*Anarchical Fallacies*). Assim, para o autor, o bem-estar individual e geral somente por ser alcançado pelo sacrifício geral e não pelo egoísmo individual”. *Apud* Caliendo, 46.

Confrontou ainda os “direitos naturais”, sob o argumento de que o “os direitos devem existir conectados à sua função, benefício ou consequência social”¹³¹.

Por outro lado, Kelsen refuta as concepções de justiça que não fossem meramente formais, haja vista, que o mesmo defendia uma separação entre Direito, Moral e Justiça¹³². Segundo ele, a justiça deveria ser “uma característica possível, porém não necessária, de uma ordem social”, em que felicidade deve ser vista num sentido “objetivo-coletivo, nunca num sentido subjetivo individual”¹³³.

Posteriormente, surgiram as modernas teorias que retornaram aos estudos do conceito de justiça, que não fosse o “inverso da injustiça”. Assim, as referidas teorias “pretenderão realizar uma tentativa de retomada da centralidade do problema da justiça, buscando construir um sentido material mínimo para a sua compreensão”¹³⁴. Não vamos aprofundar no estudo dessas teorias em razão do objeto da nossa investigação. Assim, trazemos à colação uma breve síntese das mesmas que foram elaboradas por Paulo Caliendo:

“i) *justiça como equidade* (Rawls): trata-se de uma das mais importantes reconstruções do problema da justiça distributiva como base contratualista. *Rawls* irá apelar para o argumento criativo de uma ignorância de interesses particulares na *posição original* sob um *véu de ignorância*;

ii) *justiça com virtude* (MacIntyre): o autor irá enfatizar a ideia de bens morais em respeito a uma comunidade moral engajada em um determinada prática (*telos*);

¹³¹ *Apud* Caliendo, 47.

¹³² “A exigência de uma separação entre Direito e Moral, Direito e Justiça, significa que a validade de uma ordem jurídica positiva é independente desta Moral absoluta, única válida, da Moral por excelência, de a Moral. Se pressupusermos somente valores morais relativos, então a exigência de que o Direito deve ser moral, isto é, justo, apenas pode significar que o Direito positivo deve corresponder a um determinado sistema de Moral entre os vários sistemas morais possíveis”. *Apud* Caliendo, 47.

¹³³ “A justiça é, antes de tudo, uma característica possível, porém não necessária, de uma ordem social. Com virtude do homem, encontra-se em segundo plano, pois um homem é justo quando seu comportamento correspondente a uma ordem dada como justa. Mas o que significa uma ordem justa? Significa essa ordem regular o comportamento dos homens de modo a contentar a todos, e todos encontrarem sob ela a felicidade. Não podendo encontrá-la como indivíduo isolado, procura essa felicidade dentro da sociedade. Justiça é felicidade social, é a felicidade garantida por uma ordem social. Nesse sentido Platão identifica justiça à felicidade, quando afirma que o justo é feliz e o injusto, infeliz. [...] A felicidade capaz de ser garantida por uma ordem social só o é num sentido objetivo-coletivo, nunca num sentido subjetivo individual. Isso significa que, por felicidade, somente poderemos entender a satisfação de certas necessidades reconhecidas como tais pela autoridade social - o legislador -, como a necessidade de alimentação, vestuário, moradia e equivalentes”. *Apud* Elizabete Rosa de Mello, *Direito fundamental a uma tributação justa* (São Paulo: Atlas, 2013), 37.

¹³⁴ Caliendo, *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito Tributário*, 48.

iii) justiça como ordenação concreta (Walzer): para o autor, o conceito de justiça somente pode ser compreendido em relação a tradição e culturas de sociedades particulares e em oposição a compreensões abstratas;

iv) justiça como distribuição eficiente de recursos escassos (Law and Economics): para análise econômica do Direito a questão da justiça se encontra essencialmente vinculada à questão da eficiência e, portanto, de como podemos resolver a disputa por recursos escassos como base em argumentos racionais. Não se trata da busca de fundamentos etéreos ou obscuros, mas de justificativas sindicalizáveis (verificáveis) sobre as razões para determinadas escolhas¹³⁵.

Em razão dos diversos sentidos de justiça, limitarem-nos em analisar alguns aspectos que entendemos mais relevantes para essa investigação, tendo em conta a relação de interdependência existente entre a tributação e o Estado Constitucional, conforme já visto. As desigualdades econômicas podem ser toleradas até o ponto em que a ordem jurídica vigente não seja comprometida ou ameaçada¹³⁶. Já vimos que as desigualdades econômicas foram acentuadas com a Revolução Industrial e ultrapassaram o referido ponto, culminando na necessidade da promoção da justiça social, não em sentido formal, como da fase liberal do Estado Constitucional, mas em sentido material ou concreto, levando em conta o princípio da igualdade social, base do princípio social ou da socialidade¹³⁷.

¹³⁵ Caliendo, 49/50.

¹³⁶ “A dinâmica própria das relações econômicas, tanto entre particulares, individual ou coletivamente, quanto públicos, tem como móvel a busca pela satisfação das necessidades e aspirações inerentes à condição humana, marcadas pela ilimitação. Tal busca, fatalmente, leva ao desequilíbrio nessas relações. Sem dúvida que há certo grau de tolerância nesses desequilíbrios, até porque decorrentes da natureza das coisas, entretanto, é indispensável notar a existência, necessária e indeclinável, de um limite para tais desequilíbrios, ponto a partir do qual não podem ser tolerados. O desequilíbrio inerente à natureza das coisas vai até o ponto em que compromete ou ameaça o equilíbrio geral da ordem social estabelecida, portanto, se de um lado há o desequilíbrio natural e a também natural tolerância, de outro há necessidade de limitar tais anomalias àquilo que não comprometa a ordem geral significando que se ínsito ao desequilíbrio há um grau de conflitividade, indispensável é a existência de fórmulas práticas e objetivas para solver tais conflitos, mantendo, assim, a estabilidade da ordem estabelecida. A sociedade no seu processo explícita uma dinâmica própria no seu curso no seio da qual se configuram os desequilíbrios, que podem ser classificados de positivos ou concretos, quando decorrentes de relações concretas, ou omissivos, quando decorrentes de carências ou insuficiências, ganhando a natureza de legítimas pretensões insatisfeitas”. Pereira e Jucá, “Economia, Constituição e Estado”, 33.

¹³⁷ “No plano da formulação do princípio da igualdade, ao lado da sua apresentação clássica, em que o que é igual deve suscitar um igual tratamento, sobressaem outras dimensões deste mesmo princípio, essencialmente através da sua formulação positiva, correspondendo à necessidade de tratar diferentemente o que é diferente no plano da materialidade subjacente. Assim se aceita – e, em certos casos, se impõe mesmo – a diferenciação de tratamento perante situações que não devem ser igualadas, num juízo que, contudo, nem sempre é fácil de fazer. *O ponto de viragem que se estabelece é a ideia de que a igualdade, mais do que a dimensão estática da lei, seja positiva ou negativa, propicia por parte da própria lei uma busca ativa da mesma, que passa a ser uma igualdade, não da lei, mas através da lei.* Nisto consiste o *princípio da igualdade social* como correção e adequação do princípio da igualdade desenvolvido em ambiente de Estado Social, o qual se ergue ao nível das opções do Estado, que deixa de ser neutro, para assumir este programa de transformação da realidade constitucional”. Jorge Bacelar Gouveia, *Manual de Direito Constitucional: II - direito constitucional português (parte especial), princípios, direitos fundamentais, organização económica e política, garantia e revisão da Constituição*, 6ª ed, vol. II (Coimbra: Almedina, 2016), 1039.

Nessa perspectiva, o princípio da igualdade social atuou de forma positiva ao adotar “mecanismos mais cogentes de *discriminação positiva*, abstratamente concedendo vantagens a certos grupos de pessoas em situação de perda inicial, que de outra forma, não poderiam se beneficiar da lógica do princípio da igualdade”¹³⁸. Em razão disso, os Direitos sociais foram elevados ao *status de* direito de 2º geração e, conseqüentemente, deram origem ao Direito do Trabalho¹³⁹.

A questão da justiça na tributação tem sido uma das temáticas mais discutidas nas diferentes áreas do conhecimento e por múltiplas perspectivas, pois seus efeitos ecoam em diversos campos da ciência, como direito, economia, filosofia etc. Em consequência disso, desafios se erguem aos estudiosos dessa matéria pois, de um lado, temos o Estado que precisa dos recursos oriundos da tributação para cumprir os seus fins fiscais e extrafiscais e, no outro lado, aquele que sofre os efeitos da tributação, ou seja, aquele que vê parte de seu patrimônio sendo destinado ao pagamento dos tributos¹⁴⁰.

A justiça tributária deve ser analisada num duplo aspecto: formal e material. Em vista disso, haverá uma relação mais estreita com alguns princípios norteadores da tributação. No aspecto formal, a relação será com os princípios da legalidade, da irretroatividade, da segurança jurídica e da proteção da confiança. No material, estarão os princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Retornaremos a essa questão quando analisarmos os referidos princípios. Além disso, deve ser considerada o seu fim, isto é, atuar como um instrumento de redução das já relatadas desigualdades econômicas, em face do risco que ela representa para o crescimento econômico e a própria democracia¹⁴¹. A fim

¹³⁸ Gouveia, II:1039/1040.

¹³⁹ Atualmente, há outras preocupações, conforme relatou Jorge Bacelar Gouveia: “Porém, essa preocupação é hoje muito mais vasta do que nas circunstâncias em que este princípio foi mais sentido nos tempos da Questão Social, indo muito para além do Direito do Trabalho, embora neste seja do mesmo modo relevante, comunicando o princípio da igualdade social como outros domínios normativos, como sejam os do: *Direito Fiscal*: o princípio da capacidade contributiva, em que a tributação não pode contentar-se com uma ideia de proporcionalidade, pressupondo a progressividade; *Direito do Trabalho*: a proteção dos trabalhadores que na relação jurídico-laboral dispõem de uma posição factualmente mais fraca; *Direito da Segurança Social*: o estabelecimento de um amplo quadro de proteção social, evitando a desproteção da pessoa nas diversas situações de risco social em que se pode encontrar, muito para além da situação de desemprego”. Gouveia, II:1040/1041.

¹⁴⁰ “Uma reclamação frequente a respeito da tributação é que ela não é ‘justa’. As alíquotas tributárias não são apenas uma questão de incentivo: a mudança no salário líquido como consequência de um aumento no salário também é julgada em termos de justiça intrínseca. A justiça envolve uma ligação perceptível entre esforço e recompensa: as pessoas merecem ficar com pelo menos uma parte razoável do que recebem por horas prolongadas de trabalho, maiores responsabilidades ou um segundo emprego. Isso foi ilustrado pela ‘armadilha da pobreza’, segundo a qual as pessoas com baixa renda não conseguem melhorar sua situação porque um aumento no salário faz com que não apenas paguem mais impostos, mas também percam benefícios relacionados à renda”. Anthony B. Atkinson, *Desigualdade: o que pode ser feito?*, trad. Elisa Câmara (São Paulo: LeYa, 2015), 229.

¹⁴¹ “O crescimento económico é o motor da evasão à pobreza e à privação material. Todavia, o crescimento no mundo rico está a esmorecer, registrando um padrão de abrandamento a cada década que passa. Em quase todo mundo, a diminuição do crescimento fez-se acompanhar de um aumento das desigualdades. No caso dos Estados Unidos,

de alcançar uma tributação justa, torna-se necessário que sejam atendidas duas condições, segundo J.L Saldanha Sanches:

“Em primeiro lugar, ela tem de estar devidamente prevista na lei: o programa da norma de incidência (uma previsão normativa geral e abstrata que escolhe os factos tributários e os sujeitos passivos da obrigação tributária) deve ser o da distribuição dos encargos de acordo com a capacidade contributiva dos contribuintes. Em segundo lugar, e como condição de efectividade dos princípios que estruturam as normas de incidência, trata-se de saber se a Administração fiscal, como órgão de aplicação da lei fiscal, dispõe de poderes suficientes para a sua aplicação.

Isto implica duas questões subordinadas. Primeiro, o texto normativo deve obedecer ao princípio da praticabilidade: as soluções nele previstas têm como limite a possibilidade administrativa, dentro do princípio da razoabilidade do custo, da sua aplicação. Segundo, os direitos e garantias do contribuinte, uma das construções históricas do Direito Fiscal, exigem uma concordância prática entre a correcta distribuição dos encargos (interesse comunitário) e salvaguarda dos direitos individuais de cada contribuinte. Há que procurar uma solução com base no interesse público – não naquela concepção oitocentista de interesse público que o confundia com o puro interesse do aparelho de Estado, mas sim como uma solução de equilíbrio entre interesses individuais e interesses colectivos, ou seja, entre as necessidades do *grupo* enquanto tal e as necessidades dos *homens* (R. Ehrhardt Soares, ‘A Propósito de um Projecto de Código do Processo Administrativo Gracioso’, *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, 115, 1982, p.176).

É neste contexto que devemos situar as duas grandes tarefas e questões problemáticas para o Direito Fiscal: a fraude fiscal e o planeamento fiscal abusivo¹⁴².

Quanto à questão das desigualdades, Antony B. Atkinson não concorda com a ideia de que seu aumento “seja inevitável – ela não é um mero produto de forças alheias ao nosso controle” e, em razão disso, acredita que existem “medidas que podem ser tomadas pelos governos, atuando individual ou coletivamente, por empresas, por sindicatos e por organizações do consumidor, mas também por nós, como indivíduos, para reduzir os atuais níveis de desigualdades”¹⁴³. Nesse contexto, o autor reconhece a tributação como um

os atuais extremos nos planos do rendimento e da riqueza situam-se em níveis que não se verificavam desde há mais de cem anos. Grandes concentrações de riqueza podem pôr em causa a democracia e o crescimento, jugulando a destruição criativa que torna o crescimento possível”. Angus Deaton, *A grande evasão - saúde, riqueza e as origens da desigualdade*, trad. Manuel Alberto Vieira e Alberto Gomes (Lisboa: Editorial Presença, 2016), 373.

¹⁴² Sanches, *Justiça Fiscal*, 53/54.

¹⁴³ Atkinson, *Desigualdade: o que pode ser feito?*, 360.

instrumento para reduzir os atuais níveis de desigualdade, tanto que a indica em quatro propostas num total de quinze e quatro ideias num total de cinco¹⁴⁴.

Nesse contexto, é necessário um novo conceito de justiça tributária, conforme propõe Cláudia Sofia Melo Figueiras, em duas dimensões fundamentais: a primeira, “consiste numa ideia de prevenção da litigiosidade” e a segunda, “assenta na utilização dos denominados meios alternativos de resolução de litígios, tais como a mediação, a conciliação e a arbitragem”¹⁴⁵. Em relação à primeira dimensão, a autora fala na criação de uma “consciência ético-tributária” que, na realidade, já existe em grau baixo, conforme já demonstrado anteriormente e, assim sendo, melhor dizer reforçar¹⁴⁶. Nesse contexto, é necessário que os sujeitos da relação jurídica tributária atuem eticamente e, além disso, impõe-se encontrar os meios ou instrumentos eficazes para dirimir os litígios entre os referidos sujeitos e, principalmente que possam auxiliar no combate aos comportamentos ilícitos dos sujeitos passivos dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal.

¹⁴⁴ “**Proposta 8.** Devemos voltar para uma estrutura de tributação mais progressiva para o imposto de renda pessoal, com alíquotas marginais aumentando através das faixas de renda tributável até um teto de 65% e acompanhada por uma ampliação da base tributária. **Proposta 9.** O governo deve introduzir um desconto sobre a renda auferida no imposto de renda pessoal, limitando ao primeiro grupo de renda. **Proposta 10.** Receitas de herança e transmissões *inter vivos* devem ser tributados de acordo com um imposto de receita de capital vitalício progressivo. **Proposta 11.** Deve haver um imposto proporcional ou progressivo sobre a propriedade com base em avaliações atualizadas do imóvel.[...] **Ideia a ser buscada:** examinar o caso de um tratamento das contribuições para previdência privada ‘com base em imposto de renda’, dentro dos termos dos atuais esquemas de economias ‘privilegiada’, o que anteciparia o pagamento de impostos. **Ideia a ser buscada:** uma reavaliação da possibilidade de imposto sobre riqueza anual e os pré-requisitos para uma introdução bem-sucedida. **Ideia a ser buscada:** um regime tributário global para contribuintes individuais baseado na riqueza total. **Ideia a ser buscada:** um imposto mínimo para empresas. As propostas são apresentadas para que se apliquem de modo um tanto geral a diferentes países, mesmo que algumas delas tenham sido criadas pensando especificamente no Reino Unido (e algumas das medidas, como aquelas da seguridade social, simplesmente alinham o Reino Unido a seus vizinhos)”. Atkinson, 361/363.

¹⁴⁵ Figueiras, “A busca por um novo conceito de justiça tributária”, 451.

¹⁴⁶ “O pilar da prevenção assenta em diversos pressupostos, cujo objetivo principal é a criação de uma consciência ético-tributária. Esta consciência é fundamental na construção de um novo conceito de justiça tributária. A educação tributária, a democratização do sistema tributário, a simplificação do sistema tributário, a revalorização dos procedimentos tributários e primeiro e segundo grau e, finalmente, a consensualização através da celebração de acordos são as principais diretrizes a seguir na construção de uma consciência ético-tributária que permita, por sua vez, uma maior prevenção da litigiosidade. Sem dúvida que a prevenção da litigiosidade, apoiada numa consciência ético-tributária é imprescindível para que se possa, hoje, falar num novo conceito de justiça tributária. É impossível, aliás, conceber qualquer conceito de justiça tributária sem a existência dessa consciência e, conseqüentemente, sem a redução da litigiosidade que ao seu défice está associada. Estamos cientes, porém, que este é um caminho que leva o seu tempo a percorrer, daí a importância da segunda dimensão do novo conceito de justiça em matéria tributária que se propõe”. Figueiras, 452.

Capítulo 2

Fundamentos normativos da tributação

As normas tributárias são fundamentais e imprescindíveis para a formação válida e regular da relação jurídica tributária, bem como para o seu desenvolvimento até a sua extinção. Além disso, exercerão uma função balizadora na sindicância dos atos e comportamentos praticados pelos sujeitos da mencionada relação, isto é, verificar se os referidos atos e comportamentos são *intra* e *secundum legem*. É importante ressaltar que não devemos confundir “*enunciado normativo* (texto em abstrato), *norma jurídica* (tese a ser aplicada ao caso concreto, fruto da interação texto/realidade) e *norma de decisão* (regra concreta que decide a questão)”¹⁴⁷.

Além disso, as normas tributárias podem ser qualificadas como regras e princípios de acordo com argumentação adotada e não pela sua “estrutura hipotética”¹⁴⁸. Caso a preocupação do intérprete seja com o aspecto comportamental, a norma será qualificada como uma regra; entretanto, se houver preocupação na concretização de valores fundamentais constitucionais, a qualificação será no sentido de um princípio. Vejamos o exemplo de Humberto Ávila:

“O dispositivo constitucional segundo o qual *se* houver instituição ou aumento de tributos, *então* só podem ser abrangidos fatos geradores ocorridos após o início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, é aplicado como *regra* se o aplicador entendê-lo como mera exigência de publicação de lei antes da ocorrência do fato gerador do tributo, e pode ser aplicado como *princípio* se o aplicador concretizá-lo

¹⁴⁷ “Até pouco tempo atrás, a interpretação era compreendida pela doutrina como uma atividade que lidava com os significados possíveis das normas em abstrato; e a aplicação, como uma função de concretização daqueles significados. Na dogmática contemporânea, todavia, já não se enfatiza a dualidade interpretação/aplicação. A compreensão atual é a de que a atribuição de sentidos aos enunciados normativos – ou a outras fontes reconhecidas pelo sistema jurídico – faz-se em conexão com os fatos relevantes e a realidade subjacente. Daí a crescente utilização, pela doutrina, da terminologia *enunciado normativo* [...]. A singularidade de tal percepção é considerar a norma jurídica como *produto* da interpretação, e não como seu *objeto*, este sendo o relato abstrato contido no texto normativo”. Barroso, *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*, 270.

¹⁴⁸ Segundo Humberto Ávila, “qualquer norma pode ser reformulada de modo a possuir uma hipótese de incidência seguida de uma consequência. De outro lado, em qualquer norma, mesmo havendo uma hipótese seguida de uma consequência, há referência a fins. Enfim, o qualificativo de princípio ou de regra depende do uso argumentativo e não da estrutura hipotética”. Humberto Ávila, *Teoria dos princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 16ª ed (São Paulo: Malheiros, 2015), 63.

com a finalidade de realizar o valor *segurança* para proibir o aumento do tributo no meio do exercício financeiro em que a realização do fato gerador periódico já se iniciou, ou com o objetivo de realizar o valor *confiança* para proibir o aumento individual de alíquotas, quando o Poder Executivo publicou decreto anterior prometendo baixa-las.

O dispositivo constitucional segundo o qual *se* houve instituição ou aumento de tributos, *então* só pode haver cobrança no exercício seguinte àquele em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou, é aplicado como *regra* se o aplicador entendê-lo como mera exigência de publicação da lei antes do início do exercício financeiro da cobrança, ou como *princípio* se o aplicador concretizá-lo com a finalidade de realizar o valor *previsibilidade* para proibir o aumento do tributo quando o contribuinte não tenha condições objetivas mínimas de conhecer o conteúdo das normas que estará sujeito a obedecer, ou para postergar o reinício da cobrança de tributo cuja isenção foi revogada no curso do exercício financeiro”¹⁴⁹.

Por outro lado, nem sempre existirá uma correlação entre o texto legal e a norma, pois há casos em que há norma, sem o respectivo texto legal. Como exemplo, citamos o princípio da segurança jurídica que não tem previsão legal no ordenamento jurídico brasileiro e, assim, é extraído da conjugação dos princípios de legalidade, irretroatividade e anterioridade¹⁵⁰.

Importante salientar que a “eficácia horizontal dos direitos fundamentais” também deve ser aplicada em relação às normas tributárias, em razão da estreita relação entre a tributação e os referidos direitos¹⁵¹. Assim, as relações entre sujeito ativo e passivo e entre os sujeitos passivos devem observar e buscar a citada eficácia. Além disso, em razão dos valores fundamentais constitucionais perpassarem todo o Direito tributário, será necessária uma interpretação constitucional no sentido da “máxima proteção e eficácia” dos referidos valores, de forma a concretizá-los, ou seja, uma interpretação concretizadora^{152/153}. Vejamos as considerações de J.J. Gomes Canotilho.

¹⁴⁹ Ávila, 63.

¹⁵⁰ Ávila, 51.

¹⁵¹ “Como consequência, os direitos fundamentais - normas mais importante de uma Constituição, que antes limitavam apenas os poderes públicos, passaram a obrigar também as relações entre os indivíduos (é a chamada ‘eficácia horizontal dos direitos fundamentais’), demonstrando na atualidade a preocupação do direito constitucional com a proteção da sociedade e do indivíduo, não só em face do Estado, mas, sobretudo, em face da opressão que resulta das próprias relações sociais - do abuso do poder econômico, das cláusulas abusivas nos contratos de adesão, da propriedade que não cumpre a sua função social etc.” Holthe, *Direito Constitucional*, 4.

¹⁵² “A partir da matriz hermenêutica (filosófica), então, a compreensão dos direitos fundamentais deve dar-se de modo a constituir um sentido que os conduza à sua máxima proteção e eficácia, sobre o qual atuação do Estado deve estar pautada, a fim de concretizar os direitos fundamentais sociais esculpidos na Constituição”. Buffon e Matos, *Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermenêutica crítica*, 14.

“Num Estado de direito democrático, o trabalho metódico de concretização é um *trabalho normativamente orientado*. Como corolários subjacentes a esta postura metodológica assinalam-se os seguintes.

O jurista concretizador deve trabalhar a partir do *texto da norma*, editado pelas entidades democráticas e juridicamente legitimadas pela ordem constitucional. A *norma de decisão*, que representa a medida de ordenação imediata e concretamente aplicável a um problema, não é uma ‘grandeza autónoma’, independente da norma jurídica, nem uma ‘decisão’ voluntarista do sujeito de concretização; deve sim, reconduzir-se sempre à norma jurídica geral. A distinção positiva das funções concretizadora desde vários agentes depende, como é óbvio, da própria constituição, mas não raro acontece que no plano constitucional se verifique a convergência concretizadora de várias instâncias: (a) *nível primário de concretização*: os princípios gerais e especiais, bem como as normas da constituição que ‘densificam’ outros princípios; (b) *nível político-legislativo*: a partir do texto da norma constitucional, os órgãos legiferantes concretizam, através de ‘decisões políticas’ com densidade normativa - os actos legislativos -, os preceitos da constituição; (c) *nível executivo e jurisdicional*: com base no texto da norma constitucional e das subsequentes concretizações desta a nível legislativo (também a nível regulamentar, estatutário), desenvolve-se o trabalho concretizador, de forma a obter uma norma de decisão solucionadora dos problemas concretos”¹⁵⁴.

Em razão disso, impõe-se que façamos a distinção entre regras e princípios.

2.1. Normas jurídicas: distinção de regras e princípios

A distinção entre regras e princípios é complexa em razão da diversidade de critério, segundo J.J. Gomes Canotilho. O autor expôs os seguintes: “a) Grau de abstracção [...] b) *Grau de determinabilidade* na aplicação do caso concreto [...] c) *Caráter de fundamentalidade* no sistema das fontes de direito [...] d) ‘*Proximidade*’ da ideia de direito [...] f) *Natureza normogenética*”¹⁵⁵. Humberto Ávila expôs outros critérios, tais

¹⁵³ Segundo José Afonso da Silva, a constituição não deve ser vista “com uma norma pura, desvinculada da realidade social e vazia de conteúdo axiológico, mas como uma estrutura, considerada como uma *conexão de sentido*, o que envolve um conjunto de valores”. José Afonso da Silva, *Aplicabilidade das normas constitucionais*, 6ª ed (São Paulo: Malheiros, 2004), 22.

¹⁵⁴ Canotilho, *Direito constitucional e teoria da constituição*, 1222.

¹⁵⁵ “a) *Grau de abstracção*: os *princípios* são normas com um grau de abstracção relativamente elevado, de modo diverso, as *regras* possuem uma abstracção relativamente reduzida. b) *Grau de determinabilidade* na aplicação do caso concreto: os *princípios*, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (do legislador, do

como: da natureza do comportamento prescrito; da justificação e da medida da contribuição¹⁵⁶.

Segundo J.J. Gomes Canotilho, a complexidade de critérios de distinção se deve pela ausência de esclarecimentos das seguintes questões fundamentais: “(1) saber qual a função dos princípios, ou seja, se têm uma função retórica-argumentativa ou são normas de conduta” e “(2) saber se entre os princípios e regras existe um denominador comum, pertencente à mesma ‘família’ e havendo apenas diferença do grau (quanto à generalidade, conteúdo informativo, hierarquia da fontes, explicitação do conteúdo, conteúdo valorativo), ou se, pelo contrário, os princípios são susceptíveis de uma diferenciação qualitativa”¹⁵⁷.

Em relação à primeira questão, o mencionado autor classificou os princípios em hermenêuticos e jurídicos. Os princípios hermenêuticos têm “uma função argumentativa, permitindo, por exemplo, denotar a *ratio legis* de uma disposição [...] ou revelar normas que não são expressas por qualquer enunciado legislativo, possibilitando aos juristas, sobretudo aos juízes, o desenvolvimento, integração e complementação do direito”. Em relação a segunda questão, os princípios são “verdadeiras *normas, qualitativamente distintas* de outras categorias de normas, ou seja, **das regras jurídicas**”. Em razão disso, conclui que: “os princípios são normas impositivas de uma *optimização*, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos factivos e jurídicos”, enquanto, que “as *regras* são normas jurídicas que prescrevem imperativamente uma

juiz), enquanto as *regras* são susceptíveis de aplicação directa. c) *Carácter de fundamentalidade* no sistema das fontes de direito: os *princípios* são normas de natureza estruturante ou com um papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex.: princípios constitucionais) ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico (ex.: princípio do Estado de direito). d) *‘Proximidade’ da ideia de direito*: os *princípios* são *‘standards’ juridicamente vinculantes radicados nas exigências de ‘justiça’* (Dworkin) ou na *‘ideia de direito’* (Larenz); as *regras* podem ser normas vinculativas com um conteúdo meramente funcional. f) *Natureza normogenética*: os princípios são fundamentos de regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a *ratio* de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogenética fundamentante”. Canotilho, 1160.

¹⁵⁶ Pelo primeiro critério, “enquanto as *regras* são *normas imediatamente descritivas*, na medida em que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser adotada, *os princípios* são *normas imediatamente finalísticas*, já que estabelecem um estado de coisa para cuja realização é necessária adoção de determinados comportamentos”. Quanto ao segundo critério, “as regras podem ser dissociadas dos princípios *quanto à justificação que exigem*. A interpretação e a aplicação das regras exigem uma avaliação da correspondência entre a construção conceitual dos fatos e a construção conceitual da norma e da finalidade que lhe dá suporte, ao passo que a interpretação e a aplicação dos princípios demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas posto com o fim e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária”. Pelo último critério, “as regras podem ser dissociadas dos princípios *quanto ao modo como contribuem para a decisão*. Os princípios consistem em normas *primariamente complementares e preliminarmente parciais*, na medida em que, sobre abrangerem apenas parte dos aspectos relevantes para uma tomada de decisão, não têm a pretensão de gerar uma solução específica, mas de contribuir, ao lado de outras razões, para a tomada de decisão”. Por outro lado, “as regras consistem em normas *preliminarmente decisivas e abarcentes*, na medida em que, a despeito da pretensão de abranger todos os aspectos relevantes para a tomada de decisão, têm a aspiração de gerar uma solução específica para o conflito entre as razões”. Ávila, *Teoria dos princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 95,97,100.

¹⁵⁷ Canotilho, *Direito constitucional e teoria da constituição*, 1161.

exigência (impõe, permitem ou proibem) que é ou não é cumprida (nos termos de Dworkin: *applicable in all-or-nothing fashion*)”¹⁵⁸.

Nesse contexto, “a convivência dos princípios será conflitual, (Zagrebelsky), a convivência de regras é antinômica; os princípios coexistem, as regras antinômicas excluem-se”. Assim, nos conflitos entre os princípios será permitido o “balanceamento de valores e interesses”, ou seja, “podem ser objecto de ponderação e de harmonização” e assim não se utilizará a “lógica do tudo ou nada” adotada para as regras. Vale destacar que “os princípios suscitam problemas de *validade e peso* (importância, ponderação, valia); as regras colocam apenas questões de *validade* (se elas não são correctas devem ser alteradas)”¹⁵⁹. Assim, os conflitos entre os princípios não serão resolvidos pelos mesmos critérios adotados no caso das regras (hierárquico, cronológico e especialidade)¹⁶⁰.

Veremos adiante alguns princípios que norteiam a elaboração, interpretação e a aplicação das normas tributárias¹⁶¹.

2.1.1. Princípio da legalidade

O princípio da legalidade encontra-se fundamentado nos “ideais de justiça e de segurança jurídica”, uma vez que impede o Estado de cobrar os tributos a seu bel prazer¹⁶². Em razão disso, há necessidade de lei para instituí-lo (*nullum tributum sine lege*). Segundo Luciano Amaro, “a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização da lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina *todos os aspectos pertinentes*

¹⁵⁸ Canotilho, 1161.

¹⁵⁹ Canotilho, 1161/1162.

¹⁶⁰ Madeu e Maciel, “Introdução ao estudo e à teoria geral do direito”, 50.

¹⁶¹ “A doutrina tradicional do Direito Tributário brasileiro extrai, de alguns enunciados constitucionais, diretrizes na construção de sentido das normas jurídicas tributárias. Este conjunto de enunciados alocados topograficamente dentro da Seção II do Capítulo I da Constituição Federal de 1988, acompanhados de outros dispositivos esparsos contidos na Constituição, servem de matéria-prima para a construção de sentido do que chamamos de princípios constitucionais tributários. Partindo dessas considerações, é evidente a importância dos princípios para melhor compreensão da ordem posta e da posição de destaque destes no processo de positivação ou de concretização do direito, em especial no tocante à necessária observância de suas diretrizes tanto na elaboração legislativa quanto na interpretação e aplicação das normas postas. O âmbito de aplicação dos enunciados principiológicos, por demais amplo, dado o alto conteúdo material de suas disposições, impõe ao intérprete a necessidade de maior profundidade na investigação do âmbito da norma (ou realidade regulada), de modo a tornar o processo criativo de concretização fundamental para a obtenção da norma jurídica em sentido estrito”. German Alejandro San Martín Fernández, “Princípios da isonomia ou da igualdade tributária e da capacidade contributiva. Análise à luz da jurisprudência”, in *Estudos tributários*, org. Eduardo Sabag, vol. 2 (São Paulo: Saraiva, 2016), 360/361.

¹⁶² Amaro, *Direito tributário brasileiro*, 133.

ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei”¹⁶³.

Então, como regra geral, há a reserva absoluta de lei (em sentido de lei material e formal), salvo as exceções previstas constitucionalmente (arts.153, §1º, 155, § 4º, 177, §4º, I, alínea “b” da CRFB)¹⁶⁴. Assim, o princípio da legalidade no Brasil impõe em regra que se adote determinados atos legislativos previstos no art.59 da CRFB para disciplinar matérias que tratem de exigência, aumento ou extinção de tributos, de acordo com os arts.150, I da CRFB e 97 do CTN, ressalvadas as exceções anteriormente mencionadas.

Em Portugal, o princípio em comento não tem a mesma amplitude, uma vez que a exigência de lei formal (leis e decretos-lei autorizados) aplica-se apenas à criação de impostos e às respectivas normas de sua incidência e taxa, bem como os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, nos termos do art.103.º, n.º 2, art.112.º e art.165.º, n.º 1, alínea “i” da CRP. Há uma discussão a respeito da exigência de lei formal para disciplinar a liquidação e a cobrança dos impostos em face do art.103, n.º 3. Salvo melhor juízo, se o legislador constitucional quisesse lei formal para disciplinar a liquidação e a cobrança do imposto, teria colocado tal disposição no n.º 2 do referido artigo. Desse modo, a lei exigida para tratar dessas matérias deve ser entendida em sentido de lei material (lei e decreto-lei)¹⁶⁵.

Em decorrência do princípio da legalidade, emerge o princípio da tipicidade com as seguintes características: origem legal (tem uma fonte legal, isto é, somente a lei formal cria os tipos tributários); seleção (não se admite a tributação fundamentada em cláusulas

¹⁶³ Amaro, 134.

¹⁶⁴ “Quando se fala em reserva de lei para disciplina do tributo, está-se a reclamar *lei material* e formal. A legalidade tributária não se contenta com a simples existência de comando abstrato, geral e impessoal (*lei material*), com base em que sejam valorizados os fatos concretos. A segurança jurídica requer *lei formal*, ou seja, exige-se que aquele comando, além de abstrato, geral e impessoal (*reserva de lei material*), seja formulado por órgão titular de função legislativa (reserva de lei formal)”. Amaro, 138.

¹⁶⁵ “A legalidade fiscal, no sentido de reserva formal, não abrange todas as matérias fiscais, mas apenas as referidas na disposição acima transcrita. A reserva, em questão abrange, portanto, os seguintes campos: (a) normas relativas à criação dos impostos; (b) as normas de incidência (facto ou situação que dá origem ao imposto nas suas diversas dimensões, designadamente a pessoal que se refere aos sujeitos passivos da obrigação de imposto incluindo-se nestes últimos o contribuinte, responsáveis e substitutos); (c) a taxa; (d) os benefícios fiscais; e (e) as normas relativas às garantias dos contribuintes. Há, no entanto, autores como SOARES MARTINEZ, NUNO GOMES e MANUEL PIRES que parecem sustentar que o princípio de reserva de lei formal não se limita aos elementos essenciais do imposto (plasmados no art.103.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa), englobando ainda a liquidação e a cobrança (previstas no artigo 103.º, n.º 3 da CRP). A própria LGT no seu artigo 8.º é ambígua a este respeito. Esta não nos parece ser a interpretação mais correta, dado que o termo ‘lei’ constante do texto constitucional, no preceito que se refere às matérias de liquidação e cobrança, parece ser usado no sentido de lei material, englobando tanto lei como decreto-lei”. Ribeiro, *Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária (Algumas notas)*, 91/93.

gerais)¹⁶⁶; *numerus clausus* (os tipos tributários são taxativos); exclusivismo (a lei de conter todos “os elementos necessários e simultaneamente suficientes para a tributação”) e determinação (“os elementos da norma tributária devem ser de tal modo precisos e determinados que os órgãos administrativos e os intérpretes em geral, não possam introduzir critérios subjetivos na sua aplicação”)^{167/168}.

A adoção do princípio da tipicidade em Portugal se deve a Alberto Xavier¹⁶⁹. Esse princípio tem uma importância destacada na sindicância da (i)licitude dos comportamentos dos sujeitos passivos dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal. Assim, poderá ser considerado administrativamente ou judicialmente um comportamento ilícito quando o sujeito passivo leva em conta apenas as lacunas existentes entre os tipos tributários e não considera os fins das normas tributárias, conforme veremos mais adiante.

2.1.2. Princípio da irretroatividade e anterioridade

Em decorrência da relação existente entre os dois princípios, vamos tratá-los em conjunto. Nos ordenamentos jurídicos, é bem comum constar que as leis não têm efeito retroativo em desfavor de seus interessados e, conseqüentemente, as leis devem irradiar seus efeitos para o futuro em razão da segurança jurídica e da proteção da confiança dos

¹⁶⁶ “As cláusulas gerais podem definir-se como normas de campo de aplicação indefinido. Divergem, assim, do modelo normalmente adoptado na *facti species* da norma jurídica. Ou seja, ao invés de regular tipos casuísticos de situações determinadas, deixa a hipótese definida em termos tão amplos que permite ao seu aplicador uma maior flexibilização na operação silogística. O legislador opta por estabelecer cláusulas gerais para obviar à inadequação da regulamentação casuística: porque esta necessita moldar-se a um realidade variável e mutável, quer porque implica sempre o risco de gerar lacunas de regulamentação (sempre que a norma prevê de menos, atenta a literalidade da sua previsão) e de excepção (sempre que a norma, pelo contrário, prevê de mais)”. Calheiros e Faria, *Cadernos de Introdução ao Estudo do Direito*, 97.

¹⁶⁷ Ribeiro, *Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária (Algumas notas)*, 84/85.

¹⁶⁸ “O nascimento da obrigação tributária não depende da vontade da autoridade fiscal, nem do desejo do administrador que tivesse a veleidade de ditar o que deve ser tributado, ou em que medida ou circunstâncias o tributo deve ser recolhido. Isso no leva a uma outra expressão da legalidade dos tributos, que é o *princípio da tipicidade tributária*, dirigido ao legislador e ao aplicador da lei. Deve o *legislador*, ao formular a lei, definir, de modo *taxativo (numerus clausus)* e completo, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será *necessária e suficiente* ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de *quantificação* (medida) do tributo. Por outro lado, ao *aplicador da lei* veda-se a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários. À vista da impossibilidade de serem invocados, para valorização dos fatos, elementos estranhos aos contidos no tipo legal, a tipicidade tributária costuma qualificar-se de *fechada* ou *cerrada*, de sorte que o brocardo *nullum tributum sine lege* traduz ‘o imperativo de que todos os elementos necessários à tributação do caso concreto se contenham e apenas se contenham na lei’”. Amaro, *Direito tributário brasileiro*, 135.

¹⁶⁹ “A introdução deste princípio no nosso ordenamento deve-se essencialmente à obra de Alberto Xavier, influenciado pela doutrina, com destaque para ALBERT HENSEL (*Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung*) que desenvolveu no início dos anos ‘20 e para a jurisprudência alemã (Supremo Tribunal Financeiro) que sustentou que o princípio da tipicidade exige, como expressão do princípio do Estado de Direito, que tipo fundamentadores de tributos devem ser determinados de tal modo que o sujeito passivo possa calcular de antemão a carga tributária que lhe corresponda”. Ribeiro, *Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária (Algumas notas)*, 85/86.

cidadãos¹⁷⁰. Interessa-nos, em nossa investigação, tratar apenas do princípio da irretroatividade em matéria tributária, o qual tem previsão expressa nas Constituições brasileira (art.150, III, alínea “a”) e portuguesa (art.103.º, n.º 3).

O princípio da irretroatividade impõe a proibição de haver incidência e cobrança de tributos em relação a fatos pretéritos, o que leva a uma dupla proibição: ao legislador que institui a lei tributária e àquele que a aplica, conforme dispõe o art.150, III, alínea “a” da CRFB. Essa proibição é relativizada em Portugal, haja vista que o n.º 3 do art.103 da CRP e o n.º 1 do art.12.º da LGT tratam apenas dos impostos. Logicamente que outros princípios podem justificar a ilegalidade ou a inconstitucionalidade de uma instituição ou cobranças das demais espécies tributárias, especialmente, os princípios da segurança jurídica, proteção da confiança dos contribuintes e da proibição retroativa de leis restritivas.

Em relação aos fatos geradores instantâneos, não há controvérsia em relação aplicação do princípio da irretroatividade. As controvérsias existem em relação aos fatos geradores de formação sucessiva, mais precisamente, quando a eficácia de uma lei nova não benéfica é editada entre o início e o fim de formação do fato gerador, ou seja, se aplica ou não a lei nova, levando em conta o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança dos contribuintes. A Constituição brasileira dirimiu esse conflito ao proibir a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os institui (anterioridade anual) e antes de decorridos noventa dias da data em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (anterioridade nonagesimal e noventena), conforme as alíneas “b” e “c” do art.150, III e §6º do art.195 e, assim, configura-se constitucionalmente, o princípio da anterioridade.

É bem verdade que o legislador constitucional mitigou esse princípio ao estabelecer algumas exceções (art.150, §1.º). Apesar de não haver menção expressa ao artigo 148, II (Empréstimo Compulsório – Investimento Público) mas, considerando que esse próprio dispositivo em sua parte manda observar apenas o disposto no art. 150, III, alínea “b”, podemos dizer que não há obrigatoriedade de observância da anterioridade nonagesimal em relação a esse tributo.

Vejamos um quadro resumo do princípio da anterioridade e suas exceções:

¹⁷⁰ Canotilho, *Direito constitucional e teoria da constituição*, 260/261.

Princípios	Aplica	Não aplica
Anterioridade Anual art.150, III, alínea “b”	Tributos	Art.148, I- Emp. Comp. (Despesas Extraordinárias); Art.153, I- II; Art.153, II- IE; Art.153, IV- IPI; Art.153, V- IOF; Art.154, II- IEG; Art.155, §4º, IV, alínea “c” – em caso de redução e restabelecimento das alíquotas do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes com tributação monofásica; Art.177, 4º, alínea “b” - CIDE relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustíveis e Art.195, 6º - contribuições sociais previstas no <i>caput</i> do art.
Anterioridade Nonagesimal art. 150, III, alínea “c”	Tributos	Art.148, I- Emp. Comp. (Despesa Extraordinária) Art.148, II- Emp. Comp. (Investimento Público) Art.153, I- II Art.153, II- IE Art.153, III- IR Art.153, V- IOF Art.154, II- IEG Arts. 155, III (IPVA) e 156, I (IPTU) - Em relação à fixação da base de cálculo desses impostos
Noventena art.195, §6º	As contribuições sociais do art.195	Demais tributos

As exceções anteriormente expostas visam, em tese, atender a fins extrafiscais em que as medidas legislativas sejam tomadas com maior flexibilidade e celeridade, tais como: “política monetária” e “política de comércio exterior”¹⁷¹. Porém, em relação ao imposto de renda e proventos, entendemos que não se justifica o afastamento da proibição da imposição do prazo de 90 dias para sua cobrança em caso de alteração da lei que os institui, uma vez que seu fato gerador é de formação sucessiva, isto é, vários acontecimentos ao longo de um determinado tempo e somente depois de ocorrido o último acontecimento é que o fato gerador se aperfeiçoa¹⁷².

Vale ressaltar que a anterioridade não deve ser vista como uma simples regra que impõe que a cobrança de um tributo instituído ou aumentado seja realizado no exercício seguinte aquele em que a lei foi publicada, mas sim, como um princípio que visa concretizar “o valor *previsibilidade* para proibir o aumento de tributo quando o

¹⁷¹ “Por isso, o imposto de importação, o imposto de exportação e o imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro e operações com títulos e valores mobiliários (além de comportarem exceção ao princípio da estrita reserva legal, no sentido de poderem ter suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo, dentro de limites e condições definidas na lei) podem ser aplicados no próprio exercício financeiro em que seja editada a lei que os tenha criado ou aumentado (ou em que tenha sido publicado o ato do Poder Executivo que haja majorado a alíquota) e não devem respeito ao prazo de 90 dias para sua aplicação aos fatos sobre que devam incidir”. Amaro, *Direito tributário brasileiro*, 148.

¹⁷² “O fato gerador, aí não se traduz, isoladamente, nos fatos ‘a’ ou ‘b’(rendimento), ou no fato ‘c’(despesa). O fato gerador é a série ‘a+b-c’. A lei, para respeitar a irretroatividade, há de ser anterior à série ‘a+b-c’, vale dizer, a lei deve preceder *todo o conjunto de fatos isolados* que compõem o fato gerador do tributo. Para respeitar o princípio da irretroatividade, não basta que a lei seja prévia em relação ao último desses fatos, ou ao término do período durante o qual os fatos isoladamente ocorridos vão sendo registrados”. Amaro, 142.

contribuinte não tenha condições objetivas mínimas de conhecer o conteúdo das normas que estará sujeito a obedecer ou para postergar o reinício da cobrança de tributo cuja isenção foi revogada no curso do exercício financeiro”¹⁷³. Destarte, entendemos que as alterações legislativas em desfavor dos sujeitos passivos realizadas nos últimos noventa dias de um exercício financeiro, podem ser configuradas como violação aos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança dos contribuintes.

A Constituição portuguesa trata do princípio da retroatividade no n.º 3 do seu art.103.º, porém não a explicita como faz a Constituição brasileira, o que possibilita uma interpretação em três sentidos. Segundo Canotilho, a retroatividade “consiste basicamente numa ficção: (1) decretar a validade e vigência de uma norma a partir de um marco temporal (data) anterior à data da sua entrada em vigor; (2) ligar os *efeitos jurídicos* de uma norma a situações de facto existentes antes da sua entrada em vigor”¹⁷⁴.

Em razão disso, o autor expôs os três sentidos que a retroatividade pode ter: “haverá uma retroactividade autêntica quando uma lei fiscal publicada em dezembro retroage seus efeitos de 1 de janeiro do mesmo ano. Existirá uma conexão retroactiva quando, por motivos ambientais e de ordenamento do território, se estabelece a proibição de edificação extensiva a edifícios já construídos ou com licença para construção”. A primeira situação acima descrita denomina-se “*retroactividade em sentido restrito* (efeito retroactivo)” e de “*conexão retroactiva quanto a efeitos jurídicos*”, a segunda situação. Além disso, há outra situação denominada de “**retroactividade inautêntica**, quando uma norma jurídica incide sobre situações ou relações jurídicas já existentes embora a nova disciplina jurídica pretenda ter efeitos para o futuro”, também chamada de “**retrospectividade**”. Desta forma, a retroactividade inautêntica teria efeito “*eficácia ex nunc*”, enquanto a retroactividade autêntica teria efeito “*eficácia ex tunc*”^{175/176}.

¹⁷³ Ávila, *Teoria dos princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 63.

¹⁷⁴ Canotilho, *Direito constitucional e teoria da constituição*, 261.

¹⁷⁵ Canotilho, 262.

¹⁷⁶ “Em todo o caso, a proibição de normas fiscais retroactivas está longe de ser uma verdade evidente por si mesma. Alguns entendem que os agentes económicos enfrentam vários tipos de risco (v.g. concorrência; subida dos preços das matérias primas; quebra da procura), sendo as vicissitudes do sistema tributário apenas mais um risco. Em todo o caso, entendemos que o Estado tem todo o interesse em dar garantias tão sólidas quanto possível de estabilidade e previsibilidade às famílias e às empresas. Uma questão que se coloca, a este propósito, prende-se com saber se o texto constitucional proíbe apenas a **retroactividade autêntica**, ou retroactividade de consequência jurídica, ou também a retroactividade inautêntica, também designada por retrospectividade ou retroactividade de pressupostos de facto. [...] Entre nós, o legislador tributário parece afastar tanto uma como outra. Com efeito, o art.12.º da LGT, relativo à aplicação da lei tributária no tempo, determina, no seu n.º 1, que as normas tributárias se aplicam aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos. Isso significa que o facto tributário tem que ser sempre posterior à lei que cria o imposto ou altera seus elementos fundamentais, como sejam a incidência e a taxa

Essa possibilidade de tripla interpretação gera insegurança jurídica, pois permite ao legislador exercer a função legislativa de acordo com as referidas interpretações. Nesse contexto, caberia ao Tribunal Constitucional em controle abstrato de constitucionalidade (alínea “a” do n.º 1 do art. 281.º da CRP) decidir qual a interpretação que deve ser considerada¹⁷⁷.

A proibição da retroatividade da lei fiscal não trata de uma regra em que se exige a publicação da lei antes do início do fato gerador, mas sim de um princípio. Como tal, dever ser interpretado e aplicado como meio de se concretizar o “valor *segurança* para proibir o aumento de tributo no meio do exercício financeiro em que a realização do fato gerador periódico já se iniciou”, ou ainda, o “valor *previsibilidade*”, citado anteriormente¹⁷⁸.

Nesse sentido, entendemos que a CRFB é um bom exemplo no que diz respeito à definição da amplitude do princípio da irretroatividade da lei fiscal, apesar das exceções ali contidas, as quais merecem uma revisão pelos motivos expostos anteriormente.

2.1.3. Princípios da segurança jurídica e proteção da confiança

Os princípios da segurança jurídica e a proteção da confiança visam, basicamente, promover a estabilidade, a certeza, a previsibilidade, a segurança e a confiabilidade no ordenamento jurídico. Deste modo, é imprescindível que haja confiança no próprio direito

num sentido menos favorável aos contribuintes”. Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa, *Curso de Direito Tributário* (Coimbra: Coimbra Editora, 2009), 60/61.

¹⁷⁷ Nesse contexto, citamos os processos n.ºs 523 e 524/10, nos quais a (in)constitucionalidade do “n.º 1 do artigo 68.º do Código de IRS, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 1.º da Lei 11/2010, de 15 de junho, quando conjugada com o disposto nos artigos 2.º e 3.º da mesma Lei e, também, do mesmo n.º 1 do artigo 68.º do Código do IRS, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 1.º da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho, quando conjugada como o disposto no n.º 1 do artigo 20.º da mesma lei” foi apreciada. O Presidente da República alegou em seu requerimento “violação da proibição de retroactividade da lei fiscal agravadora prevista no n.º 3 do art.103.º da Constituição e dos princípios constitucionais da legalidade fiscal, consoante do n.º 1 do artigo 103.º e da protecção da confiança insito no princípio do Estado de Direito, consagrado no artigo 2.º da Constituição”. O Tribunal Constitucional Português, levando conta a sua jurisprudência (acórdãos n.ºs 128/2009 e 85/2010), decidiu que “retroactividade consagrada no artigo 103.º, n.º 3, da CRP é somente autêntica”. Assim, “nenhuma destas normas se pretende aplicar a factos tributários que tenham produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, pelo que não se verifica a retroactividade autêntica”. A decisão quanto ao princípio da protecção da confiança foi no sentido de que não houve a sua violação, pois, as referidas normas visavam um “fim constitucionalmente legítimo, isto é, a obtenção de receita fiscal para fins de equilíbrio das contas públicas, têm carácter urgente e premente e no contexto de anúncio das medidas conjuntas de combate ao défice e a dívida pública acumulada”. Pelas razões expostas, o Tribunal Constitucional não reconheceu a inconstitucionalidade requerida, apesar, de votos em sentido contrário. Ac. do Tribunal Constitucional, n.º 399/2010 proferido nos processos n.ºs 523 e 524, acessado 23 de novembro de 2017. Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt>

¹⁷⁸ Ávila, *Teoria dos princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 63.

para alcançá-los. Em razão disso, haverá “uma íntima ligação” entre os respectivos princípios¹⁷⁹.

Segundo Maria Clara Calheiros e Sérgio Mouta Faria, o princípio da segurança geralmente é utilizado como elemento balizador de outro fim do Direito, a justiça e por isso, opera-se “em dois planos: no plano externo porque regula o exercício do poder e no plano interno porque vem identificada com o estabelecimento de regras e mecanismos que dentro o ordenamento jurídico permite conhecê-lo e ter certeza quanto à sua actuação”¹⁸⁰.

O princípio da protecção da confiança leva em conta três valores fundamentais: estabilidade, segurança, confiabilidade. Ele enuncia que as alterações legislativas desfavoráveis devem garantir condições objetivas mínimas (previsibilidade) aos seus destinatários para prevê-las e que não haja “desequilíbrios desproporcionais” em suas esferas jurídicas, de forma que se crie um ambiente de estabilidade legislativa¹⁸¹.

Na seara tributária, esses princípios atuam como “inibidor de qualquer forma de tributação que afecte a esfera jurídica dos destinatários/contribuintes de um modo com o qual estes razoavelmente não poderiam contar” e o princípio da proporcionalidade ou proibição do excesso, “significativo da ideia de que a carga impositiva fiscal deverá ser

¹⁷⁹ “Em termos de delimitação analítica, é importante frisar que no discurso perpassará sempre a íntima ligação entre o princípio da protecção da confiança — objecto central das reflexões — e o inseparável princípio da segurança jurídica, embora se possa reconhecer uma diferença científica: o primeiro relaciona-se com os poderes aplicativos, com a protecção das expectativas e com a defesa da estabilidade subjectiva, afirmando-se vocacionado para a preservação das esferas jurídicas em concreto, o segundo relaciona-se com os poderes normadores (v.g., legislador) e com a defesa da solidez objectiva e com a estabilidade do Direito”. Joaquim Freitas da Rocha, “Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança”, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto* 7, nº Especial (2010): 3/4, <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/35602>.

¹⁸⁰ “O simples facto de existir um ordenamento jurídico assegura aos cidadãos a segurança externa, independentemente do seu conteúdo, mas um sistema que se estabeleça à margem da Justiça não se mostrará como ordem justa de convivência, mas antes como resultado da força. Logo não nos basta, nem é o valor decisivo: esse só pode ser o da justiça, o que respeite a dignidade ontológica do Homem. O valor da segurança interna, por seu turno, depende não só da possibilidade de conhecer com certeza o direito, mas também de certa confiança na maneira com ele irá a ser aplicado. Daqui derivam exigências relativas à publicidade das normas, à sua clareza, à própria irretroactividade que mais tarde se analisarão. No entanto, parece claro que as expectativas sociais não deixam de estar associadas à ideia de que o Direito deve assegurar a realização da Justiça, entendida como conjunto de exigências substanciais”. Calheiros e Faria, *Cadernos de Introdução ao Estudo do Direito*, 61/62.

¹⁸¹ “Na sua dimensão jurídico-normativa, o princípio da protecção da confiança constitui um dos invólucros jurídicos que o Ordenamento dispensa aos valores da estabilidade, da segurança e da confiabilidade. Tratam-se, estes últimos, de valores que, por serem merecedores de um reconhecimento indubitável e de uma protecção acrescida, são erigidos à categoria de bens jurídicos fundamentais, constituindo-se em cânones orientadores que devem enformar todos os actos dos poderes públicos, principalmente os que encerrarem conteúdo decisório. Na verdade, é quase intuitiva a ideia de qualquer sujeito criar expectativas e orientar as suas opções de vida de acordo com um esquema de normalidade, antecipando riscos com base em determinadas situações que prevê poderem manter-se, e planificando pessoal, profissional e economicamente com base em dados que, com probabilidade, se repetirão. Por isso se pode afirmar que, de um ponto de vista subjectivo, a ideia fundamental a reter é a de que não devem ser permitidas alterações jurídicas com as quais, razoavelmente, os destinatários não podem contar e que introduziriam na respectiva esfera jurídica desequilíbrios desproporcionais, justificando-se por isso que seja reconhecida ao Ordenamento normativo uma dimensão conservadora tendente a impedir a perturbação que a acção estadual imprevista poderia introduzir”. Rocha, “Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança”, 1.

necessária, adequada e proporcional aos fins que se pretendem atingir”, de acordo com o artigo 18.º, n.º 2 da CRP¹⁸². Além disso, destaca a relação estrita com o princípio da irretroatividade. Segundo José Casalta Nabais, o princípio da segurança jurídica “impõe-se fundamentalmente ao legislador, limitando este em dois sentidos: 1) na edição de normas retroactivas (desfavoráveis), e 2) na livre revogabilidade e alterabilidade das leis fiscais (favoráveis)”¹⁸³. Quanto ao art.103º, n.º 3, da CRP faz as seguintes considerações:

“O princípio da segurança jurídica, ínsito na ideia do Estado de direito democrático, está longe, porém de ter sido totalmente absorvido por esse novo preceito constitucional. É certo que ele deixou de servir de balança na ponderação dos bens jurídicos em presença quando estamos perante um imposto afectado de retroactividade verdadeira ou própria. Quando tal acontecer, a solução está agora ditada, *urbi et orbi*, na Constituição, não podendo os órgãos, seus aplicadores, sem violação dela, proceder a uma ponderação casuística.

Mas o princípio em causa tem inequivocamente um lastro bem maior. É que ele também serve de critério de ponderação em situações de retroactividade imprópria, inautêntica ou falsa, bem como em situações em que, não se verificando qualquer retroactividade, própria ou imprópria, há que tutelar a confiança dos contribuintes depositada na actuação dos órgãos do Estado.

Na verdade, em tais domínios, o princípio da segurança jurídica mantém a sua validade intocada”¹⁸⁴.

Em razão do exposto, torna-se inequívoca a necessidade de que as leis tributárias sejam elaboradas e aplicadas de maneira precisa, clara e determinável, a fim de que seja concretizada a segurança e a proteção da confiança aos sujeitos passivos para que possam planejar suas atividades econômicas com o menor encargo tributário, de acordo com o princípio da autonomia da vontade (liberdade econômica ou de gestão empresarial) e observando os valores fundamentais constitucionais.

2.1.4. Princípio da igualdade e capacidade contributiva

O princípio da igualdade ou da isonomia previsto nos art. 5.º, *caput* da CRFB e art. 13.º da CRP enuncia que na elaboração e na aplicação das leis deve-se buscar um

¹⁸² Rocha, “Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito livre planificação fiscal”, 3.

¹⁸³ Nabais, *Direito Fiscal*, 150.

¹⁸⁴ Nabais, 151/152.

tratamento igualitário para todos, sem distinção de qualquer natureza, ou seja, igualdade na lei (legislador) e perante a lei (aplicador)¹⁸⁵. Importante ressaltar que o referido princípio deve considerar as desigualdades existentes, sem privilégios ou perseguições¹⁸⁶.

A Constituição brasileira reforça esse princípio na seara tributária, mais precisamente, em seu art.150, II, ao proibir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente e qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos e direitos. Em Portugal, esse reforço se apresenta nos arts. 5.º, n.º 2 e 7.º, n.º 3 da LGT. Vale ressaltar que a igualdade na seara tributária deve ser vista numa dupla perspectiva (horizontal e vertical)¹⁸⁷. Essa dupla perspectiva decorre da própria concepção de relação jurídica tributária que impõem direitos e deveres para todos os sujeitos da referida relação.

Logicamente que a igualdade aqui tratada deve ser relativizada, pois conforme já visto, há uma relação de “tendencial paridade”¹⁸⁸ entre os sujeitos ativos e passivos da relação jurídica tributária, uma vez que Administração tributária exerce suas atividades dirigidas no sentido de atender ao Interesse público e não ao próprio, fato que, por si só, justifica as suas prerrogativas e especiais instrumentos de atuação¹⁸⁹.

¹⁸⁵ “Importante distinção que a doutrina tradicional faz ao tratar a isonomia consiste na igualdade na lei e perante a lei. Enquanto a primeira é dirigida ao legislador, a segunda tem por destinatário o seu aplicador. Em ambas as situações, a desigualdade de tratamento somente se justifica na presença de elementos (objetivos no primeiro e subjetivos no segundo), apoiados em critérios admitidos pelo ordenamento”. Fernández, “Princípios da isonomia ou da igualdade tributária e da capacidade contributiva. Análise à luz da jurisprudência”, 365.

¹⁸⁶ “A lei não pode ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo modo assimilado pelos sistemas normativos vigentes. Em suma: dúvida não padece que, ao se cumprir uma lei, todos os abrangidos por ela hão de receber tratamento parificado, sendo certo, ainda, que ao próprio ditame legal é interdito deferir disciplinas diversas para situações equivalentes”. Celso Antônio Bandeira de Mello, *O CONTEÚDO JURÍDICO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE*, 3º ed (São Paulo: Malheiros, 2015), 10.

¹⁸⁷ “Em geral, a igualmente tributária é enfocada somente a partir de uma perspectiva ‘horizontal’. Consideram-se unicamente os tratamentos estabelecidos entre contribuintes. A perspectiva ‘vertical’ costuma ser ignorada ou rechaçada, com base na tese da impossibilidade de exigir a realização da igualdade entre o Fisco e os contribuintes, pois aquele seria ‘soberano’ perante os seus ‘súditos’. Tais ponderações recordam os tempos do Estado Absoluto, quando os governantes tudo podiam, desde que respeitassem limitações mínimas e predominantes formais. Atualmente, é manifesta a impossibilidade de se sustentar a primazia do Estado perante os seus cidadãos, porquanto eles não são súditos, senão aqueles em cujo nome o Estado exerce o seu poder. Por consequência, não se pode simplesmente rechaçar a aplicação do princípio da igualdade às relações estabelecidas entre os cidadãos e o Fisco, notadamente porque eles não são iniludivelmente desiguais: o Estado não é soberano perante os cidadãos; e os contribuintes não são súditos”. Andrei Pitten Velloso, *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas* (Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010), 125.

¹⁸⁸ Cfr. nota 217

¹⁸⁹ “Também não pode ser perdido de vista que AT não tem nem prossegue interesses próprios, mas sempre interesses heteronamente determinados – pelo legislador – e que se subsumem à ideia de prossecução do Interesse público. Este último não deve ser confundido com o interesse de arrecadação da receita tributária, nem a primeira pode ser perspectivada com uma mera regra cobradora de tributos, com ‘interesse’, no incremento do volume de receita, antes devendo ser encarada como uma entidade imparcial que prossegue a verdade material, seja em que sentido for que esta

O princípio da igualdade alicerçado na ideia de uniformidade impõe que não haja tratamento desigual entre os contribuintes que estejam em situações equivalentes. Por outro lado, se não houver equivalência, deve-se buscar a equalização da situação¹⁹⁰. Assim, adota-se a “lição clássica de que a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade”^{191/192}.

Em razão disso, surgiram dois critérios para avaliar essa desigualdade: o do benefício e o da capacidade contributiva¹⁹³. O princípio do benefício enuncia que a tributação deve ser instituída considerando o *quantum* cada um se beneficia dos serviços públicos. Esse princípio gera alguns problemas de difícil solução, tais como: 1) os hipossuficientes precisam mais de serviços públicos, porém, não têm como arcar com o ônus financeiro dessa utilização e 2) como medir o que cada um utiliza dos serviços públicos, especialmente, nos casos dos serviços gerais e indivisíveis que são geralmente financiados pelos impostos?¹⁹⁴

Por outro lado, a capacidade contributiva leva em consideração os signos presuntivos de riqueza que o contribuinte apresenta, tais como: o rendimento e sua utilização, a propriedade e as atividades econômicas do contribuinte¹⁹⁵. Trata-se de um princípio que têm relação de interdependência com o princípio da igualdade e com a justiça tributária (aspecto material), pois constitui-se como “critério justo para a repartição dos encargos do Estado”, de acordo com “as diferenças (de riqueza) evidenciadas nas

última aponte (cobrança ou não cobrança de tributos). Em todo o caso, prosseguindo o Interesse público (ao contrário dos contribuintes), a actuação da AT deve ser revestida de um invólucro protetor especial que lhe permita atuar de um modo mais célere e seguro”. Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de procedimento e processo tributário*, 6º ed (Coimbra: Almedina, 2018), 22/23.

¹⁹⁰ “Domina igualmente neste campo a ideia de uniformidade, ou seja, que a tributação seja feita de acordo com o mesmo critério, idêntico para todos. Convém sublinhar, no entanto, que o princípio não pode ser entendido num sentido estritamente formal (igualdade perante a lei), devendo ser também entendido na sua aceção material (igualdade na lei). A uniformidade dos impostos assenta, com efeito, sobretudo numa igualdade material que se traduz tanto numa dimensão horizontal, ou seja, os indivíduos nas mesmas condições devem pagar o mesmo imposto, como numa vertical, isto é, os indivíduos em condições diferentes devem pagar impostos distintos em função dessa diferença”. Ribeiro, *Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária (Algumas notas)*, 94.

¹⁹¹ Amaro, *Direito tributário brasileiro*, 160.

¹⁹² “A isonomia ou igualdade tributária sempre deve levar em consideração a necessidade de ajustes no tratamento a ser dado de acordo com as situações que eventualmente ponham o contribuinte em situações de vantagem ou desvantagem em relação aos demais e perante o fisco, com vistas a tornar a tributação mais justa e igualitária”. Fernández, “Princípios da isonomia ou da igualdade tributária e da capacidade contributiva. Análise à luz da jurisprudência”, 365.

¹⁹³ Ribeiro, *Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária (Algumas notas)*, 94.

¹⁹⁴ Ribeiro, 95.

¹⁹⁵ “Ter capacidade contributiva significa poder suportar, sem o comprometimento das necessidades básicas ou do mínimo vital, a carga tributária imposta por lei. É ser tributado proporcionalmente ao tamanho da riqueza econômica do fato imponible realizado”. Fernández, “Princípios da isonomia ou da igualdade tributária e da capacidade contributiva. Análise à luz da jurisprudência”, 374.

diversas situações eleitas como suporte de imposição”^{196/197}. Vejamos as considerações de Luciano Amaro a respeito do referido princípio.

“O princípio da capacidade contributiva, sem embargo das críticas suscitadas pela dificuldade de precisar seu conceito e sua concreta identificação, 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 direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza a sua capacidade econômica”¹⁹⁸.

A capacidade contributiva pode ser avaliada em duas perspectivas: subjetiva (relativa) ou objetiva (absoluta). A primeira considera a “efetiva e concreta capacidade de pagar tributo”, de acordo com a situação pessoal do contribuinte “(v.g., idade, saúde, estado civil, encargos de família, individualmente considerados)”. Já a segunda, abstraem-se as condições pessoais dos contribuintes e considera apenas as “‘manifestações objetivas da pessoa’, (v.g., renda ou patrimônio)”¹⁹⁹.

A parte final do §1º do art.145 da CRFB pode gerar dúvida quanto ao critério a ser adotado para aferição de capacidade contributiva, pois é “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”. Nesse contexto, a Administração tributária poderia “identificar a real possibilidade do contribuinte em contribuir aos cofres, sem prejuízo do mínimo vital”²⁰⁰. Segundo German Alejandro San Martín Fernández, o Poder Judiciário não vem acolhendo esse entendimento e, além disso, entende não ser possível a adoção do critério subjetivo, uma vez que a atuação da atividade administrativa é vinculada à lei, por conseguinte, “o dever de busca da verdade real (ou material)” não pode ser justificação

¹⁹⁶ Amaro, *Direito tributário brasileiro*, 164.

¹⁹⁷ “Embora a Constituição (art.145, § 1º) só se refira a *impostos*, outras espécies tributárias podem levar em consideração a capacidade contributiva, em especial as taxas, cabendo lembrar que, em diversas situações, o próprio texto constitucional veda a cobrança de taxas em hipótese nas quais não se revela capacidade econômica (cf., por exemplo, art.5º, LXXVII)”. Amaro, 167.

¹⁹⁸ Amaro, 163.

¹⁹⁹ Fernández, “Princípios da isonomia ou da igualdade tributária e da capacidade contributiva. Análise à luz da jurisprudência”, 379/380.

²⁰⁰ Fernández, 380.

para a graduação da tributação, pois se trata de matéria de natureza legislativa, posição que também partilhamos²⁰¹.

O princípio da igualdade tributária deve ser observado nas leis materiais e adjetivas, pois não adianta a lei estabelecer um tratamento igualitário sem a previsão dos meios necessários para alcançá-lo, tendo em vista que o Direito visa atender a um fim. Nesse sentido, temos a posição de Joaquim Freitas da Rocha:

“Como é sabido, o significado do princípio da igualdade, em matéria fiscal, passa pela circunstância de que os sujeitos passivos de imposto devem, juridicamente e de facto, ser tributados de forma (materialmente) igual. Estamos agora a constatar que essa exigência constitucional de não discriminação deve ser observada não apenas no nível das normas substantivas – que constituem os fundamentos (legais) da tributação –, mas também ao nível das correspondentes normas adjetivas (processuais e procedimentais), através do estabelecimento de igualitárias formas de concretização e de execução das primeiras. Por conseguinte, reclama-se da parte do legislador uma adequada densificação das normas tributárias substantivas, verificando-se uma oposição estrutural entre o *Tatbestand* substantivo e as correspondentes normas tributárias adjetivas naqueles casos em que, mediante aplicação destas, o crédito tributário não possa ser correta e convenientemente executado”²⁰².

Importante destacar os reflexos da violação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva em relação às liberdades econômicas fundamentais (liberdade da empresa, de trabalho e da concorrência) em face das distorções de concorrência que poderão ocorrer nas atividades econômicas desenvolvidas no âmbito da sociedade^{203/204}.

²⁰¹ “Entretanto, não vislumbro qualquer possibilidade, dada a vinculação legal da atividade administrativa nos atos de lançamentos, exigência e fiscalização dos tributos, a graduar a tributação frente a aspectos subjetivos apresentados pelos contribuintes no caso concreto. A segunda parte do enunciado apenas suportaria exegese no sentido de impor o dever de busca da verdade real (ou material) pela autoridade fiscal, mas nunca de graduar a tributação, por se tratar de matéria afeta ao legislador, este sim, submetido ao controle constitucional da capacidade contributiva no ato de criação da regra de tributação” Fernández, 380/381.

²⁰² Rocha, *Lições de procedimento e processo tributário*, 80/81.

²⁰³ Considerando que os setores públicos e privados podem atuar tanto em atividades econômicas com em serviços públicos de acordo com os interesses envolvidos, torna-se necessário trazer à colação a distinção entre os mesmos. Assim, atividade econômica em sentido amplo (gênero) classifica-se em duas espécies: atividade econômica em sentido estrito, e explorada preferencialmente por entidades de direito privado e no regime de direito privado e serviço público prestado preferencialmente pelo próprio Estado ou indiretamente (concessão ou permissão) e no regime de direito público, conforme arts. 173 e 175 da CRFB e arts. 82 e art. 267.º, n.º 6 da CRP. Eros Roberto Grau, *A ordem econômica na Constituição de 1988: (interpretação e crítica)*, 18ª ed (São Paulo: Malheiros, 2017), 100.

²⁰⁴ “Ao se falar em atividade tributária, a preocupação inicial que surge com vistas a preservar o tratamento isonômico decorre do respeito à capacidade econômica do contribuinte em transferir parcela do seu patrimônio ao Estado, sem que as suas necessidades vitais sejam comprometidas e restem preservadas as condições mínimas de livre concorrência. Logo, evidente o entrelaçamento entre isonomia, capacidade contributiva e livre concorrência, separadas apenas pelo maior alcance da primeira em relação às demais. É fato que ao longo dos anos a isonomia tributária aparece como princípio de alto grau de eficácia normativa e aplicação prática. Entretanto, dada a complexidade do sistema jurídico e a diversidade de situações existentes entre os contribuintes, nem sempre a sua correta aplicação é tarefa fácil ao

Cabe ainda destacar, o fato das referidas violações prejudicarem, sobremaneira, a “construção de uma sociedade livre, justa e solidária” (arts. 3.º, I da CRFB e 1º da CRP)²⁰⁵.

E, ainda, destacar a importância da “desigualdade de resultados”, como já foi reconhecida em relação à “igualdade de oportunidade”, inclusive prevista expressamente no art.81.º, alínea “b” da CRP e art.5.º, n.º 1 da LGT. Nesse sentido, temos a posição do economista Antony B. Atkinson:

“O conceito de igualdade de oportunidades é atraente. Porém, será que isso significa a desigualdade de resultado é irrelevante? Em minha visão, a resposta para essa pergunta é ‘não’. A desigualdade de resultado ainda é importante, mesmo para aqueles que surgem com a preocupação de ‘nivelar as condições de igualdade’. Para saber por quê, precisamos começar observando as diferenças entre dois conceitos. Desigualdade de oportunidades é essencialmente um conceito *ex ante* - todos deveriam sair do mesmo ponto de partida -, dado que boa parte da atividade de redistribuição se preocupa com os resultados *ex post*. Quem acredita que a desigualdade de resultados é irrelevante considera a preocupação com os resultados *ex post* ilegítima e acha que, uma vez que as condições das pessoas tenham sido niveladas para a corrida da vida, não devemos questionar os resultados”²⁰⁶.

Segundo o economista citado, a desigualdade de resultados não deve ser desconsiderada por três motivos e dentre elas, destacamos uma, em função da sua relação com a tributação. Esse motivo relaciona-se com a transmissão de oportunidades para a geração futura e deve-se ao fato de que os “resultados *ex post* de hoje determinam as condições *ex ante* de amanhã: os beneficiários da desigualdade de hoje podem transmitir uma vantagem injusta aos seus filhos amanhã”, tais como as heranças²⁰⁷.

exegeta, mormente quanto aparente aplicação igualitária de regras jurídicas tem por resultado o tratamento desigual”. Fernández, “Princípios da isonomia ou da igualdade tributária e da capacidade contributiva. Análise à luz da jurisprudência”, 366.

²⁰⁵ “Sociedade livre é sociedade sob o primado *da liberdade*, em todas as suas manifestações, e não apenas enquanto liberdade formal, mas sobretudo como liberdade real. Liberdade da qual, neste sentido, consignado no art.3.º I, é titular – ou cotitular, ao menos, paralelamente ao indivíduo – a sociedade. Sociedade justa é aquela, na direção do que aponta o texto constitucional, que a realiza a *justiça social*, sobre cujo significado adiante me deterei. Solidária, a sociedade que não inimiza os homens entre si, que se realiza no retorno, tanto quanto historicamente viável, à *Gesellschaft* – a energia que vem da densidade populacional fraternizando e não afastando os homens uns dos outros”. Grau, *A ordem econômica na Constituição de 1988: (interpretação e crítica)*, 210.

²⁰⁶ Atkinson, *Desigualdade: o que pode ser feito?*, 32.

²⁰⁷ “Preocupações quanto à desigualdade de oportunidades e à limitação da mobilidade social se intensificaram conforme as distribuições de renda e de riqueza se tornaram mais desiguais. Isso porque o impacto da herança familiar sobre o resultado depende tanto da força da relação entre herança e resultado como da extensão da desigualdade entre heranças familiares. A desigualdade de resultados da geração atual é uma fonte de vantagem injusta recebida pela geração seguinte. Se estamos preocupados com a igualdade de oportunidades de amanhã, precisamos nos preocupar com a desigualdade de resultados de hoje”. Atkinson, 33/34.

Acrescentamos, ainda, o exemplo das doações e legados. Os referidos exemplos podem ser considerados rendimentos, de acordo com a teoria do “*rendimento incremento patrimonial*” ou “rendimento-acrécimo”²⁰⁸. Vale ressaltar que a referida teoria “privilegia os aspectos da equidade fiscal, abrangendo uma base tributável mais ampla, tratando igualmente todas as formas de rendimento, preocupação essa que deve ser a principal do legislador fiscal”²⁰⁹. Em razão disso, perguntamos: por que não tributar as referidas transmissões de acordo com a teoria citada, uma vez que a mesma já foi adotada pelo Direito tributário português e brasileiro?^{210/211/212}.

Vale ressaltar que essas formas de transmissão gratuitas de bens podem servir de instrumento de comportamentos ilícitos dos sujeitos passivos dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal. Por exemplo, em vez de retribuir uma prestação de serviço, opta-se por uma doação, a fim de evitar a tributação sobre o rendimento ou, ainda, para

²⁰⁸ “As características fundamentais da noção de *rendimento-acrécimo* reconduzem-se algumas das ideias que, a título de síntese, passamos a referir. O rendimento é toda a receita que implique o aumento da capacidade económica de um indivíduo durante um certo período, podendo essa receita ser proveniente de coisas corpóreas, incorpóreas ou serviços, sempre que seja possível avaliá-las monetariamente. No conceito de rendimento são ainda incluídos não só os benefícios que se derivam do uso de bens de consumo duradouros, como por exemplo, o uso de habitação própria, mas também o uso de bens e serviços produzidos diretamente pelo sujeito passivo de imposto. Igualmente as receitas que advenham a título gratuito, provenientes de liberalidades, tais como legados, herança e doações, devem incluir-se no conceito de rendimento, pois também elas aumentam o património do indivíduo”. Ribeiro, *Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária (Algumas notas)*, 60.

²⁰⁹ Maria João Bogas Ermida Lourenço, “O paradigma do rendimento real: contributos para a (des)construção de um mito” (Universidade do Minho, 2013), 41, <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/25970>.

²¹⁰ “Por outro lado, a noção de rendimento acréscimo (*rendimento lato sensu*), a qual, por sua vez, se refere a todos os acréscimos patrimoniais independentes de provirem ou não de fatores de produção. Neste quadro, o espectro de tributação alarga-se substancialmente uma vez que se considerariam não apenas os rendimentos produtivos acima identificados, mais quaisquer outros independentes da sua proveniência, desde que tal fosse a vontade legislativa, isto é, desde que abrangidos pela norma de incidência do imposto. Ora em face dos dados fornecidos pelo ordenamento jurídico português, e particularmente em face dos dados fornecidos pelos CIRS, pode afirmar-se com segurança que a noção adotada foi claramente a segunda. Na verdade, além de considerar os rendimentos da produção (por exemplo, categorias A, B, e E) o IRS incide igualmente sobre vários rendimentos que não tem tal origem, podendo apontar-se os seguintes exemplos, todos integrados na categoria G: as mais valias, as indemnizações por danos não patrimoniais (ou morais), os acréscimos patrimoniais injustificados”. Joaquim Freitas da Rocha, *Apontamentos de Direito Tributário II (Impostos sobre o rendimento)*, 2º ed (Braga: AEDUM-Associação de Estudantes de Direito da Universidade do Minho, 2013), 11.

²¹¹ Cfr. art. 43 do CTN: O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade económica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

²¹² Em sentido contrário à referida tributação, citamos a posição de KLAUS TIPKE: “O imposto sobre herança e doação está justificado pelo fato de que o herdeiro ou donatário aumenta a capacidade contributiva. O herdado ou doado não é na verdade nenhuma renda de mercado, economicamente é entretanto também renda. Foi, com efeito, já tributada mas não junto ao herdeiro ou donatário. O princípio da capacidade contributiva é no direito tributário da herança e doação todavia por bom motivo em todo o mundo limitado pelo princípio da família. Segundo este depende o montante da carga da proximidade pelo parentesco. Entre outras razões forma-se o património por que este deve pelos parentes próximos – principalmente pelos filhos – ser herdado. Quanto mais esse projeto for obstado pelo imposto sobre herança tanto menos património será formado ou levado ao conhecimento da Administração tributária. O Tribunal Constitucional Federal (2.Senat) sob invocação do Art. 6 I GG e 14 I 1 GG também colocou limites aos impostos sobre herança e doação. Ele não exige apenas avaliação igualitária de todas as espécies de património, mas também a preservação do património de uso familiar e tratamento protecionista do património empresarial no caso de prosseguimento da empresa pelos herdeiros. Por isso o efeito redistributivo pretendido do imposto de sucessões e doações é também escasso”. Tipke, *Moral tributária do estado e dos contribuintes*, 29/30.

proteger o patrimônio do sujeito passivo diante de uma execução fiscal. É bem verdade que essas transações podem ser consideradas impositivas perante a Administração tributária; entretanto, haverá um maior trabalho e custos para a mesma.

Ressaltamos, ainda, algumas questões apenas a título de reflexão sobre os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, haja vista, a impossibilidade de investigar essas questões nesse trabalho. Considerando a justificativa da necessidade de equilíbrio das contas públicas e acumulação de riquezas por uma parcela muito pequena da população, surgem constantemente ideias e propostas para a criação de um novo imposto sobre grandes fortunas ou riquezas. Perguntamos então: os atuais tipos tributários referentes à tributação do patrimônio não são capazes de incidir nesses grandes signos presuntivos de riqueza? Em vez de instituir um novo imposto não seria mais factível inserir novas regras de tributação mais gravosa do patrimônio e do rendimento acima de determinado valor, considerado como grande fortuna?

Ressaltamos ainda, o princípio da dignidade da pessoa humana que assumiu uma importância destacada no Estado Constitucional, pois, a partir dele, emergiram os direitos fundamentais e, conseqüentemente, se fez necessário usar a tributação para custear a sua concretização. Além disso, o referido princípio pode explicar determinadas questões na seara tributária, segundo João Sergio Ribeiro:

“Não se trata de um princípio específico de Direito Fiscal, mas que pode resolver uma série de questões também nesse âmbito. A dignidade da pessoa humana, por exemplo, explica a isenção do mínimo de existência, e a proibição de impostos confiscatórios (**proteção do direito de propriedade**) – artigos 62.º e 94.º, n.º 1 da CRP). Estando ainda ligada a uma certa ideia de proporcionalidade ou de proibição do excesso (princípio que permeia todo o ordenamento jurídico e que tem um acolhimento muito especial no Direito Público, que implica que haja uma adequação dos meios aos fins”²¹³.

Além dos princípios anteriormente mencionados, existem outros princípios que também norteiam a tributação, mas em razão do objeto da nossa investigação, não vamos abordá-los, apenas citaremos mais alguns: não cumulatividade²¹⁴, de acordo com art.153, §3.º, II (IPI), art.155, §2.º (ICMS), art.154, I, (Impostos Residuais) e art.195, §4.º (Contribuições Residuais para Seguridade) todos da CRFB e art. 19.º do CIVA(Pt);

²¹³ “Ribeiro, *Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária (Algumas notas)*, 101/102.

²¹⁴ Alguns entendem que se trata de uma técnica de redução da carga tributária dos impostos polifásico, porém, outros entendem como um princípio constitucional.

proibição do referendo fiscal (art.115.º, n.º 4, alínea “b” da CRP); da consideração fiscal da família (arts. 67.º, n.º 2º, alínea “f”, 104.º, n.º1 da CRP e art.6.º, n.º3, da LGT); proteção do meio ambiente (art. 66.º, n.º 1 e n.º2, alínea “h” da CRP) e princípio da tributação do rendimento real (art.104.º, n.º2 da CRP), princípio da proibição do confisco tributário (art.150, IV da CRFB e art. 62.º da CRP).

2.2. Relação jurídica tributária

A partir do momento em que o Direito tributário ganha uma relativa autonomia e a relação com o Direito constitucional²¹⁵ torna-se mais estreita (“sistema integrado”), a teoria do ato administrativo perde a sua relevância em favor da teoria da relação jurídica²¹⁶. Além disso, a teoria do ato administrativo não foi suficiente para justificar a delegação de várias atividades fins da Administração tributária a terceiros.

Deste modo, tornou-se imprescindível que a teoria do ato administrativo fosse revisitada, pois particulares começaram a praticar atos relacionados à tributação sem as respectivas relações de poder (*Ius imperii*) e sim, numa relação de “tendencial paridade”²¹⁷. Citamos o exemplo do empregador que procede a retenção do imposto de renda sobre parte da remuneração que paga ao seu empregado e repassa diretamente o respectivo valor à Administração tributária, o que gera “relações trilaterais ou multilaterais”²¹⁸. A partir daí, a tributação passa a ser consubstanciada numa relação jurídica tributária semelhante àquela

²¹⁵ “De resto, *last but not least*, tão evidente será a relevância que quase não se afiguraria necessária menção ao Direito Constitucional, enquanto pilar estruturante de todo o edifício em que o ordenamento jurídico se materializa. A Constituição é, ainda o entendemos, além de *Norma mormarum*, o vértice, o referente, o parâmetro e o paradigma de validade de toda a normação, incluindo, evidentemente a normação tributária”. Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária* (Coimbra: Almedina, 2017), 12.

²¹⁶ “Dado que o ordenamento jurídico é um todo *uno*, não se pode reconhecer vida própria e independente a nenhum de seus setores. Cada qual dos ramos do direito se relaciona com os demais, embora possa a ser tratado de maneira especializada e assumir ares de *relativa* autonomia. A segmentação setorial do direito tributário insere-se no fenômeno da *especialização das disciplinas jurídicas*, do qual o próprio direito privado oferece inúmeros exemplos: a par do direito comercial, temos as ramificações especializadas do direito societário, do direito da propriedade industrial, do direito falimentar etc. E no direito civil podem-se referir o direito agrário, o direito do autor, o direito do inquilinato, o direito da família e, mais especificamente, o direito do menor, representando tudo isso subdivisões que apenas refletem a necessidade de compartimentar a realidade cada vez mais complexa dos fenômenos jurídicos, a fim de que o legislador e os destinatários das normas possam assimilá-los mais facilmente. Se alguém se dispuser a sustentar a ‘autonomia’ de qualquer desses campos de disciplina jurídica, não será difícil encontrar ‘princípios e conceitos próprios’, que irão lastrear a ‘cientificidade’ da tese autônoma”. Amaro, *Direito tributário brasileiro*, 30/31.

²¹⁷ “Aliás, a referida tendencial paridade materializa uma consequência evidente das recentes propensões de *desestadualização* do Direito em geral e de *desadministratização* (desconsideração da vontade administrativa) do Direito tributário em particular, constatando-se que muitos dos atos em matéria tributária já não são praticados por órgãos administrativos, mas sim pelos próprios contribuintes privados e até por terceiros, podendo mesmo falar-se numa *privatização da relação tributária*”. Rocha e Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, 29.

²¹⁸ Rocha e Silva, 26.

disciplinada pelo Direito civil, mas com normas jurídicas (regras e princípios) características e elementos próprios²¹⁹.

A referida relação de “tendencial paridade” entre os seus sujeitos ocorre em face das prerrogativas e de especiais instrumentos de atuação (*Ius imperii*) que são outorgadas à Administração tributária para o exercício de suas atividades dirigidas no sentido de atender ao Interesse público e não ao próprio²²⁰. Nessa perspectiva, devem ser harmonizados os princípios do inquisitório e da disponibilidade, segundo Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva:

“Neste quadro, o clássico *princípio do inquisitório*, mantendo a sua importância – administração continua sempre a prosseguir o Interesse público e atuar nesta conformidade – deve ser harmonizado com o *princípio da disponibilidade* (dispositivo), nos termos do qual as atuações tributárias estão na disponibilidade dos respetivos titulares. Neste sentido se compreende que o procedimento tributário dependa cada vez mais das atuações e iniciativas dos contribuintes (atuações essas que se presumem sempre de boa-fé) reconhecendo-se cada vez mais um direito destes a serem tributados de acordo com os dados que eles próprios fornecem (que se presumem verdadeiros)”²²¹.

Esse novo prisma da tributação não exclui os princípios e regras do Direito administrativo, em particular aos que se relacionam com o ato administrativo, “simplesmente relativiza a sua centralidade”^{222/223}.

Com a revogação do Decreto-Lei 45.005, editado em 1963, a teoria do ato administrativo perdeu a sua preponderância na seara tributária e a partir da promulgação da

²¹⁹ “Todos estes fatores – a intangibilidade da dignidade da pessoa humana, a sujeição da administração ao Direito e a complexidade subjetiva dos nexos relacionais – demonstraram a dificuldade de conceber algumas dimensões tributárias e fiscais fora de modelos sem natureza intersubjetiva e impulsionam decisivamente a adoção da relação jurídica como modelo explicativo teórico em matéria tributária. Neste quadro, recorta-se a *relação jurídica tributária*, com uma estrutura e fisionomia idênticas à relação obrigacional de Direito privado, sem prejuízo de um marcado regime publicista motivado pelos bens jurídicos e interesses em questão, e pelas prerrogativas de *Ius imperii* reconhecidas a um dos sujeitos. Quer isto dizer que a receção do modelo de relação jurídica privada será feita com exclusão de tudo aquilo que for incompatível com a específica natureza de uma relação jurídico-pública regulada por normas de Direito tributário. Ademais, como já supra se mencionou, a saliência do modelo relacional como esquema explicativo não retira utilidade nem importância ao procedimento e ao ato administrativo, simplesmente relativa à sua centralidade”. Rocha e Silva, 27.

²²⁰ Rocha, *Lições de procedimento e processo tributário*, 27.

²²¹ Rocha e Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, 30.

²²² Rocha e Silva, 24.

²²³ “Há muitos motivos para a dogmática apontar tamanha vinculação entre esses dois ramos da didática jurídica. Um importante documento tributário é o lançamento. Ele formaliza o crédito fiscal, nas hipóteses em que cabe ao Fisco a tarefa de constituí-lo, espelhando o que a lei previu abstratamente e o que aconteceu de fato no mundo fenomênico. O lançamento é um ato administrativo, da categoria dos vinculados. Como ato administrativo, ele é estudado tanto pelo direito tributário quanto pelo direito administrativo, que o classifica entre tantos outros atos administrativos. Além do ato administrativo de lançamento, também no terreno dos agentes há ponto de contato entre os dois ramos didáticos aqui examinados. O agente fiscal é um servidor público como outro qualquer, com prerrogativas, direitos e deveres estudados pelo direito administrativo, mas que interessam ao direito tributário. A competência dos agentes públicos, como os procuradores da fazenda nacional, é estudada pelo direito administrativo e pelo direito tributário”. Becho, *Lições de direito tributário*, 57.

LGT (arts. 1.º, 15.º, 36.º e 65.º), a teoria da relação jurídica tributária se consolidou no ordenamento jurídico português e, em razão disso, pode-se entender ser prescindível avançarmos no estudo da relação jurídica tributária aqui. No entanto, existe hoje no Brasil, um reclamo quanto à necessidade de revisão do CTN que completou 51 anos de existência e já se encontra defasado em relação à vigente Constituição brasileira. Além disso, impõe-se a necessidade de incorporar as novas teorias relacionadas à tributação, em especial, a da relação jurídica tributária, apesar do seu reconhecimento pela doutrina²²⁴ e jurisprudência²²⁵, o CTN ainda adota a teoria do ato administrativo, conforme se constata pela redação do art.142, que trata do lançamento tributário (“liquidação” em Portugal), inclusive com uma redação similar ao referido Decreto-Lei, conforme se pode verificar pela transcrição dos respectivos dispositivos legais:

Decreto-Lei 45.005

A aplica da lei tributária aos factos previstos como objeto de incidência de impostos ou determinada da matéria colectável é, naturalmente, uma função dos órgãos da administração fiscal com poder decisório, tendo, por isso, os actos da tributação, carácter definitivo e valor executório, necessariamente vinculativos em relação ao contribuinte”.

CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

²²⁴ “A relação jurídica é um conceito fundamental, um dos temas básicos da teoria geral e da ciência do direito. Começamos destacando o tributo como objeto da relação jurídica tributária advém de ser a *teoria das relações jurídicas* um aspecto dos mais atuais na didática do direito. Trata-se, portanto, de um bom sistema de referência, apto a ser o ponto de partida para a nossa definição de tributo”. Becho, 69. “Ao tratar da obrigação *tributária*, interessa-nos a aceção da obrigação como *relação jurídica*, designando o vínculo que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, que, por sua, tem o direito de exigir essa prestação a que o devedor está adstrito. A obrigação tributária, de acordo com a natureza da prestação que tenha por objeto, pode assumir as formas que referimos (*dar, fazer e não fazer*)”. Amaro, *Direito tributário brasileiro*, 275.

²²⁵ Cfr. Ac. do Superior Tribunal de Justiça proferido REsp 903394/AL, acessado 4 de abril de 2018 e Ac. do Superior Tribunal de Justiça proferido REsp 1118893/MG, acessado 4 de abril de 2018. Disponíveis em www.stj.jus.br, Ac. do Supremo Tribunal Federal proferido RE 949297 RG/CE, acessado 3 de abril de 2018 e Ac. do Supremo Tribunal Federal proferido RE 955227 RG/BA, acessado 3 de abril de 2018. Disponíveis em www.stf.jus.br

Assim, avançaremos um pouco mais no estudo da relação jurídica, tendo como base o ordenamento jurídico português, a fim de darmos um humilde contributo para a referida revisão do CTN. Nessa perspectiva, trazemos à colação as considerações de Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva sobre Decreto-Lei 45.005 que podem ser *mutadis mutandis* aplicadas ao art.142 do CTN.

“De acordo com esta orientação – que inclusivamente radicava numa visão que encarava o Direito tributário com uma *parte* do Direito administrativo -, colocam-se em destaque o ato tributário (designadamente a liquidação) e o credor tributário, sendo a aproximação feita por via do procedimento, como um conjunto de atos que visa exteriorizar a vontade da Administração e fixar os contornos da obrigação do sujeito passivo em face do fisco, visto aquele como ator passivo e simples destinatário da atuação tributária. Neste contexto, ganha particular destaque o *princípio do inquisitório*, de acordo com o qual os órgãos administrativos estão obrigados a efetuar por sua iniciativa todas as diligências necessárias ao apuramento da verdade material e à prossecução do Interesse público, sem dependência do pedido do sujeito passivo, que é olhado num estatuto de sujeição e por vezes com desconfiança. Levando-se esta orientação ao extremo, reconhece-se um estatuto de supremacia jurídica ao credor tributário ou fisco e atribui-se ao ato de liquidação a natureza de facto constitutivo da obrigação tributária, o que na prática significa que esta última só nasce verdadeiramente quando a Administração tributária formula a sua vontade”²²⁶.

O fato da teoria da relação jurídica tributária ainda não ter assento no CTN não significa que a Administração tributária brasileira possa atuar exclusivamente de acordo com o princípio inquisitório, uma vez que o art.5.º, LV da CRFB assegura o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes aos litigantes, em processo judicial ou administrativo. Vejamos os princípios relacionados à relação jurídica tributária previstos no art.55.º da LGT: A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários.

Destaca-se, ainda o sub-princípio de cooperação como um reflexo do princípio da verdade material (art.59.º da LGT), bem como os princípios da participação e do contraditório (art.60.º da LGT):

²²⁶ Rocha e Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, 25.

“Por aqui já se vê que este princípio da verdade material tem como importante corolário o sub-princípio da cooperação (latamente entendido como sinónimo de ‘colaboração’, embora se tenha presente que podem ser apontados traços distintivos), nos termos do qual ‘os órgãos da Administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco’, presumindo-se sempre a boa-fé das suas atuações.

Tal dever de cooperação implica, por parte da Administração tributária, designadamente, que ela ‘esclarecerá os contribuintes e outros obrigados tributários sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações e petições e a prática de quaisquer outros atos necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correção dos erros ou omissões manifestas que se observem’, do mesmo modo que deverá proceder à convolação dos procedimentos para a forma adequada quando seja apresentada a uma tramitação inexata.

Do lado do contribuinte este ‘cooperará de boa-fé na instrução do procedimento, esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso’, nomeadamente mediante ‘o cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham como terceiros’²²⁷.

Esse princípio foi incorporado recentemente no art.6.º do CPC-Br no sentido de impor aos sujeitos processuais, o dever de cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, a decisão de mérito justa e efetiva, fato que, por si só, justifica sua aplicação no âmbito do processo administrativo-tributário.

Já o princípio da participação dos sujeitos passivos, que vai além do princípio do contraditório na seara tributária, visa “assegurar a co-responsabilização das decisões”, segundo Joaquim Freitas da Rocha:

“Procurando cumprir um imperativo constitucional, o procedimento administrativo em geral e o procedimento tributário em particular são transversalmente perpassados por uma *ideia de participação* dos destinatários dos actos nos procedimentos que lhes digam respeito. Tal *ideia de participação*, que procura assegurar a co-responsabilização das decisões, pode ganhar dimensão jurídica de diversas formas, sendo de salientar:

- i) A participação enquanto direito fundamental de qualquer administrado e contribuinte, que assume uma configuração positiva, ao exigir dos órgãos

²²⁷ Rocha, *Lições de procedimento e processo tributário*, 126/127.

- administrativas atuações e medidas que promovam a sua exequibilidade (i. é, a real e efectiva intervenção daqueles, nomeadamente promovendo a audiência, o contraditório, a oposição);
- ii) A participação enquanto garantia dos contribuintes, que assume uma configuração negativa, ao impedir que estes sejam lesados quando, devendo pronunciar-se ou agir, não tiverem qualquer palavra a dizer;
 - iii) A participação enquanto princípio respeitante à estrutura do procedimento. O procedimento não pode ser perspectivado como tendo uma estrutura unilateral ou inquisitiva, mas sim bilateral, estrutura, essa que será juridicamente assegurada através de mecanismos de participação diversos, no âmbito dos quais o direito de audição e de contraditório (resposta e defesa) assumem uma importância incontornável.

Ora, exatamente no âmbito destes direitos de contraditório que surge um dos mais importantes princípios respeitantes à forma como o procedimento é estruturado – o *princípio do contraditório*, que se assume deste modo como uma das mais importantes densificações do princípio da participação sem que, contudo, com ele se confunda. A diferença fundamental entre ambos os princípios reside na circunstância de que o princípio da participação é muito mais abrangente do que o contraditório, na medida em que, ao contrário deste, não tem uma função eminentemente reativa – não se revelando apenas nas situações em que se coloca o problema da resposta do interessado – mas muito mais do que isso, procura afirmar a possibilidade de influenciar, de motivar e de ajudar o órgão competente a tomar a decisão correta”²²⁸.

2.2.1. Características

A relação jurídica tributária deve ser compreendida como um “*vínculo intersubjetivo emergente de um facto tributário enformado por normas jurídico-tributárias*”, segundo Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva²²⁹.

Segundo os mencionados autores, trata de “uma noção que compreende três elementos estruturantes cumulativos: (i) um elemento relacional, (ii) elemento genético e (iii) um elemento normativo”. Sendo o primeiro elemento caracterizado pelo “vínculo intersubjetivo, isto é, entre duas ou mais pessoas ou entidades”, o segundo elemento relaciona-se com o “facto tributário” que dá origem ao nascimento da relação jurídica

²²⁸ Rocha, 139/140.

²²⁹ Rocha e Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, 34.

tributária e o último elemento, à submissão da relação jurídica ao “regime normativo recortado pelo Direito tributário, entendido este como o *conjunto de normas jurídicas* (princípios e regras) disciplinadoras da criação e aplicação de tributos”²³⁰.

O CTN incorporou alguns elementos da teoria obrigacional do Direito civil e, em razão disso, apresenta algumas características e elementos semelhantes à da teoria da relação jurídica tributária, apesar das diferenças organizacionais existentes entre os ordenamentos jurídicos do Brasil e de Portugal. Os elementos do sistema tributário brasileiro, nomeadamente: a soberania tributária dos entes federativos; as espécies de tributos e seus respectivos fatos geradores (arts. 145, 153, 154, 155 e 156); os princípios tributários; a imunidade; a repartição das receitas tributárias entre os entes federativos etc. estão dispostos na Constituição. Além disso, a Constituição impôs a edição de uma “lei complementar” (art.146) com eficácia nacional e hierarquicamente superior às demais leis ordinárias (arts. 59 e 69), com atribuição para dispor exclusivamente de certas matérias. Apesar do CTN ser uma lei ordinária em sua origem e anterior à Constituição brasileira em comento foi recepcionado como lei complementar e passou a exercer as atribuições descritas no referido art.146 e, conseqüentemente, qualquer alteração do mesmo exigirá lei complementar.

Em Portugal, essa situação já não ocorre porque sua Constituição se limita a tratar do sistema fiscal (impostos), de sua finalidade e de seus princípios norteadores. Pode-se destacar ainda a LGT que objetiva precipuamente clarificar e sistematizar “os direitos e garantias dos contribuintes e os poderes da administração fiscal”, de acordo com sua exposição de motivos. Entretanto, pelo fato de não ter o “valor reforçado” de acordo com o n.º 3 do art.112.º da CRP, torna-se questionável, em termos hierárquicos, sua posição em relação a outras leis especiais, de acordo com seu art.30, n.º 3²³¹.

A relação jurídica tributária se distingue das demais relações quanto à sua estrutura e finalidade. Em relação à estrutura, podemos dizer que a mesma sugere um “vínculo obrigacional complexo” e, como tal, impõe a presença dos seguintes elementos:

²³⁰ Rocha e Silva, 34/35.

²³¹ “Em conclusão: a LGT não tem valor reforçado. Contudo, bem o poderia ter. No recorte do seu regime jurídico, o Ordenamento não reconheceu a especial natureza das matérias que ela consagra e o Legislador constituinte não lhe deu a dignidade que ela merece, não a incluindo no elenco das *super-leggi* nem se lhe referindo directa ou indirectamente. Porque assim é, assume-se como uma lei igual a tantas outras e, ou está sujeita a ser constante e continuamente preterida, ou se lhe arranca de algum dos seus preceitos dignidade constitucional e, por esta via, confere-se-lhe blindagem e protecção. Esta blindagem, porém, deriva da inconstitucionalidade e não ilegalidade por violação de valor reforçado”. Joaquim Freitas da Rocha, “Do valor normativo da Lei Geral Tributária (a questão do valor reforçado)”. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, 2012, 19, <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/35600>.

os sujeitos (ativo e passivo), o objeto e o vínculo jurídico. O sujeito ativo é aquele que pode exigir de outrem um comportamento positivo ou negativo (objeto), previsto legalmente (vínculo). Já ao sujeito passivo cabe o dever de realizar o referido comportamento²³².

No tocante ao vínculo, sua complexidade reside em suas dimensões subjetiva e objetiva. Na dimensão subjetiva, temos os sujeitos ativo e passivo, não apenas no esquema binário de credor e devedor, mas sim, multipolar ou trilateral, pois em determinadas situações a lei convocará “terceiros” para integrar a referida relação, mediante os institutos da substituição, sucessão e responsabilidade, conforme será visto no capítulo 4²³³. A dimensão objetiva decorre da existência de vários “vínculos recíprocos e interdependentes” que dão origem à obrigação principal de acordo com o art.113, §1.º do CTN e art. 31.º, n.º 1 da LGT e obrigação acessória, consoante o art.113, §2.º do CTN e art. 31.º, n.º 2 da LGT²³⁴, conforme veremos no item 2.2.2.3.

A característica finalística da relação jurídica tributária relaciona-se com sua natureza publicista e, em razão disso, haverá algumas especificidades, tais como: 1) “o caráter *ex lege*”; 2) “a indisponibilidade das posições jurídicas subjacentes”; 3) “a outorga ao sujeito ativo de especiais instrumentos de atuação” e 4) “o reconhecimento ao mesmo de um especial arsenal processual garantístico e sancionatório”²³⁵.

Ao contrário das obrigações cíveis em que o vínculo entre os sujeitos decorre da manifestação e consenso das suas vontades, nas obrigações tributárias, ele decorre da vontade da lei e por isso são denominadas obrigações *ex lege e inter partes*. Assim, a formação, o desenvolvimento e a extinção da referida relação terá sempre um fundamento legal, isto é, deve-se observar o princípio da legalidade.

A indisponibilidade das posições jurídicas dos sujeitos é decorrência lógica da sua própria natureza pública. Desta forma, a atuação do sujeito ativo é vinculada e obrigatória (*ex officio*). Em decorrência da intransmissibilidade de direitos *inter-vivos*, “a Administração e os contribuintes não podem fazer pactos ou acordos entre si com a finalidade de os transferir ou alienar a terceiros”, bem como “não são admissíveis as dilações de prazos ou moratórias concedidas por ato de vontade”²³⁶.

²³² Rocha e Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, 37.

²³³ Rocha e Silva, 84.

²³⁴ Rocha e Silva, 39.

²³⁵ Rocha e Silva, 41.

²³⁶ Rocha e Silva, 44/45.

Os especiais instrumentos de atuação outorgados à Administração tributária variam de acordo como ordenamento jurídico tributário analisado. Vejamos o de Portugal, nas palavras de Joaquim Freitas da Rocha:

“- Os seus actos, na prática, gozam frequentemente de um *privilégio (benefício) de execução prévia*, na medida em que os meios impugnatórios interpostos pelos contribuintes não têm efeito suspensivo (a não ser que prestem garantia adequada);

- Os seus créditos gozam, em determinadas circunstâncias, de privilégio ou preferência no pagamento relativamente a outros (salários, dívidas a fornecedores, etc.)

- As suas certidões de dívida consideram-se título executivo, não necessitando de recorrer a Tribunal para obter uma sentença declaratória dizendo que os contribuintes estão em falta;

- As suas dívidas podem ser cobradas através de um processo de execução especial, distinto do aplicável às dívidas comuns;

- Esse processo de execução é célere (em regra, um ano de duração máxima).

- Para determinados efeitos criminais, os funcionários da ATA, no exercício das funções que nessa qualidade lhe sejam cometidas, consideram-se investidos de poderes de autoridade pública”²³⁷.

Analisando as especificidades anteriormente citadas, verificamos que somente a segunda, a terceira e a sexta estão presentes no ordenamento jurídico tributário brasileiro, que também tem as suas especificidades. Destacamos o fato das reclamações e os recursos interpostos pelos sujeitos passivos, de acordo com as leis reguladoras do processo administrativo tributário suspenderem a exigibilidade do crédito tributário, independentemente de garantia, de acordo com o art.151, III do CTN. Destacamos, ainda, a cobrança da Dívida Ativa (tributária e não tributária), apesar de ter um processo de cobrança especial (execução fiscal), este tramita apenas no Poder Judiciário, de acordo com o art.1º da Lei 6.830/80, ao contrário de Portugal, em que o referido processo tramita na esfera administrativa, conforme arts. 148.º e ss. do CPPT. Quanto à celeridade, não há prazo legal para o término da ação de execução fiscal no Brasil, conforme prevê o art.177.º do CPPT. Voltaremos a abordar esta última especificidade no capítulo 4, em função da sua relação com a temática que ali será desenvolvida.

²³⁷ Rocha, *Lições de procedimento e processo tributário*, 23.

2.2.2. Elementos

O fato constitutivo, os sujeitos, o conteúdo (objeto) e o fato extintivo são os quatro elementos da relação jurídica. Em razão do objeto da nossa investigação, faremos uma breve síntese dos aspectos relevantes dos referidos elementos. Em razão disso, apresentaremos os referidos elementos de acordo com as temáticas que serão doravante desenvolvidas e não “num critério puramente lógico (e, até certo ponto, cronológico)”, ou seja, na ordem anteriormente exposta²³⁸.

Deste modo, trataremos nesse primeiro momento, do fato constitutivo, conteúdo e do fato extintivo, deixando a análise dos sujeitos e das garantias para os próximos capítulos.

2.2.2.1 Fato constitutivo

O fato constitutivo propicia a formação da relação jurídica, desde que atendidas duas condições básicas e fundamentais: “i) um facto real e concreto - uma ocorrência fenomênica espaço-temporalmente localizada a que tradicionalmente se reserva a designação de ‘facto tributário’ (*stricto sensu*) – ii) uma norma que o preveja como sendo apto a desencadear efeitos tributários”²³⁹. Em razão disso, pode-se afirmar que se trata de um fato complexo:

O CTN usa o termo “fato gerador” para representar “a situação definida em lei como necessária e suficiente” para o surgimento da obrigação principal (art.114) ou “qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal” (art.115). Já a LGT (n.º 1 do art.36) usa o termo “facto tributário”.

Ressaltamos que o CTN, influenciado pela teoria dualista da obrigação, fez uma distinção entre obrigação e crédito, conforme se pode constatar em seus arts. 113, 139 e 140²⁴⁰. Em razão disso, o lançamento tributário previsto em seu art.142 terá uma natureza

²³⁸ Rocha e Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, 52.

²³⁹ Rocha e Silva, 53.

²⁴⁰ “O legislador, principalmente no art.140 do CTN, parece ter optado claramente pela teoria dualista das relações jurídicas, distinguindo o crédito e o débito (*Schuld*) e a relação de garantia e responsabilidade (*Haftung*). Mas o legislador adaptou a doutrina civilista àquilo que pretendeu construir – o sistema tributário nacional -, distinguindo entre obrigação e crédito. Como se observa, a doutrina civilista separa crédito e garantia, enquanto o legislador tributário separou obrigação e crédito. Há uma nota própria da legislação fiscal, portanto. Talvez não tenha havido, simplesmente,

dúplice, ou seja, declarar a obrigação e constituir o crédito tributário²⁴¹. Não pretendemos analisar as (des)vantagens da opção do legislador em adotar a referida teoria, pois, salvo melhor juízo, entendemos ser prescindível essa análise para a presente investigação, pois aqui o que nos interessa é a questão do nascimento da obrigação tributária e da consequente relação jurídica tributária.

Assim, a partir do momento da ocorrência do fato gerador ou “facto tributário”, ou melhor, realizada a ação do verbo núcleo contido na norma jurídica tributária (obter rendimentos ou lucros, importar, transmitir bens, prestar serviços etc.) ou se verificar a situação jurídica ali prevista (ser proprietário de um bem imóvel ou móvel etc.), a obrigação tributária despontará e dará a origem a relação jurídica tributária.

Destarte, a apuração do tributo devido não deve ser vista como um ato administrativo tributário que decorre da vontade expressa da Administração tributária e que se realiza de acordo com o princípio inquisitório em que o sujeito passivo praticamente não tem instrumentos de reação ou defesa, quer dizer, um “ator passivo e simples destinatário da atuação tributária”²⁴², pela redação do art.142 do CTN, conforme já vimos. Além disso, o termo “privativo” ali utilizado deve ser relativizado, visto que há lançamento realizado pelo próprio sujeito passivo, isto é, ele apura e paga o tributo devido, sem qualquer interveniência da Administração tributária, nos termos do art.150, do referido código²⁴³.

A ideia anterior fica mais cristalina quando pensamos numa Ação declaratória prevista no art.19, I do CPC-Br, que se limita “à declaração da existência, da inexistência ou do modo de ser de uma relação jurídica” na qual o sujeito passivo tributário não precisa

uma transposição da teoria dualista, de maneira irrefletida, para o Código Tributário Nacional. Conforme já adiantamos, o legislador destacou a obrigação tributária, no CTN, dedicando-lhe os arts.113 a 138, enquanto o crédito tributário é disciplinado nos arts.139 a 193”. Becho, *Lições de direito tributário*, 487.

²⁴¹ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

²⁴² Rocha e Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, 25.

²⁴³ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. § 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito. § 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação. § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

aguardar o lançamento tributário para discutir judicialmente a (in)existência ou o modo de ser da relação jurídica tributária. Portanto, não resta dúvida de que o lançamento e a liquidação, no âmbito tributário, têm uma “eficácia meramente declarativa da relação jurídica tributária”²⁴⁴. Nesse contexto, não se pode confundir a relação jurídica e a exigibilidade da respectiva obrigação tributária, segundo Luciano Amaro, com base nos apontamentos de Alfredo Augusto Becker e Alberto Xavier:

“Nesses casos, não obstante se tenha tido o nascimento da obrigação tributária, com a realização do fato gerador (por exemplo, alguém deter a propriedade de certo imóvel urbano construído), o indivíduo só será compelível ao pagamento do tributo pertinente (IPTU) se (e a partir de quanto) o sujeito ativo (Município) efetivar o ato formal previsto em lei, para a determinação do valor do tributo, dele cientificando o sujeito passivo. Antes da consecução desse ato, embora nascida a obrigação tributária, ela está desprovida de *exigibilidade*.”

A esse ato do sujeito ativo (credor) dá-se o nome de *lançamento*. Alfredo Augusto Becker assinala que a necessidade do lançamento para que a obrigação tributária seja exigível configura uma *anormalidade* na fenomenologia do nascimento do direito subjetivo, pois *em regra*, a relação jurídica nasce com seu ‘conteúdo jurídico máximo: direito, pretensão (exigibilidade), coação, e correlativos dever, obrigação, sujeição’; vale dizer, nascido o direito do credor, a pretensão (exigibilidade) e a coerção (possibilidade de usar de meios constrictivos legais para obter a satisfação do direito) compõem o complexo de efeitos irradiados pela ocorrência do fato jurígeno, não obstante o exercício da pretensão e da coerção possa, eventualmente, submeter-se a um prazo, tal qual se dá, no direito privado, quando o vendedor, entregando embora a coisa alienada, deve aguardar o prazo que contratualmente tenha sido ajustado para receber o preço. Alberto Xavier sustenta que, com o lançamento, tem-se o requisito da *atendibilidade*, pois a *exigibilidade* dependeria do vencimento do prazo de pagamento”²⁴⁵.

Em resumo, o lançamento e a liquidação, mediante o processo de subsunção²⁴⁶, respondem às quatro perguntas básicas da exação tributária: 1) o que se tributa? 2) onde se

²⁴⁴ Rocha e Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, 30.

²⁴⁵ Amaro, *Direito tributário brasileiro*, 363/364.

²⁴⁶ “**Subsunção** é o raciocínio pelo qual se verifica se o fato reproduz a hipótese contida na norma jurídica: é o ato de o aplicador do direito enquadrar um fato individual em um conceito abstrato normativo a ela pertinente”. José Fábio Rodrigues Maciel, “Hermenêutica e interpretação do Direito”, in *Formação humanística em direito*, org. José Fábio Rodrigues Maciel, 2º ed (São Paulo: Saraiva, 2015), 89.

verificou a situação sujeita à tributação? 3) quando se verificou a situação sujeita à tributação? e 4) qual é o montante do tributo exigido?²⁴⁷

2.2.2.2 Sujeitos

Considerando que o Brasil é uma federação, a soberania ou a competência tributária, que representa o poder de instituir ou de criar tributos, está distribuída constitucionalmente entre os seus entes federativos e é indelegável²⁴⁸. Por outro lado, a capacidade tributária que correspondente às funções de arrecadar ou fiscalizar tributos ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, pode ser delegada de acordo com o art. 7º do CTN, desde que seja a outra pessoa de direito público.

Já no DT-Pt, a soberania tributária pertence ao Estado. Entretanto, o sentido de Estado pode ter compreensão diversa, de acordo com o tributo em análise, segundo Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva:

“Com efeito, quando se está em falar de impostos, referência não pode deixar de ser feita ao Estado-legislador, particularmente à Assembleia da república ou ao Governo (munido de autorização legislativa). O mesmo se passa, como é sabido, em relação às contribuições especiais, em virtude da cláusula de equiparação prevista na LGT. Já se estiver a falar das taxas, a soberania tributária reside no Estado-legislador ou no Estado-Administração, desde que, bem entendido, seja respeitado o princípio da precedência de lei”²⁴⁹.

Para o DT-Pt, o termo competência tributária não é sinónimo de soberania tributária e sim, “de parcela de poder decisório que determinado órgão possui, podendo aferir-se essa competência em função de quatro critérios: matéria, território, hierarquia e valor”, o que para o DT-Br corresponderia à capacidade tributária²⁵⁰. Além disso, o DT-Pt prevê o instituto da personalidade tributária que “consiste na suscetibilidade de ser sujeito

²⁴⁷ “Em qualquer caso, quando o ordenamento jurídico identifica determinada ocorrência e a assume como *facto tributário*, recorta uma configuração que a permite (ou deveria permitir) individualizar-se e distinguir-se sem margem para dúvidas, reconhecendo-lhe um aspecto material (*o que está* sujeito a tributo), espacial (*onde* deve esse facto ser verificado), temporal (*quando* deve ser facto ser verificado) e quantitativo (em que *montante* o tributo poder ser exigido)”. Rocha e Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, 55.

²⁴⁸ A soberania ou competência tributária pode ser classificada em: privativa (trata de competência exclusiva do ente federativo-impuestos); comum (taxa e contribuição de melhoria); residual (competência da União para instituir mediante Lei Complementar, impostos não previstos no art. 153 da CRFB, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados constitucionalmente e extraordinária (competência da União para instituir na iminência ou no caso de guerra, impostos extraordinários).

²⁴⁹ Rocha e Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, 68/69.

²⁵⁰ Rocha e Silva, 70.

de relações jurídicas tributárias”, de acordo com o art. 15.º da LGT, o que corresponderia de certa maneira, ao conceito de capacidade tributária do DT-Br. Esclarecemos que utilizaremos os termos soberania e personalidade utilizados pelo DT-Pt com o mesmo significado de competência e capacidade adotados pelo DT-Br.

O art.121 do CTN classifica o sujeito passivo pelo tipo de obrigação: se for obrigação principal (pagamento de tributo ou penalidade pecuniária) haverá contribuintes ou responsáveis. Considera-se contribuinte aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador da obrigação tributária. Já o responsável é aquele que, sem revestir a condição do contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. Por outro lado, existe a obrigação acessória (prestações, positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos) e como sujeito passivo dessa obrigação, a pessoa é obrigada a cumprir as prestações que constituam o seu objeto.

O DT-Br faz uma distinção entre os sujeitos passivos distinta do DT-Pt. A distinção de sujeito passivo ocorre a partir do tipo de obrigação (principal ou acessória). Tratando-se de obrigação principal, pelo tipo de relação com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou seja, o contribuinte será aquele que pratica o fato gerador da obrigação tributária (relação pessoal e direta), caso contrário, será o responsável tributário, o que caracteriza um conceito por exclusão (art.121 do CTN). Já o sujeito passivo da obrigação acessória será a pessoa que está obrigada ao cumprimento de uma obrigação acessória (art.122 do CTN). Salvo melhor juízo, entendemos que essa distinção não se apresenta coerente e, além disso, é prescindível²⁵¹.

Já o DT-Pt considera como sujeito passivo a pessoa singular ou coletiva, o patrimônio ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável (art.18, n.º 3 da LGT). Nesse conceito legal verifica-se o sujeito passivo direto, aquele que tem uma “*relação pessoal direta com o facto tributário* ou é ela quem pratica determinado ato que constitui a base de um tributo”, denominado contribuinte. Verifica-se, ainda, “um conjunto de outras pessoas ou entidades que, sem terem a referida relação pessoal e direta com o facto tributário, vão ainda assim e, por motivos diversos, ser

²⁵¹ “Segundo pensamos, o art.122 é despicendo, posto que é Carta Magna que estatui que ‘ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei’ (art. 5.º, II), cenário em que se incluem os deveres instrumentais em matéria tributária. Evidentemente, a que a lei determinar que cumpra a tais deveres, esse será o seu *sujeito passivo*”. Becho, *Lições de direito tributário*, 544/545.

chamados ao cumprimento de obrigações tributárias (normalmente relacionados com terceiros), situações em que se utilizará a designação *sujeito passivo indireto*”²⁵². Voltaremos a tratar dos sujeitos passivos indiretos no capítulo 4 (item 4.3.).

2.2.2.3 Conteúdo

De modo geral, uma relação jurídica retrata a situação em que o sujeito ativo tem o direito de exigir o cumprimento de uma obrigação e o sujeito passivo, o dever de satisfazer ou cumprir a respectiva obrigação. Essa obrigação denomina-se objeto ou conteúdo da relação jurídica. Assim também ocorrerá com a relação jurídica tributária que terá um objeto mediato e um imediato, ou melhor, objeto em sentido normativo e em sentido material, segundo Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva:

“Embora a este respeito seja comum a referência a um *objeto mediato* e a um *objeto imediato* - quer tendo em vista a relação tributária, quer tendo em vista relações de diversa natureza -, entende-se que serão mais adequadas as expressões *objeto em sentido normativo* e *objeto em sentido material*, nos termos que a seguir se expõem:

- O *objeto em sentido normativo* será constituído pelos enlances jurídicos que integram a relação em causa, ou seja, o conjunto de direitos e vinculações que os respectivos sujeitos titulam ou aos que quais estão adstritos. Em termos muito genéricos, pode afirmar-se que se trata aqui das diferentes prestações tributárias que podem ser exigidas por um ou pelo outro (pagamento, reembolso, restituição, entrega de declarações, manutenção da contabilidade, prestação de informações, etc.);

- O *objeto em sentido material* é a coisa material ou tangível (*o quid*) sobre o qual incidem esses direitos e vinculações. Tratar-se-á, por exemplo, da quantia em dinheiro que deve ser entregue, do livro de contabilidade que deve ser apresentado, da fatura que deve ser emitida, etc.”²⁵³

O objeto da relação jurídica tributária caracteriza-se, ainda, pela natureza da obrigação: principal ou acessória. A obrigação principal consiste numa prestação positiva de dar (*dare*) e seu cumprimento realiza-se geralmente em pecúnia²⁵⁴. No DT-Br a referida

²⁵² Rocha e Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, 77.

²⁵³ Rocha e Silva, 110.

²⁵⁴ “pelo que se pode afirmar que se trata de uma prestação positiva pecuniária. Contudo, nem sempre tal acontece, na medida em que o ordenamento jurídico reconhece situações nas quais a prestação tributária pode ser

obrigação será disposta somente em lei em sentido material e formal e corresponderá ao “pagamento do tributo ou penalidade pecuniária”, de acordo art.113, § 1.º do CTN²⁵⁵. Já no DT-Pt, poderá haver previsão de obrigação principal por lei material que consistirá no “pagamento da dívida tributária”, de acordo com o n.º 1 do art.31.º da LGT.

Haverá, ainda, o vínculo acessório, representado pela obrigação acessória que decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, ou seja, uma prestação de fazer ou não fazer, de natureza não pecuniária/instrumental, que não precisa ser instituída por lei em sentido formal de acordo com DT-Br, ou seja, consoante os arts. 96, 97 e 113, §2º do CTN. Já o DT-Pt, além das obrigações de natureza instrumental (n.º 2 do art.31 da LGT), há também as de natureza pecuniária: relativa a tributos (dedução, reembolso e restituição de tributos) e a juros (indenizatórios, compensatórios e moratórios de acordo com as alíneas “c”, “d” e “e” do n.º 1 do art. 30.º, n.º 5 do art.43, n.º 1 do art.44.º e n.º 2 do art. 102 da LGT²⁵⁶.

Em relação às obrigações acessórias, uma questão se levanta: até que ponto as funções típicas da Administração tributária podem ser delegadas aos sujeitos passivos e ou terceiros, levando-se em conta os ônus financeiros e a imposição de elevadas sanções em caso de descumprimento?

Apesar de reconhecermos a importância da tributação na realização dos fins do Estado Constitucional, entendemos no mesmo sentido de Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, que certas delegações podem ser consideradas inconstitucionais por “violação do princípio da proporcionalidade (proibição do excesso)”, bem como a “liberdade de exercício de profissão (art.47.º da CRP) e “também a reserva da vida privada – protegida nesses domínios com o dever de sigilo que impende sobre os profissionais (e que abrange os dados de natureza econômica, financeira e tributária) –

realizada num bem diverso do dinheiro propriamente dito, num bem de valor equivalente que se lhe possa substituir. Tal possibilidade revela-se através do instituto da dação em pagamento, previsto na lei e que, tal como o próprio pagamento, extingue a obrigação tributária principal com a sua realização”. Rocha e Silva, 112.

²⁵⁵ “Com certeza, ninguém duvidará de que *contribuinte* seja a pessoa que recolhe *tributo*, mas é inconcebível a ideia de *contribuinte* referida a alguém não na condição de *pagador de tributos*, mas na de *pagador de multas pecuniárias*... Aproveitando a linguagem do Código, se alguém que tem ‘relação pessoal e direta’ com o fato gerador do *tributo é contribuinte*, quem tem a ‘relação pessoal e direta’ com uma *infração é infrator*, nunca *contribuinte*”. Amaro, *Direito tributário brasileiro*, 336.

²⁵⁶ “No que diz respeito aos vínculos acessórios pecuniários – que, evidentemente se materializam em dinheiro -, dois subgrupos devem ser diferenciados: por um lado, os deveres que consistem em prestações tributárias propriamente ditas (embora, repita-se, acessórias) e, por outro lado, os juros”. Rocha e Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, 121.

pode ser, até certo ponto, exposta, pois os profissionais vêm-se obrigados a divulgar tais dados”²⁵⁷.

Segundo os autores, “trata-se de um conjunto de problemas que se tem vindo a agravar com as tendências de *hiperburocratização* e - tão ou mais gravoso - *desadministrativização* dos sistemas tributários, mediante a frequente entrega de tarefas tipicamente administrativas a entidades privadas”²⁵⁸.

2.2.2.4 Fato extintivo

A relação jurídica tributária deve seguir um ciclo natural de nascimento, desenvolvimento e extinção pelo cumprimento das respectivas obrigações tributárias. O referido cumprimento pode ser por vontade do devedor (pelo pagamento da obrigação principal, pela realização da obrigação acessória, pela compensação, pela dação em cumprimento) ou por causas que independam do comportamento do devedor (confusão, remissão, prescrição e invalidação), de acordo com DT-Pt²⁵⁹.

Já o CTN (art.156) menciona outras causas de extinção do crédito tributário, tais como: a transação, a decadência, a conversão de depósito em renda, o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art.150 e seus §§ 1.º e 4.º, a consignação em pagamento, nos termos do art.164, § 2.º; a decisão administrativa irreformável, assim entendida na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; a decisão judicial passado em julgado; dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Chegamos ao momento de responder a terceira questão: Como compreender e interpretar as normas tributárias (regras e princípios)? Considerando a integração sistêmica entre o Direitos tributário e constitucional em que os valores fundamentais perpassam todo o sistema tributário, a compreensão, a elaboração, a interpretação e a aplicação das normas tributárias (regras e princípios) devem ser realizadas no sentido da concretização dos referidos valores, especialmente, aqueles relacionados à igualdade, a justiça e a segurança jurídica.

²⁵⁷ Rocha e Silva, 120/121.

²⁵⁸ Rocha e Silva, 118.

²⁵⁹ Rocha e Silva, 132.

Capítulo 3

Comportamentos dos sujeitos passivos tributários

Os sujeitos passivos podem adotar diversos comportamentos no intuito de afastar, reduzir e diferir as obrigações tributárias e, assim, obter uma economia ou vantagem fiscal. Os referidos comportamentos podem estar ou não em consonância com o ordenamento jurídico.

O termo ordenamento jurídico comparece aqui para representar “um conjunto de normas jurídicas positivas que se agrupam de forma sistemática para a resolução de conflitos, colocando à disposição do aplicador do direito um repertório de possibilidades para a tomada de decisão”²⁶⁰. Como já visto, as normas jurídicas compreendem as regras e princípios e, assim, a licitude dos referidos comportamentos deve ser aferida de acordo com os fundamentos normativos da tributação (regras e princípios).

Numa primeira divisão temos os comportamentos lícitos que são adotados *intra e secundum legem*, isto é, aqueles que não violam a letra da lei nem seus fins (espírito da lei) e os comportamentos ilícitos que são geralmente subdivididos em dois grupos: que violam apenas os fins (*extra legem*) e aqueles que violam ambos (*contra legem*).

Em razão da falta de uma sistematização legal na conceituação desses comportamentos, existem diversos critérios e nomenclaturas propostos e utilizados pela doutrina brasileira e estrangeira ^{261/262}.

²⁶⁰ Madeu e Maciel, “Introdução ao estudo e à teoria geral do direito”, 46.

²⁶¹ “Vige, na doutrina, uma promiscuidade terminológica a respeito do tema objeto de análise, razão que nos impele ao estabelecimento de premissas dessa espécie, sem as quais o conteúdo da exposição correria de premissas dessa espécie, sem as quais o conteúdo da exposição correria o risco de ser incorretamente compreendido. Costuma-se, com efeito, referir a termos tão variados como elisão, evasão, evitação, prevenção, economia de impostos, gestão fiscal, aforro fiscal, planejamento fiscal, engenharia tributária, otimização fiscal, negócio fiscalmente menos oneroso, transação tributariamente favorecida, entre outros”. Marcelo Costenaro CAVALI, *Cláusulas Gerais antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil* (Coimbra: Edições Almedina, 2006), 26.

²⁶² “Completamente distintas do planejamento tributário (elisão fiscal) são as práticas evasivas. Por evasão fiscal temos qualquer ato ilícito que leve ao retardo, à redução ou à não incidência aparente da norma tributária. A evasão fiscal está em outro terreno, onde não pairam as dúvidas típicas que envolvem a elisão. Denominamos de evasão tributária um grupo de práticas delitivas que englobam a sonegação fiscal (Leis n. 729/65 e n. 8.137/90, esta de direito penal tributário) e as fraudes à lei (C.C., art.166, VI), quando forem leis tributárias”. Becho, *Lições de direito tributário*, 506.

De acordo com o critério cronológico, os comportamentos lícitos se realizam antes da ocorrência do fato gerador e os ilícitos sobrevêm depois. Entretanto, podemos salientar que esse critério é falho, pois existem comportamentos lícitos que são realizados depois da ocorrência do fato gerador como, por exemplo, a opção dos cônjuges em escolher pela declaração de imposto de renda em conjunto ou separada.

O segundo critério tem com elemento de *discrímen* o meio utilizado e, assim, se o meio utilizado é ilícito, o comportamento também será. Esse critério demonstra também ser falho porque não é capaz de distinguir os comportamentos *intra e secundum* dos *extra legem*, haja vista a licitude dos meios utilizados em ambos. Já o terceiro critério é o teleológico em que busca analisar se os fins ou espírito da lei foram violados. Novamente, verifica-se uma falha no critério, pois não distingue os comportamentos *extra legem* e *contra legem*, pois ambos violam os fins ou espírito da lei.

Joaquim Freitas da Rocha propôs outro critério baseado na conjugação do segundo e terceiro critérios, ou seja, a conformidade do comportamento com o ordenamento jurídico (licitude), tendo em conta “o grau de ilicitude ou a carga valorativa negativa subjacente”: nula, moderada e acentuada, o que corresponderá respectivamente aos comportamentos, *intra e secundum legem*, *extra legem* e *contra legem*²⁶³. A partir daí, extraiu-se três padrões comportamentais: “planeamento fiscal (*tax planning*) pode ser conceptualizado como conjunto de actos voluntários dos sujeitos passivos tributários que, num quadro de licitude, tem por objectivo atingir um resultado de afastamento, desoneração ou diferimento fiscal” e, se for num quadro de ilicitude, teremos a fraude fiscal (*tax fraud*)²⁶⁴. Já a “evasão fiscal (*tax avoidance, Steuerumgehung*) consiste no conjunto de actos voluntários dos sujeitos passivos tributários que, embora praticados num quadro genérico de licitude, são qualificados pelas normas tributárias como anómalos ou abusivos, tendo em vista o fim que pretendem atingir”²⁶⁵.

Outrossim, acrescento um outro tipo de comportamento ilícito que, a nosso ver, também viola a letra da lei e seus fins e tem gerado grandes preocupações no Brasil, haja vista que o principal instrumento de reação do ordenamento jurídico ao mesmo (execução fiscal) não vem apresentando resultados satisfatórios, conforme veremos no capítulo seguinte. Trata-se do comportamento omissivo do sujeito passivo diante do crédito

²⁶³ Rocha, “Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito livre planificação fiscal”, 12.

²⁶⁴ Rocha, 7, 13/14.

²⁶⁵ Rocha, 12.

tributário, uma vez que ele não cumpre o seu dever de pagá-lo no prazo legal e não toma qualquer iniciativa no sentido de questionar administrativamente ou judicialmente a certeza e liquidez do mesmo, ou seja, a inadimplência tributária. Alguns sujeitos passivos adotam o referido comportamento na expectativa do Estado conceder um benefício fiscal, tais como: remissão, anistia ou parcelamento especial e, por conseguinte, obter uma economia ou vantagem fiscal. Vale destacar que os parcelamentos especiais no Brasil estão sendo concedidos rotineiramente pela União nos últimos 16 anos, apesar de não atingir “os objetivos deles esperados: incrementar a arrecadação (diminuindo o passivo tributário) e promover a regularidade fiscal dos devedores”, conforme estudo da SRFB²⁶⁶. Além da possibilidade de prescrição da sua dívida perante a Administração tributária.

Doravante, vamos tratar apenas dos dois primeiros comportamentos ilícitos em função das especificidades e complexidade na sua constatação, pois em relação ao terceiro comportamento, a constatação é simples, pois se trata de um comportamento omissivo diante da obrigação tributária pecuniária.

Considerando que, na realidade, muitos comportamentos são manifestações de vontade e geralmente expressos num negócio jurídico, as patologias deste irão irradiar reflexos na seara tributária, o que impõe revisitar o Direito civil, onde se encontram as suas bases normativas²⁶⁷.

3.1. Negócio jurídico e seus reflexos na seara tributária

Os negócios jurídicos e os simples atos jurídicos são as espécies do fato jurídico lícito voluntário, considerando o critério da manifestação de vontade²⁶⁸. A primeira

²⁶⁶ Secretaria da Receita Federal do Brasil, “Estudo sobre os impactos dos parcelamentos especiais”, 11, acessado 12 de março de 2018, <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/arquivos-e-imagens-parcelamento/estudo-sobre-os-impactos-dos-parcelamentos-especiais.pdf/view>.

²⁶⁷ “Dado o caráter relativo de autonomia de qualquer ramo do direito, sempre que se estuda essa questão têm de ser referidos os entrelaçamentos que existem entre os vários setores do ordenamento jurídico. Obviamente, disso não escapara o direito tributário, que se vale das construções elaboradas por outros segmentos do direito para, sobre elas, estruturar as relações tributárias.[...] As relações mais ricas em complexidade aparecem quando se confronta com o direito tributário com o *direito privado*, que, até por força de sua mais antiga elaboração científica, apropriou-se de categorias jurídicas que pertencem à teoria geral do direito, além de ser riquíssimo de construções próprias, que o direito tributário importa e nacionaliza, sem maiores retoques ou com certas adaptações. O *direito civil*, em todos os setores – direitos reais, direito das obrigações, direito de família, direito das sucessões -, fornece farta matéria-prima para a lei fiscal”. Amaro, *Direito tributário brasileiro*, 33/34.

²⁶⁸ A classificação dos fatos jurídicos segue critérios distintos na doutrina. Aqui combinamos dois critérios: vontade e sua adequação à ordem jurídica, ou seja, fato involuntário e voluntário, podendo este ser lícito ou ilícito. Existe

corresponde às declarações da vontade humana no sentido de produzir efeitos jurídicos desejados pelos seus emissores (*ex voluntate*) além daqueles que podem já estar previstos legalmente (*ex lege*), o que os torna diferentes da segunda espécie, pois nesses, os efeitos jurídicos decorrem da lei²⁶⁹. Em função das suas diversas características ou especificidades, os negócios jurídicos podem ser classificados em: unilaterais e plurilaterais; bilaterais (sinalagmáticos, imperfeitos e unilaterais); onerosos e gratuitos; *inter vivos* e *mortis causa*; solenes ou formais e não solenes ou não formais; consensuais e reais; obrigacionais, reais, familiares e sucessórios; de mera administração e de disposição²⁷⁰.

Como “acto voluntário intencional”, o negócio jurídico fundamenta-se na autonomia da vontade que se expressa na liberdade de estipulação ou na liberdade de contratar, dirigido no sentido de gerar efeitos e resultados desejados, desde que observados os requisitos legais²⁷¹. Segundo Orlando Gomes, autonomia da vontade “é o poder atribuído à vontade individual de partejar relações jurídicas concretas, admitidas, previstas, reguladas *in abstracto* na lei”²⁷². Essa liberdade se irradia por várias vertentes:

“O cerne da autonomia privada é a liberdade de contratar; esta liberdade, observados os limites impostos pelas normas imperativas, consiste em: a) liberdade de celebrar contratos ou de não celebrar; b) liberdade de determinar as condições e as cláusulas do contrato; c) liberdade de estabelecer o conteúdo do contrato para determiná-lo bilateralmente; d) liberdade de estabelecer o regime legal do contrato com o uso das normas dispositivas ou supletivas; e) liberdade de escolher o outro contratante; e f) liberdade de celebrar contratos atípicos”²⁷³.

ainda o critério pelo efeito do fato jurídico em relação a determinada situação jurídica, ou seja, poderá ser constitutivo, modificativo ou extintivo. Calheiros e Faria, *Cadernos de Introdução ao Estudo do Direito*, 189/190.

²⁶⁹ Negócios jurídicos: Das definições oferecidas pela doutrina é a de Manuel de ANDRADE a que mais nos satisfaz: ‘são acções humanas (actos voluntários; mais precisamente – declarações de vontade) lícitas a que a ordem jurídica atribui efeitos de um modo geral concordantes com a vontade dos seus autores’. Os efeitos dos negócios jurídicos, vistos sob o prisma da vontade (o que precisamente nos guia na escrita destas linhas) são produzidos *ex voluntate* e, não só *ex lege*. Simple actos jurídicos: Neste caso, ao invés do que sucede com os negócios jurídicos, os efeitos que se produzem são meramente *ex lege* e não *ex voluntate*. Estamos perante adopção de condutas cujos os efeitos jurídicos, mesmo quando genericamente concordantes com a vontade dos seus autores, não dependem de uma qualquer consideração dessa mesma vontade”. Calheiros e Faria, 191/192.

²⁷⁰ Calheiros e Faria, 192.

²⁷¹ “Deste modo, e reconduzindo-o às distinções anteriormente feitas, o negócio jurídico recortar-se no conjunto dos actos intencionais e caracteriza-se pela *liberdade de estipulação*, segundo um entendimento que, na doutrina portuguesa, radica na Lição de Paulo Cunha, de onde foi recebido, retomada por Menezes Cordeiro. Assim, o negócio jurídico autonomiza-se primariamente pela sua estrutura, como um acto voluntário intencional. Por assim ser, e não haver, aqui, mais do que a reafirmação de observações já antes feitas, o negócio jurídico é também um *acto finalista*: o Direito atende ao escopo visado pelas partes com a realização do acto e fixa, em função dele, os efeitos que é admitido a produzir”. Luís Alberto Carvalho Fernandes, *Teoria Geral do Direito Civil: fontes, conteúdo e garantia da relação jurídica*, 5ª ed, vol. II (Lisboa: Universidade Católica Editora, 2010), 33.

²⁷² *Apud* Edmar Oliveira Andrade Filho, *Planejamento tributário*, 2ª ed (São Paulo: Saraiva, 2016), 215.

²⁷³ Filho, 215.

Mas antes de avançar, é necessário compreender o sentido de liberdade. Em linhas gerais, podemos dizer que se caracteriza por dois elementos, “*sensibilidade*” e “*acessibilidade*”. Assim, “não se pode entender como livre aquele que nem ao menos sabe de sua possibilidade de reivindicar alternativas de condutas e de comportamentos – aí a *sensibilidade*; e não se pode chamar livre, também, aquele ao qual tal acesso é sonogado – aí a *acessibilidade*”²⁷⁴.

É nessa perspectiva que a liberdade de contratar irradia-se no exercício das atividades econômicas como uma liberdade econômica ou de gestão empresarial, ou seja, os sujeitos passivos tributários, cientes das alternativas de condutas ou comportamentos, têm o direito de escolher e realizar os negócios jurídicos que lhe sejam mais econômicos ou vantajosos, desde que sejam realizados em conformidade com o ordenamento jurídico e sem descuidar os valores fundamentais constitucionais que perpassam o Direito tributário.

Vejamos agora as patologias do negócio jurídico de acordo com o CC-Br e o CC-Pt, bem como os seus reflexos na seara tributária.

3.1.1. Negócio jurídico indireto e abuso de direito

No Brasil, o conceito de negócio jurídico indireto vem da doutrina difundida, especialmente, por Tulio Ascarelli²⁷⁵. No negócio jurídico indireto, as partes buscam efeitos diversos daqueles que normalmente seriam obtidos com o negócio jurídico realizado, isto é, não buscam os seus efeitos típicos, mas sim atípicos. Não há divergência quanto à vontade desejada e declarada, o que o difere da simulação. Vejamos as considerações de Elcio Fonseca Reis:

“As partes, ao adotarem o negócio jurídico indireto, apresentam convergência entre a declaração e a manifestação da vontade, tanto quanto à forma quanto em relação à disciplina jurídica do negócio adotado.

O que caracteriza um negócio indireto é o fato das partes pretenderem alcançar um fim que não é típico do negócio adotado, mas para atingir este fim adotam e se sujeitam a todas as disciplinas desse negócio.

²⁷⁴ Grau, *A ordem econômica na Constituição de 1988: (interpretação e crítica)*, 197.

²⁷⁵ Elcio Fonseca Reis, *O Princípio da Boa-fé e o Planejamento Tributário* (São Paulo: Quartier Latin, 2008),

Pode-se afirmar que todo negócio jurídico é caracterizado por um escopo típico que se destina a realizar e no qual se identificam, precisamente, a sua causa econômica, social e jurídica; mas nada impede que esse negócio seja disciplinado pelas partes, em face do princípio da autonomia da vontade, de modo que os fins decorrentes deste negócio se realizem, mas também sejam realizados outros objetivos que são os que efetivamente predominam nas vontades das partes.

Isto significa que no negócio indireto, além dos fins típicos do negócio adotado, as partes visam, consensualmente, a realização de outro fim, não típico, ulterior àquele típico”²⁷⁶.

Como é sabido, o Direito se preocupa mais com a “causa típica do negócio” e menos com a ideia do que esta representa para seus intervenientes, de acordo com Elcio Fonseca Reis, com base nas ideias de José Abreu Filho:

“É cediço que o Direito se preocupa com a causa típica do negócio e não com o papel que esta assume no pensamento das partes. José Abreu Filho esclarece que a causa é fator predominante da emissão da vontade, assumindo a feição de autêntico pressuposto da existência da relação negocial, necessário, assim, para que a vontade possa gerar os feitos que pretende, sendo o fim econômico e social reconhecido e garantido pelo direito. Seria ela a própria função do negócio objetivamente considerado.

No negócio indireto há a subsistência da causa típica do negócio, ainda que tenha importância secundária no pensamento das partes e quanto a intenção desta seja a consecução de escopo ulterior”²⁷⁷.

No DT-Br, a doutrina do negócio jurídico indireto tem sido utilizada para compreender e interpretar os comportamentos dos sujeitos passivos tributários, isto é, dentre os negócios jurídicos possíveis legalmente, os referidos sujeitos podem escolher aquele que se apresenta mais econômico ou vantajoso. A partir do momento que se fala em negócio jurídico indireto, se extrai a ideia de negócio jurídico direto²⁷⁸. Nessa perspectiva, seria necessário distinguir negócio direto e indireto? Há entendimento no sentido que essa distinção seria prescindível em razão do princípio da autonomia da vontade, pois os

²⁷⁶ Reis, 124.

²⁷⁷ Reis, 125.

²⁷⁸ “Com efeito, quando se admite a existência de um negócio jurídico que seja indireto não há como deixar de pressupor que isto corresponde ao oposto de uma outra ideia: a do negócio jurídico direto. Tanto uma como outra qualificação mais confunde do que esclarece e um exemplo pode contribuir para demonstrar a falta de clareza que é imanente a essa expressão: para ir de São Paulo ao Rio de Janeiro um sujeito poderá fazê-lo por diversas formas e por diversos caminhos; se ele escolheu ir de automóvel, não é correto dizer que foi indiretamente caminhando ou de avião”. Filho, *Planejamento tributário*, 208/209.

sujeitos passivos tributários têm o direito de escolher dentre as “opções válidas” para o exercício das suas atividades econômicas, aquela que lhes seja mais econômica e vantajosa. Deste modo, não se falaria negócio jurídico (in)direto em virtude da Administração tributária não poder exigir que os sujeitos passivos adotem aquele que lhes seja mais oneroso, se o ordenamento jurídico tributário lhes faculta ou tolera outro menos oneroso. Nesse sentido, temos a posição de Edmar Oliveira Andrade Filho:

“O que comumente se diz ser negócio jurídico indireto não é mais que a simples escolha dentre opções válidas que a ordem jurídica põe à disposição das pessoas em geral dar curso à circulação de bens e direitos. A liberdade de escolha não pode ser rotulada como direta ou indireta, porquanto esta qualificação diz a meios utilizados e não a conteúdos”²⁷⁹.

A nosso ver, essa distinção é importante, pois nos permite uma melhor compreensão dos comportamentos ilícitos dos sujeitos passivos tributário. O negócio jurídico indireto não pode ser considerado, por si só, lícito ou ilícito, especialmente pelo fato do art. 104, III do CC-Br e art. 219.º do CC-Pt prevê como regra geral a liberdade de forma, ou seja, se a lei não exigir uma determinada forma para celebrar um negócio jurídico, o mesmo será válido independentemente da forma adotada, desde que atendidos os outros requisitos de validade. Outrossim, há outra patologia que não leva em conta a divisão entre negócio jurídico direto e indireto, pelo fato de haver uma divergência quanto à vontade desejada e declarada, conhecida como simulação, conforme veremos mais adiante.

Assim, (i)licitude também será avaliada atendendo a intenção dos agentes, os fins pretendidos e sua adequação com os fins das normas tributárias. Vale ressaltar o fato de que na aplicação da lei, de acordo com disposto no art.5º da Lei de Introdução às normas do Direito brasileiro, “o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”.

Desse modo, se a intenção dos seus agentes for a de burlar outra norma jurídica que proíbe ou impõe determinados comportamentos, estaremos diante de um negócio jurídico indireto ilícito, uma vez que foi realizada em fraude à lei²⁸⁰. Nesse exemplo, a

²⁷⁹ Filho, 210.

²⁸⁰ “Não se pode confundir a fraude à lei com o negócio jurídico indireto, com faz parte da doutrina, especialmente, aqueles que vêem o negócio jurídico indireto como meio de se burlar a incidência da norma de tributação em verdadeiro atentado à lei. Isto porque, consoante lição de Tullio Ascarelli, o negócio jurídico indireto pode ou não ser considerado um negócio fraudulento, consoante os fins visados pelas partes. Assim, o negócio jurídico indireto em fraude

manifestação da vontade estará viciada, pois sua finalidade será burlar uma norma jurídica que proíbe ou impõe determinado comportamento²⁸¹. Sobre esse aspecto, temos a posição de Luís A. Carvalho Fernandes:

“O negócio indirecto não é necessariamente um negócio em fraude à lei, como já correntemente entendido. Embora seja, por vezes, utilizado como um meio de prosseguir um fim proibido, esta situação pode não se verificar. Às partes, ao abrigo da autonomia privada, não está vedado o recurso a um tipo negocial para prosseguir um fim lícito diverso do que ele normalmente assegura. Assim, em tese geral, o negócio indirecto, com figura autónoma, é válido. Mas como qualquer outro negócio, será nulo, nos termos gerais de Direito, se o seu fim for contrário à lei ou à ordem pública ou ofensivo dos bons costumes (art.281.º do C. Civ.). Há apenas a assinalar que esta ilicitude *lato sensu* do fim não deixará, no negócio indirecto, de ser comum a ambas as partes, porquanto foi ele que presidiu à sua celebração.

Para além disso, como assinala – e bem – Oliveira Ascensão, o negócio indirecto é nulo se ‘a função do negócio utilizado for injuntiva; quer dizer, aquele negócio não pode ser desfuncionalizado’. Tal situação ocorre, num exemplo deste autor, no casamento celebrado para obter um fim (vantagem) alheio à família: de aquisição da nacionalidade, fiscal²⁸².

O autor cita como exemplo de negócio jurídico indirecto: “**A** e **B** celebram entre si um contrato de compra e venda com um *preço simbólico*, em relação ao valor da coisa vendida, a sério: estão afinal a realizar um fim de doação através de uma compra e venda. É o chamado *negotium mixtum cum donatione*”²⁸³. Pergunta-se, é lícito ou não o negócio jurídico realizado? A resposta, como não poderia deixar ser: depende da ótica da análise. Pela ótica civilista, baseada na autonomia da vontade, as partes têm a liberdade de contratar, escolhendo os meios previstos no ordenamento jurídico, de acordo com a sua vontade.

No exemplo citado, o negócio jurídico realizado em princípio é válido, pois aquele que é proprietário de um bem tem o direito de vendê-lo pelo preço que entender

à lei (fraudulento – ilícito) é espécie de que é gênero o negócio jurídico indirecto”. Reis, *O Princípio da Boa-fé e o Planeamento Tributário*, 131/132.

²⁸¹ “Dessa forma, verifica-se que para a apuração da diferença existente entre negócio indirecto e a fraude à lei, devemos levar em conta os fins visados consensualmente e indirectamente pelas partes contratantes do negócio, ou seja, deve se apurar quais teriam sido os motivos comuns a todas as partes para se avaliar a licitude ou não do negócio, nos exatos termos do art.166, III do NCC, na medida em que, em sendo ilícito o motivo determinante do negócio, o negócio realizado é nulo”. Reis, 132.

²⁸² Fernandes, *Teoria Geral do Direito Civil: fontes, conteúdo e garantia da relação jurídica*, II:359.

²⁸³ Fernandes, II:359.

devido, desde que não seja em desfavor de interesses de terceiros. Porém, se analisarmos pela ótica tributária, o negócio jurídico pode ser considerado ineficaz em relação à Administração tributária, em face dos reflexos que serão causados nos aspectos subjetivo e material do fato gerador ou tributário. Pelo ordenamento jurídico brasileiro, a doação de quaisquer bens ou direito é fato gerador do ITCD, imposto estadual (art.155, I da CRFB). Já a compra e venda de bens imóveis é fato gerador do ITBI, imposto municipal (art.156, II da CRFB). Quanto ao ordenamento jurídico português haverá questão semelhante, uma vez que incide o IMT sobre a compra e venda, imposto não estadual (art.1.º, n.º 1 do CIMT) e sendo uma doação incidirá o IS, imposto estadual (art.1.º, n.º 1 do CIS)²⁸⁴. Nesse contexto, poderá ser um caso de fraude à lei tributária, se verificar que a opção entre fazer a compra e venda ou doação visava reduzir o tributo devido ou simplesmente poderá ser um erro na qualificação jurídica dos fatos ocorridos, apesar do meio utilizado ser lícito.

Assim surge o abuso de direito, uma patologia jurídica relacionada à liberdade de contratar expressa no direito de realizar negócios jurídicos em que o titular extrapola o referido direito ao buscar prioritariamente um fim atípico ou a anormal do negócio jurídico, em desacordo com o fim (espírito da lei) pretendido, proibido ou obrigatório pela norma tributária, apesar do meio utilizado ser lícito. Assim, podemos considerar três espécies de abuso de direito: abuso de direito em sentido estrito, fraude à lei e erro.

Apesar de Elcio Fonseca Reis não colocar o erro como uma espécie de abuso de direito, as suas considerações a respeito da fraude à lei como uma espécie do gênero abuso do direito, *mutadis mutandi*, podem ser aplicadas ao erro, pois pode haver situação em que o negócio jurídico não se realiza com base na fraude à lei e sim, com erro quanto ao direito a ser aplicado ou à qualificação jurídica dos fatos ocorridos ou da situação jurídica existente. Essa classificação leva em conta a teoria objetiva que entende ser prescindível a consciência da ilicitude para configuração do abuso de direito, conforme será visto oportunamente. Vejamos as referidas considerações:

“Em tese, a confusão entre os institutos justifica-se na medida em que a atuação com abuso de direito não representa, na aparência do comportamento realizado, uma

²⁸⁴ “Este critério assenta na titularidade ativa dos impostos. Se o titular ativo é o Estado, o imposto é Estadual (IRS por exemplo). Nas situações em que o titular ativo se identifica com entes públicos territoriais, com as regiões autónomas (exemplo dos impostos regionais e locais), os impostos dizem-se não estaduais. Acontece frequentemente que a receita de um determinado imposto estadual é cedida pelo Estado a outra entidade pública. Impõe-se que se diga que essa cedência de parte da receita não altera a natureza estadual do imposto”. Ribeiro, *Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária (Algumas notas)*, 53.

atuação sem direito; também a atuação a fraude à lei se conforma externamente com a letra da norma fraudada, mas se rebela, no seu íntimo, com o espírito da mesma norma.

O ato em fraude à lei é uma das espécies do gênero que o ato abusivo constitui. O autor da fraude abusaria do direito (*VERTRAGSFREIHEIT*) que a ordem jurídica lhe reconhece de celebrar livremente os negócios que muito bem quiser e entender com mais conformes com os seus interesses.

Enquanto o ato abusivo somente põe em causa a norma jurídica que qualifica como possível ou autorizado determinado comportamento em termos de direito subjetivo, no ato fraudulento há que se distinguir a norma jurídica cuja específica proibição é por ele violada e a outra norma jurídica que serviu de instrumento à fraude, utilizada como norma de cobertura para aquele²⁸⁵.

Em razão disso, é muito comum falar em abuso de forma no sentido de abuso de direito, pois na realidade este decorre justamente do fato do sujeito passivo tributário extrapolar o seu direito à liberdade de escolha da forma na celebração dos negócios jurídicos, quando a lei não prescreve ou não proíbe determinada forma para a validade dos mesmos. Por outro lado, existe o abuso de forma previsto no Direito alemão que não pode ser confundido com o conceito abuso de direito antes exposto. Vejamos as considerações de Ruy Barbosa Nogueira, influenciado pelo Direito alemão:

“Se o contribuinte, abusando do direito de uso das formas jurídico-privadas, empregar formas anormais, formas inadequadas, na estruturação de suas relações, com o intuito de impedir ou fraudar a tributação, tributação esta que, ao contrário, se o contribuinte tivesse seguido o caminho jurídico-privado correto, seria devida, estaremos frente ao caso de abuso de formas com o fito de evasão, nesse caso inoponível ao fisco²⁸⁶.

Se o CC-Br adotou em regra a liberdade de forma, não há de se falar “formas anormais” ou “formas inadequadas”, conforme explicou Edmar Oliveira Andrade Filho:

“O problema está em determinar o que seja uma forma atípica ou anormal, porquanto estas características podem variar de tempos em tempos; o que hoje é atípico pode deixar de sê-lo amanhã e o mesmo se pode afirmar sobre a normalidade. De mais a mais, não existe no ordenamento jurídico brasileiro uma norma com conteúdo idêntico à

²⁸⁵ Reis, *O Princípio da Boa-fé e o Planejamento Tributário*, 140/141.

²⁸⁶ *Apud* Filho, *Planejamento tributário*, 129.

do Código Tributário alemão, que é a origem da doutrina das ‘formas inusuais ou anormais’²⁸⁷.

Em razão do exposto, usaremos apenas o termo abuso de direito, pois entendemos que a questão da ilicitude da escolha do negócio jurídico celebrado pelo sujeito passivo tributário está relacionada não com a forma do mesmo, mas sim com os seus fins, tendo em conta os fins desejados pela norma tributária. Adiante, trataremos das espécies de abuso de direito.

3.1.2. Abuso de direito em sentido estrito

O conceito de abuso de direito tem sua origem no Direito Romano²⁸⁸. Assume importância destacada a partir do princípio da dignidade da pessoa humana, pois o exercício de um direito deixa de ser visto apenas na perspectiva de seu titular, passando a existir uma preocupação com seus reflexos na sociedade. Assim, aquele que é titular de um direito deve usá-lo de forma a não exceder os seus fins e os valores fundamentais de uma sociedade²⁸⁹. Uma questão que surge em relação ao abuso de direito diz respeito a necessidade da consciência de licitude e dever de indenizar aquele que sofre o respectivo dano, o que gera duas correntes: a subjetiva, que defende a necessidade da referida consciência e a objetiva, que defende ser prescindível, exigindo-se apenas o “resultado danoso e eticamente indesejável”²⁹⁰.

Como um defensor da teoria subjetiva, Humberto Theodoro Junior justificou sua posição com base no art.186 c/c art.187 ambos do CC-Br²⁹¹. Já Elcio Fonseca Reis refuta esse entendimento e defende a teoria objetiva, posição que também compartilhamos, com base nos seguintes argumentos: o Enunciado 37 do Centro de Estudos Judiciários do

²⁸⁷ Filho, 129.

²⁸⁸ José Albino Pinto Nogueira, “O abuso em Direito Fiscal Europeu” (Universidade do Minho, 2011), 8, <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/19451>.

²⁸⁹ “A admissão do abuso do direito tem sido fundada na necessidade de se respeitar direitos de terceiros, quando o titular do direito exercido o exerce de forma a exceder ou desvirtuá-lo das normas éticas ou mesmo fugir ao fim preconizado pela norma jurídica”. Reis, *O Princípio da Boa-fé e o Planejamento Tributário*, 135.

²⁹⁰ Reis, 135.

²⁹¹ “Nosso direito positivo atual não dá ensejo a dúvidas: adotou claramente a orientação preconizada pela teoria subjetivista do abuso do direito. Primeiro definiu o ato ilícito absoluto, como fato humano integrado pelo elemento subjetivo (culpa) (art.186). Em seguida, qualificou, de forma expressa, o exercício abusivo de direito como um *ato ilícito* (art.187) [...] Em nosso ordenamento jurídico, destarte, é o elemento intencional, consistente no *animus nocendi* (intenção de prejudicar que provoca a transformação de um direito em *ato ilícito*), ou pelo menos o elemento subjetivo culpa *lato sensu*”. *Apud* Reis, 136.

Conselho da Justiça Federal que expressamente reconhece “o critério objetivo-finalístico” do abuso de direito²⁹² e pelo fato do CC-Br equiparar art.187 ao art.186 apenas para fins de indenização. Além disso, se o legislador quisesse que a culpa fosse um dos elementos do abuso de direito, teria feito expressamente ou, então, o preceito do art.187 estaria contido no art.186 e não em artigo distinto. Vejamos os referidos artigos:

Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.

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.

No continente europeu, o abuso de direito é visto numa dupla perspectiva, a saber: a primeira relaciona-se com a esfera de direitos dos indivíduos em relação a determinado ordenamento jurídico, conhecido como “abuso de direito subjetivo”, “abuso de direitos” ou “*abuse of rights*” (termo anglo-saxónico)”. Já a segunda, diz respeito ao uso abusivo de ordenamento jurídico, em face das liberdades econômicas fundamentais vigentes no âmbito na UE, que permite aos sujeitos uma atuação econômica além do âmbito nacional, o que lhes estimula buscar uma regulação dessas atividades, de acordo com o ordenamento jurídico que se apresente mais benéfico, o que caracteriza o “abuso do direito objetivo”, “abuso do direito” ou “*abuse of law*”²⁹³. Vejamos essa questão nas palavras de José Albino Pinto Nogueira:

“O *abuse of law* corresponde à utilização abusiva ou circunvenção de uma norma – *agere in fraudem legis* – de forma a obter uma vantagem contrária à mesma. A doutrina do *abuse of law* acabou por sofrer um crescimento exponencial com a globalização dos mercados e as normas de cooperação internacional. Isto porque os sujeitos passaram a ter uma maior capacidade de actuar no plano internacional e de, dessa forma, escolher o ordenamento e aplicar à sua actuação. Isto levou à criação de estruturas internacionais, destinadas unicamente a beneficiar ilegitimamente de uma regulação que, *a priori* não seria aplicável (*forum shopping*). A situação poderia ainda ocorrer através da manipulação dos elementos de conexão necessários para despoletar os benefícios previstos em tratados internacionais (o *treaty shopping*)”²⁹⁴.

²⁹² “A responsabilidade civil decorrente do abuso de direito independe de culpa, e fundamenta-se somente no critério objetivo-finalístico”. Reis, 136.

²⁹³ Nogueira, “O abuso em Direito Fiscal Europeu”, 15/16.

²⁹⁴ Nogueira, 16.

No ordenamento jurídico português, o abuso de direito ou *abuse of rights* encontra-se previsto no art. 334.º do CC-Pt: 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 econômico desse direito.

O abuso de direito foi incorporado gradualmente no Direito internacional europeu, sendo que antes da sua positivação foi necessário buscar outras fontes para fundamentá-lo²⁹⁵. Nesse desiderato, destacou-se o TJUE, em razão da função harmonizadora da tributação no âmbito da UE, especialmente, em relação à tributação direta, uma vez que a indireta já se encontra bem harmonizada (IVA e demais impostos de consumo)²⁹⁶. Nesse contexto, vamos trazer à colação a decisão do TJUE sobre uso de práticas abusivas adotadas pelos sujeitos passivos tributários, mediante a criação de “expedientes puramente artificiais”:

“55- Daqui resulta que, para que uma restrição à liberdade de estabelecimento possa ser justificada por motivos de luta contra práticas abusivas, o objectivo específico de tal restrição deve ser o de impedir comportamentos que consistam em criar expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, com o objectivo de eludir o imposto normalmente devido sobre os lucros gerados por actividades realizadas no território nacional.

[..]

²⁹⁵ Em relação à prevenção do abuso, João Sérgio Ribeiro fez o seguinte relato: “Em termos teóricos há várias possibilidades que podem ser consideradas com objetivo de combater o abuso. Contudo, poucas são unanimemente aceites como técnicas sólidas para lidar com esse fenómeno. Consideraremos apenas aqueles mecanismos que mais frequentemente são sugeridos pela doutrina, ou que decorrem da convenção modelo da OCDE e seu comentário. Referir-nos-emos: (i) à possibilidade de sustentar a existência de um princípio geral antiabuso de Direito Internacional, (ii) à aplicação de regras internas antiabuso também aos tratados e (iii) às disposição das convenções que previnem o abuso das mesmas” João Sérgio Ribeiro, “O Abuso de Convenção sobre Dupla Tributação e a Ação 6 do BEPS”, in *Estudos de Direito Fiscal Internacional*, 1º ed (Braga: Elsa Uminho, 2017), 81.

²⁹⁶ “No que concerne à tributação indireta, as influências foram de facto muito relevantes no passado, mas neste momento há já uma considerável harmonização ou uniformidade a nível europeu. Destacamos a este propósito quer o IVA quer os Impostos Especiais de Consumo. No domínio destes tributos, uma vez que têm na sua base diretivas específicas que tiveram de ser transportas pelos Estados-membros, houve já uma grande influência nos direitos nacionais. Verifica-se, com efeito, que a base de cálculo destes impostos é a mesma em todos eles, variando essencialmente as taxas, o que constituiu um avanço considerável em termos de harmonização e um contributo importante para remoção dos obstáculos à construção do mercado comum. Trata-se, porém, de um domínio onde a influência se fez sentir essencialmente na altura da criação desses impostos, pois no momento atual são aplicados de forma harmonizada, estando a influência que se faz sentir nessas matérias estabilizada. Assim, quando surgem questões envolvendo esses impostos, designadamente a nível do Tribunal de Justiça (TJ), dada a tecnicidade dessas matérias, abordagem é feita do ponto de vista estritamente técnico. Verifica-se, pois, que neste domínio as questões que se levantam diante do TJ dizem respeito à interpretação ou implementação de normas tributárias propriamente ditas, harmonizadas nos vários Estados-Membros, não havendo uma verdadeira contraposição entre o direito nacional e direito da União Europeia”. João Sérgio Ribeiro, “Direito Fiscal da União Europeia: O Caso Especial da Tributação Direta”, in *Estudos de Direito Fiscal da União Europeia*, 3º ed (Braga: Elsa Uminho, 2017), 10.

57- Tendo em conta as considerações expostas, há que apreciar se a restrição à liberdade de estabelecimento que decorre da legislação relativa às SEC pode ser justificada por motivos de luta contra expedientes puramente artificiais e, sendo caso disso, se se revela proporcionada à luz desse objectivo”²⁹⁷.

Outra decisão bastante elucidadora nessa matéria refere-se ao caso do regime fiscal aplicável às fusões, cisões, entradas de ativo e permutas de ações entre sociedades de Estado-membros. Nesse caso, o TJUE fundamenta sua decisão basicamente na falta de “razões económicas válidas”:

“O artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-Membros diferentes, deve ser interpretado no sentido de que, no caso de uma operação de fusão entre duas sociedades do mesmo grupo, pode constituir uma presunção de que essa operação não é efectuada por ‘razões económicas válidas’, na acepção desta disposição, o facto de, à data da operação de fusão, a sociedade incorporada não exercer nenhuma actividade, não deter nenhuma participação financeira e se limitar a transmitir para a sociedade incorporante prejuízos fiscais elevados e de origem indeterminada, ainda que essa operação tenha para o grupo um efeito positivo consubstanciado em economias em termos de estrutura de custos”²⁹⁸.

A positivação foi também gradual, isto é, inicialmente de forma autorizativa, conforme se constata art.1.º, n.º 2 da Diretiva 2011/96 em sua redação original²⁹⁹ e alterada pelo art.1.º da Diretiva (EU) 2015/121³⁰⁰. Em seguida de forma impositiva, conforme se constata no art.6.º, n.º 1 da Diretiva (UE) 2016/1164³⁰¹, ao dispor que os Estados-Membros para efeitos da base dos impostos sobre os lucros das sociedades, “devem ignorar uma

²⁹⁷ Ac. do Tribunal de Justiça da União Europeia proferido no caso Cadbury Schweppes C-196/04, acessado 8 de março de 2018. Disponível em curia.europa.eu

²⁹⁸ Ac. do Tribunal de Justiça da União Europeia proferido no Caso Foggia Caso 126-10, acessado 8 de março de 2018. Disponível em curia.europa.eu

²⁹⁹ Art.1.º [...] 2. A presente diretiva não impede a aplicação das disposições nacionais ou convencionais necessárias para evitar fraudes e abusos. “Diretiva 2011/96/UE do Conselho, de 30 de Novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes”, acessado 13 de março de 2018, <http://data.europa.eu/eli/dir/2011/96/oj/por>.

³⁰⁰ Art.1.º Na Diretiva 2011/96/EU, o artigo 1.º, n.º 2, é substituído pelos seguintes números. [...] 4. A presente diretiva não obsta a que sejam aplicadas as disposições nacionais ou convencionais necessárias para prevenir a evasão fiscal, a fraude fiscal ou práticas abusivas em matéria fiscal. “Diretiva 2015/121/UE do Conselho, de 27 de janeiro de 2015, que altera a Diretiva 2011/96/UE relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes”, acessado 13 de março de 2018, <http://data.europa.eu/eli/dir/2015/121/oj/por>.

³⁰¹ “Diretiva 2016/1164/UE do Conselho, de 12 de julho de 2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno”, acessado 13 de março de 2018, <http://data.europa.eu/eli/dir/2016/1164/oj/por>.

montagem ou série de montagens que, tendo sido posta em prática com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, não seja genuína tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes”³⁰². Além disso, dispõe no n.º 2 do mesmo dispositivo legal que a “montagem pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte”, bem como considera que “uma montagem ou séria de montagens não é genuína na medida em que não seja posta em prática por razões comerciais válidas que reflitam a realidade económica”.

Ressaltamos que o Direito anglo-saxónico inicialmente não se utilizava do conceito de abuso de direito e sim, dos seguintes critérios: “*wednesbury test, substance over form* ou *business purpose test*”, segundo José Albino Pinto Nogueira. Em relação a esses critérios, compartilhamos da mesma posição do autor referenciado: “apesar de recorrer a conceitos distintos, estes tribunais chegam a decisões similares daquelas que seriam obtidas se se tivessem recorridos ao conceito de abuso. Actualmente, e muito por influência do TJ, também nestas jurisdições se começa a discutir a noção de abuso”³⁰³.

Nessa perspectiva, o exercício de um direito não deve ater-se apenas aos aspectos formais, mas também aos valores fundamentais da sociedade expressos nas normas constitucionais, conforme prevê o art.187 do CC-Br e art.334.º do CC-Pt. Essa situação demonstra que “a proibição do abuso de direito tem por base um mandato de ética social”, além de “estar intimamente relacionado ao desvirtuamento do fundamento axiológico do direito”³⁰⁴.

Portanto, não há dúvida de que o abuso de direito se irradia para seara tributária, uma vez que as suas normas têm fins sociais, económicos e morais, haja vista que esta última incorpora, de certa maneira, os conceitos de bons costumes e boa-fé, conforme disposto nos dispositivos legais anteriormente citados e de acordo com o Direito da União Europeia³⁰⁵.

³⁰² “Apesar de serem utilizados os termos *não genuíno* e não o termo *artificial*, como é corrente quando se aborda a questão do abuso na União Europeia, julgamos estar em causa uma questão de sintaxe, sendo os termos equivalentes quando ao conteúdo, como parece resultar do preâmbulo da diretiva”. João Sérgio Ribeiro, *Direito fiscal da União Europeia: tributação direta* (Coimbra: Almedina, 2018), 240/241.

³⁰³ Nogueira, “O abuso em Direito Fiscal Europeu”, 14/15.

³⁰⁴ “Como semelhante opinião, Ennecerus-Nipperdey admite que a proibição do abuso de direito tem por base um mandato de ética social. Cunha de Sá, encerrando a discussão a respeito do abuso de direito e sua desvinculação do comportamento do agente, assume que o abuso do direito está intimamente relacionado ao desvirtuamento do fundamento axiológico do direito”. Reis, *O Princípio da Boa-fé e o Planejamento Tributário*, 140.

³⁰⁵ “O conceito de abuso transpôs as fronteiras das jurisdições internas e fez a sua entrada no Direito da União Europeia. Hoje temos já provas claras de que abuso é largamente aceite e efectivamente aplicado num vasto

3.1.3. Fraude à lei

Na fraude à lei, o agente adota um comportamento permitido ou não proibido por uma norma jurídica, a fim de contornar a norma que proíbe ou impõe determinado comportamento. Nota-se, nessa situação, a presença de duas normas jurídicas, isto é, a “norma de cobertura” e a “norma fraudada”. O comportamento adotado pela ótica da primeira norma apresenta-se lícito, pois os requisitos de validade encontram-se presentes; entretanto, quando se analisa a segunda norma, verifica-se a ilicitude do comportamento e constata-se que a adequação do comportamento à primeira norma foi um meio indireto de não cumprir a segunda norma. A “norma de cobertura” é um meio indireto utilizado pelas partes intervenientes no negócio jurídico para realizar justamente os comportamentos proibidos ou impositivos previstos na “norma fraudada”³⁰⁶. Vejamos essa situação nas palavras de Elcio Fonseca Reis:

“Na fraude à lei, a conduta é realizada sob o amparo de uma lei (norma de cobertura), visando contornar os efeitos decorrentes da aplicação de outra lei (norma fraudada).

As partes, desta forma, se sujeitam totalmente aos efeitos e disciplina jurídica da norma de cobertura, evitando a incidência da norma fraudada. Isto acontece especialmente nos sistemas jurídicos em que há prevalência da forma sob o conteúdo, em face do princípio da segurança jurídica.

Na fraude à lei contorna-se a aplicação da norma imperativa, violando-se indiretamente, em sua finalidade. A figura da fraude à lei está prevista no artigo 166, inciso VI, do Código Civil vigente, e pode ser definida com uma espécie de violação da norma jurídica, uma vez que o agente, ao realizar determinado negócio jurídico, assim o faz de forma a evitar a incidência de determinada norma imperativa aplicável, utilizando-se, para tanto, de outra norma, com o intuito de alcançar o resultado vedado. Não há violação direta da lei; contorna-se a sua incidência.

Utilizando-se de uma norma de cobertura, o agente, ao praticar um ato em fraude à lei, choca-se com uma norma proibitiva ou imperativa que lhe impunha determinada

âmbito de matérias europeias. Tal aceitação generalizada levou a que uma parte importante da doutrina começasse a reconhecer na proibição do abuso um ‘princípio geral de direito da União Europeia’. Nogueira, “O abuso em Direito Fiscal Europeu”, 100.

³⁰⁶ Reis, *O Princípio da Boa-fé e o Planejamento Tributário*, 128.

obrigação, que tanto pode envolver a prática de determinado ato, ou sua inação, como a determinação de que o ato seja praticado sob uma determinada forma.

Vale dizer, o ato praticado em fraude à lei pressupõe a utilização de um meio jurídico que, embora legal e fundado em outra norma, tem por objetivo a violação ou desvio de uma norma imperativa, aplicável ao caso concreto”³⁰⁷.

Cabe aqui ressaltar que a fraude à lei não decorre apenas da violação das normas proibitivas, mas também, das normas impositivas, o que leva a sua aplicação à seara tributária³⁰⁸. Segundo Elcio Fonseca Reis, “é fraudável toda e qualquer norma cogente, ou seja, normas jurídicas que incidem desde que ocorra o suporte fático, independentemente da vontade daquele que praticou o fato imponível, que não pode se imiscuir aos efeitos decorrentes da subsunção³⁰⁹”. O mencionado autor justificou sua alegação, com base nas considerações de Humberto Theodoro Junior:

“Alguns autores pretendem que só as leis proibitivas podem ser fraudadas. Estariam fora da classe das leis cogentes fraudáveis as leis impositivas [...]. Se a lei impositiva tem por fim algum resultado, nada obsta a que se inclua na classe das regras jurídicas fraudáveis, pois que o é. As leis de tributação são frequentemente expostas à fraude. Demais regras jurídicas impositivas não raro se podem formular de modo proibitivo, e vice-versa, - o que apaga, no plano lógico, até certo ponto, a distinção. O que importa é fixar-me qual o resultado que, na lei, se tem por fito (o resultado principal, não os secundários).

[..]

³⁰⁷ Reis, 128/129.

³⁰⁸ “Na análise das normas jurídicas, VON WRIGHT estabeleceu uma clássica divisão das normas em: normas imperativas ou injuntivas, que são aquelas que prescrevem condutas que os destinatários não podem iludir, podendo ter conteúdo positivo (preceptivas) ou negativo (proibitivas). Ex. art.º 126.º CC; e normas permissivas ou facultativas (também ditas normas dispositivas, de autorização ou concessivas) são aquelas que nos conferem faculdades ou poderes. Ex. art.º 133.º do Código Civil. As normas imperativas compreendem aquelas que estipulam proibições (*non facere*), mas também obrigações *stricto sensu*, isto é, como afirmou BOBBIO, as normas jurídicas limitam negativamente as nossas acções, mas impõem-nos obrigações de carácter positivo ou de colaboração com os outros, com quem convivemos socialmente (ENCARNACION FERNANDEZ-MARIO RUIZ). Também no caso das normas permissivas deparamos com a existência de faculdades ou poderes de *facere* ou *non facere*. As normas imperativas coarctam a autonomia privada, mas também existe uma categoria de normas que se coordena com essa autonomia ou liberdade negocial. São as normas supletivas. As normas supletivas são aquelas que se destinam a suprir a falta de previsão ou manifestação de vontade das partes sobre questões negociais carecidas de regulamentação jurídica. Estas normas são particularmente importantes no domínio do direito privado. Ex. art.º 1039.º CC. A fonte de inspiração do legislador, na elaboração de normas supletivas, é a vontade normalmente revelada pelas partes nos negócios jurídicos, mas que correspondem a um modelo jurídico de gestão prudente e de justiça presentes na comunidade”. Calheiros e Faria, *Cadernos de Introdução ao Estudo do Direito*, 90/91.

³⁰⁹ Reis, *O Princípio da Boa-fé e o Planeamento Tributário*, 130.

Todos sabemos que o problema ocorre no plano das regras jurídicas cogentes e não só, como se pensava, no plano das regras jurídicas proibitivas³¹⁰.

Por outro lado, há questionamento sob a doutrina da fraude à lei em relação à teoria geral do direito e, conseqüentemente, na seara tributária. Marcelo Costenaro Cavali justifica esse entendimento pelo fato do “conceito de fraude não ser autônomo, ou seja, não se diferencia da figura dos atos ilícitos”³¹¹. Justifica, ainda, seu entendimento, com base no seguinte argumento:

“No sentido da impossibilidade de aplicação da fraude à lei ao direito tributário, o mais robusto argumento parte do pressuposto de que o instituto exige que a norma ‘fraudável’ seja uma norma proibitiva ou preceptiva, ou seja, uma norma que determine a ilicitude do fim perseguido ou uma norma que somente consinta o atingimento do fim com a adoção de uma determinada forma. Desse modo a lei tributária, não proibindo a realização de qualquer fim, e tampouco prescrevendo adoção de certas formas jurídicas para a realização de determinados fins, não seria suscetível de fraude.

Tal asserção não é objetável pelo fato de que a norma tributária também é cogente, imperativa, como exigido pelo artigo 166 do Código Civil brasileiro, que estabelece a nulidade do negócio jurídico quando “*tiver por objetivo fraudar lei imperativa*”. A norma tributária é imperativa sim; mas desde que ocorrido o fato jurídico tributário desde que realizado o suporte fático concreto que dá nascimento à obrigação tributária.

A norma jurídica tributária é, sem dúvida, uma norma imperativa, mas uma norma imperativa ‘de segundo grau’ quando comparada aos mandatos inderrogáveis, de ordem pública, do direito civil, ordenamento eminentemente dispositivo e inspirado na autonomia privada. Enquanto estas são imperativas, no sentido de que não podem jamais, sem afetar a validade do negócio jurídico, deixar de ser observadas, aquelas que somente tem de ser obedecidas uma vez realizado o fato jurídico previsto abstratamente na hipótese de incidência tributária³¹².

³¹⁰ *Apud* Reis, 130/131.

³¹¹ “É uma forma de ilicitude que ‘*apenas exige uma interpretação melhorada dos preceitos vigentes*’. A fraude à lei se caracterizará naquelas situações em que se procura proibir não somente o resultado, mas também os meios indiretos de atingi-lo; diferentemente, caso se proíba unicamente um (ou alguns) dos meios para atingir o resultado – por se apresentar insidioso ou perigoso, por exemplo – não há impedimento legal de que se busque o mesmo resultado por vias diversas. Bastaria, portanto, interpretar coerentemente o dispositivo legal, para verificar se há ofensa à lei ou ao espírito da lei. Não passaria, portanto, de uma decorrência da própria interpretação da lei – extensivamente se necessário – e não de uma figura nova. Admissível tal desmantelamento da doutrina da fraude à lei na teoria geral do direito, por consequência, ficaria prejudicada sua aplicabilidade ao direito tributário”. Cavali, *Cláusulas Gerais antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*, 95.

³¹² Cavali, 96/97.

Com a devida vênia, discordamos da posição do autor, em primeiro lugar quanto à autonomia da fraude à lei em relação à teoria geral do direito, haja vista, que o próprio art.166 do CC-Br a define com uma das espécies de nulidade do negócio jurídico, inclusive distinta da ilicitude do objeto e dos motivos determinantes³¹³. Segundo Elcio Fonseca Reis: “A fraude à lei constitui uma categoria do gênero violação ao ordenamento jurídico. O agente não pratica atos contrários à forma literal com que determinada regra legal está expressa, mas consegue, por meio indireto, atingir o resultado indesejado que a norma fraudada visa a evitar”³¹⁴.

Discordamos, ainda, da alegada imperatividade de “segundo grau” das normas jurídicas tributárias, pois como já referido, a relação do Direito tributário com a Constituição é de um “sistema integrado” e não apenas de fontes de validade e eficácia. Assim, os valores fundamentais constitucionais perpassaram todo o Direito tributário, fazendo com que este seja compreendido como um meio para concretizar os referidos valores, seja na perspectiva de fonte de receita, bem como instrumento de promoção da justiça tributária.

Em razão disso, entendemos que as normas jurídicas tributárias não são normas imperativas de “segundo grau”, uma vez a sua imperatividade ocorre antes mesmo da realização, em concreto, do fato gerador ou tributário, descrito na hipótese de incidência tributária. A fraude à lei atua, nesse sentido, a partir do momento em que o sujeito passivo tributário se utiliza de uma “norma de cobertura” (meio indireto) para alcançar os resultados não desejados ou esperados pela “norma fraudada”.

No DT-Br essa situação fica bem clara diante do art.72 da Lei n.4.502/64 que define fraude, como “toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento”. Nesse conceito legal, vamos verificar basicamente dois comportamentos ilícitos: 1) relacionados à ocorrência do fato gerador da

³¹³ Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: I - celebrado por pessoa absolutamente incapaz; II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto; III - o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito; IV - não revestir a forma prescrita em lei; V - for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade; VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa; VII - a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.

³¹⁴ Reis, *O Princípio da Boa-fé e o Planejamento Tributário*, 127.

obrigação tributária e 2) a exclusão ou modificação dos elementos do fato gerador de forma a reduzir o montante devido ou evitar ou diferir o seu pagamento.

Veremos agora como se processa a fraude à lei tributária. Também se configura com a existência de duas normas: a de cobertura e a fraudada. Assim, o sujeito passivo adota um comportamento não proibido numa norma (norma de cobertura), com o intuito de não se sujeitar às obrigações tributárias previstas em outra norma (norma fraudada) a que estaria sujeito a cumprir, caso não tivesse adotado o comportamento fraudulento. Vejamos as considerações de Edmar Oliveira Andrade Filho:

“Pois bem, para compreender o que ordinariamente se considera fraude à lei tributária, na concepção aqui discutida, é necessário pressupor a existência de pelo menos duas normas: uma norma de amparo (ou de cobertura) e uma outra norma que será a eludida. A fraude estaria em alguém agir de acordo com a norma de amparo para evitar os efeitos, do ponto de vista tributário, que surgiriam se houvesse adesão à norma que foi contornada.

A simples eleição de uma forma jurídica (modelagem de um fato para adequá-lo a uma norma tributária menos gravosa) não constitui, em si, um indicativo de fraude à lei. Essa espécie de fraude só ocorrerá quando houver violação legal de um dever de suportar os efeitos da norma tributária que não foi a escolhida. Todavia, para que isso ocorra, é necessário um acontecimento antecedente que obrigue a adesão aos mandamentos da norma não eleita ou contornada. Com efeito, o ato em fraude à lei é aquele realizado com o fim de contornar uma proibição ou obrigação legal, e que, por conseguinte, tem por móvel iludir a lei, frustrar a sua aplicação, com objetivo de subtrair ao seu império um fato, uma situação, um contrato que lhe deveriam estar submetidos.

Logo, a caracterização de ato em fraude à lei depende da preexistência de um fato ou circunstância (obrigação ou proibição ou condição) que torna inválida uma escolha de um ato ou negócio jurídico que tenha a finalidade de contornar ou evadir-se da anterior obrigação ou proibição e desde que não possa ser invocada, no caso concreto, uma cláusula excludente da ilicitude. Em resumo, no ato em fraude à lei há sempre o propósito deliberado de eludir a aplicação de norma cogente, de modo que o fato é ilícito. Não há fraude nos casos em que há escolha entre figuras ou regimes jurídicos postos à disposição do sujeito passivo, ainda que possa haver erro. A fraude requer a consciência da ilicitude, desígnio deliberado de obter o resultado proibido”³¹⁵.

³¹⁵ Filho, *Planejamento tributário*, 197/198.

A ilicitude do comportamento não se verifica em relação à norma de cobertura, mas sim, em relação à norma fraudada. Esse fato impõe que ambas as normas sejam analisadas conjuntamente para a configuração da fraude à lei tributária. Além disso, há necessidade de se verificar a existência de uma identidade entre a vontade declarada e a real. Na mencionada fraude há essa identidade, tendo em vista que o sujeito passivo tributário adota e deseja que aquele comportamento produza os efeitos conforme a norma de cobertura, ao contrário da simulação relativa em que não existe a referida identidade, conforme veremos mais adiante.

3.1.4. Erro

Como vimos anteriormente, a fraude à lei tributária impõe que haja um comportamento doloso do sujeito passivo tributário amparado numa norma jurídica tributária, a fim de alcançar os resultados não desejados ou proibidos por outra norma jurídica de mesma natureza. Porém, há situações em que o comportamento anteriormente descrito não se realiza com base na fraude da lei e sim, com base no erro quanto ao direito a ser aplicado ou à qualificação jurídica dos fatos ocorridos ou da situação jurídica existente, conforme veremos adiante.

Verificam-se, em ambas as hipóteses, uma violação indireta de uma norma jurídica. Entretanto, na fraude à lei tributária, essa violação ocorre dolosamente, enquanto que no erro, não se verifica o dolo, salvo se tratar de erro grosseiro, segundo Edmar Oliveira Andrade Filho:

“Do ponto de vista subjetivo, a violação pode ser intencional ou não. O sujeito pode querer a violação e, para isto, adotar estratégias a fim de esconder o fato ou subverter a sua verdadeira essência; há casos, no entanto, em que o sujeito não quer perpetrar violação alguma, porquanto tem consciência de que a sua ação ou omissão está conforme o direito, assim entendida aquela ação ou omissão racionalmente justificável a partir de uma interpretação razoável (cabível na moldura da norma, para lembrar Hans Kelsen) da norma ou de um conjunto de normas. O erro pode aparecer em ambas as situações: no primeiro caso, há erro grosseiro, que é algo próximo do dolo, da vontade

deliberada de agir contra o direito; no segundo caso, a violação pode decorrer de um simples erro sem intenção de burla”³¹⁶.

Como é sabido, o direito revela-se na linguagem e por mais eficiente que ela seja, não conseguirá representar integralmente o objeto que pretende disciplinar, em função de diversos aspectos envolvidos (sociais, econômicos, políticos, religiosos etc.). Em decorrência disso, a interpretação como um meio de extração de significado de um texto não pode ser vista apenas como uma atividade declaratória, mas, sobretudo, como uma atividade constitutiva que visa extrair de um texto legal uma norma³¹⁷.

Com efeito, o significado de um texto não está apenas no conteúdo das palavras que o compõem, mas, também em razão do uso e interpretação realizada pelos operadores do direito na busca de um melhor significado ou sentido para o texto legal. Em razão do uso e da interpretação, o significado de um texto pode dissociar daquele sentido buscado pelo seu autor em decorrência de um processo interpretativo. Tal possibilidade será ainda maior e constante em relação aos textos legais, pois ali temos vários autores e diversas vontades, haja vista, que o “processo legislativo qualifica-se justamente como um processo complexo que não se submete a um autor individual e nem a uma vontade específica”³¹⁸. Nas palavras de Humberto Ávila:

“Sendo assim, a interpretação não se caracteriza com um ato de descrição de um significado previamente dado, mas como um ato de decisão que *constitui* a significação e os sentidos de um texto. A questão nuclear disso tudo está no fato de que o intérprete não atribui ‘o’ significado correto aos termos legais. Ele tão só constrói exemplos de uso da linguagem ou versões de significado – sentidos-, já que a linguagem nunca é algo pré-dado, mas algo que se concretiza no uso ou, melhor com uso”³¹⁹.

Como se pode ver a interpretação jurídica não é um processo simples, especialmente, quando se trata de uma norma jurídica tributária, em função da relação sistêmica com as normas constitucionais. Nessa perspectiva, os sujeitos passivos

³¹⁶ Filho, 200.

³¹⁷ “Interpretar o direito significa extrair o significado de um determinado texto legal. Antigamente, a interpretação era tida com uma atividade meramente declaratória, cabendo ao intérprete apenas desvendar o único sentido possível de uma norma (correspondente à vontade da lei ou do legislador – *mens legis* ou *mens legislatoris*). Ocorre que a moderna hermenêutica concebe a interpretação como uma atividade eminentemente constitutiva. Daí se entender que a norma é o resultado da interpretação da lei. Interpreta-se o texto legal e não a norma. Entende-se atualmente que o intérprete, partindo de sua **pré-compreensão** (seus valores, ideologias, preconceitos etc.), pode agregar novos sentidos à lei, através da manipulação da linguagem (definindo, por exemplo, o que deva entender por ‘relevante’, ‘urgente’, ‘interesse social’ etc.) e da escolha dos valores, que a seu sentir, inspiram a elaboração do texto legal”. Holthe, *Direito Constitucional*, 45.

³¹⁸ Ávila, *Teoria dos princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 51.

³¹⁹ Ávila, 51/52.

tributários podem incorrer em erro ao proceder a uma interpretação das normas tributárias, em face de “problemas de percepção ou de valoração”³²⁰.

Como já visto, esses erros poderão ser simples ou grosseiros. Essa distinção é muito importante em conformidade com seus reflexos nas sanções administrativas ou criminais que podem ser aplicadas em função dos erros serem considerados simples ou grosseiros³²¹.

3.1.5. Simulação

A simulação pode ser de dois tipos: absoluta e relativa. Na simulação absoluta o negócio jurídico realizado não é verdadeiro, isto é, ele inexistente, em face da ausência da vontade como elemento básico para a validade no negócio jurídico³²². Por outro lado, na simulação relativa verifica-se a presença de dois negócios: o primeiro, denominado “dissimulado” ocorre quando o negócio jurídico é desejado pelas partes (vontade real) e, o segundo, de “simulado”, que oculta o negócio dissimulado, mediante uma declaração de vontade (vontade declarada) que não corresponde à vontade real. Na simulação relativa, a vontade declarada existe, mas ela visa ocultar a verdade real, mediante um “pacto simulatório”, segundo Edmar Oliveira Andrade Filho:

“Todo negócio simulado é precedido de um acordo, chamado ‘pacto simulatório’, por intermédio do qual as partes declaram querer algo distinto do que estampado no negócio jurídico simulado. Portanto, a prova da simulação deve descortinar o negócio simulado e descobrir o conteúdo do pacto simulatório, que será uma mentira ou um negócio dissimulado, e os efeitos dele emergentes.

Do exposto resulta claro que a simulação é meio de ocultar a violação de uma ou mais normas que, todavia, não pode ser concebido senão em relação com um negócio

³²⁰ “Assim, uma pessoa pode agir pressupondo uma situação que existe de fato ou estimando de forma inadequada uma realidade representada. De um outro ponto de vista, o erro pode derivar do conhecimento falso ou do conhecimento incompleto. É a diferença entre ver e perceber ou perceber mal”. Filho, *Planejamento tributário*, 201.

³²¹ “O erro é um problema que surge na interpretação de fatos e textos, os quais são sempre vertidos em linguagem. Tal consideração é da maior importância para o estudo das sanções, no pressuposto de que elas, para serem válidas, devem estar apoiadas num mínimo de culpabilidade. Sob essas perspectivas é de se questionar se será justo apenar alguém que deixa de cumprir um dever jurídico baseado em interpretação (em escolha) que seja razoável porque cabível na moldura do texto; nos domínios do direito penal há as figuras do erro do tipo e do erro de proibição, sobre as quais já escrevemos em outro lugar”. Filho, 201/202.

³²² Reis, *O Princípio da Boa-fé e o Planejamento Tributário*, 126.

simulado (ou dissimulado). Em outras palavras, a menção à figura da dissimulação pressupõe a preexistência de um negócio que teria sido simulado.

Pois bem, a simulação pode ser engendrada com a interposição de pessoa fictícia, mas requer, sempre, a existência de colaboração entre duas ou mais pessoas como desígnio comum. Para Francesco Ferrara, a simulação pressupõe, sempre um concerto, um entendimento entre as partes que cooperam para criação do ato aparente, ‘na produção do fantasma jurídico que constitui o ato simulado’³²³.

A simulação não se confunde com o negócio jurídico indireto, segundo Luís A. Carvalho Fernandes:

“O negócio indirecto é verdadeiro e daí não se confundir com o simulado, nomeadamente na simulação relativa.

As partes querem efectivamente celebrar o negócio por elas seleccionado, embora para um fim diverso do seu tipo. Há apenas um negócio e este corresponde à vontade das partes; não há também, correspondentemente, a intenção de enganar terceiros.

Assim, no *negotium mixtum cum donatione* as partes querem a compra e venda que celebram, mas por via da estipulação de um *preço simbólico*, que querem realizar uma liberdade.

Por outro, sendo o negócio indirecto, *qua tale*, válido, também esta nota o demarca do simulado, que é nulo. Para além disso, ainda, quando, como atrás exposto, seja nulo, o seu vício não respeita à vontade como elemento estrutural do acto, mas ao fim visado pelas partes³²⁴.

As patologias dos negócios jurídicos em comento geram reflexos na sindicância da (i)licitude dos comportamentos dos sujeitos passivos tributários dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal, o abuso de direito com a evasão fiscal e a simulação com a fraude fiscal.

3.2. Planejamento tributário e Autonomia da vontade

Desde já ressaltamos que o planejamento tributário não é proibido pelo ordenamento jurídico, em razão do sujeito passivo tributário ter o direito de organizar as

³²³ Filho, *Planejamento tributário*, 188/189.

³²⁴ Fernandes, *Teoria Geral do Direito Civil: fontes, conteúdo e garantia da relação jurídica*, II:359/360.

suas atividades econômicas no sentido de obter uma economia ou vantagem fiscal, de acordo com as suas “convicções de gestão” e desde que esses comportamentos sejam *intra ou secundum legem*³²⁵. Aliás, a própria lei, em determinadas situações, concede expressamente essas opções aos referidos sujeitos passivos e em outras situações, torna-se um dever³²⁶.

O planejamento tributário, como reflexo do princípio da autonomia da vontade, deve ser compreendido, interpretado e exercido em consonância com os valores fundamentais constitucionais e, especialmente, aqueles que estruturam e fundamentam a ordem ou organização socioeconômica vigente. Segundo Joaquim Freitas da Rocha, “a liberdade de escolha das vias fiscalmente menos onerosas encontram-se na interseção de várias coordenadas valorativas e constitucionais de natureza estruturante e de escalão equivalente”. Dentre elas, se destacam: “(a) a indispensabilidade de satisfação das necessidades financeiras e coletivas do Estado; (b) a proteção da esfera jurídica dos contribuintes; e (c) a liberdade de actuação dos sujeitos jurídicos”³²⁷. Acrescentamos, ainda, a propriedade privada como um valor também garantido constitucionalmente, mas com uma função social (art. 5.º, XXII e XXIII da CRFB e arts. 61.º e 62.º da CRP).

Em relação ao item (a) e (b) nos remetemos ao exposto no capítulo 1 e 2. Em relação à terceira coordenada, impõe-se a necessidade de compreendê-la com base em três perspectivas: trabalho, livre iniciativa econômica e livre concorrência, que dão origem às

³²⁵ “No contexto que presentemente nos interessa, a autonomia de vontade (ou autonomia privada) ganha particular relevo na medida em que é pela via do seu reconhecimento que o Ordenamento deve assegurar aos contribuintes a maior liberdade possível na condução das suas vidas (die Größtmögliche Freiheit gewähren), através da eleição dos meios privatísticos que se lhes afiguram mais adequados em termos de consideração de critérios de poupança, inclusivamente poupança fiscal, embora sempre nos termos da lei, evidentemente. Conquanto se admita que podem suscitar dúvidas acerca desta colocação, trata-se, na nossa perspectiva, de uma matéria com assento constitucional, ainda que somente assento material, e isto pela verificação lógica de dois argumentos: por um lado, porque a própria CRP afirma que ‘os direitos fundamentais consagrados na Constituição não excluem quaisquer outros (...)’, numa inequívoca afirmação da existência de direitos (e normas) apenas materialmente constitucionais; por outro lado, por que tal autonomia da vontade constitui uma densificação do ‘direito dos direitos’: a dignidade da pessoa humana. Em qualquer caso, seja como densificação deste último, seja como princípio material autónomo – ou pela verificação conjunta de ambos os postulados –, parece-nos fora de questão que se está em presença de um verdadeiro princípio com dignidade constitucional”. Rocha, “Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito livre planificação fiscal”, 4/5.

³²⁶ “Há casos em que o planejamento tributário se converte num dever; de fato, em certas circunstâncias, a eficiência é uma exigência formulada pela ordem jurídica. Exemplo claro é o do administrador eleito para dirigir uma empresa que deve adotar todas as medidas que, de acordo com a lei e o direito, sejam menos desvantajosas possíveis para a empresa voltada para o crescimento e o cumprimento, da melhor maneira possível, da função social que lhe é imposta pela ordem jurídica. O direito positivo não deve condenar, para utilizar uma expressão em voga no direito francês, a ‘destreza fiscal’ e ninguém pode ser compelido a escolher, entre alternativas válidas e lícitas, aquela que leve à maior carga tributária. De acordo como o mandamento do art.1.011 do CC, o administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios. Preceito com igual ordem é encontrado no art.153 da Lei 6.404/76”. Filho, *Planejamento tributário*, 97.

³²⁷ Rocha, “Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito livre planificação fiscal”, 2.

liberdades económicas fundamentais em três vertentes: empresa, trabalho e concorrência³²⁸. Nesse sentido, trazemos um excerto do acórdão exarado pelo Tribunal Administrativo Central Sul, doravante TCA-SUL³²⁹:

“XVII) Um dos limites à liberdade de gestão empresarial, é o da subsistência e manutenção do sistema fiscal visando a satisfação das necessidades financeiras do Estado e demais entidades públicas no quadro de uma repartição justa do rendimento e da riqueza criados (cfr. artº.103, nº.1, da Constituição da República), estabelecendo a lei, para tanto, mecanismos de planeamento fiscal, ao mesmo tempo que visa prevenir a ocorrência de situações de evasão e fraude fiscais por razões de justiça social nessa medida se justificando a adopção de decisões de limitação legítima de direitos, liberdades e garantias em confronto.

XVIII) Sendo certo que a liberdade de gestão fiscal tem a sua expressão nas liberdades de iniciativa económica e de empresa, contempladas nos artºs. 61, 80, al. c), e 86, da Constituição da República, também o é que a legitimação da liberdade das empresas, guiando-se pelo planeamento fiscal, passa, nomeadamente, pela escolha da forma e organização da empresa (v.g. empresa individual/empresa societária, estabelecimento estável/sociedade afiliada), do financiamento (v.g. autofinanciamento, heterofinanciamento, recurso a suprimentos), do local da sede da empresa, afiliadas e estabelecimentos estáveis, da política de gestão de défices e da política de reintegrações e amortizações.

XIX) Todavia, a liberdade de gestão fiscal das empresas, vista pelo lado do Estado, concretiza-se no princípio da neutralidade fiscal, o qual tem clara expressão no artº.81, al. f), da Constituição (após a revisão efectuada pela Lei Constitucional 1/2005, de 12/8), norma em que se estabelece como incumbência prioritária do Estado, assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolista e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral.

³²⁸ Rocha, 6.

³²⁹ “A história do Tribunal Central Administrativo Sul remonta ao ano de 1996, quando a Lei nº 46/96, de 4 de Setembro, concedeu autorização legislativa ao Governo para criar e definir a organização e a competência de um novo tribunal superior da jurisdição administrativa e fiscal, designado de Tribunal Central Administrativo. Volvidos sete anos, em simultâneo com a entrada em vigor da Reforma do Contencioso Administrativo de 2004, a Lei nº 107-D/2003, de 31 de Dezembro, procedeu ao desdobraamento do anterior Tribunal Central Administrativo, em dois novos tribunais de apelação, o Tribunal Central Administrativo Sul, com sede em Lisboa, e o Tribunal Central Administrativo Norte, com sede no Porto. A área de jurisdição do Tribunal Central Administrativo Sul abrange, desde então, o conjunto das áreas de jurisdição atribuídas ao Tribunal Administrativo de Círculo e Tribunal Tributário de Lisboa e aos Tribunais Administrativos e Fiscais de Almada, Beja, Castelo Branco, Funchal, Leiria, Loulé, Ponta Delgada e Sintra”. “TCAS - Tribunal Central Administrativo Sul”, acessado 17 de março de 2018, http://www.tca-sul.net/tcas_home/.

XX) Assim, não estando, nem podendo estar em causa a liberdade de escolha do contribuinte na conformação dos seus negócios, ou, dito de outro modo, não estando em causa o exercício da sua autonomia privada, o que se limita é a possibilidade de a vontade do contribuinte ser relevante no que respeita ao grau da sua oneração fiscal, pelo que a interpretação da norma constante do art.º 38, n.º 2, da L. G. Tributária, produzida pela A. Fiscal e sufragada por este Tribunal nos sobreditos termos é conforme com a Constituição”³³⁰.

Assim, abordaremos adiante as referidas liberdades e a função social da propriedade, em função da sua relevância no planejamento tributário.

3.2.1. Liberdades econômicas fundamentais

Conforme vimos previamente, a Revolução Industrial gerou grandes desigualdades sociais e econômicas especialmente em relação à classe trabalhadora, o que deu origem aos movimentos trabalhistas. Nesse contexto emergiu a fase social do Estado Constitucional e o direito ao trabalho, em razão do princípio da dignidade da pessoa humana, foi reconhecido como um valor fundamental social a ser garantido e concretizado, conforme se constata nos arts. 1.º, 58.º e alínea “b” do nr.º 1 do art. 59.º da CRP e arts. 1.º, III, 6.º e 7.º da CRFB. Assim, surgiram os estatutos jurídicos do capital e do trabalho, ou seja, o Direito Econômico e o Direito do Trabalho com uma relação de interdependência, “principalmente nos dias atuais, a interpenetração recíproca é indissociável, projetando-se sobre as duas vertentes básicas da intervenção e, sobretudo, da relação entre o Estado e a Economia, tendo como instrumento o Direito”³³¹. A partir daí, extrai-se o termo “constituição econômica em sentido restrito”³³².

³³⁰ Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no processo n.º 04255/10, acessado 16 de maio de 2017. Disponível em dgsi.pt

³³¹ Pereira e Jucá, “Economia, Constituição e Estado”, 32.

³³² “Utilizaremos aqui o termo **constituição econômica** no seu *sentido restrito*, ou seja, conjunto de disposições constitucionais – regras e princípios – que dizem respeito à conformação da ordem fundamental da economia. A Constituição, em estreita conexão com o princípio democrático (nas suas dimensões, política e econômica), consagrou uma ‘constituição econômica’ que, embora, não reproduza uma ‘ordem econômica’ ou um ‘sistema econômico’ ‘abstrato’ e ‘puro’, é fundamentalmente caracterizada pela ideia de democratização econômica e social. Neste contexto, o âmbito de liberdade de conformação política e legislativa aparece restringido directamente pela Constituição: a política econômica e social a concretizar pelo legislador deve assumir-se *política de concretização dos princípios constitucionais* e não uma política totalmente livre, a coberto de uma hipotética ‘neutralidade econômica’ da Constituição ou de um pretense mandato democrático da maioria parlamentar. Por outras palavras: o princípio da democracia social e econômica, quer na sua configuração geral, quer nas concretizações concretas, disseminadas ao longo da Constituição, constitui um *limite* e um *impulso* para o legislador. Como *limite*, o legislador não pode executar

O art.170 da CRFB impõe a valorização do trabalho humano e da livre iniciativa a fim de assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social, mediante a observação dos princípios ali dispostos³³³. A Constituição portuguesa (arts. 59.º, 61.º e 80.º) também reconhece o trabalho e a liberdade de iniciativa, tendo em conta o interesse geral, como valores fundamentais a serem garantidos e concretizados, fundamentados na dignidade da pessoa humana, o que demonstra o “caráter social do Estado Português”³³⁴.

A livre iniciativa tem como seus titulares, a empresa e o trabalho, o que caracteriza a liberdade de empresa e a liberdade do trabalho³³⁵. Essas liberdades não devem ser compreendidas em sentido amplo, haja vista que toda liberdade é condicionada pela ordem jurídica, inclusive é ela que lhe define e garante seu exercício (arts. 47.º 58.º 61.º e

uma política económica e social de sinal contrário ao imposto pelas normas constitucionais; como *impulso*, o princípio da democracia económica e social exige positivamente ao legislador (e aos outros órgãos concretizadores) a prossecução de uma política em conformidade com as normas concretamente impositivas da Constituição. Esta política, como demonstra J. Rawls, tanto pode ser de cariz liberal-social (não socialista) como de natureza social-democrata (como alguns acenos socializantes), desde que se proponha satisfazer as expectativas dos menos favorecidos em condições de uma justa igualdade de oportunidades”. Canotilho, *Direito constitucional e teoria da constituição*, 345/346.

³³³ “Todo esse conjunto de princípios, portanto, há de ser ponderado, na sua globalidade, se pretendemos discernir, no texto constitucional, a definição de um sistema e de um modelo económicos. A Constituição não é um mero agregado de normas; e nem se a pode interpretar em tiras, aos pedaços. [...] Atingido, porém este ponto de minha exposição, devo salientar aspecto de extrema importância, em vista do que me permito referir a circunstância de o Direito ser *prescritivo*. O Direito não descreve situações ou fatos senão para a eles atribuir consequências jurídicas. Por isso o texto do art.170 não afirma que a ordem económica *está* fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa e *tem* por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, senão que ela *deve estar* vale dizer, *tem de necessariamente estar* – fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, e *deve ter* – valer dizer, *tem de necessariamente ter* - por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social. A perfeita compreensão dessa obviedade é essencial, na medida em que informará a plena compreensão de que qualquer prática económica (*mundo do ser*) incompatível com a valorização do trabalho humano e com a livre iniciativa, ou que conflite com a existência digna de todos, conforme os ditames da justiça social, será adversa à ordem constitucional. Será, pois, *institucionalmente inconstitucional*. Desde a compreensão desse aspecto poderão ser construídos novos padrões não somente de controle de constitucionalidade, mas em especial, novos e mais sólidos espaços de constitucionalidade. A amplitude dos preceitos constitucionais abrange não apenas normas jurídicas, mas também condutas. Daí por que desejo afirmar, vigorosamente, serem constitucionais inadmissíveis não somente normas com ele incompatíveis, mais ainda quaisquer condutas adversas ao disposto no art.170 da Constituição”. Grau, *A ordem económica na Constituição de 1988: (interpretação e crítica)*, 190/191.

³³⁴ “O desenvolvimento do caráter social do Estado Português alinha-se, depois por aquilo que se prescreve na Parte I e na Parte II da CRP: Na Parte I, o princípio social concretiza-se nos designados *direitos fundamentais económicos, sociais e culturais*; na Parte II, o princípio social afirma-se em múltiplas disposições e princípios *que limitam a iniciativa e a propriedade privadas, para além da conceção intervencionista do Estado na economia*, bem como a dimensão distributiva da fiscalidade”. Gouveia, *Manual de Direito Constitucional: II - direito constitucional português (parte especial), princípios, direitos fundamentais, organização económica e política, garantia e revisão da Constituição*, II:1038.

³³⁵ “Importa deixar bem vincado que a *livre iniciativa* é expressão de liberdade titulada não apenas pela empresa, mas também pelo trabalho. A Constituição, ao contemplar a *livre iniciativa*, a ela só opõe, ainda, que não a exclua, a ‘iniciativa do Estado’; não a privilegia, assim, como bem pertinente apenas à empresa. É que a *livre iniciativa* é um modo de expressão do trabalho e, por isso mesmo, corolária da valorização do trabalho, livre - como observa Miguel Reale Junior - em uma sociedade livre e pluralista. Daí por que o art.1º, IV, do texto constitucional - de um lado - enuncia como fundamento da República Federativa do Brasil o *valor social* e não as virtualidades individuais da livre iniciativa e - de outro - o seu art.170, *caput*, coloca lado a lado *trabalho humano* e *livre iniciativa*, curando, contudo, no sentido de que o primeiro seja valorizado”. Grau, *A ordem económica na Constituição de 1988: (interpretação e crítica)*, 201.

80.º da CRP e arts. 5.º, 170 e ss. da CRFB)³³⁶. Nesse sentido, trazemos à colação as considerações de Eros Roberto Grau.

“O princípio da liberdade de iniciativa econômica – originariamente postulado no édito de Turgot, de 9 de fevereiro de 1776 – inscreve-se plenamente no decreto d’Allarde, de 2-17 de março de 1791, cujo art.7.º determinava que, a partir de 1.º de abril daquele ano, seria livre a qualquer pessoa a realização de qualquer negócio ou exercício de qualquer profissão, arte ou ofício que lhe aprouvesse, sendo contudo ela obrigada a se munir previamente de uma ‘patente’ (imposto direto), a pagar as taxas exigíveis e a se sujeitar aos regulamentos de polícia aplicáveis.

Meses após, na chamada Lei Le Chapelier – Decreto 14-17 de junho de 1791 -, que proíbe todas as espécies de corporações, o princípio é reiterado.

Vê-se para logo, nestas condições, que no princípio, nem mesmo em sua origem, se consagrava a liberdade absoluta de iniciativa econômica. Vale dizer: a visão de um Estado inteiramente omissa, no liberalismo, em relação à iniciativa econômica privada, é a expressão pura e exclusiva de um tipo ideal. Pois medidas de polícia já eram, neste estágio, quando do princípio tinha o sentido de assegurar a defesa dos agentes econômicos contra o Estado e contra as corporações, a eles impostas.

Em sua raiz, o princípio era expressão de uma garantia de legalidade, o que torna bem explícita a correção da observação de Galgano, nos termos da qual o conceito de Estado de Direito exprime, em relação ao burguês singelamente, aquela mesma exigência – de um limite à ação pública, para salvaguarda da iniciativa privada – que o conceito de *Estado liberal* exprime em relação à burguesia no seu todo³³⁷.

A União Europeia também garante as liberdades econômicas fundamentais, de acordo com o TFUE: livre circulação de mercadorias (art. 28.º) trabalhadores (art. 45.º) e capitais (art. 63.º), bem como liberdade de estabelecimento (art. 49.º), prestação de serviços (art. 56.º). Assim, essas liberdades deverão ser consideradas na hipótese de planejamento tributário internacional, caso envolvam os países membros da União Europeia. Além do mais, ressaltamos que as referidas liberdades não devem ser vistas

³³⁶ “Entre nós, no plano da Constituição de 1988, a liberdade é consagrada, principiologicamente, como fundamento da República Federativa do Brasil e como fundamento da ordem econômica. Ao princípio da concreção a própria Constituição, nas regras (normas inscritas, v.g., nos seus arts. 5º - incisos II, VI, IX, XIII, XIV, XV, XVI, XVII, XX – e 206, II. Vê-se para logo, destarte, que se não pode reduzir a *livre iniciativa*, a qual consagrada no art.1.º, IV, do texto constitucional, meramente à feição que assume como *liberdade econômica ou liberdade de iniciativa econômica*. Dir-se-á, contudo, que o princípio, enquanto fundamento da ordem econômica, a tanto se reduz. Aqui também, no entanto, isso não ocorre. Ou – dizendo-o de modo preciso -: *livre iniciativa* não se resume, aí a ‘princípio básico do liberalismo econômico’ ou a ‘liberdade de desenvolvimento da empresa’ apenas – à liberdade *única* do comércio, pois. Em outros termos: não se pode visualizar no princípio tão somente uma afirmação do capitalismo”. Grau, 197/198.

³³⁷ Grau, 198/199.

também em sentido amplo, haja vista as “restrições no domínio da tributação direta” existentes, de acordo com TJUE³³⁸.

A liberdade de concorrência e a livre iniciativa (trabalho e empresa) são vetores importantes nas relações econômicas do sistema capitalista. Em razão da dinâmica e da complexidade dessas relações, surgiram as naturais desigualdades econômicas entre os seus agentes, toleráveis até o ponto em que não comprometam ou coloquem em perigo “o equilíbrio geral da ordem social estabelecida”³³⁹. Em razão disso, impõe-se a necessidade de regulação pública, a fim de garantir que a liberdade de concorrência e a livre iniciativa (trabalho e empresa) atuem de forma a não ultrapassar o referido ponto, bem como assegurar “o funcionamento do próprio mercado, mas também para fazer valer os interesses públicos e sociais relevantes que só por si o mercado não garante”³⁴⁰.

A livre concorrência deve cumprir a sua função básica de acordo com as “leis do mercado” e seu exercício deve ser de tal forma que não haja abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros, conforme dispõe o art.173, §4.º da CRFB. Assim também, a alínea “f” do art.81.º da CRP: assegurar o funcionamento eficiente dos mercados de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e de outras práticas lesivas ao interesse geral.

É bem verdade que nos últimos vinte anos houve uma valorização da economia de mercado, mas isso não quer dizer que o Estado deixou de regular a economia, ou seja, houve “o regresso ao ‘*laissez-faire*’ e ao antigo capitalismo liberal”, ao contrário, a atividade reguladora do Estado continua imprescindível por algumas razões^{341/342}. Nessa

³³⁸ “O TJ fornece explicitamente bases que podem ser utilizadas para justificar regras internas discriminatórias. Temos em mente não só as matérias de natureza política, como as relativas à segurança e saúde públicas. Contudo, estas matérias não têm sido invocadas para justificar discriminações ao nível da tributação direta. O contexto no qual se encontram as justificações tem, na verdade, sido outro. Recordamos que, para além das matérias referidas, o TJ afirmou, a partir do caso *Cassis de Dijon*, que uma violação das liberdades fundamentais poderia ser também justificada com base no interesse público (‘razões imperiosas de interesse geral’). É precisamente através da consideração desta base que se têm justificado algumas restrições no domínio da tributação direta, normalmente chamadas sugestivamente como designações fora do catálogo. As justificações invocadas nesse contexto são normalmente (i) a coerência dos sistemas fiscais, (ii) a territorialidade, (iii) a ideia de antiabuso, e (iv) a eficácia da supervisão fiscal”. João Sérgio Ribeiro, “A Coerência como principal causa de justificação das restrições às liberdades de circulação: tributação direta”, in *Estudos de Direito Fiscal da União Europeia*, 3º ed (Braga: Elsa Uminho, 2017), 78/79.

³³⁹ Cfr. nota 136

³⁴⁰ Marques e Moreira, “Economia de mercado e regulação”, 15.

³⁴¹ Marques e Moreira, 13.

³⁴² Maria Manuel Leitão Marques e Vital Moreira citam as seguintes razões: “A primeira razão da regulação está ligada à própria garantia dos mecanismos do mercado e da concorrência. Deixado a si mesmo o mercado pode ser suicidário. Importa, portanto, regular o mercado para garantir a concorrência. As leis de defesa da concorrência

nova perspectiva, o Estado atuará precipuamente como um agente normativo e regulador da atividade econômica, conforme podemos constatar no *caput do art. 174 da CRFB* (o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado) e alínea “f” do art. 81.º da CRP.

A União Europeia, também, tratou da referida matéria, conforme se pode constatar pelo art.101.º do TFUE: São incompatíveis com o mercado interno e proibidos todos os acordos entre empresas, todas as decisões de associações de empresas e todas as práticas concertadas que sejam suscetíveis de afetar o comércio entre os Estados-Membros e que tenham por objetivo ou impedir, restringir ou falsear a concorrência no mercado interno [...].

Nesse contexto, os comportamentos dos sujeitos passivos tributários dirigidos no sentido de economia ou vantagem fiscais que levem a distorções de concorrências não devem ser tolerados e muito menos compreendidos como planejamento tributário.

Por outro lado, o Estado não deve impor comportamentos no âmbito tributário que gerem possíveis distorções de concorrência ou na liberdade do exercício de profissão. Pensem, por exemplo, na já mencionada delegação de funções administrativas eminentemente afetas à Administração tributária a terceiros (“hiperburocratização” ou “*desadministrativização*”)³⁴³. Vejamos as considerações de Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva a respeito da referida situação:

“Por outro lado, também a liberdade de exercício de profissão (art.º 47.º da CRP) pode ser colocada em crise, na medida que as normas constitucionais que a preveem projetam em matéria tributária a exigência de que os regimes jurídicos não

(‘antitrust’, anticartel) e os mecanismos dedicados a implementá-las fazem hoje parte imprescindível da panóplia regulatória de qualquer economia de mercado. A segunda razão está ligada aos *limites e ‘falhas’ do mercado*, isto é, às situações em que o mercado não pode normalmente funcionar. É o caso dos ‘monopólios naturais’, em que, por razões de racionalidade económica e ambiental, não se pode estabelecer concorrência entre uma pluralidade de operadores, tendo de aceitar-se único operador. Tal sucede nomeadamente no caso das chamadas *indústrias de rede*, como as redes de transporte e distribuição de electricidade, de gás, de água, de efluentes líquidos, etc. A terceira razão deriva das ‘externalidades negativas’ do funcionamento da economia, quando movida pela procura do lucro, com é próprio da economia de mercado, assente na propriedade e na iniciativa privada. Entre elas contam-se os custos sociais associados aos danos ambientais, os prejuízos para saúde pública, os riscos para a segurança colectiva, etc. A quarta razão decorre da necessidade de *proteger os consumidores* na sua relação de ‘troca desigual’ com os produtores e distribuidores, sobretudo nos casos de ‘assimetria de informação’. Trata-se de garantir, por exemplo, uma informação fiável e adequada sobre os produtos e serviços postos no mercado, de garantir o direito de todos à segurança e à saúde individual, de assegurar um direito à reparação de danos, etc. Uma quinta razão visa garantir *as obrigações de serviço público*, que se devem manter depois da privatização e liberalização das empresas públicas e o afastamento dos antigos mecanismos do exclusivo público e, que eram inerentes à antiga responsabilidade directa do Estado pelos serviços públicos (telecomunicações, electricidade, água, etc.” Marques e Moreira, 13/14.

³⁴³ Rocha e Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, 118.

impliquem distorções das livres escolhas nem introduzam distinções de tratamento que se transformem a prazo em desincentivos profissionais. Ora, é o que pode suceder no caso, pois a oneração de uma concreta profissão com deveres e obrigações que não se relacionam diretamente com o respectivo exercício, mas antes com a situação tributária e/ou eventualmente infratora de um terceiro, será desigualitária e impeditiva da livre escolha e exercício da mesma”³⁴⁴.

3.2.2. Função social da propriedade

Considerando a amplitude do termo propriedade torna-se necessário que façamos uma distinção prévia³⁴⁵. A propriedade pode ser classificada em bens de consumo e, como tal, se “esgota na sua própria fruição” ou como bens de produção, isto é, como um elemento no processo de produção de outros bens³⁴⁶. Como já visto, a fase liberal do Estado Constitucional gerou um grande desequilíbrio nas relações de trabalho, dado que a força do capital, fundamentado no direito de propriedade (no sentido de bens de produção), mostrou-se superior à força do trabalho.

Nessa perspectiva, emerge a função social da propriedade em sua perspectiva dinâmica e, conseqüentemente, numa relação interdependente entre propriedade e empresa. Essa situação impõe ao acionador controlador e aos administradores, independentemente de ser ou não proprietários, que exerçam as “atribuições que a lei e o estatuto lhes confere, a fim de lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa”, de acordo com o parágrafo único do art.116 e o art.154 da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações - Brasil).

Deste modo, ressaltamos que a função social da propriedade, “justificada pelos *seus fins, serviços, função*”, não deve ser vista apenas em relação aos bens de produção, mas, também em relação à propriedade “*tangida pela função individual*”, ou seja, quando

³⁴⁴ Rocha e Silva, 120/121.

³⁴⁵ “A propriedade não constitui uma instituição única, mas o conjunto de várias instituições, relacionadas a diversos tipos de bens. Não podemos manter a ilusão de que à unicidade do termo – aplicado à referência a situações diversas – corresponde a real unidade de um compacto e íntegro instituto. A propriedade, em verdade, examinada em seus distintos perfis – subjetivo, objetivo, estático e dinâmico -, compreende um conjunto de vários institutos. Temo-la, assim, em inúmeras formas, subjetivas e objetivas, conteúdos normativos diversos sendo desenhados para aplicação a cada uma delas, o que importa no reconhecimento, pelo Direito Positivo, *da multiplicidade da propriedade*. Assim cumpre distinguirmos, entre si, a propriedade de valores mobiliários, a propriedade literária e artística, a propriedade industrial, a propriedade do solo, v.g. Nesta última, ainda, a propriedade do solo rural, do solo urbano e do subsolo”. Grau, *A ordem econômica na Constituição de 1988: (interpretação e crítica)*, 234.

³⁴⁶ Grau, 234/235.

passa a ter fins acumulativos e especulativos e não apenas como meio de subsistência do indivíduo e de sua família^{347/348}. Assim, podemos dizer que a propriedade está afetada a uma função individual, mas poderá também estar a uma função social, a partir do momento em que os bens de produções e outros bens “excedam o quanto caracterizável como propriedade afetada *por função individual*”³⁴⁹.

A função social da propriedade deve ser vista numa perspectiva ativa, isto é, as atividades empresariais não devem ser dirigidas apenas no sentido de não ocasionar prejuízo a terceiros, mas também em seu benefício³⁵⁰. Nesse contexto, as atividades econômicas devem ser desenvolvidas, de acordo com os valores fundamentais constitucionais, levando em conta a ordem ou organização socioeconômica vigente prevista nos arts. 80.º e ss. da CRP e arts.170 e ss. da CRFB.

Não resta dúvida que o planejamento tributário é um direito que deve ser reconhecido e garantido pelo Estado aos sujeitos passivos tributários, de forma que eles possam optar pelos negócios jurídicos que lhe sejam mais favoráveis do ponto de vista fiscal, desde que sejam realizados *intra e secundum legem*, ou seja, sem as já referidas

³⁴⁷ Grau, 236.

³⁴⁸ “A distinção explicitada, entre *propriedade dotada de função individual e propriedade dotada de função social*, permite-nos operar uma primeira precisão, necessária à compreensão do sentido assumido pelo princípio da *função social da propriedade*, que, como vimos, tem como pressuposto necessário a *propriedade privada* - dos bens de produção e de bens que excedam o quanto caracterizável como propriedade afetada por *função individual*. À *propriedade dotada de função individual* respeita o art. 5º, XXII, do texto constitucional; de outra parte, a “propriedade que atenderá a sua função social”, a que faz alusão o inciso seguinte XXIII - só pode ser aquela que exceda o padrão qualificador da propriedade como dotada de *função individual*. À *propriedade-função social*, que diretamente importa à ordem econômica - propriedade dos bens de produção - respeita o princípio inscrito no art.170, III. No mais, quanto à inclusão do princípio da garantia da *propriedade privada dos bens de produção* entre os princípios da ordem econômica, tem o condão de não apenas afetá-los pela *função social* - conúbio entre os incisos II e III do art.170 - mas, além disso, de subordinar o exercício dessa propriedade aos ditames da justiça social e de transformar esse mesmo exercício em instrumento para realização do fim de assegurar a todos existência digna”. Grau, 244.

³⁴⁹ Grau, 244.

³⁵⁰ “O que mais releva enfatizar, entretanto, é o fato que o princípio da *função social da propriedade* impõe ao proprietário – ou a quem detém o poder de controle, na empresa – o dever de *exercê-lo* em benefício de outrem e não, apenas, de *não o exercer* em prejuízo de outrem. Isso significa que a *função social da propriedade* atua como fonte da imposição de comportamentos positivos – prestação de *fazer*, portanto, e não, meramente, de *não fazer* – ao detentor do poder que defluiu da propriedade. Vinculação inteiramente distinta, pois, daquela que lhe é imposta mercê de concreção do *poder de polícia*. A propósito da distinção entre *poder de polícia* e *função social da propriedade*, observa Carlos Ari Sundfeld (ob. cit., p.11) que – embora equivocada a concepção de que o primeiro só comporta a imposição de prestação de *não fazer* ao titular da propriedade – as prestações de *fazer* a que se sujeita ele, no quadro das limitações decorrentes do *poder de polícia*, constituem ‘*mera condição*, cujo implemento abre a oportunidade do exercício de um direito’. Tenho como correta a exposição do jovem professor, revendo, em razão dela, entendimento que adotei em meus *Elementos de Direito Econômico*, pp. 67-68, ao opor *intervenção* e *poder de polícia*; anoto, contudo, que essas *condições* cujo implemento abre a oportunidade do exercício de um direito constituem *deveres* e *não ônus* (v. meu *Direito, Conceitos e Normas Jurídicas*, cit., pp.114 e ss.). A exposição de Carlos Ari Sundfeld conclui, objetivamente: ‘Percebe-se que o fazer, nas duas hipóteses, tem um caráter distinto. No primeiro caso, o das limitações, trata-se de *condição para o exercício de direito*. No segundo (função social), trata-se do *dever de exercitar* o mesmo direito’”. Grau, 243.

patologias, conforme reconheceu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)³⁵¹:

“A interpretação da norma tributária, até para a segurança do contribuinte, deve ser primordialmente jurídica, mas a consideração econômica não pode ser abandonada. Assim, uma relação jurídica sem qualquer finalidade econômica, digo, cuja única finalidade seja a economia tributária, não pode ser considerada um comportamento lícito. A simulação é a modalidade de ilícito tributário que, com maior frequência, costuma ser confundida com elisão. Na simulação, a declaração recíproca das partes não corresponde à vontade efetiva e a causa da ocultação está sempre voltada para a obtenção de algum benefício que não poderia ser atingido pelas vias normais, o que demonstra tratar-se de um ato antecipadamente deliberado pelas partes envolvidas, que se volta para um fim específico, no caso contornar a tributação. Na simulação tem-se pactuado algo distinto daquilo que realmente se almeja, com o fito de obter alguma vantagem.

Reconhece-se a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação e outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei, conforme ensina Marco Aurélio Greco. (Planejamento Tributário. 3ª ed. Dialética:2011, p.319)”³⁵².

Porém o mencionado direito, não poder ser compreendido com um “direito fundamental de não pagar impostos”³⁵³. Assim sendo, deve ser exercido em consonância com os valores fundamentais, ou seja, buscando harmonizar a liberdade de gestão empresarial com o princípio social ou da socialidade³⁵⁴. Segundo Jorge Bacelar Gouveia, o

³⁵¹ “Órgão colegiado do Ministério da Fazenda, é quem julga os recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que tratem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil”. “Carta de Serviços — Conselho Administrativo de Recursos Fiscais”, acessado 21 de maio de 2017, <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/carta-de-servicos/carta-de-servicos>.

³⁵² Ac. do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, n.º 2801-003.958, proferido no processo n.º 10680.720283/2012-01, acessado 18 de maio de 201. Disponível em carf.fazenda.gov.br

³⁵³ “Pelo que, o dever de pagar impostos constitui um dever fundamental com qualquer outro, com todas as consequências que uma tal qualificação implica. Um dever fundamental, porém, que tem por destinatários, não todos os cidadãos de um estado, mas apenas os fiscalmente capazes, incluindo-se neles, de um lado, as pessoas (ou organizações) colectivas e, de outro, mesmo os estrangeiros e apátridas. Isto é, não há lugar a um qualquer (pretensão) *direito fundamental* de não pagar impostos, como o radicalismo das reivindicações de algumas organizações de contribuintes ou a postura teórica de alguns jusfiscalistas mais inebriados pelo liberalismo económico e mais empenhados na luta contra a ‘opressão fiscal’, que vem atingindo a carga fiscal nos países mais desenvolvidos, parecem dar a entender”. Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, 186.

³⁵⁴ “O Estado Liberal foi um Estado em que avultou a dimensão estática da segurança e da justiça, dentro da concepção geral da separação entre Estado-Poder e o Estado-Comunidade, num contexto de liberdade individual. Já no Estado Social, e em parte no Estado Pós-Social, os fins liberais conservam-se, mas são indexados a uma cláusula social de bem-estar social e de intervencionismo económico, de acordo com uma concepção dinâmica e transformista da sociedade pelo Estado, que assim se acrescenta de um conjunto de finalidades no sentido da prossecução da igualdade material. A preocupação com a defesa da igualdade em Estado Social - sem naturalmente obliterar a importância da liberdade, que se refrange ao nível do princípio democrático e do Estado de Direito - determina a emergência de um

princípio social trouxe ao Estado Constitucional preocupações relacionadas à “justiça distributiva”, “bem-estar social” e “intervenção econômica”³⁵⁵. Analisando essas preocupações e tudo o que já foi exposto aqui, podemos dizer que a tributação representa um importante instrumento para remediá-las, haja vista, ser a principal fonte de recursos financeiros para custear a concretização dos valores fundamentais sociais. Além disso, a tributação atua também como instrumento de política econômica, uma vez que pode desestimular ou estimular determinadas atividades econômicas ou processos produtivos, mediante uma imposição tributária mais ou menos elevada, conforme os fins que se quer alcançar.

Nesse contexto, surge o “Dever fundamental de pagar impostos”, desde que haja capacidade contributiva, segundo José Casalta Nabais:

“Há sim, o dever de todos contribuírem, na medida da sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado. Como membros da comunidade, que constitui o estado, ainda que apenas em termos económicos (e não políticos), incumbe-lhe, pois, o dever fundamental de suportar os custos financeiros da mesma, o que pressupõe a opção por estado fiscal, que assim serve de justificação ao conjunto de impostos, constituindo estes o preço (e, seguramente, um dos preços mais baratos) a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada”³⁵⁶.

Doravante vamos analisar os elementos necessários e imprescindíveis para a configuração do planejamento tributário.

3.3. Elementos do Planejamento tributário

Após analisar os conceitos sobre os comportamentos lícitos dos sujeitos passivos tributários dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal elaborados por alguns

princípio social ou da socialidade, que se concretiza em múltiplos instrumentos que são típicos desta fase do Estado Constitucional”. Gouveia, *Manual de Direito Constitucional: II - direito constitucional português (parte especial), princípios, direitos fundamentais, organização económica e política, garantia e revisão da Constituição*, II:1035.

³⁵⁵ “Este é um traço central na evolução do Estado desde que, no tempo liberal, surgiu no contexto do Constitucionalismo, pois que agora o Estado obtém três novas preocupações: uma *preocupação de justiça distributiva*, não apenas uma justiça formal e meramente comutativa, sendo inúmeras as consequências práticas; uma preocupação de bem estar-social, pela qual o Estado passa a lutar, realizando um novo conjunto de incumbências, assim como através da categoria dos direitos fundamentais sociais; uma *preocupação de intervenção económica*, encarando a atividade da economia, como um domínio submetido à relevância jurídico-constitucional, surgindo o conceito de Constituição económica”. Gouveia, II:1036.

³⁵⁶ Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, 186.

tributaristas portugueses e sintetizados por Ana Cristina Ferreira das Dores³⁵⁷, bem como por tributaristas brasileiros^{358/359/360}, constatamos mais uma vez a diversidade de termos usados para representar os referidos comportamentos³⁶¹. Entretanto, notamos que geralmente três elementos integram os referidos conceitos. Por razões de coerência, vamos tratar aqui como elementos do planejamento tributário. Antes de analisá-los, trazemos à colação parte da ementa de um acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sobre esta temática:

“O planejamento tributário consiste na prática de condutas lícitas, permitidas pelo direito, adotadas pelo contribuinte, e que tem como efeito a redução ou não pagamento do tributo que, caso não tivesse havido o planejamento, seria devido. Nesse sentido, o planejamento tributário é, antes de tudo e nada mais além do que um planejamento. Trata-se de um pensar com antecedência, um se organizar, um planejar, tendo em mente que, para se alcançar determinado resultado negocial, existe uma alternativa ou um outro negócio jurídico lícito que, se realizado, levará à redução ou não pagamento de tributo. Neste sentido, quando se está diante de um planejamento tributário, pressupõe-se a existência de um negócio normal (não planejado) que enseja uma determinada carga de tributação, e um negócio jurídico alternativo (planejado), que tem por efeito a redução ou não pagamento de tributos pelo contribuinte. Constatada a ilicitude do negócio jurídico planejado, ou a falta de realidade e verdade na sua execução, é necessário recompor qual teria sido o fato jurídico tributário, de forma a se atribuir esses efeitos, do negócio jurídico próprio, ao fato tributário”³⁶².

O primeiro elemento é o ato ou comportamento que pode ser positivo ou negativo, mas precisa decorrer de uma manifestação de vontade do sujeito passivo tributário no sentido de obter uma economia ou vantagem fiscal. Assim, não se considera planejamento tributário, quando o ingresso no regime fiscal é automático. Como exemplo de comportamento negativo, citamos o fato do sujeito passivo tributário deixar de exercer uma atividade econômica para não atingir o valor de negócio que o impede de se beneficiar do regime simplificado previsto no art.28, n.º 2 da CIRS.

³⁵⁷ Os tributaristas são Manuel Pires, Diogo Leite Campos, João Costa Andrade, Francisco Vaz Antunes, António Carlos dos Santos, Miguel João Almeida Costa, Joaquim Freitas da Rocha, António Manuel de Almeida Morgado e Nuno de Sá Gomes. Dores, “Planeamento fiscal e reestruturação empresarial: análise dos ordenamentos jurídicos português e brasileiro”, 34/37.

³⁵⁸ Amaro, *Direito tributário brasileiro*, 257.

³⁵⁹ Filho, *Planejamento tributário*, 93.

³⁶⁰ Reis, *O Princípio da Boa-fé e o Planejamento Tributário*, 192.

³⁶¹ Cfr. notas 261 e 262

³⁶² Ac. do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, n.º 1401-001-059, proferido no processo n.º 16327.001331/2009-61, acessado 18 de maio de 2017. Disponível em carf.fazenda.gov.br

O elemento licitude é essencial e imprescindível para configuração do planejamento tributário, isto é, o comportamento adotado (positivo ou negativo) pelo sujeito passivo no intuito de afastar, reduzir e diferir as obrigações tributárias dever ser *intra e secundum legem*. Nessa perspectiva, pode-se ter um planejamento tributário induzido ou estimulado pelo próprio legislador, como por exemplo, os incentivos fiscais para exercício de atividade econômica numa determinada região ou área científica. Por outro lado, temos o planejamento em que não há a referida indução ou estímulo, ou seja, os sujeitos passivos buscam contornar as regras de imposição tributária, mediante uma atuação nas lacunas da tributação, levando em conta o princípio da tipicidade e a liberdade de gestão empresarial. Entretanto, caso não sejam observados os fins da norma tributária, poderá o comportamento ser considerado abusivo administrativamente ou judicialmente e, conseqüentemente, configurar um caso de evasão fiscal, pois como vimos, somente o planejamento tributário atende a letra e os fins ou espírito da lei.

Assim sendo, o planejamento tributário deve ser *intra e secundum legem*, ou seja, os comportamentos devem estar não apenas em consonância formal (letra da lei) com as normas tributárias, mas também em consonância material, isto é, com seus fins (espírito da lei), especialmente aqueles relacionados à justiça tributária em seu aspecto material. Nesse contexto, haverá uma linha divisória tênue entre o planejamento e a evasão fiscal, pois ambos respeitam a letra da lei, mas apenas ele atende ao seu espírito.

A partir daí, surgem os conflitos entre os sujeitos da relação jurídica tributária, especialmente, pelo fato do planejamento tributário não ser uma “realidade normativa ou legal, não prevendo o legislador o seu conceito e muito menos o seu conteúdo, antes resultando de uma definição ‘pela negativa’ a partir dos espaços deixados em aberto ou em branco pela normação fiscal, típica, selectiva e suficiente”³⁶³. Nesse sentido, temos a posição de Luciano Amaro:

“Os limites da legalidade circundam, obviamente, o território dentro do qual deve circunscrever-se a busca da instrumentação menos onerosa para atividade que se queira desenvolver. Essa zona de atuação legítima baseia-se no referido pressuposto de que ninguém é obrigado, na condução de seus negócios, a escolher os caminhos, os meios, as formas ou os instrumentos que resultem em maior ônus fiscal. Isso, repita-se, representa questão pacífica.

³⁶³ Rocha, “Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito livre planificação fiscal”, 9.

Acordes não obstante nessa premissa, os autores passam a polemizar inconciliavelmente quando buscam estabelecer a linha divisória entre caminhos que poderiam ser percorridos com *economia legítima de imposto* e aqueles cuja utilização (também como o mesmo fim de pagar menos ou nenhum imposto) já seria fiscalmente ilícita ou inoperante, insuscetível, portanto, de produzir o efeito (não incidência ou menor incidência de tributo) querido pelo indivíduo.

Em suma, o indivíduo é livre (tem liberdade) para organizar seus negócios da maneira que entender mais conveniente, inclusive à vista da legislação fiscal, mas não pode ultrapassar certos limites, sob pena de seus atos serem inoperantes para efeito fiscal”³⁶⁴.

Vejamos alguns excertos de ementas de acórdãos proferidos por órgãos administrativos e judiciais (CARF e TCAS) no sentido do que foi exposto:

CARF

Processo: 11080.723307/2012-06

“Não se pode admitir, à luz dos princípios constitucionais e legais - entre eles os da função social da propriedade e do contrato e da conformidade da ordem econômica aos ditames da justiça social -, que, a prática de operações de reorganização societária, seja aceita para fins tributários, pelo só fato de que há, do ponto de vista formal, lisura per se dos atos quando analisados individualmente, ainda que sem propósito negocial. GANHO DE CAPITAL. CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. O sólido e convergente acervo probatório produzido nos autos demonstra que o contribuinte valeu-se da criação de uma sociedade, para a alienação de bens classificados em seu ativo permanente, evadindo-se da devida apuração do respectivo ganho de capital, por meio de simulação, que é reforçada pela ausência propósito negocial para sua realização”³⁶⁵.

Número do Processo: 16327.001331/2009-61

“PROPÓSITO NEGOCIAL. A existência de propósito negocial não é, por si só, suficiente para validar o negócio praticado como elisão fiscal, mormente quando divergentes a realidade extraída a partir dos elementos factuais do negócio e a forma utilizada para registra-lo. INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS. Não existe realidade negocial quando uma empresa com registro de prejuízo fiscal, mas sem atividade efetiva e sem operação, incorpora outra empresa operacional, ainda que do mesmo grupo.

³⁶⁴ Amaro, *Direito tributário brasileiro*, 258.

³⁶⁵ Ac. do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, n.º 9101-002-429, proferido no processo n.º 11080.723307/2012-06, acessado 18 de maio de 2017. Disponível em carf.fazenda.gov.br

Hipótese em que todo o ativo operacional da empresa foi transferido por meio de cisão seguida de incorporação, ficando na empresa original apenas o registro de prejuízo. Assim, não restou justificado ou comprovado qual o sentido e realidade negocial em se esvaziar o ativo operacional de uma empresa, deixando-a apenas e tão somente com seu prejuízo fiscal. Na verdade, ao fazê-lo, criou-se uma empresa fictícia, de fachada, cujo único objetivo era carregar o prejuízo fiscal acumulado”³⁶⁶.

Processo: 10140.720867/2011-03

“PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO. INOPONIBILIDADE AO FISCO. O ato ou conjunto de atos praticados com abuso de direito, assim entendido o exercício de direito que manifestamente excede os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa fé ou pelos bons costumes, é inoponível ao fisco”³⁶⁷.

TCA-SUL

Processo: 03877/10

“II) As normas anti-abuso encontram a sua razão de ser no comportamento evasivo e fraudatório dos sujeitos passivos em matéria fiscal tem e na necessidade de estabelecer meios de reação adequados por forma a garantir o cumprimento do princípio da igualdade na repartição da carga tributária e na prossecução da satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas (cfr. artº.103, nº.1, da C.R. Portuguesa), na medida em que é inerente à racionalidade económica a minimização dos impostos a suportar, podendo utilizar-se várias vias para atingir tal desiderato, embora a fronteira de distinção entre elas nem sempre seja fácil de vislumbrar e nesse sentido são seguidas normalmente as vias da gestão ou planeamento fiscal da evasão ou elisão fiscal e da fraude fiscal.

III) É em vista de tais situações que os Estados se preocupam com a tomada de medidas visando combater os comportamentos evasivos e fraudatórios dos sujeitos passivos através das designadas cláusulas específicas anti-abuso (de que são exemplo as normas contidas nos artºs. 58, relativa a preços de transferência, e 61, atinente à subcapitalização, ambas do C.I.R.C.), e cláusulas gerais anti-abuso (de que é exemplo a norma contida no artº.38, nº.2, da L.G.Tributária)”³⁶⁸.

³⁶⁶ Ac. do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, n.º 1401-001-059, proferido no processo n.º 16327.001331/2009-61, acessado 18 de maio de 2017. Disponível em carf.fazenda.gov.br

³⁶⁷ Ac. do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, n.º 1.202.001.176, proferido no processo n.º 10140.720867/2011-03, acessado 18 de maio de 2017. Disponível em carf.fazenda.gov.br

³⁶⁸ Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no processo n.º 03877/10, acessado 16 de maio de 2017. Disponível em dgsi.pt

Processo: 04255/10

“ I) – As normas anti-abuso encontram a sua ‘raison d’être’ no comportamento evasivo e fraudatório dos sujeitos passivos em matéria fiscal tem e na necessidade de estabelecer meios de reacção adequados por forma a garantir o cumprimento do princípio da igualdade na repartição da carga tributária e na prossecução da satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas (cfr. artº.103, nº.1, da C.R.Portuguesa).

II) – Isso porque é inerente à racionalidade económica a minimização dos impostos a suportar, podendo utilizar-se várias vias para atingir tal desiderato, embora a fronteira de distinção entre elas nem sempre seja fácil de vislumbrar e nesse sentido são seguidas normalmente as vias da gestão ou planeamento fiscal da evasão ou elisão fiscal e da fraude fiscal.

III) – Assim, através da primeira das apontadas vias, procura-se a minimização dos impostos a pagar de um modo totalmente legítimo e lícito, querido até pelo legislador, ou deixado à liberdade de opção do contribuinte, como sejam os benefícios fiscais e as alternativas fiscais (v.g. a decisão de tributação separada, ou conjunta, em sede de uniões de facto no I.R.S.; a opção pelo regime simplificado ou pela contabilidade organizada para a determinação do lucro tributável em sede de I.R.C.; a opção, ou não, pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades em I.R.C.) pelo que, dentro dos limites da lei e do direito, o sujeito passivo pode escolher as formas menos onerosas de tributação tendo como limite da sua pretensão minimizadora a fraude à lei.

IV) - A evasão ou elisão fiscal, dá-se pela prática de actos ou negócios lícitos mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade económica que lhe está subjacente, assim devendo qualificar-se como anómalos, anormais ou abusivos, sendo também caracterizados como comportamentos ‘extra legem’, em contraposição com a via da fraude fiscal, caracterizada como ‘contra legem’ e dos comportamentos tributários evasivos resulta um sério entrave à concorrência empresarial, uma notória erosão das receitas fiscais, a distorção do princípio da equidade e um claro menosprezo do cumprimento das regras de cidadania, situações que se fundam em causas de carácter político, económico, psicológico e técnico. E as formas utilizadas giram em torno de actos e contratos atípicos ou anormais visando tornear a lei (v.g. utilização do regime especial de tributação dos grupos de sociedades - artº.63 e seg. do C.I.R.C. - através da produção de menos-valias ou da utilização de benefícios fiscais através da transmissão de prejuízos) ou interpretando-a com fins diversos daqueles que o legislador tinha em mente, designadamente aproveitando-se da existência de jurisdições fiscais

diferentes para escolher, apenas por motivações de diminuição do imposto a pagar, a localização mais favorável para a residência de pessoas singulares ou colectivas ou para nelas instalar ‘estruturas’ que não desempenham outra função que não seja permitirem essa diminuição”³⁶⁹.

Por fim, temos o elemento finalidade que consistirá na obtenção de uma economia ou vantagem fiscal, de natureza pecuniária ou não, induzida (estimulada) ou não pelo legislador tributário. Segundo Joaquim Freitas da Rocha, o “fim em causa é sempre um fim intralegal e reconhecido pelo ordenamento jurídico como válido e juridicamente possível, pelo que não se poderá considerar legítima qualquer tentativa do credor tributário de impedir que o mesmo seja atingido, bloqueando o respectivo acesso ou sancionando o acto material subjacente”³⁷⁰.

As questões relacionadas com tempo e espaço são importantes para configuração do planeamento tributário. Quanto ao tempo, podemos dizer que “em regra, tais actos são praticados numa óptica *ex ante*, isto é antes da verificação de uma hipótese de incidência fiscal, e tanto pode projectar os seus efeitos nos estritos limites de um Ordenamento jurídico-tributário, como podem irradiar os seus efeitos em direção a outro(s) Ordenamento(s)”, visando um “país , território ou região sujeito a um regime fiscal mais favorável”³⁷¹. Essa situação pode configurar um caso de *Treaty shopping*:

“O termo *Treaty shopping* representa a situação em que um sujeito passivo, empresa ou outro agente económico, que não tem direito aos benefícios de uma Convenção, manipula o elemento de conexão residência, direta, ou indiretamente através de uma interposta pessoa, para obter benefícios de uma dada Convenção, de outra forma não disponível.

Essa situação deve ser distinguida, quer do chamado *Country tax shopping* que se traduz na escolha de um regime fiscal nacional mais favorável, quer de um conceito que recentemente se afirmou – *Directive shopping* – e que, apesar de semelhante ao *Treaty shopping* visa, não a exploração de uma rede de tratados, mas a possibilidade de beneficiar de certas diretivas comunitárias com reflexos na limitação da dupla tributação”³⁷².

³⁶⁹ Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no processo n.º 04255/10, acessado 16 de maio de 2017. Disponível em dgsi.pt

³⁷⁰ Rocha, “Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito livre planificação fiscal”, 9.

³⁷¹ Rocha, 7.

³⁷² João Sérgio Ribeiro, “Uso improprio de Convenções sobre Dupla tributação (vulgo *Treaty Shopping* Uma questão de internacional ou de direito interno?”), in *Estudos de Direito Fiscal Internacional*, 1º ed (Braga: Elsa Uminho, 2017), 65.

Além disso, o planejamento tributário pode ser idealizado e realizado com base no direito material, como por exemplo: Direito de família (casamento, divórcios, pensões alimentícias etc.); Direito civil (compra e venda, doações etc.) e societário (reestruturações societárias) e Direito ambiental (usa de matérias primas que causam menos danos ao meio ambiente, estimulada por uma tributação menor em relação às matérias primas que causas mais dano), Direito internacional (mediante incentivos fiscais para atrair investimentos internacionais e imigração). Também é possível com base no Direito adjetivo é possível também, por exemplo, recursos ou impugnações no âmbito administrativo com efeito suspensivo etc.³⁷³

3.4. As evasões e fraudes fiscais

O elemento de discrimine dos comportamentos lícitos e ilícitos dos sujeitos passivos na obtenção de economia e vantagem se fundamenta no “grau de desconformidade de determinada conduta com o Ordenamento normativo”, ou seja, “o grau de ilicitude ou a carga negativa subjacente”. Assim, o “grau de ilicitude” no planejamento tributário é nulo, moderado na evasão e acentuado na fraude. Vejamos a referida distinção nas palavras de Joaquim Freitas da Rocha:

“Jurídica e axiologicamente distintos do planeamento fiscal, são a evasão e a fraude fiscais, sendo o principal critério diferenciador, na nossa óptica, o grau de ilicitude ou a carga negativa subjacente. Para estes efeitos, e como já decorre do apartado sistemático anterior, utiliza-se aqui um conceito operativo de ilicitude, entendido esta com o grau de desconformidade de determinada conduta com o Ordenamento normativo, podendo-se constatar que determinadas condutas ou comportamentos violam de modo mais gravoso esse Ordenamento, em termos de atentar contra os seus bens jurídicos fundamentais e contra os seus valores essenciais, enquanto outros o violam mas de modo mais moderado, afrontando bens e valores que, pela sua natureza, não revestem a característica da essencialidade. De um modo genérico e propositadamente simplista, é possível afirmar-se que nos primeiros casos, o Ordenamento reage de um modo mais violento por meio da criminalização da respectiva conduta (sancionando-as designadamente com penas de prisão e de multa), enquanto nos segundos tal reacção já é mais contida no ponto de vista substantivo, dando origem a contra-ordenações (que se traduzem na imposição de

³⁷³ Rocha, “Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito livre planificação fiscal”, 8.

coimas) ou a correcções administrativas. Assume-se, em qualquer dos casos, e indubitavelmente, que a subtracção ao pagamento de tributos não é uma atitude ética e moralmente neutra, mas encerra propriedades eminentemente desvaliosas³⁷⁴.

Verificam-se nas evasões fiscais, comportamentos que se aparentam lícitos pelos meios utilizados (letra da lei), porém a ilicitude de grau moderado se constata pela violação dos fins buscados pelas normas tributárias (espírito da lei)³⁷⁵. O ordenamento jurídico qualifica esses comportamentos “como abusivos ou não conformes, na medida em lhes subjazem intenções fiscais ocultas que se afastam do fim típico que em termos de Direito lhes seria imputado”³⁷⁶.

Por outro lado, a fraude fiscal caracteriza pela ilicitude do meio e pela violação do fim e desta forma, verifica-se uma ilicitude de grau elevado, caracterizada por uma clara “intenção fraudulenta por parte do sujeito que assim opera ou actua e a sua actuação consubstancia uma violação directa das normas jurídicas”³⁷⁷.

Vejamos os seguintes exemplos: uma norma tributária prevê um benefício fiscal para as empresas que instalarem numa determinada região de um país a fim de desenvolvê-la economicamente, mediante a geração de empregos, visando diminuir as desigualdades sociais e económicas existentes em relação a outras regiões. Uma pessoa jurídica ou coletiva interessada em obter aquele benefício, muda a sede para aquela região, alugando um imóvel e colocando alguns funcionários ali para trabalhar, mas não muda o seu parque industrial. Nesse exemplo, o meio utilizado foi lícito, porém, houve uma violação ao fim da norma, que visava à geração de emprego, assim temos a evasão fiscal.

Uma pessoa física para obter uma dedução na sua declaração de imposto de renda no Brasil, “compra” um recibo de despesa de saúde com um profissional, mediante o pagamento de um determinado valor bem inferior ao valor do recibo, independentemente da efetiva prestação do serviço de saúde. Nesse caso, temos uma violação à letra e ao

³⁷⁴ Rocha, 11/12.

³⁷⁵ “Com efeito, o grau de desconformidade com o Ordenamento fiscal é aqui moderado, estando-se em presença de actos que à partida seriam válidos ou lícitos, mas que norma jurídica fiscal qualifica com abusivos ou não conformes, considerando-os conduta extralegem. Nestes casos, não será incorrecto afirmar que, respeitando-se a letra da lei, viola-se o seu espírito, dando corpo a um abuso de forma jurídica com propósitos fiscais, na medida em que se utilizada uma forma jurídica sem um específico propósito comercial que não os propósitos fiscais. Por isso, quando a evasão é referida a negócios jurídicos ou contratos, pode falar-se em negócio indirecto ou em negócio jurídico fiscalmente menos oneroso (ilícito)”. Rocha, 12/13.

³⁷⁶ Rocha, 13.

³⁷⁷ Rocha, 14.

espírito da lei, o que caracteriza a fraude. Citamos mais alguns exemplos para reflexão do leitor:

1- Um casal separa-se judicialmente e acordam uma pensão alimentícia mediante homologação judicial, depois de um tempo reconciliam, mas o pagamento da pensão alimentícia continua a ser feito, pois, essa situação do ponto de vista fiscal é vantajosa, pois aquele que efetua o pagamento da pensão poderá deduzir integralmente a pensão da base de cálculo do imposto de renda, não se sujeitando ao limite legal de dedução por dependente (arts. 4.º, II e 8.º, II, alínea “f” da Lei 9.250/95-Br).

2- As pessoas naturais ou singulares que constituem sociedades civis ou comerciais apenas no intuito de obter economia ou vantagem fiscal, sem qualquer finalidade empresarial, ou seja, constitui uma sociedade comercial onde um sócio praticamente detém quase a totalidade das cotas e o outro sócio, geralmente um membro da família, fica com uma quantidade ínfima de cotas.

3- As reestruturações societárias realizadas principalmente ou exclusivamente no sentido de obtenção de economia ou vantagem fiscal, mediante “expedientes puramente artificiais” ou com falta de “razões econômicas válidas”, tais como: a incorporação de empresas insolventes, com um grande prejuízo fiscal e sem qualquer atividade empresarial ou no caso das incorporações às avessas, quando a norma tributária proíbe a dedução do prejuízo da incorporada pelo incorporante.

Os comportamentos ilícitos aqui tratados podem ser pensados e compreendidos não só numa perspectiva do ordenamento jurídico interno, mas também numa perspectiva externa. Nessa situação, fala-se em “evasão fiscal internacional”, segundo Alberto Xavier:

“A expressão ‘evasão fiscal internacional’ é uma expressão ambígua e multifacetada com a qual se designam fenómenos distintos.

Numa primeira aceção, ela exprime os actos ilícitos pelos quais o contribuinte viola os deveres decorrentes de uma relação jurídica tributária com elementos de estraneidade, trate-se de deveres materiais, com o dever de cumprir, ou de deveres instrumentais, como de apresentar declarações verdadeiras ou o de manter escrituração regular.

Numa segunda aceção, ela englobaria, além da *tax evasion* propriamente dita, a figura da *tax avoidance* ou elisão fiscal internacional, que se traduz na prática de actos

lícitos pelos quais os particulares, influenciando voluntariamente os elementos de conexão, procuram evitar a aplicação de certo ordenamento jurídico.

A evasão fiscal internacional na primeira acepção, não oferece especialidade digna de relevo na teoria do ilícito fiscal. Enfim, a elisão fiscal internacional, corresponde, de certo modo, à figura da fraude à lei fiscal internacional, pelo que seu tratamento dogmático deve ser elaborado nos quadros do elemento de conexão³⁷⁸.

No contexto do que foi exposto a respeito das patologias dos negócios jurídicos, acreditamos não restar dúvidas quantos aos seus reflexos nos comportamentos dos sujeitos passivos tributários dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal, pois se constado um dos referidos vícios, poderá ser configurado uma evasão ou fraude fiscal, de acordo com o “grau de ilicitude” verificado.

As evasões e fraudes fiscais estão presentes na agenda política e econômica, impondo consideráveis desafios aos governos, na busca de instrumentos de prevenção e repressão aos mesmos, uma vez que esses comportamentos geram reflexos negativos nos orçamentos públicos, o que dificulta a concretização dos valores fundamentais sociais em função das receitas tributárias que deixam de ingressar efetivamente nos cofres públicos, gerando uma grande injustiça tributária. No Brasil, os referidos comportamentos são expressivos, pois já representa 27,5% da arrecadação³⁷⁹.

Passamos agora, a responder a quarta questão: Como compreender e interpretar os comportamentos dos sujeitos passivos tributários dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal, tendo conta à liberdade de contratar ou estipular, fundamentada no princípio da autonomia da vontade? O planejamento tributário é um direito dos sujeitos passivos tributários no sentido de que estes possam escolher comportamentos ou realizar negócios jurídicos que lhes sejam mais vantajosos e econômicos, desde que sejam atendidos especialmente os fins das normas tributárias, ou seja, deve ser exercido em consonância com os valores fundamentais constitucionais, buscando especialmente

³⁷⁸ Alberto Xavier, *Direito Internacional Tributário*, 2º ed (Coimbra: Almedina, 2016), 44/45.

³⁷⁹ “Os resultados indicaram que, mantendo todos os demais parâmetros constantes, a arrecadação tributária brasileira poderia se expandir em 23,2%, caso fosse possível eliminar a evasão tributária, cujo indicador médio para todos os tributos apontado neste trabalho foi da ordem de 7,7% do PIB. Na hipótese ainda de se levar em conta apenas a média dos indicadores de sonegação dos tributos que têm maior relevância para a arrecadação (ICMS, Imposto de Renda e Contribuições Previdenciárias) poder-se-ia estimar um indicador de sonegação de 27,5% da arrecadação (praticamente o mesmo indicador de sonegação para o VAT em países da América Latina que foi de 27,6%), que equivale a 9,1% do PIB, o que representaria o valor de R\$ 539,3 bilhões caso levado em conta o PIB para 2015. Tomando-se em consideração esse último indicador para a sonegação, poder-se-ia afirmar que se não houvesse evasão, o peso da carga tributária poderia ser reduzido em quase 30% e ainda manter o mesmo nível de arrecadação. Esse R\$ 539, 3 bilhões estimados de sonegação tributária são praticamente equivalente a quase 90% de tudo que foi arrecadado pelos estados e municípios juntos, estimados em R\$ 602,0 bilhões”. Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional - SINPROFAZ, “Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2016”.

harmonizar a liberdade de gestão empresarial com o “princípio social ou da socialidade”³⁸⁰. Entretanto, o direito ao planejamento tributário não poder ser compreendido como um “*direito fundamental* de não pagar impostos”, em função do “dever de todos contribuírem, na medida da sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado”³⁸¹.

³⁸⁰ Gouveia, *Manual de Direito Constitucional: II - direito constitucional português (parte especial), princípios, direitos fundamentais, organização económica e política, garantia e revisão da Constituição*, II:1035.

³⁸¹ Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, 186.

Capítulo 4

Reações do ordenamento jurídico

Diferente do que fizemos anteriormente, vamos começar esse capítulo respondendo a nossa quinta e última questão: Como o ordenamento jurídico reage aos comportamentos dos sujeitos passivos dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal? Partindo da premissa do direito ao planejamento tributário, as referidas reações devem se limitar aos comportamentos ilícitos, uma vez que são os que violam os valores fundamentais constitucionais que perpassam o Direito tributário. Essas reações decorrem do regime publicista da relação jurídica tributária em razão dos referidos valores que estão ali envolvidos. Assim, haverá uma estreita ligação com uma das especificidades da referida relação, mais precisamente, com o “especial arsenal processual garantístico e sancionatório”, conforme vimos no capítulo 2 (item 2.2.1).

Nessa perspectiva, as reações podem ser realizadas no âmbito do Direito material ou adjetivo. Em relação ao Direito material citamos: o “alargamento dos tipos fiscais”³⁸²; imposição de obrigações acessórias no interesse do apuramento, arrecadação ou fiscalização dos tributos (art.31.º, n.º 2 da LGT e art.113, § 2º do CTN) e de deveres tributários a terceiros que não são sujeitos passivos³⁸³; a outorga de garantias e privilégios

³⁸² “Neste contexto, é concebível o recurso a duas técnicas, entre outras, para proceder a tal alargamento. Por um lado, por via de metamorfose ou transformação conceptual, modificando-se conceitos que, em termos de Direito privado teriam um determinado sentido, mas que para efeitos fiscais adoptam um sentido distinto, exactamente por forma a dificultar comportamentos evasivos e fraudulentos. Como se sabe, o art.º 11.º da Lei Geral Tributária prescreve no seu número 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’. Pense-se, por exemplo, no alargamento substancial dos conceitos de ‘transmissão’, de ‘salário’ ou de ‘renda’ que, fiscalmente, apresentam contornos materiais bastante mais amplos do que aqueles que apresentam civilmente. Por outro lado, por via do recurso a ficções e presunções, domínios em que o legislador utiliza elementos de natureza conjectural ou indícios, como sucede, uma vez mais a título de exemplo, nos casos de contrato com elevada probabilidade de existência de considerável substância económica (casos em que os mesmos se presumem onerosos), e de pessoas colectivas com elevada probabilidade de distribuição de lucros (casos em que tais lucros imputados aos sócios independentemente de distribuição)”. Rocha, “Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito livre planificação fiscal”, 15/16.

³⁸³ “Em terceiro lugar, podem ser utilizados os deveres acessórios de natureza informativo e documental como modo de conseguir cruzamento de informações e, por essa via, diminuir as possibilidades de subtracção aos deveres fiscais. Nesse contexto, pressupõe-se que os sistemas fiscais dos Ordenamentos tributários actuais se encontram fortemente “privatizados” e encontram grande parte da sua operatividade e efectividade na exigência de declarações pelos sujeitos passivos, e, mais do que isso, na crescente tendência de alargamento dessa exigência a terceiros que com eles desenvolvem relações de natureza económica. Em termos concretos, além dos deveres específicos de comunicação e

aos créditos tributários (arts.50.º e ss. da LGT e arts.183 e ss. do CTN); as normas antiabuso; as sanções às infrações tributárias; a sujeição passiva indireta e um especial processo de cobrança de suas dívidas.

No que diz respeito ao Direito adjetivo, citamos os especiais instrumentos de atuação ou procedimentos especiais (instrumentos adjetivos) que são outorgados à Administração tributária no sentido de reforçar, controlar e fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias. Esses instrumentos adjetivos, tendo em conta a sua natureza, podem ser agrupados da seguinte forma: informativo³⁸⁴; avaliativo³⁸⁵; de liquidação³⁸⁶ ou lançamento³⁸⁷ e cobrança. Os referidos grupos, a nosso ver, constituem a base da atuação da Administração tributária^{388/389}.

Tendo em conta o disposto nos arts. 20.º, n.º 1 da CRP e 5.º, XXXV da CRFB, os órgãos jurisdicionais brasileiros e portugueses, por intermédio das suas jurisprudências, têm exercido um papel fundamental na solução dos conflitos entre os sujeitos da relação jurídica tributária, no que se refere à compreensão, interpretação e aplicação das normas tributárias, destacadamente em relação aqueles conflitos que decorrem dos comportamentos dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal. Desta forma os referidos conflitos vão sendo dirimidos e, conseqüentemente, proporcionando maior

registro exigíveis a determinadas entidades públicas e privadas no quadro dos diversos impostos em especial (entidades obrigadas a efectuar retenções, instituições financeiras, entidades emitentes de valores mobiliários, conservadores, notários etc.), relevam os deveres que são impostos a ‘promotores’ de actuações ou esquemas fiscalmente abusivos, como técnicos oficiais de contas, advogados, revisores oficiais de contas e respectivas sociedades”, de acordo com o Decreto-Lei n.º 29, de 25 de fevereiro de 2008, que trata do Planeamento fiscal abusivo. Rocha, 16/17.

³⁸⁴ Citamos alguns exemplos: o procedimento de inspeção ou fiscalização tributária (arts. 63.º da LGT; o Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira – RCPITA (Decreto Lei n.º 413/98), art. 194 do CTN e a derrogação ou quebra de sigilo bancário (art.63º-B da LGT e art.6º da LC 105/01).

³⁸⁵ A avaliação pode ser prévia (requerida pelo contribuinte, desde que provado interesse legítimo e com efeito vinculante “para administração tributária por um período de três anos após se ter tornado definitiva”), direta (“visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação” ou indireta (“visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que administração tributária disponha”), de acordo com os arts. 58.º do CPPT e arts. 83.º e ss. da LGT. Já no DT-Br, avaliação ocorre nas situações previstas no art.148 do CTN (lançamento por arbitramento) e com a legislação tributária de cada ente federativo que trata dessa matéria. Segundo Luciano Amaro, o “arbitramento não é um procedimento discricionário, haja vista que se garante ao sujeito passivo o direito ao contraditório, tanto na instância administrativa quanto na judicial. Trata-se de técnica de descoberta da verdade material e não de critério discricionário utilizável segundo o alvedrio da autoridade. O arbitramento, portanto, é instrumento de que a autoridade se pode valer para a descoberta da verdadeira base de cálculo do tributo nas situações em que, mercê de incorreções ou omissões do sujeito passivo ou de terceiros, haja indícios de manipulação do preço ou do valor para evitar ou reduzir o tributo devido”. Amaro, *Direito tributário brasileiro*, 401.

³⁸⁶ Cfr. arts. 59.º e ss. do CPPT

³⁸⁷ Cfr. arts. 142 e ss. do CTN

³⁸⁸ Rocha, “Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito livre planificação fiscal”, 18.

³⁸⁹ Pelo ordenamento jurídico tributário português a cobrança realiza-se administrativamente nas modalidades: “Pagamento voluntário” e “Cobrança coercitiva”, de acordo com os arts. 78.º e ss. do CPPT. Já no ordenamento jurídico brasileiro, a cobrança dos créditos tributários realiza-se em duas fases: uma fase administrativa que segue as regras de cobrança fixada na legislação tributária de cada ente federativo e a fase judicial, com a propositura da ação de execução fiscal de acordo com a Lei 6.830/80.

segurança jurídica no exercício do direito ao planejamento tributário e na atuação da Administração tributária na busca da verdade material e no sentido de atender aos ditames da justiça tributária³⁹⁰.

Citamos, ainda, os instrumentos de cooperação administrativa entre os países, sendo os mais comuns: a Convenção Modelo da OCDE, que trata da questão da dupla tributação internacional (troca de informações e assistência em matéria de cobrança de impostos - arts. 26 e 27) e a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal da OCDE^{391/392}. No âmbito da UE, citamos a Diretiva 2011/16/UE relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade alterada pelas Diretivas 2014/107, 2015/2376 e 2016/881, no que respeita à troca automática de informações obrigatórias no domínio da fiscalidade^{393/394} e a Diretiva 2010/24/UE relativa à

³⁹⁰ Em relação à Administração tributária federal brasileira há previsão nesse sentido no art. 19 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002 : Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: I - matérias de que trata o art. 18; II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; III - (VETADO). IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. § 1º Nas matérias de que trata este artigo, o Procurador da Fazenda Nacional que atuar no feito deverá expressamente: I - reconhecer a procedência do pedido, quando citado para apresentar resposta, inclusive em embargos à execução fiscal e exceções de pré-executividade, hipóteses em que não haverá condenação em honorários; ou II - manifestar o seu desinteresse em recorrer, quando intimado da decisão judicial. § 2º A sentença, ocorrendo a hipótese do § 1º, não se subordinará ao duplo grau de jurisdição obrigatório. § 3º Encontrando-se o processo no Tribunal, poderá o relator da remessa negar-lhe seguimento, desde que, intimado o Procurador da Fazenda Nacional, haja manifestação de desinteresse. § 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. § 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. § 6º - (VETADO). § 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput.

³⁹¹ Ribeiro, *Direito fiscal da União Europeia: tributação direta*, 209.

³⁹² “Existem atualmente mais de duas mil Convenções sobre a Dupla Tributação em vigor, não parando o número de crescer. A maioria esmagadora dessas convenções é baseada na Convenção Modelo da OCDE, razão que justifica que análise que agora se inicia seja feita à luz daquela e do respectivo Comentário. Por regra, as Convenções não atribuem o direito de cobrar impostos, restringindo, sim, os Estados no exercício do seu direito de tributação. Esta característica leva a que a relação entre as Convenções sobre Dupla Tributação e o direito interno seja complexa na maioria dos países, nomeadamente a propósito das regras internas relativas à evasão e elisão fiscais. O principal móbil das Convenções sobre Dupla tributação, como decorre do qualificativo que se lhes encontra associado, é essencialmente eliminar ou minimizar a dupla tributação do rendimento nas transações internacionais, afastando os obstáculos aos fluxos transfronteiriços de bens, serviços, capitais e pessoas. No período que se seguiu à II Guerra Mundial, o objetivo praticamente exclusivo das Convenções sobre a Dupla Tributação era resolver o problema da dupla tributação. Contudo, com o passar do tempo, as Convenções começaram a ser utilizadas para prevenir a evasão e elisão fiscais. Num passado mais recente, surgiram igualmente outros objectivos de carácter mais acessório, com a eliminação da discriminação contra estrangeiros e não residentes, e a troca de informações entre os Estados contratantes”. Ribeiro, “Uso improprio de Convenções sobre Dupla tributação (vulgo Treaty Shopping Uma questão de internacional ou de direito interno?)”, 64/65.

³⁹³ Ribeiro, *Direito fiscal da União Europeia: tributação direta*, 187/188.

assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outra medidas³⁹⁵.

Nesse contexto, apesar do Brasil já ter elaborado vários acordos internacionais relacionados à tributação, tais como: “para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal”; “para intercâmbio de informações relativas a tributos”, “de complementação econômica”; “de cooperação aduaneira”, “de reconhecimento mútuo” e “de cooperação técnica”, entendemos ser necessário que se busque a realização de novos acordos a fim de que se amplie a relação de cooperação e transparência entre os Estados contratantes no sentido de combater os comportamentos ilícitos em âmbito internacional^{396/397}.

Por fim, citamos os programas de Educação fiscal criados por alguns países³⁹⁸ no sentido de reforçar a já mencionada “consciência ético-tributária”³⁹⁹, dirigidos ao público

³⁹⁴ “Esta Diretiva tem, de facto, um potencial muito elevado no que diz respeito ao desenvolvimento da cooperação administrativa entre os Estados-Membros devido aos mecanismos inovadores que institui e pelo enquadramento que lhes dá. Destacamos: a circunstância de se limitar a fixar um mínimo de cooperação, abrindo a possibilidade de aplicação de outros instrumentos mais generosos em termos de cooperação administrativa; o facto de acolher o *princípio da nação mais favorecida* em matéria de cooperação; o facto permitir a troca automática generalizada de informações com uma amplitude sem precedentes, relativamente aos instrumentos que a antecederam; a admissão de uma mais fácil presença dos funcionários estrangeiros nos serviços e inquéritos administrativos das autoridades fiscais dos Estados-Membros. A execução plena desta Diretiva terá seguramente efeitos muito positivos ao nível do combate à evasão fiscal, mobilizando, nessa medida, o sistema e os contribuintes para que haja mais ética nas questões fiscais e, consequentemente, no Direito em geral”. Ribeiro, 210/211.

³⁹⁵ “Concluimos, por tudo o que dissemos, que as soluções que decorrem da Diretiva 2010/24/UE são as mais aptas e completas que existem, no domínio da União Europeia, em matéria de assistência na cobrança, mesmo que os outros instrumentos apresentem vantagens em alguns aspetos. Isto porque a Diretiva permite cumulá-las com o seu regime, ao veicular de forma clara e expressa que “[o] disposto na presente directiva não prejudica o cumprimento de quaisquer obrigações em matéria de prestação de uma assistência mais ampla decorrentes de acordos ou convénios bilaterais ou multilaterais”. Admitimos, no entanto, algumas complexidades na articulação deste instrumento com os direitos internos, especialmente no que se refere às garantias do devedor”. Ribeiro, 229.

³⁹⁶ Secretaria da Receita Federal do Brasil, “Acordos internacionais — Receita Federal”, acessado 21 de abril de 2018, <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais>.

³⁹⁷ “A ampliação da troca de informações entre as autoridades brasileiras está relacionada à tributação em bases universais (*world wide income*) adotada pelo Brasil e é uma realidade da qual não se pode escapar. Ocorre atualmente uma globalização de informações fiscais e harmonização contábil, o que é verificado com tendência mundial de adoção dos padrões contábeis internacionais (IFRS ou *International Financial Reporting Standards*), introduzidos no Brasil pela Lei n.º 11.638/2007. Neste contexto atual, uma interpretação sistemática das regras convencionais relativas a troca de informações deve levar o aplicador do direito a uma visão que amplie o escopo de ditas regras. Respeitados os limites da privacidade e direitos fundamentais do contribuinte, naturalmente. Assim, os autores entendem que a aplicação de normas antielisivas em operações internacionais, sejam elas gerais ou especiais, pode sim levar em conta as informações ofertadas pelas autoridades competentes de outros países. Desde que tal troca de informação não esteja eivada de qualquer vício de origem, as informações obtidas pela autoridade brasileira neste processo podem (e devem) ser consideradas no processo de convicção do agente público, seja em processo de fiscalização ou durante as discussões, uma vez instaurado o contencioso pelo contribuinte. O Brasil não pode andar na contramão da história. O combate à evasão fiscal internacional e apoio a maior cooperação internacional em matéria tributária são tendências mundiais, como se pode constatar ao longo do presente trabalho. Foi inaugurada nos últimos dez a quinze anos uma nova era onde a informação de um fisco deve circular para os pares nas administrações tributárias dos outros países envolvidos em uma operação transnacional, sempre visando um ambiente de cooperação e transparência, sem erosão da base tributária de um ou outro Estado contratante”. André de Souza Carvalho e Hernani Carvalho Júnior, “Troca de informações entre autoridades fiscais - O art. 26 dos acordos de bitributação”, in *Estudos avançados de direito tributário - Tributação Internacional: normas antielisivas e operações internacionais*, org. Clovis Panzarini Filho et al. (Rio de Janeiro: Elsevier, 2012), 16/17.

³⁹⁸ “En la actualidad, más de 30 países cuentan con programas de educación fiscal (DELGADO y VALDENEBRO, 2010; EUROSOCIAL, 2010). En Europa los países nórdicos fueron los pioneros, y destaca la muy

jovem pelo seu efeito multiplicador, especialmente em suas famílias, tendo duas premissas básicas: informação e formação. Nesse sentido, temos a posição de M^a Luisa Delgado:

“La educación fiscal, como todo proceso educativo, tiene dos vertientes: la informativa y la formativa. Si se informa a los ciudadanos de cuál es el marco tributario y de cuáles son las obligaciones formales de los contribuyentes, también hay que informales acerca de qué sentido tiene esa normativa y de por qué es importante el correcto cumplimiento de esas obligaciones. Dicho de otro modo: junto al ‘cómo’ de los impuestos, hay que explicar el ‘para que’ de los impuestos (Delgado y Valdenebro, 2010). El ‘para que’ de los impuestos es la vertiente formativa imprescindible de la educación fiscal. Aquí, la clave está en el Presupuesto público. Se recauda para gastar, y se gasta para ir cumpliendo los objetivos comunes de desarrollo económico y de progreso social. De lo contrario, todo ese aparato legal y administrativo carecería de sentido para la ciudadanía. Y sólo se respeta lo que se comprende.

Tampoco conviene perder de vista que, aunque la educación fiscal se dirige especialmente a los ciudadanos más jóvenes, afecta a una amplia proporción de ciudadanos adultos. Además de a los alumnos, los mensajes que transmite llegan a todos los implicados en el proceso educativo: profesores, padres, autoridades educativas, etc. Incluso hace reflexionar a los propios funcionarios y a la jerarquía administrativa de la Administración Tributaria. Así, más allá de la vertiente tributaria (el ‘cómo’ de los impuestos), todos ellos han de considerar su situación actual y sus perspectivas de futuro en la vertiente del gasto del Presupuesto público (el ‘para qué’ de los impuestos). De este modo, se consigue un efecto multiplicador importante. Por lo que, vista desde una perspectiva de comunicación institucional, la educación fiscal de los niños y de los jóvenes es también un medio para modificar ciertas opiniones y actitudes de los ciudadanos adultos”⁴⁰⁰

Portugal tem um programa de educação fiscal que visa promover também a solidariedade e a cidadania como valores democráticos, tendo neles os seus princípios

*meditada iniciativa posterior llevada a cabo en el Reino Unido. En América del Norte y en el Área del Pacífico, aparte del programa decano norteamericano, también tienen programas educativos las Administraciones Tributarias de Canadá, Australia, Nueva Zelanda y Japón. En América Latina, la mayoría de los países, con apoyo financiero del BID, UNESCO y UNICEF, han adoptado estrategias educativas similares, siendo Argentina, Brasil y Perú los pioneros, mientras que Costa Rica y El Salvador son los de incorporación más reciente”. M^a Luisa Delgado, “La educación fiscal como instrumento de lucha contra el fraude y la evasión fiscal”, in *Fiscalidade - Outros olhares*, org. António Carlos dos Santos e Cidália Maria da Mota Lopes (Porto: Vida Económica, 2013), 232.*

³⁹⁹ Cfr. nota 111

⁴⁰⁰ Delgado, 226.

básicos⁴⁰¹. Em setembro de 1996 foi implantado no Brasil o “programa nacional permanente de conscientização tributária” entre a União, os Estados e o Distrito Federal, atualmente denominado Programa Nacional de Educação Fiscal - PNEF⁴⁰². Em relação ao planejamento estratégico 2016/2018, foi estabelecido os seguintes valores a serem promovidos: “Cidadania, Comprometimento, Efetividade, Ética, Justiça, Solidariedade e Transparência”⁴⁰³.

Considerando a diversidade das reações do ordenamento jurídico aos comportamentos ilícitos dos sujeitos passivos, limitamo-nos em analisar aqueles que entendemos como sendo os mais relevantes para a nossa investigação. Assim, vamos analisar a norma antiabuso, as sanções às infrações tributárias, bem como as reações à inadimplência tributária em função da já exposta relevância para o Brasil.

Em relação às evasões e fraudes fiscais, a partir do momento em que elas são constatadas pela Administração tributária e esta realiza o respectivo lançamento ou a liquidação, as reações à inadimplência tributária passam a ser aplicadas, a fim de que os tributos oriundos dos comportamentos evasivos e fraudulentos ingressem de fato nos cofres públicos.

4.1. Normas antiabuso

Como visto no capítulo 3, o abuso de direito é uma patologia jurídica relacionada aos negócios jurídicos em que o titular de um direito atua de forma abusiva em relação a

⁴⁰¹ “*Portugal cuenta con un programa de educación fiscal que también hace referencia a valores democráticos, con la solidaridad y la ciudadanía como principios básicos. Aunque el programa pertenece exclusivamente a la Administración Tributaria, parece contar con apoyo del Ministerio de Educación desde sus inicios. Su recurso educativo más importante es una exposición itinerante sobre los impuestos, elaborada con material gráfico y textos que exhiben mediante paneles de gran formato. El programa se completa con cuentos, folletos, cómics y juegos educativos*”. Delgado, 235.

⁴⁰² “Em maio de 1996, o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, reunido em Fortaleza, registra a importância de um programa de consciência tributária para despertar a prática da cidadania. Em setembro de 1996, a implantação de um programa nacional permanente de conscientização tributária faz parte do Convênio de Cooperação Técnica entre União, Estados e Distrito Federal. Em julho de 1999, tendo em vista a abrangência do programa que não se restringe apenas aos tributos, mas que aborda também as questões da alocação dos recursos públicos arrecadados e da sua gestão, o CONFAZ, reunido na Paraíba, aprova a alteração de sua denominação que passa a ser: Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Em 31 de dezembro de 2002, publicada a Portaria nº 413 que define as competências dos órgãos responsáveis pela implementação do Programa Nacional de Educação Fiscal, que são: o Ministério da Fazenda: Secretaria da Receita Federal do Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional e Procuradoria Geral da Fazenda Nacional; o Ministério da Educação: Secretaria de Educação Básica; o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão: Secretaria de Orçamento Federal; a Controladoria-Geral da União: Diretoria de Combate à Corrupção e no âmbito estadual e municipal os Grupos de Educação Fiscal (GEFE e GEFM). Em março de 2009, publicada a Portaria nº 41, que cria as comissões temáticas: Planejamento Estratégico, Referencial Teórico e Metodológico, Sensibilização e Marketing, Avaliação e Implantação nas Escolas e Ensino a Distância. Tem como objetivo criar as condições para o desenvolvimento das ações previstas no Planejamento Estratégico 2008-2011”. “Programa Nacional de Educação Fiscal - PNEF”, acessado 17 de abril de 2018, <http://educacaofiscal.gov.br/sobre-o-programa/>.

⁴⁰³ Planejamento estratégico do Programa Nacional de Educação Fiscal 2016-2018, acessado 17 de abril de 2018, <http://educacaofiscal.gov.br/pdf/planejamento-estrategico-2016-2018.pdf>.

sua liberdade de gestão empresarial. Deste modo, se busca prioritariamente um fim atípico ou anormal do negócio jurídico, em desacordo com o fim (espírito da lei) pretendido, proibido ou obrigatório pela norma jurídica, apesar do meio utilizado ser lícito.

Na seara tributária, o abuso de direito relaciona-se com inadequação dos fins desejados com a realização do negócio jurídico aos fins visados pelas normas tributárias. Relembramos que as normas tributárias têm seus fins relacionados aos valores fundamentais constitucionais. Destaca-se aqui o valor igualdade que consiste na repartição dos encargos tributários, tendo em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo direto⁴⁰⁴.

Nessa perspectiva, o abuso de direito praticado pelos sujeitos passivos tributários na busca de economia e vantagem fiscais tem uma relação estreita com a evasão fiscal pois, o meio utilizado para esse desiderato é lícito, conforme já vimos. Assim, surgem as normas antiabuso (gerais e especiais), no sentido de reforçar a repressão a esse comportamento ilícito⁴⁰⁵. Vejamos as considerações de Joaquim Freitas da Rocha a respeito da norma geral antiabuso prevista no ordenamento jurídico português:

“Trata-se de uma disposição normativa incluída na LGT (art.º 38.º, n.º 2) que pretende materializar uma reação do Ordenamento ao fenómeno da *evasão fiscal*, cominando com ineficácia no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meio meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de tributos. Em termos mais simples e lineares: quando os contribuintes ou obrigados tributários utilizam os atos e contratos ‘normais’ de Direito Privado (por exemplo, contratos-promessa, contrato de permuta, atos de reestruturação empresarial, etc.) de um modo que a AT considera abusivo – pois serão utilizados exclusivamente com o fim de obter uma poupança tributária (e não para prosseguir os seus fins típicos de Direito Privado) -, esta última olha para esses atos ou contratos de um modo redutor e desconsidera a vantagem fiscal obtida (por exemplo, um regime de tributação mais baixo que de outro modo não seria conseguido)”⁴⁰⁶.

⁴⁰⁴ Cfr. item 2.1.4.

⁴⁰⁵ Aqui temos a norma geral antiabuso (art.38.º, n.º 2 da LGT) e as especiais, tais como: arts. 45.º, n.º 7 e 48.º, n.º 4 da LGT (alargamento dos prazos para atuação da Administração tributária); arts. 71.º n.º 12 e 72.º, n.º 12 da CIRS (aumento das taxas liberatórias e especiais), art.63.º da CIRC (Preços de transferência); correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis (art.64.º da CIRC); imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.66.º da CIRC); limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento (art.67.º da CIRC) etc.

⁴⁰⁶ Rocha, *Lições de procedimento e processo tributário*, 227.

O parágrafo único do art.116 do CTN é visto como uma norma antielisão ou antievasão⁴⁰⁷ mas, na realidade, trata-se de uma norma antissimulação, pois se refere aos negócios jurídicos simulados, conforme se pode constatar pela redação adotada pelo legislador: 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.

Considerando que a lei ali exigida ainda não foi editada, pergunta-se: A Administração tributária brasileira está impossibilitada de agir, caso verifique as patologias dos negócios jurídicos já expostas? A resposta é não, uma vez que se deve levar em conta a substância em detrimento da forma dos referidos atos e negócios jurídicos. Além disso, a liberdade de contratar (princípio da autonomia da vontade) deve ser “exercida em razão e nos limites da função social do contrato”, de acordo com o art.421 do CC-Br, bem como os “contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé”, conforme dispõe art. 422 do já citado código. Deve-se, ainda, levar em conta o disposto no art.149 do CTN, que outorga à Administração tributária brasileira a prerrogativa de efetuar e revisar de ofício o lançamento tributário em determinadas situações, dentre as quais, destacamos: quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória (inciso IV); quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação (inciso VII).

Como se pode constatar, a Administração tributária brasileira pode e deve agir diante de uma patologia do negócio jurídico que interfira na relação jurídica tributária, de forma a afastar, retardar e diminuir a obrigação tributária ali contida. Assim também, a Administração tributária portuguesa, diante de outras patologias que não sejam aquelas descritas no art.38.º, nº 2 da LGT. Essa afirmativa se deve ao fato de que a Administração tributária tem o dever de buscar a verdade material, alicerçada no princípio da justiça

⁴⁰⁷ “A palavra *elisão* tem sido *contaminada* pelas discussões sobre a chamada *norma antielisão*, que traduziria um dispositivo geral posto em lei, com o objetivo de dar ao Fisco condições de recusar os efeitos de procedimentos do indivíduo que tenham tido por objetivo a *elisão fiscal*. Se quisermos preservar o termo *elisão* para procedimentos lícitos, precisamos dar outro nome a essa norma geral, algo como *norma geral antievasão*”. Amaro, *Direito tributário brasileiro*, 259.

tributária. Nesse contexto, trazemos as considerações de Joaquim da Freitas da Rocha que, *mutadis mutandi*, aplica-se à Administração tributária brasileira:

O objetivo fundamental de toda atuação procedimental tributária deverá ser sempre a descoberta da verdade material, parecendo esta exigência estar plasmada naquilo que a LGT (art.º 55.º) designa por “princípio da justiça”. Com efeito, esta justiça (material) apenas será conseguida se todos os atos em que o procedimento se decompõe – atos esses, praticados quer por entidades públicas (v.g., liquidação de um tributo, decisão de uma reclamação), quer por entidades privadas (v.g., cobrança de um imposto mediante retenção na fonte, sujeição a ações inspetivas, apresentação de documentos) – a tiverem como coordenada essencial, não sendo de admitir nem (i) condutas da Administração tributária que procurem, a todo custo, a tributação dos rendimentos dos contribuintes, nem (ii) condutas destes que procurem, por todas as formas, obstaculizar essa tributação.

A verdade material em matéria tributária implica o conhecimento e aceitação total do princípio da igualdade (justiça) na tributação, na sua dimensão estruturante de respeito pela efetiva capacidade contributiva dos sujeitos, pois apenas o conhecimento desta permite atingir aquela. As atuações procedimentais, neste sentido, apenas deverão ter por finalidade averiguar tal capacidade contributiva e concluir pela tributação ou não da tributação em função dos resultados de tal averiguação. Por conseguinte, quer a Administração, quer os contribuintes estão obrigados a cooperar no sentido referido”⁴⁰⁸.

4.2. Sanções às infrações tributárias

Como já visto, o elemento de discrimine entre a evasão e a fraude encontra-se no “grau de ilicitude ou a carga valorativa negativa subjacente”, isto é, moderada na evasão e acentuada na fraude. Em razão disso, o Estado (legislador) geralmente escolhe e adota medidas legislativas para reprimir esse comportamento, considerando certos parâmetros.

“POLINSK e SHAVELL (2008) ressaltam que são quatro as escolhas públicas normalmente tomadas quanto à repressão aos transgressores das leis. A primeira escolha diz respeito ao tipo de pressuposto adotado pelo Estado para atribuir responsabilidade a determinado cidadão pelo descumprimento de regra de Direito, se o pressuposto da responsabilidade objetiva ou se o fundamento da responsabilidade subjetiva. O segundo

⁴⁰⁸ Rocha, *Lições de procedimento e processo tributário*, 126.

ponto a ser considerado é se a sanção será monetária ou não monetária, ou se haverá a mescla dos dois tipos de sanção. A terceira escolha a ser feita, segundo os autores diz respeito ao quantum da pena. E a quarta e não menos importante escolha pública diz respeito à probabilidade de detectar e de efetivamente punir os transgressores. Esta última variável está diretamente relacionada ao montante de recursos que o Estado está a dispor a empregar para encontrar e efetivamente punir aqueles que descumprem as leis⁴⁰⁹.

Quanto à primeira escolha, o legislador brasileiro adotou a responsabilidade objetiva (art.136 do CTN) e subjetiva, enquanto o legislador português adotou a responsabilidade subjetiva (art. 2.º da RIGT).

Em relação à segunda escolha, os legisladores brasileiros e portugueses optaram pelas sanções monetárias (multas) e não monetária (pena privativa de liberdade, perda de bens, privação temporária de direitos, perda de benefícios fiscais etc.).

Quanto à terceira escolha, podemos dizer que em relação ao Brasil, o “*quantum das penas*” é pequeno, pois na prática dificilmente haverá sanção de privação de liberdade e sim, de multas e/ou restritiva de direitos, de acordo com os arts. 43 e ss. do CP-Br.

Em relação a última escolha, nota-se que vários países têm investido consideráveis recursos financeiros e humanos no sentido de reprimir esses comportamentos evasivos e fraudulentos e, a despeito disso, os referidos comportamentos ilícitos continuam a ser adotados em grau preocupante^{410/411}.

⁴⁰⁹ Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional - SINPROFAZ, “Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2016”.

⁴¹⁰ “É bem verdade que muitos Estados têm investido e sofisticado a estrutura da repressão aos sonegadores de modo a aumentar a probabilidade de detecção dos casos de sonegação. Entretanto, apesar dos esforços, algum nível de sonegação continua e continuará a existir em todos os países, até porque o aparato estatal necessário para descortinar cem por cento dos casos de sonegação seria tão custoso que inviabilizaria o próprio sistema tributário”. Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional - SINPROFAZ.

⁴¹¹ “Quando a carga tributária é muito alta e a probabilidade de detectar a sonegação é baixa, é economicamente racional para pessoas físicas e jurídicas sonegarem (ALLINGHAM e SANDMO (1972); ENGEL e HINES Jr (2000). Elementos culturais interferem na frequência e intensidade da sonegação, mas fato é que a sonegação está presente em todas as sociedades. SLEMORD (2007) alerta que estamos enganando a nós mesmos, quando se trata de sonegação e correlatos, ao revisar o que se sabia até então sobre a magnitude, natureza e determinantes da evasão fiscal, particularmente para os EUA. A literatura registra que sonegar não é novidade pelo menos desde o Império Romano, e que os valores sonegados são sempre substancialmente elevados. Entre os determinantes da sonegação, os valores de uma sociedade são sempre o elemento catalizador do comportamento sonegador. Em algumas sociedades, como as nórdicas, os cidadãos sentem orgulho em pagar tributos e a informalidade é baixa, como indica as estimativas para países da OCDE; mas para a América Central e do Sul, as estimativas indicam informalidade quase 3 vezes maior (AHMED e RIDER, 2008) [...]. O tamanho do governo também influencia a sonegação. Na medida em que o Estado cresce, e junto com ele a carga tributária, tentativas de enganar o fisco se tornam mais toleráveis, e a confiança no governo tende a diminuir. Sendo a honestidade tributária, por vezes, considerada uma ‘honestidade patológica’ (SLEMORD, 2002). Várias tentativas de obter evidência empírica para os determinantes não econômicos da tributação foram feitas, via de regra, usando dados do World Value Survey (WVS). TORGLER (2006) analisou a relação entre religiosidade e moralidade fiscal. Os microdados referentes a indivíduos de 30 países sobre educação religiosa, sobre frequência às igrejas, sobre organização religiosa, percepção da religiosidade, entre outros, levaram o mencionado autor a concluir que

4.2.1. Características das sanções administrativas e criminais

Algumas normas jurídicas se estruturam em dois elementos: um, diz respeito ao preceito como elemento descritivo de uma conduta (comissiva ou omissiva), proibitiva ou obrigatória. O outro elemento se caracteriza por uma sanção a ser aplicada em face da inobservância da conduta descrita no preceito. Essas sanções podem buscar fins diversos, “oram buscam repor a situação querida pelo direito (mediante execução coercitiva da obrigação descumprida), ora reparar o dano causado ao direito alheio, por meio de prestação indenizatória, ora punir o comportamento ilícito, infligindo um *castigo* ao infrator”⁴¹². Além disso, as sanções podem ser cumulativas, “como se dá, por exemplo, quando alguém, desrespeitando o direito de propriedade, apropria-se de coisa alheia móvel, e, além de ter de devolver a coisa ao dono, pode sofrer a punição traduzida em pena privativa da liberdade”⁴¹³.

Algumas normas tributárias também seguem essa estrutura. Como conduta proibitiva, citamos a proibição de fraudar o fisco e como conduta obrigatória, o dever de pagar os tributos (obrigação principal) e de prestar informações e declarações fiscais ao fisco (obrigação acessória). A infração tributária decorre do descumprimento da obrigação tributária praticada e, conseqüentemente, seu infrator se sujeitará às respectivas sanções previstas legalmente, de acordo com a gravidade da infração.

Assim, o descumprimento da obrigação tributária incidirá numa sanção administrativa que poderá ser de natureza pecuniária ou não, como visto anteriormente. No caso de uma violação mais grave, haverá uma sanção criminal, isto é, uma pena (privativa de liberdade, restritiva de direito e multa)⁴¹⁴. Por exemplo, por não recolher, no prazo legal, o valor do tributo ou da contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de substituto tributário⁴¹⁵.

há relação positiva entre religiosidade e moralidade fiscal. Nesta linha de raciocínio, RICHARDSON (2006) analisa também dados do WVS para 45 países e conclui que elementos não econômicos têm forte impacto na evasão fiscal. Em particular, a complexidade do sistema tributário. Além disso, nível educacional (escolaridade), fonte de renda, sentimento de justiça e moralidade fiscal. Quanto menor a complexidade e quanto maior a educação, serviços como fonte de renda, sentimento de justiça e a moralidade fiscal; menor a sonegação”. Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional - SINPROFAZ.

⁴¹² Amaro, *Direito tributário brasileiro*, 462.

⁴¹³ Amaro, 462.

⁴¹⁴ Cfr. art. 32 do CP-Br e arts. 12.º e 16.º do RIGT

⁴¹⁵ Cfr. art.2.º, II da Lei n.º 8.137/90 (Br) e arts. 105.º e 107.º do RIGT

Os comportamentos ilícitos dos sujeitos passivos tributários são suscetíveis de sanções administrativas e ou criminais que têm como objetivo comum “inibir possíveis infratores, intimidando-os (é a chamada *prevenção geral*); a par disso, castiga-se o infrator com vistas a evitar que ele reincida na infração (*prevenção especial*). Nesse sentido, as sanções teriam também uma *função educativa*, no sentido de formar uma moral fiscal que contribua para evitar a infração da lei tributária”⁴¹⁶.

Assim, levando em conta a “gravidade da ilicitude (em função da relevância do direito ferido, ou dos meios empregados, ou da condição da pessoa do infrator, ou dos motivos que o levaram à infração), a sanção pode (e deve) ser mais ou menos severa. Aliás, é de suma importância que a pena seja adequada à infração, por elementar desdobramento do conceito de justiça”⁴¹⁷.

No Brasil, há discussão quanto à criminalização de algumas infrações tributárias, sob o fundamento de que as sanções teriam caráter meramente arrecadatórios e, além disso, a Administração tributária já tem as garantias e prerrogativas legais necessárias para cobrar seus créditos. Em razão disso, não seria um bem juridicamente relevante que justificasse a proteção também do Direito penal⁴¹⁸.

Essa posição vai de encontro ao entendimento de Claus Roxin a respeito do dever de pagar impostos pois, para ele, esse dever “detestado com frequência pelos cidadãos não busca o enriquecimento do Estado, mas o benefício do particular que está sujeito às contribuições do Estado que estão financiadas precisamente através dos gravames” que, apesar de não ser um bem jurídico individual, deve ser tratado como um “bem jurídico da

⁴¹⁶ Amaro, *Direito tributário brasileiro*, 469/470.

⁴¹⁷ “A sanção pelo fato do descumprimento de um dever legal permeia, como se viu, o direito público e direito privado. Dependendo da gravidade da ilicitude (em função da relevância do direito ferido, ou dos meios empregados, ou da condição da pessoa do infrator, ou dos motivos que o levaram à infração), a sanção pode (e deve) ser mais ou menos severa. Aliás, é de suma importância que a pena seja adequada à infração, por elementar desdobramento do conceito de justiça. A qualificação da gravidade da infração é jurídico-positiva, vale dizer, é o legislador que avalia a maior ou menor gravidade de certa conduta ilícita para cominar ao agente uma sanção de maior ou menor severidade”. Amaro, 462/463.

⁴¹⁸ “Uns entendem que a presença do direito penal em matéria fiscal se justifica para assegurar ao Estado a possibilidade de arrecadar a receita necessária para fazer frente às demandas novas e antigas, sempre cobradas com veemência pela sociedade. Sob essa ótica legitimadora, não se recusa, também, a utilização da norma penal tributária para assegurar outras metas que a política fiscal possa visar. Nesse sentido, utiliza-se o direito penal para promover a distribuição da renda nacional. Em extremo oposto, encontram-se os que acusam o Estado de corrompido e ineficiente. Nesse ângulo, observa-se que o contribuinte nem sempre é motivado a cumprir as normas penais fiscais, porquanto, as notícias de corrupção no aparelho do Estado garantem aos cidadãos argumentos bastantes para apontar a deslealdade dos agentes públicos no cumprimento das metas programáticas. Acredita-se que a renda tributária não é canalizada para o destino proclamado pelos governantes e sustenta-se que a carga fiscal é injusta e a receita auferida é mau gestionada, não cabendo, pois, exigir mais sacrifícios dos contribuintes. Conclui-se que a presença do direito penal nesse tema é desnecessária e abusiva.” Maurício Kalache, *Crimes tributários* (Curitiba: Juruá, 2006), 114.

generalidade” e merecer a proteção do Direito Penal⁴¹⁹. Em boa síntese, concluiu Emerson de Lima Pinto:

“O Direito Penal é utilizado quando os institutos de natureza civil, tributária ou administrativo, são insuficientes para evitar o dano ou lesões graves à sociedade. Quando atentarem a ordem constitucional, impõe-se enérgica e célere atuação do Estado, concretizando a *Justiça Criminal*, compatível com os princípios constitucionais que fundam o '*Estado Social*' e asseguram os meios adequados à sua realização”⁴²⁰.

Alegam, ainda, a violação do princípio constitucional que proíbe a prisão civil por dívida, salvo nos casos previstos no art.5.º, LXVII da CRFB (não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel), o que levou recentemente o STF a reafirmar sua jurisprudência em sentido inverso⁴²¹.

Assim, tanto as finanças públicas (arrecadação dos tributos) como outros bens jurídicos relevantes (propriedade, bens, pessoas e interesses), estão sujeitos à proteção também do Direito penal. Assim sendo, descumprir uma obrigações tributária poderá, por exemplo, ensejar uma sanção administrativa (pagamento de uma multa moratória) e, caso essa obrigação decorra de uma retenção da fonte, poderá ensejar também, uma sanção de natureza criminal pois, em tese, essa conduta é tipificada como crime de apropriação

⁴¹⁹ Claus Roxin, *A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal*, trad. André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli (Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006), 19.

⁴²⁰ Emerson de Lima Pinto, *A criminalidade econômico-tributária: a(des)ordem da lei e a lei da(des)ordem: por uma (re)legitimação do direito penal do estado democrático de direito* (Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001), 54.

⁴²¹ Em 20/03/2017, “o Supremo Tribunal Federal (STF) reafirmou a jurisprudência no sentido de que a criminalização de sonegação fiscal (prevista na Lei 8.137/1990) não viola o artigo 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal (CF), em virtude de ter caráter penal e não se relacionar com a prisão civil por dívida. A decisão foi tomada pelo Plenário Virtual na análise do Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 999425, que teve repercussão geral reconhecida. O artigo 2º, inciso II, da lei, prevê que constitui crime contra a ordem tributária deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos. O ministro Ricardo Lewandowski, relator do recurso, citou em sua manifestação que o Plenário do Supremo, no julgamento do Habeas Corpus (HC) 81611, assentou que a lei se volta contra sonegação fiscal e fraude, realizadas mediante omissão de informações ou declaração falsa às autoridades fazendárias, praticadas com o escopo de suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório (resultado). ‘Assim, ainda que seja possível a extinção da punibilidade mediante o pagamento do débito verificado (Lei 10.684/2003, artigo 9º), a Lei 8.137/1990 não disciplina uma espécie de execução fiscal *sui generis* nem uma cobrança de débito fiscal. Ela apenas dispõe que a incriminação da prática de fraude em documentação tributária fica sujeita à fiscalização pela autoridade fazendária, sem, no entanto, estatuir ou prever a possibilidade de prisão civil em razão de débito fiscal’, assinalou. Assim, as condutas tipificadas na norma de 1990 não se referem simplesmente ao não pagamento de tributos, mas aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido, consubstanciados em fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e outras estratégias. ‘Não se trata de punir a inadimplência do contribuinte, ou seja, apenas a dívida com o Fisco’, sustentou o ministro Lewandowski. Para o relator, o tema apresenta relevância jurídica, econômica e social, pois trata da constitucionalidade de delito que visa combater a sonegação fiscal, com reflexos diretos na arrecadação de recursos para a manutenção do Estado e para promoção do bem-estar social. Além disso, transcende os limites subjetivos da causa, na medida em que é de interesse das Fazendas Públicas e dos contribuintes”. “Notícias do STF - Supremo Tribunal Federal”, acessado 13 de abril de 2017, <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=338694>.

indébita (arts.2º, II da Lei 8137/90, 168 e 168-A do CP-Br) ou abuso de confiança (arts.105.º e 107.º do RGIT).

Vale ressaltar que o Direito penal e o Direito tributário guardam princípios comuns, destacadamente: princípio da legalidade (não há tributo e nem crime sem a previsão legal); princípio da anterioridade (não há crime e nem se pode cobrar tributo antes da vigência da respectiva lei) e princípio do devido processo legal.

Desta forma, as infrações tributárias não violam apenas disposições legais, mas principalmente, valores fundamentais constitucionais, fato que, por si só, justifica as sanções criminais previstas. Ressaltamos novamente a importância da tributação como um instrumento de realização da justiça tributária, tendo na igualdade um fundamento relevante. Nesse sentido, as sanções não podem ser interpretadas no interesse da arrecadação e muito menos no interesse próprio da Administração tributária, uma vez que a mesma “não tem nem prossegue interesses próprios, mas sempre interesses heteronomamente determinados – pelo legislador – e que se subsumem à ideia de prossecução do Interesse público”⁴²².

Por outro lado, há um distanciamento das sanções no ordenamento jurídico brasileiro quanto ao elemento subjetivo da conduta, pois a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente ou do responsável, segundo o art.136, do CTN: Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. A respeito disso, Luciano Amaro apresentou as seguintes considerações:

“No que respeita ao elemento subjetivo, embora a sanção administrativa não abstraia a ideia de culpabilidade (conforme veremos adiante), o rigor é maior no direito penal, onde a regra é a conduta infracional *dolosa* (admitida, apenas em situações específicas e expressas, a modalidade culposa); ademais, a pena sói ser a de *privação de liberdade*. Por isso, no direito penal, é uma questão complexa a da responsabilidade pelos chamados ‘delitos da pessoa jurídica’. As leis penais procuram identificar a pessoa física que agiu como representante da pessoa jurídica, para apená-la criminalmente, mas nem sempre é fácil indigitar com precisão o indivíduo realmente responsável (culpado) pela prática do ato delituoso na pessoa jurídica.

⁴²² Rocha, *Lições de procedimento e processo tributário*, 22.

Já no caso das infrações administrativas, que, em regra, não supõem o dolo (aliado isso ao fato de que as sanções respectivas não são privativas de liberdade), é facilmente implementável a punição (por meio de multa ou, eventualmente, de interdição de direitos) da própria pessoa jurídica, sem a necessidade de identificação da pessoa física que (como representante da pessoa jurídica) tenha sido o executor da infração”⁴²³.

Em relação ao dispositivo legal em comento, há muitas controvérsias, conforme expôs Luciano Amaro:

“A doutrina costuma, à vista desse dispositivo, dizer que a responsabilidade por infrações tributárias é *objetiva*, uma vez que não seria necessário pesquisar eventual presença do elemento subjetivo (dolo ou culpa). Veja-se, por exemplo, a lição de Ricardo Lobo Torres, Paulo de Barros Carvalho e Eduardo Marcial Ferreira Jardim.

Por outro lado, Luiz Flávio Gomes diz que o art.136 é 'absolutamente inconstitucional', por tratar da 'responsabilidade no sentido «objetivo» (imposição de sanção sem dolo ou culpa)', conflitando com a 'presunção de inocência’⁴²⁴.

e, concluiu que:

“O art.136 não afirma a responsabilidade tributária *sem culpa (stricto sensu)*. Interpretado o preceito em harmonia com o art.108, IV, a equidade já conduz o aplicador da lei no sentido de afastar a sanção em situações nas quais, dadas as circunstâncias materiais ou pessoais, ela não se justifique. Mesmo no que respeita à obrigação de *pagar tributo* (em que obviamente, não cabe a discussão em tela, sobre 'elemento subjetivo'), o Código se mostra sensível a situações em que o *erro* ou *ignorância escusáveis* sobre matéria de fato possam ter o efeito de viabilizar *remissão* (art.172, II e IV).

Em suma, parece-nos que não se pode afirmar ser *objetiva* a responsabilidade tributária (em matéria de infrações administrativas) e, por isso, ser inadmissível todo tipo de defesa do acusado com base na ausência de culpa. O que, em regra, não cabe é alegação de ausência de *dolo* para eximir-se de sanção por infração que não requer intencionalidade”⁴²⁵.

A citada controvérsia não é observada no ordenamento jurídico português em que o elemento subjetivo da culpa é necessário para que se configure a infração tributária, conforme se pode constatar pelo art.2º, n.º 1, do RGIT: Constitui infração tributária todo o

⁴²³ Amaro, *Direito tributário brasileiro*, 469.

⁴²⁴ Amaro, 474.

⁴²⁵ Amaro, 476.

facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior⁴²⁶. Assim, de acordo com o RGIT, as infrações tributárias serão divididas em crimes e contraordenações, tendo como sanções a pena privativa de liberdade e multa para os crimes (art.12º) e a coima para contraordenações simples ou graves (art.23.º), além das sanções acessórias para as contraordenações graves (arts. 28.º). Podemos, ainda, constatar restrições de direito, de acordo com o art. 177º- B, do CPPT, para aquele que não regularizar sua situação tributária.

Há ainda um distanciamento quanto ao concurso de pessoas em relação aos crimes fiscais da Lei n.º 8.137/90 (Brasil) quando as qualidades do tipo penal se encontram na pessoa jurídica (coletiva em Portugal) e quanto a sua própria responsabilização criminal, uma vez que a mesma não é admitida pelo ordenamento jurídico brasileiro⁴²⁷. Segundo Maurício Kalache, essa questão foi superada na Europa (Alemanha, Suíça, Áustria, Portugal e Espanha) com a construção do “conceito da **atuação em nome de outrem**” e, segundo ele, se adotado o referido conceito no ordenamento jurídico brasileiro, este “solucionará problemas em diversos setores da regulamentação penal, notadamente nos delitos econômicos”^{428/429}.

⁴²⁶ Lei n.º 15 de 05 de junho de 2001 (“Reforça as garantias do contribuinte e a simplificação processual, reformula a organização judiciária tributária e estabelece um novo Regime Geral das Infrações Tributárias”).

⁴²⁷ “Dentre os crimes fiscais acima destacados, encontram-se as três categorias: comuns, especiais e de mão própria. Com efeito, no caso de concurso de pessoas, a tipicidade nos crimes comuns se explicará pela regra de extensão contida no art. 29 do Código Penal, nos crimes especiais, pela conjugação dos arts. 29 e 30, do Código Penal e, finalmente, nos delitos próprios, as regras de extensão operarão da mesma forma, sob a observação, porém, de que o *extraneus* só poderá ser considerado **partícipe** e nunca **co-autor**. Até aqui o instrumental legislativo e a doutrina nacionais oferecem as soluções necessárias para evitar ‘lacunas de punibilidade’. Contudo, o problema a ser enfrentando no Brasil está relacionado com os casos em que é a pessoa jurídica quem detém as qualidades exigidas pelo tipo. Exemplifica-se: no caso do crime previsto no art. 2º, inc. II, o obrigado tributário pode ser a empresa, pessoa jurídica de direito privado, e não os sócios, diretores, gerentes, contadores etc. Nas relações jurídicas de Direito Civil, Comercial, Trabalhista, Administrativo (Previdenciário, Tributário, Ambiental etc.) e Processual, a presença de pessoa jurídica é tema incontroverso, posto que, na ordem civil, ela é capaz de direitos e obrigações. O que não se admite, entretanto, é a possibilidade da pessoa jurídica ser sujeito ativo de infrações penais. Adota-se aqui o inafastável apotegma: *societas delinquere non potest*. A responsabilidade penal da pessoa jurídica vai contra a **natureza das coisas**, nega as categorias lógico-objetivas que fundamentam a teoria do crime, porquanto não é capaz de ação, de culpabilidade e de pena”. Kalache, *Crimes tributários*, 185/186.

⁴²⁸ Kalache, 189.

⁴²⁹ Em Portugal, o conceito da “atuação em nome de outrem” está previsto nos arts. 6.º do RGIT e 12.º do CP. Segundo Germano Marques da Silva, os referidos artigos “não cuidam da responsabilização dos representados, mas daqueles que agem em representação legal ou voluntária de outrem. E o que aqueles artigos dispõem é que quem agir voluntariamente em representação de outrem será punido, ou seja, é pessoalmente responsável. É pessoalmente responsável mesmo quando o tipo legal de crime exija: a) determinados elementos pessoais e estes só se verificarem na pessoa do representado; ou b) que o agente pratique o facto no seu próprio interesse e o representante atue no interesse do representado. Se, por exemplo, o representante legal do incapaz pratica em nome deste um qualquer crime tributário, o representante legal é responsável criminal pelos factos que pratica, pelo crime que comete. De igual modo, se o técnico de contas preenche fraudulentamente a declaração para efeitos de liquidação do IRS e a assina em representação do contribuinte seu representado, é responsável pelo crime de fraude fiscal, independentemente de o contribuinte representado o poder ser também se se verificarem os pressupostos que façam dele também agente do crime. Não vale ao representante alegar que praticou o facto em nome ou no interesse do contribuinte seu representado porque a regra em

Quanto a segunda questão, o ordenamento jurídico português admite a responsabilização criminal da pessoa coletiva, de acordo com o 7º (Responsabilidade das pessoas coletivas e equiparadas). Vejamos essa possibilidade de responsabilidade cumulativa nas palavras de Germano Marques da Silva:

“A norma do n.º 3 do art.7.º do RGIT tem a sua origem remota nos projetos do Código Penal francês que visavam claramente estabelecer o princípio de que a responsabilidade das pessoas coletivas não é substitutiva dos agentes físicos, mas é corrente ou paralela.

O facto de a infração ser cometida por conta de um terceiro nunca foi, no domínio do Direito Penal, uma causa de irresponsabilidade do agente físico; assim também no domínio dos ilícitos em que é admitida a responsabilidade das pessoas coletivas.

A vontade da pessoa singular que na pessoa coletiva ocupe uma posição de liderança não só é uma vontade própria dessa pessoa, embora seja também pressuposto e elemento da vontade da pessoa jurídica.

Atente-se que a lei se refere, no artigo 7.º do RGIT, à responsabilidade individual dos respetivos agentes. A lei não dispõe que a responsabilidade seja necessariamente cumulativa, ressalva-a simplesmente, no sentido de a não excluir. Por isso que pode ocorrer a responsabilidade concorrente, mas não necessariamente e não em dois sentidos:

- a) Pode existir responsabilidade do agente individual sem responsabilidade do ente coletivo;
- b) Pode existir responsabilidade do ente coletivo sem responsabilidade de agente individual, o que sucede na hipótese de órgão plural em que algum dos membros atue sem culpa, nomeadamente por erro excludente da culpa ou pela ocorrência de qualquer causa pessoal de exclusão da responsabilidade

O que parece que a lei exige é a culpa e consequente responsabilidade do agente titular do órgão como pressuposto da responsabilidade da pessoa coletiva, pois

que a responsabilidade da pessoa jurídica parte e toma com sua componente a própria culpa do agente ou agentes titulares do seu órgão ou do representante”⁴³⁰.

Quanto ao questionamento de existir um *bis in idem*, trazemos os esclarecimentos do autor anteriormente citado, nos seguintes termos:

“Tem sido suscitado nos nossos tribunais a eventual inconstitucionalidade da regra da responsabilidade cumulativa com o argumento da violação do ‘princípio do *non bis in idem*’ contido no n.º 5 do artigo 29.º da Constituição da República.

A jurisprudência do Tribunal Constitucional é no sentido de que o ‘princípio do *non bis in idem*’ contido no n.º 5 do artigo 29.º da Constituição não obsta a que pelo mesmo facto objectivo venham a ser perseguidas penalmente duas pessoas jurídicas diferentes, sendo também passíveis de sanções diferentes’ e a ‘consagração legal da responsabilidade individual, ao lado da responsabilidade do ente coletivo, porque não implica um duplo julgamento da mesma pessoa pelo mesmo facto, não viola o artigo 29.º, n.º 5, da Constituição”⁴³¹.

4.2.2. Da suspensão e extinção das sanções

O art.138 do CTN prevê a exclusão da responsabilidade pela sanção administrativa se houver a denúncia espontânea da mesma “acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração”, desde que não tenha sido iniciado “qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”⁴³².

A anistia é outra forma de exclusão da responsabilidade das sanções pelas infrações “exclusivamente cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede”. Entretanto, não poderão ser anistiados “os atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude

⁴³⁰ Silva, 117/118.

⁴³¹ Silva, 118.

⁴³² Art.138 do CTN: A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiros em benefício daquele”. Nesse sentido também, não se aplica, “salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas”, de acordo com o art.180, do CTN⁴³³.

Importante destacar que a CRFB (art.150, §6º) exige uma lei específica para a concessão de anistia, ou seja, uma lei que a regule exclusivamente. Além disso, o art.195, §11, da CRFB veda a anistia das contribuições sociais previstas nos incisos I, a e II deste mesmo artigo, de débitos superiores ao fixado em lei complementar.

Outrossim, o art.83, §§2º e 4º, da Lei 9.430/96, impõe a suspensão da pretensão punitiva do referente aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts 1º e 2º da Lei 8.137 e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A, do CP-Br, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com os aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o respectivo pedido tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal e se houver o pagamento integral dos débitos, haverá a extinção da punibilidade⁴³⁴.

Já o ordenamento jurídico português impõe limitações para a remissão “que, em termos amplos, também se pode designar por perdão – consiste no acto mediante o qual o credor de determinada prestação libera o devedor, renunciando à exigência de cumprimento”. Segundo Joaquim Freitas da Rocha, tal possibilidade deve ser vista “com bastante reserva e cautela, em face das exigências motivadas pelo princípio da indisponibilidade da obrigação tributária”. Mas segundo ele, esse princípio “admite restrições, embora sempre jurídico-normativamente enquadradas. Com efeito, a própria LGT refere que 'o crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para sua

⁴³³ “Anistia é o *perdão de infrações*, do que decorre a inaplicabilidade da sanção. Não é sanção que é anistiada, o que se perdoa é o ilícito; perdoado este, deixa de ter lugar a sanção; o perdão, portanto, toma o lugar da sanção, obstando a que esta seja aplicada. A anistia não elimina a antijuridicidade do ato; ele continua correspondendo a uma conduta contrária à lei; o que se dá é que a anistia altera a consequência jurídica do ato ilegal praticado, ao afastar, com o perdão, o castigo cominado pela lei”. Amaro, *Direito tributário brasileiro*, 485.

⁴³⁴ Cfr. art. 83 da Lei 9430/96: A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. [...]. § 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. [...] § 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária”, conforme se pode constatar no artº. 30.º, nº 2 da LGT⁴³⁵.

Por outro lado, o ordenamento jurídico português prevê a suspensão da execução da pena de prisão e a redução da coima, desde que sejam atendidas as condições ou requisitos previstos nos arts. 14.º, 29.º e 30.º do RGIT.

Considerando os fins das sanções antes expostos, podemos concluir que as mesmas não estão cumprindo as suas finalidades da forma desejada, haja vista, que os comportamentos ilícitos dos sujeitos passivos dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal estão em níveis elevados em vários países, especialmente no Brasil, conforme vimos alhures. Ressaltamos que não se deve adotar uma solução imediatista de aumentar as sanções, sem levar em conta o princípio da proporcionalidade, que impõe uma graduação entre a infração e a sanção⁴³⁶.

4.3. Sujeição passiva indireta

4.3.1. Aspectos relevantes

Doravante, vamos concluir o estudo da sujeição passiva iniciada no capítulo 2 (item 2.2.2.2). O sujeito passivo “será a pessoa ou entidade que está adstrita ao cumprimento das vinculações que a mesma integra (dever ou obrigação principal e deveres ou obrigações acessórias”⁴³⁷. Quanto o sujeito passivo tem uma relação pessoal e direta com o “facto tributário” ou gerador, denomina-se sujeição passiva direta e o respectivo sujeito, se chama contribuinte. Por outro lado, há situações em que a relação antes mencionada é indireta e impessoal, mas em razão de um vínculo jurídico (trabalhista, comercial, familiar etc.) existente entre contribuinte e terceiros, estes são chamados a integrar a relação jurídica tributária, a fim de facilitar a fiscalização e reforçar ou garantir o cumprimento das obrigações tributárias, o que se denomina sujeição passiva indireta.

O art. 121 do CTN prevê dois tipos de sujeitos passivos por influência da teoria dualista da obrigação, com algumas adaptações: contribuinte e responsável⁴³⁸. Sendo que o

⁴³⁵ Joaquim Freitas da Rocha, *Apontamentos de Direito Tributário (A relação jurídica tributária)* (Braga: AEDUM-Associação de Estudantes de Direito da Universidade do Minho, 2009), 63.

⁴³⁶ Cfr. nota 417

⁴³⁷ Rocha e Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, 76.

⁴³⁸ “O legislador, principalmente no art.140 do CTN, parece ter optado claramente pela teoria dualista das relações jurídicas, distinguindo o crédito e o débito (*Schuld*) e a relação de garantia e responsabilidade (*Haftung*). Mas o

contribuinte é aquele que tem uma “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” e responsável, aquele que não sendo contribuinte, tem deveres tributários por “disposição expressa de lei” e partir daí, trata a responsabilidade em quatro situações: dos substitutos (art. 128); sucessores (art. 129); de terceiros (art.134) e a responsabilidade por infrações (art.136). A fim de uma melhor compreensão da sujeição passiva indireta ali disposta, trazemos à colação uma breve síntese dos reflexos da referida teoria no CTN elaborada por Renato Lopes Becho:

“Os elementos duais da obrigação civil estão presentes na parte destinada à obrigação tributária. Tomemos, por exemplo, o art.121, § único, do CTN. Em seus dois incisos, surgem o contribuinte e o responsável tributário. Aplicando-se a teoria dualista à obrigação tributária, entendemos que o contribuinte possui o dever (*Schuld*) e contra ele o sujeito ativo possui o direito de exigir-lhe a prestação (*Haftung*). Contra o responsável tributário, todavia, o sujeito ativo também possui o direito de aplicar o princípio de responsabilidade (Caio Mário), *in exempli*, na responsabilidade dos sucessores ou frente aos terceiros (arts.134 e 135). Mas os responsáveis, entretanto, não possuem o dever de prestar (*Schuld*) próprio da relação jurídico-tributária, por não terem realizado o fato gerador (fato imponible). Na circunstância de o devedor civil ter um fiador, os civilistas verificam que o devedor possui o *Schuld* e o *Haftung*. O fiador, contudo, possui somente o *Haftung* (mas não o *Schuld*). Na relação entre o contribuinte e o responsável, pode ocorrer o mesmo: no primeiro, verifica-se o *Schuld* e o *Haftung*, enquanto no segundo somente há o *Haftung*. E, repetimos, a dualidade está exclusivamente no campo da obrigação tributária.

Quando esses dois elementos estiverem inseridos na própria relação de crédito e débito, ou seja, quando o responsável for também o devedor – o que no mais das vezes é a regra -, não há dúvidas significativas, restando a possibilidade de o Fisco *executar* judicialmente (após tentativas administrativas, espera-se) seu crédito.

Entretanto, a responsabilidade (*Haftung*) que todo devedor tem contra si pode existir para outras pessoas que não possuem a dívida (*Schuld*). Com isso, resta evidente que todos possuem a dívida possuem a responsabilidade (para seu patrimônio, esclareça-se), mas nem todos os que possuem a responsabilidade possuem a dívida⁴³⁹.

legislador adaptou a doutrina civilista àquilo que pretendeu construir – o *sistema tributário nacional* -, distinguindo entre *obrigação* e *crédito*. Como se observa, a doutrina civilista separa crédito e garantia, enquanto o legislador tributário separou obrigação e crédito. Há uma nota própria da legislação fiscal, portanto. Talvez não tenha havido, simplesmente, uma transposição da teoria dualista, de maneira irrefletida, para o Código Tributário Nacional. Conforme já adiantamos, o legislador destacou a obrigação tributária, no CTN, dedicando-lhe os arts. 113 a 138, enquanto o crédito tributário é disciplinado nos arts. 139 a 193”. Becho, *Lições de direito tributário*, 487.

⁴³⁹ Becho, 488.

Mesmo antes do CTN, a doutrina brasileira já discutia a questão do chamamento de “terceiros” para integrar a relação jurídica tributária por razões “que vão da *conveniência* até a *necessidade*” e nessas situações foram chamados de “*terceiro responsável*”⁴⁴⁰.

Esse chamamento era realizado de duas formas básicas: substituição e a transferência. Na primeira forma, “a lei desde logo põe o ‘terceiro’ no lugar da pessoa que naturalmente seria definível como contribuinte, ou seja, a obrigação tributária já nasce com seu polo passivo ocupado por um *substituto legal tributário*”. Já a segunda, “a obrigação de um devedor (que pode ser um contribuinte ou um responsável) é deslocada para outra pessoa, em razão de algum evento”⁴⁴¹.

Antecedendo o CTN, Rubens Gomes de Souza⁴⁴² propôs essa classificação da sujeição passiva indireta, em que a transferência se desdobra em “três subespécies: *sucessão*, a *solidariedade* e a *responsabilidade* (expressão esta que, com vimos, veio no CTN, a ser empregada para designar *genericamente* todos os casos de sujeição passiva indireta que abrangeria, naquela classificação doutrinária, os casos de substituição e os de transferência)”⁴⁴³.

Aqui precisamos fazer uma ressalva em relação à solidariedade, pois não se trata de uma substituição ou transferência de um dos sujeitos passivos da relação jurídica tributária, conforme exposto anteriormente. Na realidade, trata-se apenas de uma “pluralidade passiva tributária”, ou seja, “uma pluralidade de obrigados, em termos de se poder afirmar que várias pessoas se encontram, ou podem encontrar, adstritas ao cumprimento de deveres jurídicos perante um mesmo credor”, em que este pode exigir de qualquer um dos obrigados o cumprimento integral da obrigação. Assim, não se considera a “parte ou parcela da dívida que abstratamente” cabe a cada um dos obrigados (regra da separação). Além disso, não se considera a regra da comunhão em que os obrigados são

⁴⁴⁰ “A eleição desse terceiro, para figurar no polo passivo da obrigação tributária, decorre de razões que vão da *conveniência* até a *necessidade*. Há situações em que a única via possível para tornar eficaz a incidência do tributo é a eleição do *terceiro responsável*. Imagine-se, por exemplo, o imposto de renda sobre rendimento de não residentes no País: a lei tem de escolher um terceiro (a fonte pagadora) como sujeito passivo (na condição de responsável) para viabilizar a incidência do tributo. Noutros casos, razão de conveniência (para simplificação a arrecadação, ou para garantir sua eficácia) que determina a eleição do terceiro como responsável”. Amaro, *Direito tributário brasileiro*, 334.

⁴⁴¹ “Essa classificação das formas de sujeição passiva indireta diz respeito ao momento em que alguém, que não seria definível como contribuinte, ingressaria no polo passivo da obrigação, ocupando a posição de devedor. Por várias razões, isso poderia dar-se no instante mesmo do nascimento da obrigação, a exemplo do imposto de renda incidente na fonte, em que a figura do beneficiário da renda (que seria naturalmente o contribuinte) seria, *desde logo*, *substituída* por terceiro (a fonte pagadora). Já a *transferência*, diversamente, dependeria de um evento cuja ocorrência viesse a *deslocar* para um terceiro a condição de devedor. A *sucessão* é apresentada como o exemplo mais típico de responsabilidade por transferência, pois a obrigação que era do sucedido desloca-se, em razão do evento sucessório, para a pessoa do sucessor”. Amaro, 337/338.

⁴⁴² Relator Geral do projeto do CTN. “Trabalhos da Comissão Especial Código Tributário Nacional”, acessado 31 de março de 2018, <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>.

⁴⁴³ Luciano Amaro, *Direito tributário brasileiro*. (21ª ed.). São Paulo: Editora Saraiva, 2016, pg.338.

vistos como um “grupo global e coletivamente considerado”, em que o credor só pode “exigir o cumprimento da obrigação a todo o conjunto ou grupo por meio de um ato único, simultâneo e combinado por parte de todos os devedores, e não por meio de prestações ou pagamentos individuais ou parcelados por cada um deles ou por parte deles”⁴⁴⁴.

Convém lembrar que a solidariedade decorre por força do art.124, do CTN, pelo “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” ou por força de lei. Como exemplo do primeiro caso, temos o caso de duas pessoas ou mais que comprem um imóvel, nesse caso o sujeito ativo poderá exigir integralmente o valor devido a título de IPTU (art.156, I da CRFB) de qualquer um dos proprietários (sujeitos passivos). No segundo caso, temos a situação prevista no art.134, do CTN, que decorre de uma “omissão de dever de diligência ou vigilância”, pois “a lei impõe ao ‘terceiro’ (que, por alguma circunstância, está vinculado ao fato gerador) a tomada de determinada providência para impedir ou dificultar a eventual omissão do contribuinte, no que respeita ao cumprimento do seu dever de recolher o tributo; caso o terceiro não adote essa providência, a lei responsabiliza solidariamente pelo tributo”⁴⁴⁵.

Apesar do art.134, do CTN, tratar a situação ali descrita como caso de solidariedade, na prática, pode-se constatar um caso típico de responsabilidade subsidiária e solidária, pois somente em caso de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, as pessoas ali descritas responderam pelo seu cumprimento solidariamente, conforme veremos mais adiante⁴⁴⁶.

Já no DT-Pt, de acordo com o n.º 3 do art.18 da LGT, os sujeitos passivos indiretos correspondente as figuras dos substituto e responsável tributários. Além desses, há ainda, a figura do sucessor tributário, mas restrito aos casos de sucessão universal *mortis causa*, em razão da intransmissibilidade das obrigações tributárias (art. 29.º, n.º 1 e n.º 2 da LGT)⁴⁴⁷.

⁴⁴⁴ Rocha e Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, 80/81.

⁴⁴⁵ Amaro, *Direito tributário brasileiro*, 339.

⁴⁴⁶ “Haveria, na lição de Rubens Gomes de Souza, terceira subespécie de ‘transferência’. Após a *substituição e transferência* (nas subespécies de *sucessão e solidariedade*), ele arrola um terceiro modo de transferência, que batizou de *responsabilidade*. Tal se daria nos casos em que a lei obriga um terceiro pelo pagamento de tributo ‘quanto não seja pago pelo sujeito passivo direto’. Essas situações podem confundir com a *solidariedade*. Se o terceiro responde, juntamente com o devedor principal, por ter faltado a um dever de diligência ou vigilância, ele é, por definição um devedor *solidário*. Rubens Gomes de Souza, porém, talvez tenha querido referir-se, autonomamente, a situações de responsabilidade *subsidiária*, em que o terceiro (responsável) só é chamado para cumprir a obrigação se o devedor principal não puder fazê-lo”. Amaro, 340.

⁴⁴⁷ “Isto explica-se porque, por um lado, a sucessão *inter vivos* (entre pessoas singulares, naturalmente) está genericamente excluída por via do princípio da intransmissibilidade das obrigações tributárias por ato de vontade, e da tendencial infungibilidade subjetiva das obrigações tributárias e, por outro lado, os problemas relacionados com a sucessão entre pessoas coletivas – se bem que a mesma não esteja vedada por via das soluções adotadas pelo legislador tributário português – são, tradicionalmente, estudados e enfrentados em sede de regime específicos e particulares, como o regime aplicável a operações de reestruturação de sociedades, como fusões e cisões. Na verdade, em rigor, até aqui o

O DT-Br admite a sucessão *inter vivos e mortis causa*, bem como entre pessoas naturais e jurídicas de direito privado, de acordo com os arts. 129 e ss. do CTN.

Dá análise do DT-Br e DT-Pt, extraem-se basicamente três tipos de sujeitos passivos tributários que foram sintetizados por Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva:

“Três categorias devem aqui ser trazidas à análise: substituição, sucessão e responsabilidade (solidária e subsidiária) tributárias. Em termos simples, pode dizer-se que na substituição um sujeito é chamado ‘em lugar’ de outro; na sucessão é chamado ‘após o desaparecimento’ de outro; e na responsabilidade é chamado ‘após o incumprimento’ de outro”⁴⁴⁸.

Além dos sujeitos anteriormente descritos, Ana Paula Dourado inclui os “promotores de esquemas de planejamento fiscal agressivo (Decreto-Lei nº 29/2008, de 25 de fevereiro), que se subsumem a nenhuma das categorias anteriores”^{449/450}. Em relação a essa delegação de funções típicas da Administração tributária (“hiperburocratização” ou “desadministrativização”) a terceiros, nos remetemos ao que foi exposto nos capítulos 2 (item 2.2.2.3) e 3 (item 3.2.1).

Restringiremos analisar apenas a responsabilidade tributária em função da sua destacada importância com instrumento de reação do ordenamento jurídico aos comportamentos ilícitos dos sujeitos passivos dirigidos à obtenção e vantagem fiscais.

problema poderia nem se colocar, pois, quando uma sociedade ou pessoa coletiva distinta ‘sucede’ (continua, sequencia) a outra – e.g., adquirindo as suas ações – uma de duas situações poder-se-ia verificar: ou (i) a antecedente sociedade efetivamente se extingue para o mundo do Direito, obrigando a um procedimento conducente a essa extinção no âmbito do qual se inclui uma fase de *liquidação* que obriga ao pagamento das dívidas eventualmente pendentes (e deixa de haver dívidas, sejam esta pagas pelas próprias sociedades ou por responsáveis tributários solidários, nos termos abaixo referidos), ou (ii) uma dessas sociedades é adquirida por outra, mas ainda continua a existir, pelo que não se verifica o requisito essencial para que pudesse haver a sucessão – o desaparecimento. No primeiro caso, não haveria objeto a transmitir; no segundo não haveria pessoa a quem suceder. Acontece, porém, que o ordenamento, com arrimo em soluções constantes de outros quadrantes geográficos, reconhece que determinadas obrigações tributárias de pessoas coletivas se podem efetivamente transmitir a outras pessoas coletivas”. Rocha e Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, 90/91.

⁴⁴⁸ Rocha e Silva, 84/85.

⁴⁴⁹ Dourado, *Direito Fiscal*, 71.

⁴⁵⁰ “No âmbito do denominado ‘combate ao planejamento fiscal’, é estatuída uma série de *deveres de comunicação, informação e esclarecimento* que impendem sobre ‘os promotores’, incluindo-se em tal noção os advogados, os solicitadores, os revisores oficiais de contas, os técnicos oficiais de contas e as respectivas sociedades, assim como outras entidades que prestem serviços de contabilidade. Neste contexto, devem os mesmos ‘comunicar ao Diretor-Geral dos Impostos os esquemas ou atuações de planejamento fiscal propostos a clientes ou outros interessados’, sendo que tal comunicação abrange não apenas a descrição pormenorizada do esquema ou da atuação de planejamento fiscal – incluindo designadamente a indicação e caracterização dos tipos negociais, das estruturas societárias e das operações ou transações propostas ou utilizadas, bem como da espécie e configuração da vantagem fiscal pretendida, com ainda a indicação da base legal a que se refere, bem assim como o nome ou denominação, endereço e número de identificação fiscal do próprio promotor (!). Importa salientar que o dever de sigilo a que o profissional esteja legalmente sujeito não o desobriga do cumprimento destas obrigações. Por último, deve-se aqui salientar que o não cumprimento destes deveres comunicativos é punível com coima”. Rocha e Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, 118/119.

Além disso, há grandes discussões a respeito da sua interpretação e aplicação na seara tributária brasileira em razão da redação lacunosa e dúbia do art.135 do CTN, conforme veremos adiante.

4.3.2. Responsabilidade tributária

A responsabilidade tributária decorre de imposição legal e consiste em chamar terceiros para o pagamento de uma obrigação tributária de outro sujeito passivo. Esse tipo de sujeição passiva caracteriza-se pelo fato do patrimônio do responsável tributário estar sujeito a uma execução fiscal para o pagamento da obrigação tributária de outrem, o que não acontece com as outras duas formas de sujeição passiva (sucessão e substituição) o que, em princípio, configuraria uma “*fiança legal*”, segundo Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva⁴⁵¹.

A responsabilidade tributária pode ocorrer de duas formas: “responsabilidade (meramente) solidária”, doravante denominaremos de responsabilidade solidária e “responsabilidade subsidiária”. A primeira forma consiste em juntar o patrimônio do responsável ao “patrimônio do incumpridor”, sem a necessidade de esgotar o patrimônio deste e ambos ficam sujeitos à execução fiscal. Já a segunda forma, o patrimônio do responsável tributário só estará sujeito à referida execução, se verificar ali que o patrimônio dos executados é ínfimo para o pagamento do valor em cobrança executiva, “após verificado o *benefício de excussão prévia*”⁴⁵², no caso do ordenamento jurídico português.

Diferentemente do que ocorre na solidariedade existente entre os sujeitos passivos diretos, a responsabilidade tributária solidária surge em momento posterior ao fato gerador ou tributário que deu origem a obrigação tributária e por outras circunstâncias fáticas. A responsabilidade tributária decorre de “uma falha ou patologia posterior ao nascimento do vínculo tributário, falha essa que justificará, de acordo com o enfoque legal, o alargamento

⁴⁵¹ “Por conseguinte, a responsabilidade corresponde a uma *fiança legal* em matéria de tributos, equivalendo na prática à junção de mais um patrimônio (o do responsável-fiador) ao patrimônio de um determinado devedor incumpridor, nas situações em que a lei assim o prescreve”. Rocha e Silva, 94.

⁴⁵² Rocha e Silva, 94/95.

da sujeição passiva como modo de reforçar as possibilidades de sucesso na percepção da receita tributária. Por tal motivo se fala aqui em *responsabilidade*⁴⁵³.

O STA tem entendimento em sentido contrário, pois considera que “a responsabilidade – originária ou subsidiária – tem a mesma fonte e nasce no mesmo momento, o da prática do facto tributário, embora possam ser distintas as alturas em que a dívida se vence em relação a cada tipo de devedores”⁴⁵⁴. Se admitíssemos a teoria da dualidade da obrigação, esse entendimento seria possível em relação ao sujeito passivo direto, mas não em relação ao sujeito passivo indireto, pois sua responsabilidade surgiria em momento posterior ao surgimento da obrigação tributária e da responsabilidade do sujeito passivo direto. Vejamos as considerações de Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva sobre o referido julgado:

“Guardamos sérias reservas quando à conclusão de que a responsabilidade originária e a subsidiária emergem simultaneamente no momento da verificação do facto tributário. Desde logo, a mesma dificilmente se harmonizará com os casos em que o responsável subsidiário é absolutamente estranho ao facto tributário à data da respectiva verificação (pense-se, por exemplo, no caso do gerente que venha a ser responsabilizado nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT quando não exercesse tais funções no ano a que respeita o imposto; ou no caso do TOC ou ROC que venham ser responsabilizado nos termos dos n.ºs 2 e 3 do citado artigo, respetivamente, por dívidas de certa empresa, em virtude da violação dos seus deveres na elaboração/fiscalização de documentos financeiros relativos a um período no qual não exerciam ainda funções); e no limite poderá implicar a assunção de que qualquer funcionário tributário se encontrará integrado nas relações jurídicas tributárias com as quais contacte no exercício das respetivas funções em virtude do facto de, em abstrato, poder ser responsabilizado nos termos do art.161.º do CPPT.

Ao invés da posição sustenta pelo STA, tendemos a considerar que a *responsabilidade tributária* é sucessivamente formada mediante a articulação de substratos factológicos distintos e temporalmente descontraídos – trata-se, portanto, de uma realidade de formação sucessiva⁴⁵⁵.

O entendimento esposado anteriormente é muito relevante na configuração da responsabilidade tributária e *mutadis mutandis* pode ser utilizado para a fixação do termo *a*

⁴⁵³ Rocha e Silva, 97.

⁴⁵⁴ Ac. do Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo n.º 0535/14, acessado 3 de abril de 2018. Disponível em <http://www.dgsi.pt>

⁴⁵⁵ Rocha e Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, 95/96.

quo do prazo prescricional para o redirecionamento da execução fiscal para os responsáveis tributários previstos nos arts.135 do CTN. Pois, a nosso ver, a referida responsabilidade só emergiria a partir do momento em que seus pressupostos estivessem presentes, uma vez que se trata de “uma realidade de formação sucessiva” e, a partir daí, iniciaria o prazo prescricional para o referido redirecionamento e não a partir da citação do devedor original. Considerando que essa dupla interpretação vem gerando conflitos entre os sujeitos da relação jurídica tributária no âmbito judicial, o STJ-Br submeteu essa questão jurídica ao rito dos recursos repetitivos (RESP 1.201.993/SP), porém ainda não houve julgamento⁴⁵⁶.

Vejamos agora como os ordenamentos jurídicos brasileiro e português tratam a responsabilidade tributária. Essa matéria é tratada nos arts. 134 e 135 do CTN como “responsabilidade de terceiros”. No caso do art.134 do CTN⁴⁵⁷, temos um caso típico de responsabilidade subsidiária e solidária, pois somente em casos de “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”, as pessoas ali previstas responderam solidariamente, desde que participem dos atos que deram origem a referida obrigação ou pelas omissões que forem responsáveis.

Vejamos agora o art.135 do CTN⁴⁵⁸ que tem gerado grandes conflitos quando à sua compreensão, interpretação e aplicação em razão sua redação lacunosa, haja vista a indeterminação do conceito de “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei,

⁴⁵⁶ “PROCESSUAL CIVIL. PETIÇÃO RECEBIDA COMO AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. PRESCRIÇÃO PARA O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. PRAZO DE CINCO ANOS. CONTADOS DA CITAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. TEMA AFETADO EM REPRESENTATIVO. ATO DE SOBRESTAMENTO. INEXISTÊNCIA DE CARÁTER DECISÓRIO. IRRECORRIBILIDADE. 1. A questão jurídica objeto do presente recurso - "prescrição para o redirecionamento da Execução Fiscal, no prazo de cinco anos, contados da citação da pessoa jurídica" - constitui tema do Recurso Especial 1.201.993/SP, da relatoria do Ministro Herman Benjamin, submetido ao rito dos recursos repetitivos, nos termos do disposto no art. 543-C do CPC/1973 e na Resolução n. 8/STJ, cujo processamento se encontra pendente na Primeira Seção. 2. De acordo com o entendimento do STJ, qualquer irresignação que tenha por objeto matéria tratada em recurso representativo da controvérsia deve ser devolvida aos Tribunais de origem, a fim de que exerça a competência que lhes foi atribuída pela Lei 11.672/2008. 3. É irrecurável ato deste Tribunal Superior que determina o sobrestamento de recursos a fim de se aguardar o julgamento do recurso representativo de controvérsia, já que desprovido de caráter decisório. 4. Agravo interno não conhecido. (PET no REsp 1283168/SC, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/10/2017, DJe 25/10/2017)". Ac. do Superior Tribunal de Justiça proferido no REsp 1283168/SC, acessado 8 de abril de 2018. Disponível em stj.jus.br

⁴⁵⁷ Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

⁴⁵⁸ Cfr. art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

contrato social ou estatutos”. Além disso, há uma dúvida quanto ao tipo de responsabilidade ali prevista, pois impõe aqueles que praticarem os referidos atos, uma responsabilidade pessoal pelos créditos correspondentes das obrigações tributárias dali resultantes. Vale ressaltar que essa pessoalidade da responsabilidade foi também adotada em relação à sucessão tributária (art.131 do CTN).

Nessa perspectiva, a responsabilidade tributária prevista no dispositivo legal em comento poderia ser considerada um caso de substituição tributária em que o lançamento tributário já seria feito em nome daquele que praticou os atos “com excesso de poderes ou infração de lei”. Por outro lado, caso os referidos atos fossem praticados depois de constituído definitivamente o crédito tributário como, por exemplo, a inadimplência tributária, estaria configurada uma responsabilidade tributária por transferência⁴⁵⁹. Essa questão jurídica chegou ao Superior Tribunal de Justiça que decidiu no sentido de que “o inadimplemento da obrigação tributária por si só não gera responsabilidade” e que esta se trata de uma “responsabilidade solidária”, conforme o enunciado da sua Súmula 430⁴⁶⁰.

É de causar perplexidade, mas a principal infração à legislação tributária (a inadimplência tributária) não é causa suficiente para ensejar a responsabilidade tributária. Sendo assim, há necessidade de outra violação, como por exemplo, a dissolução irregular da sociedade, conforme enunciado da Súmula 435 do mesmo tribunal: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente⁴⁶¹. Além disso, a nosso ver, não se trata de solidariedade, uma vez que esta depende de previsão legal expressa, de acordo com o art. 124, II do CTN. Na prática forense, a responsabilidade tributária tem se operado de acordo com as regras da subsidiariedade, desde que haja outra infração legal, além da inadimplência tributária.

Essa posição jurisprudencial prejudica, sobremaneira, a recuperação de créditos tributários, pois dificulta o redirecionamento da execução fiscal para os responsáveis tributários previstos no arts.135, uma vez que será necessária outra infração legal, além da inadimplência tributária. Esse conflito interpretativo a respeito da responsabilidade tributária nos traz mais um argumento em prol da necessidade da revisão do CTN.

⁴⁵⁹ Cfr. nota 441.

⁴⁶⁰ “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. Súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça, acessado 4 de abril de 2018. Disponível em stj.jus.br

⁴⁶¹ Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça, acessado 3 de abril de 2018. Disponível em stj.jus.br

Vejamos agora o tratamento legal da responsabilidade tributária no ordenamento jurídico português que está prevista nos arts. 22.º e ss. da LGT com as seguintes regras gerais: 1) abrange a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais; 2) a responsabilidade do cônjuge do sujeito passivo é a que decorre da lei civil, sem prejuízo do disposto em lei especial 3) em regra, a responsabilidade por dívidas de outrem é subsidiária, ou seja, a responsabilidade solidária depende de previsão legal; e 4) responsáveis tributários (solidários ou subsidiárias) podem reclamar ou impugnar a dívida que lhe seja imputada a responsabilidade e, para tanto, a notificação e a citação devem conter todos os elementos essenciais da sua liquidação, bem como sua fundamentação legal.

Ana Paula Dourado refuta a ideia de aplicação da teoria dualista da obrigação pela LGT com o seguintes argumento:

“Ao contrário do que se pretende o n.º 2 do art.22.º da LGT, a exigência do pagamento da dívida ao sujeito passivo ‘originário’ (ou seja, ao contribuinte) não corresponde à figura da responsabilidade tributária, mas ao cumprimento da obrigação de imposto. Assim, o artigo 22.º da LGT trata sob a figura da responsabilidade tributária, duas realidades: uma mais ampla, a da obrigação tributária (art.22.º n.º 2, 1ª parte), e também a da responsabilidade tributária”⁴⁶².

Pelo exposto, a responsabilidade tributária pode ser subsidiária e ou solidária, sendo que esta depende de previsão legal e, nesse sentido, não se confunde com os sujeitos passivos diretos solidários, uma vez que não se verifica em relação ao responsável tributário solidário “um nexo de pertinência pessoal e direto como o facto tributário”⁴⁶³. Assim, trazemos à colação alguns exemplos de dispositivos legais citados por Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva que tratam da responsabilidade solidária: n.º 2 do art. 21 e n.º 1 do art. 27.º da LGT; n.º 7 do art. 21.º, n.º 15 do art. 22.º, n.º 9 do art.23.º; n.º 12 do art. 24.º e n.º 17.º do art. 71.º do Estatuto de Benefícios Fiscais (EBF); n.ºs 4 e 5 do art.103.º e n.º 2 do art.138.º do CIRS; n.º 5 do art.30.º; art. 79.º e 80.º do CIVA; n.º 6 do art. 49.º e 53.º do CIMT e art. 42.º do CIS⁴⁶⁴.

A responsabilidade subsidiária, como regra geral da responsabilidade tributária, tem requisitos legais bem restritos e definidos no art.23 da LGT: 1) depende de infundada

⁴⁶² Dourado, *Direito Fiscal*, 74.

⁴⁶³ Rocha e Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, 97.

⁴⁶⁴ Rocha e Silva, 98/99.

insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo da excussão; 2) se efetiva por reversão do processo de execução fiscal que poderá ficar suspensa até a completa excussão do patrimônio do executado, sem prejuízo da possibilidade de adoção das medidas cautelares adequadas nos termos da lei; 3) mesmo no caso de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável (art.60.º da LGT) e 4) fica isento de custas e de juros de mora liquidados no processo de execução fiscal, se citado para cumprir a dívida constante do título executivo e efetuar o respectivo pagamento no prazo de oposição⁴⁶⁵.

De acordo com a LGT, os responsáveis tributários subsidiários são os seguintes: os administradores, diretores, gerentes e outras pessoas que exerçam de direito ou de fato a gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente e equiparados, bem como os membros de órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas das pessoas coletivas, desde que fique demonstrada que os mesmos não exerceram suas funções fiscalizadoras, dando causa a violação dos deveres tributários (art.24.º); os titulares de estabelecimentos individuais de responsabilidade, ficando sujeitos apenas os bens afetos a ele, porém, em caso de falência, todos os bens ficarão sujeitos, salvo se os referidos titulares provarem que observaram o princípio da separação patrimonial nas suas gestões (art. 25.º).

Além desses, há ainda o caso dos substitutos tributários, mais precisamente, quando não eles não fazem a retenção do imposto. Nessa situação, a responsabilidade subsidiária será de acordo com a natureza da retenção: 1) se a natureza for de pagamento por conta do imposto devido a final, cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária, ficando este ainda sujeito aos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo para apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido, se anterior e 2) dos demais casos, o substituído é apenas subsidiariamente

⁴⁶⁵ “Esta *reversão* consiste num autêntico *ato administrativo* mediante o qual se opera uma alteração subjetiva das partes no processo executivo, ato esse absolutamente indispensável para os fins em causa, pois não existindo o mesmo, o credor tributário ver-se-ia obrigado a obter um título executivo contra os responsáveis subsidiários como modo de obrigar estes ao pagamento da quantia faltosa. Em todo o caso, tal recurso ao património de terceiros, só será admissível de um modo absolutamente subsidiário, o que quer dizer que apenas se pode efetivar se existir uma fundada insuficiência patrimonial do devedor direto e originário. Enquanto no património deste existirem bens suscetíveis de penhora, a reversão não se deve efetuar, afirmando-se a este propósito que os devedores subsidiários gozam de um *privilégio de excussão prévia* (do património do primeiro). Deste modo, pode afirma-se que a natureza executiva e a subsidiariedade são as notas mais marcantes do regime da responsabilidade tributária aqui em análise. Além disso, deve também salientar-se que o chamamento de devedores subsidiários ao pagamento de dívidas tributárias de outrem não pode ser efetuado com desrespeito pelos princípios da segurança jurídica e proteção da confiança, pelo que reversão é sempre precedida de audição daqueles”. Rocha e Silva, 100/101.

responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efetivamente o foram (n^{os} 2 e 3 do art. 28.º da LGT)⁴⁶⁶.

Na responsabilidade prevista no art. 24.º da LGT, haverá uma relação de solidariedade, se houver mais de um responsável subsidiário. Além disso, é necessário verificar se o “facto tributário” ou gerador que deu origem às dívidas tributárias e ou vencimento da referida dívida ocorreram no período em que as pessoas ali descritas exerceram seus cargos para a configuração da referida responsabilidade, conforme explicou Ana Paula Dourado:

“Os gestores de direito ou de facto de pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período em que exerceram o cargo, ou pelas dívidas cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do cargo, consoante o caso, se tomaram a decisão de não pagamento da mesma ao fisco, ou participaram em tal decisão.

Se o facto constitutivo das dívidas tributárias se verificou no período em que exerceram o cargo e o prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, tem de ser provado que o património da pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação por culpa sua. Não existe uma presunção de culpa, se o prazo legal de pagamento ou entrega terminou depois do exercício do cargo. Ou seja, na dúvida, o ónus da prova funciona a favor do gestor (substituto).

Esta solução faz sentido, pois, se o gestor já não exercia o cargo quando terminou o prazo legal de pagamento, a probabilidade é que a insatisfação da dívida se deveu ao gestor que exercia o cargo quando o referido prazo terminou.

Por isso, e em contrapartida, existe uma presunção de culpa dos gestores pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de

⁴⁶⁶ “Além dos casos referidos, ainda se poderão aqui considerar alguns outros relativamente aos quais se poderiam suscitar dúvidas quanto à natureza subsidiária da responsabilidade, atenta a ausência de referência expressa por parte do legislador. É o caso, por exemplo, da situação prevista no art.26.º da LGT, nos termos do qual na liquidação de sociedades – que não de responsabilidade ilimitada, pois esta já estarão incluídas na previsão no n.º 2 do artigo 21.º da LGT, no âmbito do qual a responsabilidade não é subsidiária – os liquidatários que não começarem por satisfazer as respetivas dívidas fiscais (tributárias?, pergunta-se), poderão ser chamados ao pagamento das mesmas. Ainda assim, apesar da indefinição discursiva, será razoável supor que a exigência de subsidiariedade é aplicável, atendendo ao elemento sistemático da interpretação”. Rocha e Silva, 103/104.

pagamento: ou seja, em caso de dúvida, o ônus da prova funciona contra o gestor (substituto)⁴⁶⁷.

4.4. Da cobrança administrativa e judicial

A cobrança administrativa se inicia a partir do momento em que o sujeito passivo não realiza o pagamento da obrigação tributária ou crédito tributário (para o ordenamento jurídico brasileiro) que deve corresponder a uma dívida líquida, certa e exigível. No caso da referida cobrança ser infrutífera, haverá a propositura da ação de execução fiscal, fundamentada num título executivo, de acordo com o art. 162.º do CPPT e art.784, IX, do CPC-Br e art. 6.º, §1º da Lei 6.830/80. Apesar da execução fiscal ter natureza judicial pelo ordenamento jurídico português (art.103.º, n.º 1 da LGT e art. 149.º do CPPT, verifica-se “uma forte componente não jurisdicional”, uma vez que “muitos atos são praticados por órgãos administrativos”⁴⁶⁸. Por outro lado, no ordenamento jurídico brasileiro, a sua tramitação ocorre apenas no Poder Judiciário, de acordo com o art.1º da Lei 6.830/80, conhecida com LEF (Lei da execução fiscal). É importante deixar claro que, em ambos os casos, a Administração tributária “não tem nem prossegue interesses próprios, mas sempre interesses heteronomamente determinados – pelo legislador – e que se subsumem à ideia de prossecução do Interesse público”⁴⁶⁹.

Vale ressaltar que há projetos tramitando no Congresso Nacional brasileiro para a alteração da LEF e, dentre as alterações propostas, destaca-se aquela que visa instituir a execução fiscal administrativa⁴⁷⁰. Essa situação nos leva a analisar esse instrumento de cobrança no sentido de fornecer subsídios àqueles que estão diretamente ou indiretamente envolvidos com os referidos projetos e, para tanto, torna-se necessário analisar o “Modelo

⁴⁶⁷ Dourado, *Direito Fiscal*, 78/79.

⁴⁶⁸ “O processo de execução fiscal é um meio processual que tem por objetivo realizar um determinado direito de crédito, na maior parte das situações um tributo. Trata-se de uma verdadeira ação – embora com uma forte componente não jurisdicional, pois muitos atos são praticados por órgãos administrativos – que é instaurada com base num título formal (título executivo), dotado de coatividade e definitividade, que declara de uma forma fundamentada o valor da dívida em causa”. Rocha, *Lições de procedimento e processo tributário*, 339.

⁴⁶⁹ Rocha, 22.

⁴⁷⁰ Projeto 2412/2007 que dispõe sobre a execução administrativa da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de suas respectivas autarquias e fundações públicas, e dá outras providências. Apensados: PL 5080/2009 (1); PL 1575/201; PL 5081/2009 (1); PL 5488/2013; PL 5015/2016; PL 5591/2016; PL 7631/2017 e PL 7630/2017, acessado 9 de abril de 2018. Disponível em www.camara.gov.br.

Jurisdicional Tributário” que ele se encontra inserido. Nesse sentido, vamos nos socorrer da investigação feita por Joaquim Freitas da Rocha sobre o referido tema⁴⁷¹.

Na referida investigação, foram destacadas inicialmente algumas questões. A primeira questão relaciona como o fato de que “nem toda a arrumação de Tribunais pode ser designada como sistema jurisdicional”. Assim, foram analisados apenas aqueles que apresentem “esquemas organizatórios” com as seguintes características: “unidade lógica”; “harmonia razoável” e “completude”⁴⁷².

A segunda questão diz respeito à “intervenção jurisdicional em matéria tributária, seja no ordenamento português seja em qualquer outro, é perspectivada como uma intervenção recursiva ou de segundo grau, na medida em que os Tribunais são chamados, a maior parte das vezes, para aferir da legalidade de uma actuação administrativa prévia”. Além disso, há também previsão legal de ingressar em juízo, sem que haja anteriormente uma actuação administrativa para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido (art. 145.º do CPPT), bem como no sentido de intimar a Administração tributária, em caso de omissão desta, a cumprir um dever de qualquer prestação jurídica suscetível de lesar seu direito ou interesse legítimo em matéria tributária (art.147.º do CPPT). Destacou, ainda, que “-agregado não é sinónimo de sistema e a intervenção jurisdicional tributária é fortemente marcada pela ideia de recursividade -, uma outra nota se impõem e deve ser enfatizada: a relatividade das comparações”⁴⁷³.

Assim, na investigação em comento foram deixadas de lado as especificidades de cada um dos ordenamentos jurídicos referenciados e procurou-se priorizar os pontos convergentes⁴⁷⁴. Assim, verificou-se a existência de dois “modelos jurisdicionais tributários”:

⁴⁷¹ Joaquim Freitas da Rocha, “Modelos jurisdicionais tributários-uma abordagem de direito comparado”, *Scientia Iuridica* Tomo LXII, nº 332 (2013): 269–98.

⁴⁷² “Assim, em primeiro lugar, importa chamar a atenção para uma nota teórica e definitiva incontornável: nem toda a arrumação de Tribunais pode ser designada como sistema jurisdicional, reservando-se esta designação apenas para aqueles esquemas organizatórios que apresentem as características da unidade lógica (na medida em que as diversas estruturas e soluções encontrem um fundamento último de racionalidade e validade, por exemplo, ao nível constitucional), harmonia razoável (no sentido em que essas mesmas soluções se encontrem coerentes e minimamente articuladas entre si) e completude (revelando-se que não existem lacunas ou falhas graves, que impossibilitem um normal funcionamento). Faltando estas características – em grau elevado e substancial, uma vez que as falhas toleráveis existirão sempre-, quando muito poder-se-á falar de um grupo, somatório ou agregado de Tribunais, mas dificilmente de um sistema. Por este motivo, a selecção de ordenamentos a estudar (Alemanha, EUA, Itália, Bélgica, Espanha, França e Reino Unido) tem por referência apenas verdadeiros sistemas jurisdicionais”. Rocha, 270.

⁴⁷³ Rocha, 271.

⁴⁷⁴ “Entre tais pontos específicos que dificultam a visão em bloco salientam-se: i) Em geral, do ponto de vista material, os tribunais tributários debruçam-se sobre todo o conjunto de tributos, abrangendo os seus poderes cognitivos impostos, taxas e contribuições várias. Contudo, em alguns ordenamentos, a competência dos tribunais é delimitada em

“[...] ordenamentos nos quais os tribunais tributários constituem uma ordem jurisdicional autónoma em relação às restantes (modelo de autonomia) e, por outro lado, ordenamentos nos quais os tribunais tributários se encontram integrados em uma outra ordem jurisdicional (modelo de integração). Neste último caso, outro desdobramento tipológico se impõe, pois a constatação empírica permite identificar sistema em que a integração é total – isto é, da base ao topo, com todos os tribunais ‘dissolvidos’ numa ordem heterónoma (o que equivale a dizer que formalmente não existem como ‘tributários’) – e sistemas em que a integração é meramente parcial – nos quais apenas alguns dos Tribunais (v.g., os de instância superior) se encontram integrados, estando os restantes (v.g., os de primeira instância) apartados. Num caso ou no outro (integração total ou integração parcial), a inclusão pode ter por referência a ordem jurisdicional comum em geral ou a ordem jurisdicional administrativa em particular”⁴⁷⁵.

Em razão do exposto, chegou-se a seguinte conclusão:

“Assumindo estes critérios de distinção, constata-se que existem sistema em que (i) pura e simplesmente não existem tribunais tributários com essa designação (os sistemas de integração absoluta), ao lado de (ii) sistemas em que os mesmos existem e se encontram diluídos entre outros tribunais e (iii) sistemas em que eles se afirmam como um grupo perfeitamente autonomizado”⁴⁷⁶.

Como exemplo de sistema de autonomia, foi citada a Alemanha, pois lá existem Tribunais tributários para solução de conflitos em questões tributárias e fiscais. Em relação ao sistema de integração parcial, foram destacados os EUA, a Itália e Portugal, pois somente na primeira instância, constata-se a existência de um Tribunal tributário. Por outro lado, como exemplos de integração absoluta foram mencionados: a Bélgica, a Espanha, a França e o Reino Unido. Foi ressaltado que a integração ocorre em tribunais de ordem

função do tipo tributário subjacente ao litígio a ser resolvido, o que, como se disse, acarreta a consequência de que as comparações devem ser por vezes mitigadas; ii) Em todos os ordenamentos existe uma substancial (e diferente) amplitude de actos sobre os quais os tribunais se podem debruçar (avaliação, indeferimento de pedidos, liquidação, cobrança, pedidos de informação, medidas cautelares, etc.), razão pela qual uma cuidadosa metodologia de abordagem obriga a que o discurso tenha geralmente por referência apenas alguns dos actos mais significativos e lesivos, como os atos de avaliação e de liquidação de tributos; iii) Em grande parte dos ordenamentos, o acesso à via jurisdicional configura-se como uma alternativa à via administrativa, podendo o administrador/contribuinte optar pela interposição de recursos administrativos ou de recursos jurisdicionais; contudo, em alguns deles prevê-se como regra a reclamação prévia necessária, o que significa que o esaurimento da via administrativa constitui condição indispensável para provocar a intervenção do Juiz; iv) No que diz respeito aos efeitos que as impugnações jurisdicionais podem provocar sobre os actos impugnados, existem ordenamentos em que a regra será o efeito “meramente devolutivo” – no quadro dos quais o acto impugnado continua a produzir os seus efeitos na pendência da apreciação pelo tribunal – e outros em que a regra é o efeito suspensivo - onde, logicamente, os efeitos do acto impugnado ficam suspensos até a resolução do litígio”. Rocha, 272/273.

⁴⁷⁵ Rocha, 273.

⁴⁷⁶ Rocha, 274.

jurisdicional administrativa em relação aos três últimos países, enquanto que na Bélgica não há uma competência especializada para tratar desses conflitos, ou seja, esses litígios são apreciados e julgados da mesma forma que outros litígios levados aos tribunais, isto é, de ordem jurisdicional comum, similar ao Brasil, conforme veremos mais adiante⁴⁷⁷.

Já em Portugal existem Tribunais tributários apenas na primeira instância para apreciar e julgar exclusivamente os conflitos oriundos da relação jurídica tributária. Na segunda instância “cessa a autonomia organizatória e funcional, existindo tribunais superiores com secções especializadas em matéria tributária (Tribunais Centrais Administrativos e Supremo Tribunal Administrativo)”⁴⁷⁸.

Por outro lado, o Brasil possui um sistema de integração absoluta em que os conflitos em matéria tributária são dirimidos na ordem jurisdicional comum, sendo que nas causas em que a União, bem como as entidades autárquicas ou empresas públicas federais figuram como autoras, rés, assistentes ou oponentes, a competência para processar e julgar as mesmas será da Justiça Federal, de acordo com o art.109, I da CRFB. Além disso, a Lei n.º 13.043/14 (art.114, IX) revogou o inciso I do art. 15 da Lei 5.010/66 que atribuía competência à Justiça Estadual para processar e julgar os executivos fiscais da União e de suas autarquias onde não houvesse sede de Vara da Justiça Federal, estes também passaram a tramitar na Justiça Federal. Nos casos dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, a referida competência é da Justiça Estadual.

Não vamos entrar no mérito de analisar as (des)vantagens dos modelos de sistema jurisdicionais, pois o que nos interessa aqui é avaliar a viabilidade da aplicação da execução fiscal administrativa no ordenamento jurídico brasileiro, como uma medida legislativa a ser adotada em decorrência do atual modelo de execução fiscal apresentar um resultado insatisfatório, apesar de uma acentuada melhora na arrecadação da Dívida Ativa da União no ano de 2017 em relação ao ano anterior.

A referida melhora na arrecadação se deve a uma série de medidas administrativas que foram adotadas pela PGFN, dentre as quais, destacam-se: 1) o Regime Diferenciado de Cobrança de Crédito – RDCC (Portaria PGFN n.º 396/2016) ; 2) a atuação no PERT (Programa Especial de Regularização Tributária) em que a “PGFN atendeu mais de 260 mil devedores inscritos em Dívida Ativa da União, parcelando débitos no valor de R\$ 109

⁴⁷⁷ Rocha, 274/289.

⁴⁷⁸ Rocha, 290.

bilhões”; 3) “ a classificação dos créditos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS (*rating* da dívida ativa)”;

4) a “utilização de ferramentas de Big Data para diligenciamento em massa de bens de devedores pelo Laboratório de Tecnologia da PGFN (LAB-PGFN)”;

5) a atuação do Grupo de Operações Especiais de Combate à Fraude Fiscal Estrutural – Goeff: Esse grupo especial, da Coordenação-Geral de Estratégia de Recuperação de Créditos – CGR, participou nove operações de grande porte em articulação com as unidades da PGFN, envolvendo mais R\$ 8,7 bilhões em créditos sonegados”;

6) “participação na Força-Tarefa da Operação Lava-Jato [...] formada por 70 Procuradores da Fazenda Nacional, de várias unidades da Procuradoria, que atuam em colaboração direta com a Receita Federal. Mais de R\$ 8.2 bilhões já foram lançados em face de 247 devedores”⁴⁷⁹.

Trazemos à colação os dados da arrecadação e do estoque da Dívida Ativa da União nos últimos três anos, sem considerar as perdas fiscais que foram evitadas nos processos relevantes julgados pelos CARF (R\$ 119 bilhões), STJ-(Br) (R\$ 20 bilhões) e STF (R\$ 464,20 bilhões)⁴⁸⁰.

ANO	2015 ⁴⁸¹	2016 ⁴⁸²	2017 ⁴⁸³
Total Arrecadado (R\$)	14,85 bilhões	14,54 bilhões	26,1 bilhões
Estoque	1,59 trilhão	1,84 trilhão	2 trilhões
Relação arrecadação/estoque	± 0,93%	± 0,79%	± 1.30%

Destaca-se, ainda, a regulamentação do Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR:

“A Portaria PGFN nº 948/2017 regulamentou o procedimento de imputação a terceiros da responsabilidade por débitos inscritos em dívida ativa nos casos de

⁴⁷⁹ “Dados da PGFN referente ao ano de 2017”, 9/10, acessado 10 de abril de 2018, http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf.

⁴⁸⁰ “Dados da PGFN referente ao ano de 2017”, 20, 23 e 24.

⁴⁸¹ “Dados da PGFN referente ao ano de 2015”, 8/9, acessado 10 de abril de 2018, <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/PGFN%20em%20Numeros%202016.pdf>.

⁴⁸² “Dados da PGFN referente ao ano de 2016”, 10/11, acessado 10 de abril de 2018, <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/PGFN%20em%20Numeros%202017.pdf>.

⁴⁸³ “Dados da PGFN referente ao ano de 2017”, 12 e 15.

dissolução irregular da pessoa jurídica, assegurando-lhes direito ao contraditório e ampla defesa. A iniciativa está fundamentada nas melhores práticas internacionais relacionadas à recuperação do crédito tributário, reconhecidas pela Organização para o Desenvolvimento Econômico – OCDE, que recomendam uma maior resolutividade das questões envolvendo a cobrança no âmbito administrativo, de forma que o Poder Judiciário atue apenas residualmente. O valor recuperado com essa estratégia aumentou 252,7%, passando de R\$ 352 milhões em 2016 para R\$ 1.2 bilhão em 2017⁴⁸⁴.

Uma medida legislativa veio recentemente reforçar a cobrança dos créditos tributários ou não, inscritos em DAU. Trata-se da Lei 13.606/18 que incluiu o art.20-B e 20-C à Lei n.º 10.522/2002. O art.20-B trata da comunicação da inscrição em DAU aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito e congêneres e a averbação, inclusive por meio eletrônico, da certidão de dívida ativa nos órgãos de registros de bens e direitos, sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis. Já o art. 20-C autoriza a Procuradoria-Geral da Fazenda condicionar o ajuizamento de execuções fiscais à verificação de indícios de bens, direitos ou atividade econômica dos devedores ou corresponsáveis, desde que úteis à satisfação integral ou parcial dos débitos a serem executados, observando-se os critérios de racionalidade, economicidade e eficiência.

As medidas administrativas e legislativas anteriormente expostas estão alinhadas no sentido da diminuição da “alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário”, considerando que as execuções fiscais “representam aproximadamente 38% do total de casos pendentes, apresentando congestionamento de 91% em 2016 - a maior taxa entre os tipos de processos”, de acordo com o relatório produzido pelo Conselho Nacional de Justiça⁴⁸⁵.

⁴⁸⁴ “Dados da PGFN referente ao ano de 2017”, 10.

⁴⁸⁵ “A cada ano, a publicação do **Relatório Justiça em Números** destaca o impacto negativo gerado pela fase de execução nos dados de litigiosidade do Poder Judiciário brasileiro, que acumula alto volume processual e alta taxa de congestionamento. Esse volume dificulta a efetivação da tutela jurisdicional. O novo Código de Processo Civil contribuiu na direção da execução mais equilibrada, ao criar a necessidade de dotar o credor de mecanismos ágeis e efetivos de satisfação de seus direitos com a menor onerosidade possível para o devedor. Para ilustrar, o Poder Judiciário contava com um acervo de 80 milhões de processos pendentes de baixa no final do ano de 2016, sendo que mais da metade desses processos (51,1%) se referia à fase de execução. [...] A maior parte dos processos de execução é composta pelas execuções fiscais, que representam 75% do estoque. Esses processos são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, tendo em vista que representam aproximadamente 38% do total de casos pendentes, apresentando congestionamento de 91% em 2016 - a maior taxa entre os tipos de processos constantes desse Relatório. O impacto da execução é significativo principalmente nos segmentos da Justiça Estadual, Federal e do Trabalho, representando, respectivamente, 53%, 49%, e 42% do acervo total de cada ramo [...]. A taxa de congestionamento na fase de execução é maior em quase todos os tribunais, com destaque para o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, com taxa de 66% de congestionamento na fase de conhecimento e 94% na execução; para o Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região (SP), com taxa de 40% no conhecimento e 91% na execução; e para o

Outra medida legislativa que se encontra em discussão no Congresso Nacional, conforme mencionamos anteriormente, diz respeito a implantação da execução fiscal administrativa no ordenamento jurídico⁴⁸⁶.

A fim de verificar a eficiência da execução fiscal brasileira, Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva fez um estudo comparativo com a execução fiscal de outros ordenamentos jurídicos e verificou que: “I. É de baixa eficiência na recuperação de créditos; II. Congestiona o Poder Judiciário com demandas de interesse do próprio Estado, impedindo-o de se debruçar sobre controvérsias de particulares; III. Desestimula a conformidade voluntária (*compliance*) fiscal das empresas”^{487/488}. Após avaliar os “aspectos relativos à eficiência da execução fiscal no Brasil e em seis países eleitos para a pesquisa: França, Alemanha, EUA, México, Chile e Argentina”, concluiu:

“Da comparação com os países analisados, notou-se que a arrecadação da DAU brasileira em relação ao estoque acumulado é baixa, considerada a possível exceção do México, pelas razões já apontadas. Uma característica que sobressai da comparação internacional é a ausência de exemplos de sucesso de uma execução fiscal puramente judicial, como é o caso do modelo brasileiro.

Por essa razão, o primeiro encaminhamento sugerido por este trabalho foi a desjudicialização da execução fiscal no Brasil, o que demandaria a elaboração de nova legislação a respeito”⁴⁸⁹.

Tribunal Regional Federal da 3ª Região, com 62% de congestionamento no conhecimento e 95% na execução”. “Justiça em Números - Portal CNJ”, 109, acessado 10 de abril de 2018, <http://www.cnj.jus.br/programas-e-acoas/pj-justica-em-numeros>.

⁴⁸⁶ Cfr. nota 470

⁴⁸⁷ “No âmbito das execuções fiscais movidas pela PGFN, observa-se uma duração média de 8 anos, 2 meses e 9 dias de tramitação. Considerando que o processo administrativo fiscal tem duração média de 8 anos, pode-se considerar que entre o lançamento e a satisfação da execução pode haver cerca de 16 anos de intervalo. Na justiça federal de primeira instância, as execuções fiscais representam 53,60% do estoque total de processos (Brasil, 2014, p.246). O IPEA calculou em 2011 o montante de R\$ 5.606,67 como custo médio de uma execução fiscal na Justiça Federal Brasileira. Esse valor atualizado pelo IPCA chega a R\$ 7.633,21 em 2016. Apenas 15% das execuções fiscais chegam a penhorar dinheiro ou bens. Esse reduzido montante se deve tanto a dificuldades em localizar e citar o devedor quanto na localização de bens penhoráveis. Apenas 2,6% das execuções fiscais chega a proceder leilões de bens penhorados e meramente 0,2% chegam a um leilão exitoso. A defesa do contribuinte na execução fiscal também se mostra incipiente. Apenas 4,4% das execuções fiscais apresentam exceções de pré-executividade (defesa preliminar), sendo que apenas 7,4% dessas defesas são acolhidas. Apenas 6,4% dos executados apresentam embargos, sendo 20,2% julgados procedentes. O total de defesas procedentes na execução fiscal, abrangendo exceções de pré-executividade e embargos, limita-se a 1,6% do estoque de execuções ajuizadas. Segundo o IPEA (CUNHA; KLIN; PESSOA, 2011, p. 7), as principais causas de extinção das execuções fiscais são: 1) prescrição e decadência, 36,8%; 2) pagamento do débito, 25,8%; 3) cancelamento da inscrição ou do débito, 18,8%; 4) remissão do débito, 13%. Chama bastante atenção que um terço das execuções fiscais federais sejam extintas em razão de prescrição ou decadência. Nesses casos, houve uma movimentação de diversos órgãos estatais, gastando recursos do orçamento, para se chegar meramente à extinção do processo sem nenhum ganho financeiro para a União”. Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva, “Execução fiscal: eficiência e experiência comparada”, 2016, 7, <http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/28759>.

⁴⁸⁸ Silva, 9.

⁴⁸⁹ Silva, 21.

Em face do que foi exposto, é necessário que sejam tomadas medidas legais urgentes no sentido de reverter a situação da baixa recuperabilidade dos créditos tributários, haja vista que essa situação viola frontalmente o princípio da igualdade essencialmente em seus aspectos processuais e procedimentais.

Em razão disso, Andrei Pitten Velloso defende a ideia da necessidade de duas condições básicas “para se realizar a ‘igualdade nos resultados da tributação’: a viabilidade aplicativa do sistema positivo e a existência de uma estrutura administrativa adequada”⁴⁹⁰. A nosso ver, o atendimento a essas necessidades torna-se fundamental em razão do princípio da eficiência que deve ser observado e buscado na gestão pública⁴⁹¹. Nesse contexto, impõe-se uma igualdade na fiscalização, no lançamento ou liquidação e na cobrança dos tributos⁴⁹².

Nesse contexto, entendemos que a “desjudicialização da execução fiscal” já adotada por vários países, figura como a melhor medida legislativa a ser implantada urgentemente, não só para otimizar a recuperação dos créditos tributários, mas principalmente para descongestionar a tramitação dos processos judiciais junto ao Poder Judiciário para que este possa promover de forma mais célere e eficiente sua função jurisdicional. Vale ressaltar que o êxito da medida legislativa proposta, impõe que a

⁴⁹⁰ Velloso, *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*, 229.

⁴⁹¹ “No âmbito do direito público, a ideia de eficiência pode ser encontrada no espectro material do princípio da economicidade, importante pilar do dever de boa administração. Ricardo Lobo Torres anota: ‘(...) o controle da economicidade, relevante no direito constitucional moderno, e que inspira-se no princípio do custo/benefício, subordinado à ideia de justiça que deve prevalecer no fornecimento de bens e serviços públicos’. De um ponto de vista sistemático, o dever de eficiência supera a exigibilidade de busca da melhor relação custo/benefício que está na raiz do princípio da economicidade; o dever de eficiência exige isto e algo mais: ele impõe a qualquer ação estatal o foco da melhoria das condições de funcionamento do aparelho estatal e melhoria da qualidade dos serviços prestados à comunidade. Portanto, perseguição da eficiência é um dever da Administração Pública que, em razão disto, torna-se obrigada a estar atenta para lacunas e distorções no ordenamento tributário de modo a prover o Poder Executivo de informações necessárias a estabelecer mudança no direito positivo”. Filho, *Planejamento tributário*, 98/99.

⁴⁹² “O princípio examinado impõe a realização do ideal de igualdade plena na aplicação das leis tributárias e, portanto, de efetiva paridade na formalização e na arrecadação dos créditos fiscais. Isso porque, como bem ressalta Isensee, se depender do acaso se, como e quando será implementada a pretensão legislativo-tributária, restará caracterizado um Direito desigual e, por consequência, a ilegitimidade jurídica da carga tributária. Esse ideal, no entanto, jamais pode ser alcançado em sua totalidade. Sobretudo na fiscalização é manifesta a impossibilidade de se lograr uma igualdade absoluta. Em razão de o nosso ramo jurídico constituir um ‘Direito de massa’, a fiscalização simultânea de todas as empresas e cidadãos é impensável – e tampouco é viável fiscalizá-lo com o mesmo rigor e periodicidade. Apesar de serem inadmissíveis desigualdades acentuadas na execução das leis tributárias, disparidades específicas podem ser justificadas, mormente quando existam fundamentos razoáveis e proporcionais a embasá-las. Omissões ocasionais do Fisco em fiscalizar certos grupos de contribuintes, por exemplo, não podem fundamentar a pretensão de outros a que não sejam fiscalizados. Deveras, embora a legitimidade de desigualdades aplicativas possa ser questionável num estudo puramente teórico, não há como deixar de reconhecê-la, notadamente quando se erguem os olhos dos códigos e leis e se toma consciência da dimensão dos encargos impostos à Administração fazendária”. Velloso, *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*, 230.

Administração tributária tenha uma “estrutura administrativa adequada”, a fim de que o princípio da igualdade tributária seja concretizado⁴⁹³.

Tendo em conta a primeira condição para a “igualdade nos resultados da tributação, pergunta-se: É viável a implantação da execução fiscal administrativa no ordenamento jurídico brasileiro? Para responder a essa questão, vamos buscar a experiência portuguesa nessa temática.

A execução fiscal no ordenamento jurídico português tem natureza judicial, apesar de muitos dos seus atos serem praticados pelo órgão administrativo. Sendo assim, se recorre ao Tribunal “quando se levante um litígio ou um conflito de pretensões, como por exemplo, nos casos de oposição à execução, embargos, reclamações etc”⁴⁹⁴. Nesse cenário, é necessário verificar se o processo tributário português atende a “duas exigências fundamentais” para uma “tutela jurisdicional efetiva” (“contencioso pleno”), segundo Joaquim Freitas da Rocha:

- “i) Em primeiro lugar, a disponibilização de meios judiciais *em número suficiente*, meios esses que permitam ao que ao lesado defender-se em todas as situações em que a sua esfera jurídica se encontre afetada. Aqui se incluem quer as situações em que existe uma atuação administrativa danosa (contencioso de segundo grau ou ‘contencioso por ação’), quer as situações em que essa atuação, devendo existir, não existe (contencioso de primeiro grau ou ‘contencioso por omissão’). Neste sentido, *contencioso pleno* significa *contencioso completo*, por oposição a um contencioso lacunoso ou deficitário;
- ii) Em segundo lugar, a disponibilização dos *meios certos e adequados* à resolução do litígio em causa, pois não basta a existência de muitos meios ou instrumentos processuais, sendo igualmente crucial que os mesmos se revelem aptos a tutelar os bens jurídicos e interesses subjacentes a cada relação conflitual levada ao Juiz”⁴⁹⁵.

O art. 268.º, n.º 4 da CRP impõe quatro meios processuais que devem ser garantidos aos administrados para uma tutela jurisdicional efetiva: “(i) meios de reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária; (i)

⁴⁹³ “Uma estrutura administrativa adequada e eficiente é imprescindível para conferir efetividade social às normas tributárias, mediante a imposição da sua observância em parcela significativa dos fatos gravados. O Fisco há de contar com estrutura adequada para fiscalizar o regular cumprimento das obrigações fiscais e levar a cabo a execução forçada das dívidas tributárias. Tem de dispor de pessoal capacitado e condições operacionais para fiscalizar e executar, cumprindo o seu poder-dever de aplicar a legislação e, por conseguinte, de realizar o direito fundamental dos contribuintes à igualdade tributária”. Velloso, 229.

⁴⁹⁴ Rocha, *Lições de procedimento e processo tributário*, 341.

⁴⁹⁵ Rocha, 260.

meios impugnatórios de atos lesivos; (iii) meios que obriguem a Administração a agir (determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos) e (iv) meios cautelares adequados”⁴⁹⁶.

Analisamos o CPPT e constatamos que os meios processuais anteriormente expostos estão presentes, conforme demonstraremos adiante. O primeiro meio processual está previsto no art. 145.º (Ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária). No segundo, “o processo de impugnação judicial (art.ºs 99.º e ss.), o ‘processo de derrogação do sigilo bancário’ (art. 146.º-B), a oposição à execução fiscal (art.ºs 203.º e ss.), a reclamação dos atos do órgão da execução (art.º 276.º do CPPT), etc.” Quanto ao terceiro, temos o art.147.º (intimação para comportamento, em caso de omissão da Administração tributária). Por fim, o quarto meio processual, a impugnação das providências cautelares adotadas pela Administração tributária (art. 144.º) e as providências cautelares em favor do contribuinte ou demais obrigados tributários (nº 6 do art. 147.º)⁴⁹⁷.

Deste modo, concluímos que o processo judicial tributário português deve ser considerado um contencioso pleno, pois atende os requisitos do art. 268.º, nº 4 da CRP. Nesse contexto está inserida a execução fiscal, o que demonstra ser plenamente viável que a tramitação da execução fiscal seja realizada pelos órgãos administrativos.

Assim, entendemos que o ordenamento jurídico brasileiro detém meios processuais que permitem adotar o modelo de execução fiscal adotado por Portugal, *mutadis mutandis*, pois a partir do momento que o sujeito passivo entenda que seu direito se encontra ameaçado ou lesionado pela Administração tributária, poderá ingressar com as medidas judiciais cabíveis para obstar a violação do seu direito ou para repará-lo, caso já tenha havido a violação, consoante o disposto no inciso XXXV, do art.5º, da CRFB. Além disso, não há norma constitucional “que impeça a autoexecutoriedade dos atos administrativos, a execução fiscal administrativa dependerá, apenas, de uma decisão do legislador que imponha autoexecutoriedade à obrigação tributária”⁴⁹⁸.

⁴⁹⁶ Rocha, 260.

⁴⁹⁷ Rocha, 260/265.

⁴⁹⁸ “A desjudicialização da execução fiscal condiciona-se, pois, à promulgação de uma lei em sentido estrito que outorgue à Administração de uma lei em sentido estrito que outorgue à Administração a possibilidade de execução prévia das situações tributárias ativas, aceitando-se a premissa, comungada pela doutrina majoritária, de que a autotutela executiva depende de expressão previsão legal. Tal conclusão é aplicável ao sistema jurídico brasileiro. No nosso ordenamento jurídico, não existindo norma constitucional que impeça a autoexecutoriedade dos atos administrativos, a execução fiscal administrativa dependerá, apenas, de uma decisão do legislador que imponha autoexecutoriedade à

Vejam os alguns meios processuais já existentes: ação declaratória, (art. 19, I do CPC-Br), embargos à execução fiscal (art. 16 da Lei 6.830/80), Mandado de Segurança (art. 1.º da Lei 12.016/2009), a tutela provisória (arts. 294 e ss. do CPC-Br) etc. Logicamente, se implantada a execução fiscal administrativa, haverá necessidade de alterações legislativas para esse desiderato.

Em relação àqueles que entendem que a Administração tributária pode cometer arbitrariedades na cobrança de seus créditos, com a devida vênia, em decorrência dos mecanismos de controle interno e externo da atuação das mesmas, esses riscos diminuiriam consideravelmente, especialmente, em face do disposto do art.5º, LV, da CRFB que assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo e aos acusados em geral, o contraditório e ampla defesa como meios e recursos a ela inerentes.

Por fim, impõe-se a busca constante de instrumentos jurídicos, bem como reforçar os já existentes no sentido de reprimir os comportamentos ilícitos dos sujeitos passivos dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal aqui. Vale ressaltar novamente que situação impõe a necessidade de reforçar a “consciência ético-tributária” dos sujeitos passivos tributários, legisladores e aplicadores das normas tributárias, além promover uma gestão proba e eficiente dos recursos oriundos da tributação no sentido da construção de uma sociedade livre, justa e solidária. É nesse contexto que a ampliação dos programas de Educação fiscal se faz necessário.

obrigação tributária. Há, no entanto, na doutrina nacional, uma ampla corrente teórica que questiona a constitucionalidade de eventual execução administrativa, ainda que parcial. Autores como Ives Gandra da Silva Martins, Hugo de Brito Machado e Sacha Calmon Navarro Coêlho, entre outros, entendem que a Constituição impõe ao Judiciário o monopólio da prática dos atos executivos fiscais. Data venia, apesar de volumosa, a corrente pontuada não pode ser placitada. A Constituição brasileira, diferente da argentina, não possui norma jurídica impondo ao Judiciário o monopólio do processo de execução nem condiciona a perda da propriedade à *'sentencia fundada em lei'*. A nossa Constituição, em norma apenas semelhante, mas não idêntica à argentina, pontua, no artigo 5.º, LIV, que *'ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal'*. Não se exige, pois no Direito brasileiro, a existência de processo judicial como condição para perda da propriedade, exigindo-se, no seu lugar, o desenvolvimento de um devido processo legal, que obviamente, também pode existir em sede administrativa, razão pela qual são comuns os atos administrativos autoexecutórios, inclusive, os que impõe perda de propriedade, no nosso sistema jurídico”. João Aurino de Melo Filho, “Sistema de Cobrança Executiva da obrigação tributária no Direito Comparado: Execução Fiscal como Modelo Moderno de Cobrança da Administração Tributária de Massas”, *Revista Justiça Fiscal*, nº 29, janeiro/abril (2017): 43.

Notas conclusivas

Ao iniciarmos nossa investigação, deparamo-nos com algumas questões que, a nosso ver, são imprescindíveis para a compreensão dos comportamentos dos sujeitos passivos dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal e, principalmente, as reações do ordenamento jurídico em relação aos comportamentos ilícitos. Vejamos as questões: 1.º) Como compreender a tributação? 2.º) Qual argumentação jurídica deve ser adotada para a solução dos conflitos entre os sujeitos da relação jurídica tributária: argumentação prática institucional (argumentação jurídica típica) ou argumentação prática pura que pode ser realizada numa perspectiva consequencialista ou deontológica? 3.º) Como compreender e interpretar as normas tributárias (regras e princípios)? 4.º) Como compreender e interpretar os comportamentos dos sujeitos passivos tributários dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal, tendo em conta a liberdade para contratar ou estipular, fundamentada no princípio da autonomia da vontade? 5.º) Como o ordenamento jurídico reage a esses comportamentos?

À medida que a investigação avançava, as respostas às referidas questões foram despontando, conforme veremos adiante.

1ª questão: Entendemos que a tributação deve ser compreendida de acordo com a teoria sistemática do Direito tributário, fundamentada na convergência de três escolas de pensamento, apesar de suas diferentes matrizes: “i) *a teoria dos direitos fundamentais e o neoconstitucionalismo*, ii) *a hermenêutica ética e a teoria da justiça* e a iii) *a teoria do discurso e da argumentação*”⁴⁹⁹.

2ª questão: Admitimos que “em casos de rotina”, a argumentação jurídica típica se justifica. Entretanto, em situações complexas, especialmente as que dizem respeito aos valores fundamentais constitucionais ou diante da necessidade de integrar os conceitos

⁴⁹⁹ Cfr. notas 61 e 62

jurídicos indeterminados, se justifica também considerar os argumentos consequencialistas e os deontológicos (“argumentos de substância”)⁵⁰⁰.

3ª questão: Considerando a integração sistêmica entre o Direitos tributário e constitucional em que os valores fundamentais perpassam todo o sistema tributário, a compreensão, a elaboração, a interpretação e a aplicação das normas tributárias (regras e princípios) devem ser realizadas no sentido da concretização dos referidos valores, especialmente, aqueles relacionados à igualdade, à justiça e à segurança jurídica.

4º questão: O planejamento tributário é um direito dos sujeitos passivos tributários no sentido de que estes possam escolher comportamentos ou realizar negócios jurídicos que lhes sejam mais vantajosos e econômicos, desde que sejam atendidos especialmente os fins das normas tributárias, ou seja, deve ser exercido em consonância com os valores fundamentais constitucionais, buscando especialmente harmonizar a liberdade de gestão empresarial com o “princípio social ou da socialidade”. Entretanto, o direito ao planejamento tributário não poder ser compreendido como um “*direito fundamental* de não pagar impostos”, em função do “dever de todos contribuírem, na medida da sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado”^{501/502}.

5ª questão: Partindo da premissa do direito ao planejamento tributário, as reações do ordenamento jurídico devem se limitar aos comportamentos ilícitos, uma vez que são os que violam os valores fundamentais constitucionais que perpassam o Direito tributário. Nessa perspectiva, as reações podem ser realizadas no âmbito do Direito material ou adjetivo. Em relação ao Direito material citamos: o “alargamento dos tipos fiscais”; imposição de obrigações acessórias no interesse do apuramento, arrecadação ou fiscalização dos tributos e de deveres tributários a terceiros que não são sujeitos passivos; a outorga de garantias e privilégios aos créditos tributários; as normas antiabuso; as sanções às infrações tributárias; a sujeição passiva indireta e um especial processo de cobrança de suas dívidas⁵⁰³.

No que diz respeito ao Direito adjetivo, citamos os especiais instrumentos de atuação ou procedimentos especiais (instrumentos adjetivos) que são outorgados à

⁵⁰⁰ Cfr. notas 67, 69 e 81

⁵⁰¹ Cfr. nota 354

⁵⁰² Cfr. notas 353 e 356

⁵⁰³ Cfr. notas 382 e 383

Administração tributária no sentido de reforçar, controlar e fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias. Esses instrumentos adjetivos, tendo em conta a sua natureza, podem ser agrupados da seguinte forma: informativo; avaliativo; de liquidação ou lançamento e cobrança. Os referidos grupos, a nosso ver, constituem a base da atuação da Administração tributária.

Citamos, ainda, os instrumentos de cooperação administrativa entre os países, sendo os mais comuns: a Convenção Modelo e a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal ambos da OCDE e os programas de Educação fiscal criados por alguns países no sentido de reforçar a já mencionada “consciência ético-tributária”, dirigidos ao público jovem pelo seu efeito multiplicador, especialmente em suas famílias, tendo duas premissas básicas: informação e formação⁵⁰⁴.

Tendo em conta o disposto nos arts. 20.º, n.º 1 da CRP e 5.º, XXXV da CRFB, os órgãos jurisdicionais brasileiros e portugueses, por intermédio das suas jurisprudências, têm exercido um papel fundamental na solução dos conflitos entre os sujeitos da relação jurídica tributária, no que se refere à compreensão, interpretação e aplicação das normas tributárias, destacadamente em relação aqueles conflitos que decorrem dos comportamentos dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal. Desta forma os referidos conflitos vão sendo dirimidos e, conseqüentemente, proporcionando maior segurança jurídica no exercício do direito ao planejamento tributário e na atuação da Administração tributária na busca da verdade material e no sentido de atender aos ditames da justiça tributária.

A presente investigação nos levou não só às respostas acima expostas, mas também às seguintes notas conclusivas:

1. Com o Estado constitucional, especialmente a partir da sua fase social, tributação assumiu um papel relevante na ordem ou organização socioeconômica, pois passou a ter fins extrafiscais, uma vez que se tornou a principal fonte de custeio da concretização dos direitos fundamentais sociais. Além disso, passou a atuar como um dos instrumentos das políticas públicas dirigidas especialmente à erradicação da pobreza e da marginalização e à redução das desigualdades sociais e no sentido da construção de uma sociedade livre, justa e solidária, mediante uma distribuição justa dos rendimentos e da

⁵⁰⁴ Cfr. nota 111

riqueza, conforme dispõem os arts. 3.º, da CRFB, 1.º, 81.º, alínea “b” e 103.º, n.º 1 da CRP.

2. A Ética tributária se junta às Éticas econômica e empresarial no sentido de nortear o exercício das atividades econômicas e, conseqüentemente os comportamentos dos sujeitos passivos tributários dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal, tendo em conta os ditames da justiça tributária.

3. É imprescindível um novo conceito de justiça tributária, em duas dimensões fundamentais: a primeira, “consiste numa ideia de prevenção da litigiosidade” e a segunda “assenta na utilização dos denominados meios alternativos de resolução de litígios, tais como a mediação, a conciliação e a arbitragem”. Em relação à primeira dimensão, é imperioso reforçar a “consciência ético-tributária”. É indispensável ainda encontrar outros meios ou instrumentos eficazes para dirimir os litígios entre os referidos sujeitos e, principalmente que possam auxiliar no combate aos comportamentos ilícitos dos sujeitos passivos dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal⁵⁰⁵.

4. Não só os sujeitos passivos tributários têm que se comportar eticamente, mas também os gestores públicos, visto que o Estado não é o proprietário dos recursos financeiros oriundos da tributação. Portanto, a gestão desses recursos deve ser realizada com probidade, eficiência e probidade, de modo que estes retornem à sociedade na forma de serviços públicos eficientes e econômicos, a fim de se realizar a justiça tributária.

5. As normas tributárias são fundamentais e imprescindíveis para a formação válida e regular da relação jurídica, bem como para o seu desenvolvimento até a sua extinção. Além disso, exercerão uma função balizadora na sindicância dos atos e comportamentos praticados pelos sujeitos da relação jurídica, isto é, poderão verificar se os referidos atos e comportamentos são *intra* e *secundum legem*.

6. As normas tributárias podem ser qualificadas como regras e princípios, de acordo com a argumentação adotada e não pela sua “estrutura hipotética”. Caso a preocupação do intérprete seja com o aspecto comportamental, a norma será qualificada como uma regra; entretanto, se houver preocupação na concretização dos valores, a qualificação será no sentido de um princípio⁵⁰⁶.

⁵⁰⁵ Cfr. notas 145 e 146

⁵⁰⁶ Cfr. nota 148

7. A partir do momento em que o Direito tributário ganha uma relativa autonomia e a relação com o Direito constitucional foi se tornando mais estreita ao ponto de configurar um “sistema integrado”, a teoria do ato administrativo foi perdendo a sua relevância em favor da teoria da relação jurídica. Além disso, a teoria do ato administrativo não foi suficiente para justificar a delegação de várias atividades fins da Administração tributária a terceiros⁵⁰⁷.

8. O CTN adota a teoria do ato administrativo, de acordo com o seu art. 142, apesar da doutrina e da jurisprudência adotar a teoria da relação jurídica. Essa situação justifica a necessidade de revisão do referido código, uma vez que a teoria da relação jurídica é mais consentânea com atual relação entre os Direitos tributário e constitucional.

9. Os comportamentos dos sujeitos passivos no sentido de afastar, reduzir e diferir as obrigações tributárias podem ocorrer em consonância ou não com o ordenamento jurídico. Como exemplo do primeiro, citamos o planejamento tributário (*intra e secundum legem*) e do segundo, a evasão (*extra legem*) e a fraude fiscais (*contra legem*). Essa classificação conjuga o critério do meio utilizado e o teleológico, tendo em conta o “grau de ilicitude ou a carga valorativa negativa subjacente”: nula, moderada e acentuada o que corresponderá, respectivamente, aos comportamentos *intra e secundum legem*, *extra legem* e *contra legem*⁵⁰⁸.

10. Acrescento um outro tipo de comportamento ilícito que, a nosso ver, também viola a letra da lei e seus fins e tem gerado grandes preocupações no Brasil, uma vez que o principal instrumento de reação do ordenamento jurídico ao mesmo (execução fiscal) não vem apresentando resultados satisfatórios. Trata-se da inadimplência tributária (comportamento omissivo do sujeito passivo diante do crédito tributário).

11. Considerando que, na realidade, muitos comportamentos são manifestações de vontade e, geralmente expressos num negócio jurídico, as patologias deste irão irradiar reflexos na seara tributária, o que impõe revisitar o Direito civil, onde se encontram as suas bases normativas.

12. O negócio jurídico indireto não pode ser considerado lícito ou ilícito por si só, especialmente pelo fato do CC-Br (art. 104, III) e CC-Pt (art. 219.º) prever a liberdade de forma como regra geral, ou seja, se a lei não exigir uma determinada forma para

⁵⁰⁷ Cfr. nota 59

⁵⁰⁸ Cfr. nota 263

celebrar um negócio jurídico, o mesmo será válido independentemente da forma adotada, desde que atendidos os outros requisitos de validade.

13. Assim surge o abuso de direito, uma patologia jurídica relacionada à liberdade de contratar expressa no direito de realizar negócios jurídicos em que o titular extrapola o referido direito ao buscar prioritariamente um fim atípico ou anormal do negócio jurídico, em desacordo com o fim (espírito da lei) pretendido, proibido ou obrigatório pela norma tributária, apesar do meio utilizado ser lícito. Assim, podemos ver o abuso de direito em três perspectivas: fraude à lei, erro e abuso de direito em sentido estrito.

14. Existe outra patologia que não leva em conta a divisão entre negócio jurídico direto e indireto, em função de haver uma divergência quanto à vontade desejada e declarada, conhecida como simulação.

15. As patologias dos negócios jurídicos em comento geram reflexos na sindicância da (i)licitude dos comportamentos dos sujeitos passivos tributários dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal. Assim, o abuso de direito tem uma relação estreita com a evasão fiscal e a simulação com a fraude fiscal.

16. A responsabilidade tributária das pessoas descritas no art.135 do CTN como exemplo de sujeição passiva indireta tem gerado grandes conflitos quando à sua compreensão, interpretação e aplicação, em razão de sua redação lacunosa, haja vista a indeterminação do conceito de “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Além disso, há uma dubiedade quanto ao tipo de responsabilidade ali prevista, pois impõe àqueles que praticarem os referidos atos, uma responsabilidade pessoal pelos créditos correspondentes das obrigações tributárias dali resultantes. Essa situação justifica, mais uma vez, a necessidade da revisão do CTN.

17. O Superior Tribunal de Justiça vem adotando uma interpretação restritiva em relação à responsabilidade tributária prevista no art.135 do CTN, conforme exposto anteriormente, como se pode constatar pelo enunciado da sua Súmula 430: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

18. Segundo o STJ-Br, a dissolução irregular da sociedade associada ao não pagamento da obrigação, legitima o redirecionamento da execução fiscal, de acordo com o

enunciado da sua Súmula 435: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

19. Essa posição jurisprudencial prejudica sobremaneira a recuperação de créditos tributários, pois dificulta o redirecionamento da execução fiscal para os responsáveis tributários previstos no arts.135, uma vez que será necessária outra infração legal, além da inadimplência tributária.

20. Considerando que a execução fiscal judicial adotada pelo ordenamento jurídico brasileiro não vem apresentando resultados satisfatórios, entendemos que a “desjudicialização da execução fiscal” adotada por vários países, figura como a melhor medida legislativa a ser adotada urgentemente, não só para melhorar a recuperação dos créditos tributários mas, principalmente, para descongestionar o Poder Judiciário, a fim de que este possa promover de forma mais célere e eficiente sua função jurisdicional⁵⁰⁹.

21. Caso seja legalmente implementada a execução fiscal administrativa no ordenamento jurídico brasileiro, será imprescindível que a Administração tributária tenha uma estrutura compatível para o exercício dessa nova atividade (recursos humanos e materiais) no sentido de concretizar o princípio da igualdade tributária.

22. Os comportamentos ilícitos dos sujeitos passivos na busca de economia ou vantagem são suscetíveis de sanções de ordem administrativa e/ou criminal que têm como objetivo comum, a prevenção geral e especial. As referidas sanções reforçam a “consciência ético-tributária” no sentido inibir os referidos comportamentos.

23. O descumprimento da obrigação tributária incidirá numa sanção, de acordo com o “grau de ilicitude” praticado. Assim, poderemos ter sanções de natureza pecuniária (multa ou coima) e não pecuniária (privativa de liberdade, restritiva de direito, perda de benefícios fiscais etc.).

24. A sanção leva em conta a questão da justiça tributária e, sendo assim, não pode ser vista no interesse da arrecadação e muito menos no interesse próprio da Administração tributária, uma vez que a mesma “não tem nem prossegue interesses

⁵⁰⁹ Cfr. nota 489

próprios, mas sempre interesses heteronomamente determinados – pelo legislador – e que se subsumem à ideia de prossecução do Interesse público”⁵¹⁰.

25. Considerando os fins das sanções antes expostos, podemos concluir que as mesmas não estão cumprindo suas finalidades da forma desejada, haja vista, que os comportamentos ilícitos dos sujeitos passivos dirigidos à obtenção de economia ou vantagem fiscal estão em níveis elevados em vários países, especialmente no Brasil, conforme vimos alhures. Nesse contexto, entendemos que a responsabilidade criminal das pessoas jurídicas e o conceito de “atuação em nome de outrem” podem ser medidas a serem adotadas pelo legislador brasileiro no sentido de reprimir os referidos comportamentos no Brasil.

26. Ressaltamos que não se deve adotar uma solução imediatista de aumentar as sanções, sem considerar o princípio da proporcionalidade, que impõe uma graduação entre a infração e a sanção.

27. Além de buscar outros os meios de repressão aos comportamentos ilícitos, deve-se buscar reforçar os já existentes, uma vez que elas não violam apenas disposições legais, mas principalmente, valores fundamentais constitucionais, destacadamente, o princípio da igualdade tributária, que impõe que haja uma tributação igualitária em seu aspecto material, mas também em seus aspectos processuais.

28. Deve-se, ainda, buscar ampliar os programas governamentais de Educação Fiscal nos países em geral, no sentido de reforçar a “consciência ético-tributária” dos sujeitos passivos tributários, legisladores e aplicadores das normas tributárias, bem como uma gestão com probidade, eficiência e economicidade dos recursos oriundos da tributação no sentido da construção de uma sociedade mais justa e solidária, conforme dispõe os arts. 3.º, I da CRFB e 1º da CRP.

⁵¹⁰ Cfr. nota 189

Referências

- “12 memorable Stephen Hawking quotes - CNN”. Acessado 28 de abril de 2018.
<https://edition.cnn.com/2018/03/14/world/quotes-stephen-hawking/index.html>.
- Aguiar, Renan. “Ciência Política e Teoria do Estado”. In *Formação humanística em direito*, organizado por José Fábio Rodrigues Maciel, 2º ed, 209/238. São Paulo: Saraiva, 2015.
- Alexy, Robert. “On the Concept and the Nature of Law”. *Ratio Juris* 21, nº 3 (setembro de 2008): 281–99.
<http://widgets.ebscohost.com/prod/customerspecific/ns000290/authentication/index.php?url=http%3a%2f%2fsearch.ebscohost.com%2flogin.aspx%3fdirect%3dtrue%26AuthType%3dip%2ccookie%2cshib%2cuid%26db%3da9h%26AN%3d33948442%26lang%3dpt-br%26site%3ded-live%26scope%3dsite>.
- Amaro, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 21º ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- Amorós, Miguel Cruz. “¿Reforzar la ética de los funcionarios y los contribuyentes es condición para superar crisis económica?” In *Ética fiscal*, organizado por Manuel Pires, 15–20. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2011.
- Atkinson, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* Traduzido por Elisa Câmara. São Paulo: LeYa, 2015.
- Ávila, Humberto. *Teoria dos princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16º ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- Barreto, Ricardo de Macedo Menna, e Rafael Lazzarotto Simioni. *Introdução às teorias sistêmicas do Direito*. Braga: Associação de Estudantes de Direito da Universidade do Minho, 2017.
- Barroso, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- Becho, Renato Lopes. *Lições de direito tributário*. 3º ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

- Buffon, Marciano, e Mateus Bassani de Matos. *Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.
- Calheiros, Maria Clara, e Sérgio Mouta Faria. *Cadernos de Introdução ao Estudo do Direito*. 2º ed. Braga: Escola de Direito da Universidade do Minho, 2017.
- Caliendo, Paulo. *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.
- Canotilho, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7º ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- “Carta de Serviços — Conselho Administrativo de Recursos Fiscais”. Acessado 21 de maio de 2017. <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/carta-de-servicos/carta-de-servicos>.
- Carvalho, André de Souza, e Hernani Carvalho Júnior. “Troca de informações entre autoridades fiscais - O art. 26 dos acordos de bitributação”. In *Estudos avançados de direito tributário - Tributação Internacional: normas antielisivas e operações internacionais*, organizado por Clovis Panzarini Filho, Fernando Tonanni, Ricardo Ribeiro, Daniel Vitor Bellan, Marco Behrndt, e Roberto Vasconcellos, 1–18. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.
- Cavali, Marcelo Costenaro. *Cláusulas Gerais antielisivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*. Coimbra: Almedina, 2006.
- Corrêa, Leonardo Alves, e Maíra Fajardo Linhares Pereira. “Direito e Economia”. organizado por Bruno Amaro Lacerda, Flávio Henrique Silva Ferreira, e Marcos Vinício Chein Feres, 167/184. Juiz de Fora: Ed. UFJF, 2011.
- Cortina, Adela, e Emilio Martínez Navarro. *Ética*. 4º ed. Madri: Ediciones Akal, 2008.
- “Dados da PGFN referente ao ano de 2015”. Acessado 10 de abril de 2018. <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/PGFN%20em%20Numeros%202016.pdf>.

- “Dados da PGFN referente ao ano de 2016”. Acessado 10 de abril de 2018.
<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/PGFN%20em%20Numeros%202017.pdf>.
- “Dados da PGFN referente ao ano de 2017”. Acessado 10 de abril de 2018.
http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf.
- Deaton, Angus. *A grande evasão - saúde, riqueza e as origens da desigualdade*. Traduzido por Manuel Alberto Vieira e Alberto Gomes. Lisboa: Editorial Presença, 2016.
- Delgado, M^a Luisa. “*La educación fiscal como instrumento de lucha contra el fraude y la evasión fiscal*”. In *Fiscalidade - Outros olhares*, organizado por Antônio Carlos dos Santos e Cidália Maria da Mota Lopes, 219/241. Porto: Vida Econômica, 2013.
- Dores, Ana Cristina Ferreira das. “Planeamento fiscal e reestruturação empresarial: análise dos ordenamentos jurídicos português e brasileiro”. MasterThesis, Universidade do Minho, 2015. <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/38558>.
- Dourado, Ana Paula. *Direito Fiscal*. 2^o ed. Coimbra: Almedina, 2018.
- “Estatísticas sobre Receita na América Latina 1990-2010”. Acessado 1^o de maio de 2017.
https://www.oecd.org/ctp/tax-global/brazil_pt_country%20note_final.pdf.
- Fernandes, Luís Alberto Carvalho. *Teoria Geral do Direito Civil: fontes, conteúdo e garantia da relação jurídica*. 5^o ed. Vol. II. 2 vols. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2010.
- Fernández, German Alejandro San Martín. “Princípios da isonomia ou da igualdade tributária e da capacidade contributiva. Análise à luz da jurisprudência”. In *Estudos tributários*, organizado por Eduardo Sabag, 2:359/384. São Paulo: Saraiva, 2016.
- Figueiras, Cláudia Sofia Melo. “A busca por um novo conceito de justiça tributária”. DoctoralThesis, Universidade do Minho, 2016.
<https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/43063>.
- Filho, Edmar Oliveira Andrade. *Planejamento tributário*. 2^o ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- Filho, João Aurino de Melo. “Sistema de Cobrança Executiva da obrigação tributária no Direito Comparado: Execução Fiscal como Modelo Moderno de Cobrança da

- Administração Tributária de Massas”. *Revista Justiça Fiscal*, nº 29, janeiro/abril (2017): 33/49.
- “Glossário Jurídico: STF - Supremo Tribunal Federal”. Acessado 2 de agosto de 2017. <http://stf.jus.br/portal/glossario/?letra=A&inicio=40&fim=20>.
- Gouveia, Jorge Bacelar. *Manual de Direito Constitucional: II - direito constitucional português (parte especial), princípios, direitos fundamentais, organização económica e política, garantia e revisão da Constituição*. 6º ed. Vol. II. 2 vols. Coimbra: Almedina, 2016.
- Grau, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988: (interpretação e crítica)*. 18º ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- “Histórico — PGFN - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional”. Acessado 11 de setembro de 2017. <http://www.pgfn.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/historico-1/historico>.
- Holthe, Leo van. *Direito Constitucional*. Salvador: JusPODIVM, 2006.
- Junior, Nelson Nery, e Georges Abboud. *Direito constitucional brasileiro: curso completo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.
- “Justiça em Números - Portal CNJ”. Acessado 10 de abril de 2018. <http://www.cnj.jus.br/programas-e-acoes/pj-justica-em-numeros>.
- Kalache, Maurício. *Crimes tributários*. Curitiba: Juruá, 2006.
- Lourenço, Maria João Bogas Ermida. “O paradigma do rendimento real: contributos para a (des)construção de um mito”. MasterThesis, Universidade do Minho, 2013. <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/25970>.
- Machado, Jónatas E. M., e Paulo Nogueira da Costa. *Curso de Direito Tributário*. Coimbra: Coimbra Editora, 2009.
- Maciel, José Fábio Rodrigues. “Hermenêutica e interpretação do Direito”. In *Formação humanística em direito*, organizado por José Fábio Rodrigues Maciel, 2º ed, 65/97. São Paulo: Saraiva, 2015.

- Madeu, Diógenes, e José Fábio Rodrigues Maciel. “Introdução ao estudo e à teoria geral do direito”. In *Formação humanística em direito*, organizado por José Fábio Rodrigues Maciel, 2º ed, 21/64. São Paulo: Saraiva, 2015.
- Marques, Maria Manuel Leitão, e Vital Moreira. “Economia de mercado e regulação”. In *A mão visível: mercado e regulação*, 243. Coimbra: Almedina, 2008.
- Mello, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3º ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- Mello, Elizabete Rosa de. *Direito fundamental a uma tributação justa*. São Paulo: Atlas, 2013.
- Miranda, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. 10º ed. Vol. Tomo I, 1. Coimbra: Coimbra Editora, 2014.
- Molina, Pedro Herrera. “Ética fiscal”. In *Ética fiscal*, organizado por Manuel Pires, 135–46. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2011.
- Nabais, José Casalta. *Direito Fiscal*. 7º ed. Coimbra: Almedina, 2012.
- . *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015.
- Nogueira, José Albino Pinto. “O abuso em Direito Fiscal Europeu”. MasterThesis, Universidade do Minho, 2011. <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/19451>.
- “Notícias do STF - Supremo Tribunal Federal”. Acessado 13 de abril de 2017. <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=338694>.
- Novais, Jorge Reis. *A Dignidade da pessoa humana*. Vol. I: Dignidade e direitos fundamentais. 2 vols. Coimbra: Almedina, 2016.
- “Operação/Caso Lava Jato”. Acessado 9 de maio de 2017. <http://lavajato.mpf.mp.br/entenda-o-caso>.
- Pereira, Ademar, e Francisco Pedro Jucá. “Economia, Constituição e Estado”. In *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*, organizado por Antonio Carlos Rodrigues do Amaral,

- Roberto Rosas, e Carlos Mário da Silva Velloso, 29/38. São Paulo: Lex Editora, 2005.
- Pinto, Emerson de Lima. *A criminalidade econômico-tributária: a(des)ordem da lei e a lei da(des)ordem: por uma (re)legitimação do direito penal do estado democrático de direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.
- Pires, Manuel. “A ética e o imposto”. In *Ética fiscal*, organizado por Manuel PIRES, 11–13. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2011.
- “Planejamento estratégico do Programa Nacional de Educação Fiscal 2016-2018.pdf”. Acessado 17 de abril de 2018. <http://educacaofiscal.gov.br/pdf/planejamento-estrategico-2016-2018.pdf>.
- “Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional divulga o ‘PGFN em Números 2018’ — PGFN - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional”. Acessado 22 de março de 2018. http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias_carrossel/procuradoria-geral-da-fazenda-nacional-divulga-o-201cpgfn-em-numeros-2018201d.
- “Programa Nacional de Educação Fiscal - PNEF”. Acessado 17 de abril de 2018. <http://educacaofiscal.gov.br/sobre-o-programa/>.
- “Projeto 2412/2007 que dispõe sobre a execução administrativa da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de suas respectivas autarquias e fundações públicas, e dá outras providências. Apensados: PL 5080/2009 (1); PL 1575/201; PL 5081/2009 (1); PL 5488/2013; PL 5015/2016; PL 5591/2016; PL 7631/2017 e PL 7630/2017”. Acessado 9 de abril de 2018. <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=376419>.
- Reis, Elcio Fonseca. *O Princípio da Boa-fé e o Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- Ribeiro, João Sérgio. “A Coerência como principal causa de justificação das restrições às liberdades de circulação: tributação direta”. In *Estudos de Direito Fiscal da União Europeia*, 3º ed, 77/93. Braga: Elsa Uminho, 2017.

- . “Direito Fiscal da União Europeia: O Caso Especial da Tributação Direta”. In *Estudos de Direito Fiscal da União Europeia*, 3º ed, 5/38. Braga: Elsa Uminho, 2017.
- . *Direito fiscal da União Europeia: tributação direta*. Coimbra: Almedina, 2018.
- . “O Abuso de Convenção sobre Dupla Tributação e a Ação 6 do BEPS”. In *Estudos de Direito Fiscal Internacional*, 1º ed, 80/103. Braga: Elsa Uminho, 2017.
- . *Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária (Algumas notas)*. 3º ed. Braga: AEDUM-Associação de Estudantes de Direito da Universidade do Minho, 2014.
- . “Uso improprio de Convenções sobre Dupla tributação (vulgo *Treaty Shopping* Uma questão de internacional ou de direito interno?” In *Estudos de Direito Fiscal Internacional*, 1º ed, 64/79. Braga: Elsa Uminho, 2017.
- Rocha, Joaquim Freitas da. *Apontamentos de Direito Tributário (A relação jurídica tributária)*. Braga: AEDUM-Associação de Estudantes de Direito da Universidade do Minho, 2009.
- . *Apontamentos de Direito Tributário II (Impostos sobre o rendimento)*. 2º ed. Braga: AEDUM-Associação de Estudantes de Direito da Universidade do Minho, 2013.
- . “Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito livre planificação fiscal”. In *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster*, 1213 e ss. Almedina, 2012. <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/35871>.
- . “Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança”. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto* 7, nº Especial (2010): 383–410. <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/35602>.
- . “Do valor normativo da Lei Geral Tributária (a questão do valor reforçado)”. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, 2012. <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/35600>.
- . *Lições de procedimento e processo tributário*. 6º ed. Coimbra: Almedina, 2018.
- . “Modelos jurisdicionais tributários-uma abordagem de direito comparado”. *Scientia Iuridica* Tomo LXII, nº 332 (2013): 269–98.

- Rocha, Joaquim Freitas da, e Hugo Flores da Silva. *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*. Coimbra: Almedina, 2017.
- Roxin, Claus. *A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal*. Traduzido por André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006.
- Sá, Cristina, e António Martins. “A moralidade fiscal e as obrigações tributárias”. In *Fiscalidade - Outros olhares*, organizado por Antônio Carlos dos Santos e Cidália Maria da Mota Lopes, 245/266. Porto: Vida Econômica, 2013.
- Sanches, J. L. Saldanha. *Justiça Fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.
- Secretaria da Receita Federal do Brasil. “Acordos internacionais — Receita Federal”. Acessado 21 de abril de 2018. <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais>.
- . “Estudo sobre os impactos dos parcelamentos especiais”. Acessado 12 de março de 2018. <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/arquivos-e-imagens-parcelamento/estudo-sobre-os-impactos-dos-parcelamentos-especiais.pdf/view>.
- Silva, Germano Marques da. *Direito penal tributário*. 2º ed. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2018.
- Silva, Isabel Marques da. “Justiça e Ética fiscal dos legisladores fiscais: pré-condição ou obstáculo para vencer a crise econômica global?” In *Ética fiscal*, organizado por Manuel Pires, 147–53. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2011.
- Silva, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6º ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- Silva, Jules Michelet Pereira Queiroz e. “Execução fiscal: eficiência e experiência comparada”, 2016. <http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/28759>.
- Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional - SINPROFAZ. “Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2016”. Acessado 8 de abril de 2017. <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no->

brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016.

Struchiner, Noel, e Fábio Perin Shecaira. “A distinção entre o direito e moral e a distinção moral do direito”. In *Tratado de direito constitucional*., I: constituição, política e sociedade:622/633. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

“TCAS - Tribunal Central Administrativo Sul”. Acessado 17 de março de 2018. http://www.tca-sul.net/tcas_home/.

Tipke, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Traduzido por Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.

“Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional”. Acessado 31 de março de 2018. <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>.

Velloso, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

Xavier, Alberto. *Direito Internacional Tributário*. 2º ed. Coimbra: Almedina, 2016.

Jurisprudência consultada

Ac. do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, n.º 1.202.001.176, proferido no processo n.º 10140.720867/2011-03. Acessado 18 de maio de 2017. <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>.

Ac. do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, n.º 1401-001-059, proferido no processo n.º 16327.001331/2009-61. Acessado 18 de maio de 2017. <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>.

Ac. do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, n.º 2801-003.958, proferido no processo n.º 10680.720283/2012-01. Acessado 18 de maio de 2017. <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>.

- Ac. do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, n.º 9101-002-429, proferido no processo n.º 11080.723307/2012-06. Acessado 18 de maio de 2017. <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>.
- Ac. do Superior Tribunal de Justiça proferido no REsp 903394/AL. Acessado 4 de abril de 2018. <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp>.
- Ac. do Superior Tribunal de Justiça proferido no REsp 1118893/MG. Acessado 4 de abril de 2018. <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp>.
- Ac. do Superior Tribunal de Justiça proferido no REsp 1283168/SC. Acessado 8 de abril de 2018. <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=prazo+do+redirecionamento+da+execu%E7%E3o+fiscal&b=ACOR&p=false&l=10&i=3>.
- Ac. do Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo n.º 0535/14. Acessado 3 de abril de 2018. <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/278fb11a46aef05780257e70004c7e7e?OpenDocument&ExpandSection=1>.
- Ac. do Supremo Tribunal Federal proferido no RE 949297 RG/CE. Acessado 3 de abril de 2018. <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+949297%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/y8mdevbw>.
- Ac. do Supremo Tribunal Federal proferido no RE 955227 RG/BA. Acessado 3 de abril de 2018. <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+955227%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/grgebp>.
- Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no processo n.º 03877/10. Acessado 16 de maio de 2017. <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/2cc2c8eb28538fc080257ac2005644f9?OpenDocument>.
- Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no processo n.º 04255/10. Acessado 16 de maio de 2017.

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/717922be4ecb14e1802578490059ddf7?OpenDocument>.

Ac. do Tribunal Constitucional, n.º 399/2010 proferido nos processos n.ºs 523 e 524. Acessado 23 de novembro de 2017.

<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20100399.html>.

Ac. do Tribunal de Justiça da União Europeia proferido no caso Cadbury Schweppes C-196/04. Acessado 8 de março de

2018. <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=63874&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=832637>.

Ac. do Tribunal de Justiça da União Europeia proferido no caso Foggia C-126/10”.

Acessado 8 de março de 2018.

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=113593&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=897192>.

Súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça”. Acessado 4 de abril de 2018.

<http://www.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>.

Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça”. Acessado 3 de abril de 2018.

<http://www.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>.