

A ELISÃO ABUSIVA COMO AFRONTA AO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS E À DEMOCRACIA

ABUSIVE TAX AVOIDANCE AS A CONTEMPT TO THE FUNDAMENTAL DUTY TO PAY TAXES AND TO DEMOCRACY

Hadassah Laís de Sousa Santana *

Marcos Aurélio Pereira Valadão **

Sem justiça e sem Constituição não se governa nem se alcança a legitimidade; sem igualdade o direito é privilégio social, sem liberdade a cidadania é cadáver, a lei é decreto do despotismo, a autoridade, braço da força que oprime e a segurança jurídica argumento da razão de Estado, absolvendo e anistiando os crimes do poder. (Paulo Bonavides)

RESUMO:

O presente artigo pretende contrapor a liberdade do contribuinte em seu legítimo direito/dever de economizar tributos com os limites impostos pelo ordenamento que se coadunam com o Estado Fiscal e com o dever/direito do contribuinte em pagar tributos. O artigo delimitará, preliminarmente, o ordenamento jurídico brasileiro que se estabelece como substrato do Estado Social Democrático de Direito e permeia a consecução do Estado Fiscal. Adiante será delineada a tese acerca do dever/direito fundamental de pagar tributos, inerente ao Estado Fiscal, e posteriormente abordar-se-á os limites à autonomia privada e em que medida seu exercício afronta ao dever fundamental de pagar tributos por meio da prática da elisão abusiva, o que afeta também o sistema democrático.

Palavras-Chave: Elisão Tributária; Autonomia Privada; Planejamento Tributário; Deveres Fundamentais; Direito Constitucional Tributário; Democracia.

ABSTRACT:

This article seeks to counteract the freedom of the taxpayer in its legitimate right/duty to save taxes with the limits imposed by the system which are consistent with the Fiscal State and the duty/right of the taxpayer to pay taxes. The article preliminarily addresses the Brazilian Social Democratic system as rule of law and the pathway for the establishment of the Fiscal State. Secondly it will be considered the thesis regarding the duty/fundamental right to pay taxes and subsequently it will verify the limits to private

* Advogada. Mestranda em Direito Tributário pela Universidade Católica de Brasília – UCB. Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas pela Escola de Administração Fazendária – ESAF. Professora Universitária. E-mail: hadassah.santana@gmail.com.

** Doutor em Direito (SMU - EUA, 2005); Mestre em Direito Público (UnB, 1999); Especialista em Administração Tributária (UCG, 1992); MBA em Administração Financeira (IBMEC - DF, 1996); Professor e Pesquisador do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB) - Graduação, e Mestrado. Presidente da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais –CARF. E-mail: valadao@ucb.br.

autonomy and to what extent the exercise of this freedom opposes to the fundamental duty to pay taxes regarding the practice of abusive tax avoidance, which also affects democracy.

Keywords: Tax Avoidance; Private Autonomy; Tax Planning; Fundamental Duties; Constitutional Tax Law; Democracy.

1 CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

O planejamento tributário coloca em contraponto o direito/dever do contribuinte em economizar recursos e otimizar sua atividade econômica e o dever do Estado em balizar as ações individuais. A elisão fiscal em uma primeira visão decorre da autonomia privada e da liberdade do contribuinte e não se confunde com a evasão fiscal, que utiliza meios ilícitos para evitar o pagamento de tributos.

A elisão fiscal, apesar de se valer de ações válidas no plano da legalidade, contempladas pelo direito, por vezes esbarra no abuso desse direito, ou da forma, tornando a ação legal, mas passível de discussão em um plano de licitude em relação aos seus efeitos tributários. Os contornos básicos que diferenciam os termos elisão e evasão são correspondentes ao aspecto temporal, em que a elisão estaria ligada a impedir a ocorrência do fato gerador e no caso da evasão haveria a prática de fraude, sonegação ou simulação para furtar-se ao pagamento do tributo devido, podendo essas ações ocorrerem antes ou depois da ocorrência do fato gerador.

O aspecto temporal apesar de ser um dos principais contornos de diferenciação entre a licitude do planejamento tributário não é exclusivo, existem outros critérios além do cronológico, como a legitimidade dos meios utilizados para caracterizar elisão ou evasão.

O presente artigo traz a elisão como legítima, mas que junto com a liberdade que lhe é inerente há uma refutação legítima diante da abusividade de certas condutas. A grande questão é definir quando a elisão seja dada pela lei, seja por lacuna desta, passa a ser refutada como direito, passando a ser vista como abuso deste, seja pelo abuso do direito em si, seja pela sua forma.

Não há unanimidade na doutrina no que concerne à definição desses limites e a presente discussão é considerar a elisão abusiva, quando em uma interpretação dos fatos no âmbito do direito tributário, considera os seus efeitos, e houver um abuso de forma jurídica, sem a presença de finalidade negocial.

Se houver uma elisão abusiva está será uma afronta ao dever do contribuinte enquanto tal, isso porque no abuso de formas o direito perde sua finalidade de produzir justiça e equidade e abre espaço para a tensão entre isonomia e segurança jurídica. A liberdade encontra limites na finalidade do direito e nos contornos do Estado Social Democrático de Direito, conformado pela Constituição de 1988.

Não há liberdade irrestrita e ilimitada que se coadune com qualquer ordem jurídica que seja, isso porque a ordem tem como pressuposto balizas de comportamento

que lhe justifiquem e tragam equilíbrio ao sistema. Mesmo na esfera puramente privada, o ordenamento impõe limites que tem como fundamento a proteção da sociedade, a exemplo da função social dos contratos (TÔRRES, 2003, p. 124-128).

Por outro lado, as liberdades democráticas, plenas sob um Estado de Direito, podem ser utilizadas para que determinados contribuintes, por meio do seu abuso, se furtem à contribuição para a sustentabilidade do Estado, que deve ser feita na medida das suas possibilidades (capacidade contributiva), violando o pacto implícito da participação igualitária presente na democracia, não só atinente à participação coletiva nos mecanismos de exercício de poder, mas também naqueles que permitem a sustentação financeira do Estado.

2. BRASIL: ESTADO SOCIAL DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Antes de falar sobre Elisão abusiva e contrapô-la ao ordenamento jurídico brasileiro, faz-se importante delinear o presente ordenamento jurídico brasileiro e a relação deste ordenamento com a tributação.

A tributação permeou a história oscilando entre castigo ou contribuição para determinado desenvolvimento ou prestação do Estado. Hoje a tributação é necessidade vital para manutenção do Estado. Anderson Teixeira (2007) afirma a vinculação do homem ao instituto de tributação fazendo referência a Cesare Beccaria (1776, p. 19-21), quando a tributação era um mecanismo penal, em que os crimes dos súditos eram pagos com excessivos castigos pecuniários. Anderson ainda exemplifica o nascimento do tributo, quando, ainda na caça como condição de sobrevivência, os mais fortes dominavam determinado lugar que era melhor para caça e, para que os mais fracos pudessem caçar ali, teriam de oferecer uma parte da presa.

Um recorte da revolução francesa traz a insurgência popular com a tributação que àquela época servia para sustentar o poder e os benefícios da nobreza, revoltando a população que era arbitrariamente tributada sem que participasse de qualquer bem social, pois o Estado não servia a estes, mas àqueles.

O direito visto a partir da revolução francesa tem uma marca própria que está estampada na subordinação deste aos Direitos Humanos. Não se fala em Direito sem aludir ao ser humano. É o direito de todos serem reconhecidos por si, por serem humanos. É o direito à diferença e por ser diferente o direito a uma chamada igualdade.

Um dos marcos da Revolução Francesa, Abade Sieyès, autor da obra “*Qu’est-ce que le tiers État?*”, conferiu a constituição à nação, e, neste paradigma a Constituição

de 1988, se aproximando da ideia Rousseaiana a conferiu ao povo (BARROSO. 2011, p. 26-30). A partir desta perspectiva de uma constituinte do povo, limitando a soberania do Monarca ou do Estado surgem as limitações ao poder de tributar e a ampliação da liberdade individual em contraponto a um Estado intervencionista. É a minimização dos poderes do Estado e ampliação dos direitos individuais.

Sobre a evolução do Estado é possível dizê-la em 3 tônicas, sendo que a primeira tônica foi de um Estado absolutista, conservador, em que a base estava em uma ordem imperativa, dada pelo monarca. Uma segunda, o Estado Liberal assegurou os direitos do indivíduo, que se inicia na segunda metade do século XVIII e se expande no século XIX. Gilmar Mendes (2012) afirma a transposição do Estado absolutista ao Estado liberal cujos fundamentos são o absentéismo do Estado na esfera econômica e privada. Contudo a concretização destes direitos abriu caminho para o Estado Social, sendo esta a terceira tônica, que se afirma no século XX, com o surgimento do Estado Social, a partir do Estado Fiscal. A Constituição de 1988 surge no século XX dentro de uma perspectiva e expansão do Estado Social.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 emerge no afã do liberalismo mitigado pelo resplendor do Estado Social e sob uma visão dual em que ao mesmo tempo em que o Estado é interventor, seus poderes são limitados, pois sua intervenção se propõe a garantir a liberdade e propiciar igualdade às minorias.

Alcunhada de Constituição Cidadã, por Ulysses Guimarães, em que o cidadão é o ser humano objeto de sua proteção, a Constituição de 1988 conforma um Estado Social Democrático de Direito e descreve tal diretriz logo em seu preâmbulo destinando como função do estado: *assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos* (BRASIL,1988).

É a garantia do exercício dos direitos sociais e individuais, da liberdade, da segurança, do bem-estar. Os direitos sociais apesar de, inicialmente, sob um viés positivista, serem relegados a diretrizes de interpretação de cunho formalista, o pós-positivismo os elevou a condição de efetividade no que tange a concretização dos princípios constitucionais.

Sob essa perspectiva, a constitucionalização dos direitos sociais confirma o Estado de Direito Social que pode ser visto como precursor do Estado Democrático de Direito. Sendo assim corrobora-se com o pensamento de Passos (2001, p. 06), quando

afirma que o Estado de Direito Social é uma realidade mais recente do que as reflexões sobre os chamados direitos sociais. E que, embora precursor do Estado Democrático de Direito, não há como excluir a questão social que recebe a qualificação do ideal de igualdade inscrito no Estado Democrático.

Ainda sobre a simbiose do Estado de Direito e Estado Democrático, Canotilho (2002, p. 98) abre uma discussão que se concentra em liberdades positivas e negativas, quando esta se insere dentro do Estado de Direito e aquela, dentro do Estado Democrático, sendo a liberdade o exercício democrático do poder.

Conforme Barroso (2010, p. 244-245), a legitimidade do Estado de Direito é dada pelo Estado Democrático de Direito, que está circunscrito ao grau de exercício dessa liberdade positiva que legitima e subordina a legalidade de uma Constituição rígida e a validade das leis compatível com as normas constitucionais, imperativo peculiar ao Direito.

A afirmação de que o ordenamento jurídico brasileiro conforma um Estado Social Democrático de Direito tem por base o próprio texto constitucional e o não rompimento da função do Estado em proteger os direitos sociais num sentido formal e em seu aspecto material.

3 ESTADO FISCAL DE DIREITO, GARANTIA DO ESTADO SOCIAL DEMOCRÁTICO DE DIREITO

A passagem do Estado patrimonial para o Estado Fiscal tem grande relação com o Estado absolutista em simetria com o primeiro e o Estado democrático de Direito em simetria com o último. Ricardo Lobo Torres (1991) afirma ser o Estado Fiscal, específica figuração do Estado de Direito e demonstra isso a partir da conceituação de receita pública, que hodiernamente se funda principalmente nos tributos – ingressos decorrentes do trabalho e do patrimônio do contribuinte.

Torres descreve, no livro supracitado, que o processo de formação do Estado em Estado Patrimonial, corresponderia à liberdade estamental, quando o Estado vivia com as rendas do príncipe e com a fiscalidade da nobreza e do clero e; posteriormente no Estado de Polícia, em que a liberdade do príncipe corresponderia ao aumento das receitas tributárias em prol do monarca; já no Estado Fiscal há predominância da liberdade individual e a receita é oriunda do patrimônio do cidadão, mas a despesa se conforma em prol deste cidadão/contribuinte.

O tributo tem, como apresenta Godoi (1999), a característica de *consentimento do sacrifício*, em que a limitação ao Poder de Tributar do Estado assegura a garantia de liberdade desse contribuinte. Neste sentido Ricardo Lobo Torres destaca que: “O tributo, no Estado Fiscal, deixa de ser forma de opressão de direitos e passa a se constituir em preço da liberdade: estimula-se a riqueza da nação, adota-se a ética do trabalho e alivia-se a crítica à usura e se permite o consumo suntuário” (TORRES, 1991, p. 150).

O tributo cumpre um papel social quando entregue pela sociedade ao Estado de forma consentida, sob a natureza de receita pública, é base de financiamento do Estado enquanto agente de transformação social, quando da utilização desta receita em despesa pública que configure necessidade pública.

O Estado Fiscal tem três grandes acentos, o primeiro coincide com um Estado minimalista ou Liberal, onde a estrutura de arrecadação limita-se no poder de polícia do Estado que garante a liberdade individual e assegura minimamente os que estão em situação de miserabilidade.

O segundo acento molda o Estado Social Fiscal e firma-se no período de 1947 a 1973, correspondendo ao Estado Pós-Liberal. Godoi (1999) pontua que a intervenção estatal visa uma sociedade de maior igualdade de fato. É a atividade estatal financiada pelos impostos, cuja existência está preenchida por sua finalidade social que garante serviços, regula e intervém na economia.

O terceiro acento perfaz o Estado Fiscal Democrático e Social, cuja dimensão é refletida na concepção da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Os impostos ampliam a base de prestações sociais, inclusive quanto a investimentos da seguridade social e no que tange aos subsídios fiscais que inserem incentivos a grupos econômicos mais frágeis.

O Estado Democrático de Direito conserva características do Estado Social e abranda a intervenção do Estado, mas repete o paradigma de Estado Fiscal do governo Americano e Inglês, sob a influência do neoliberalismo, neste ponto:

O Estado Fiscal brasileiro nasce com a Constituição Fiscal de 1824, subsistema da Constituição Liberal do país. Funda-se no relacionamento entre liberdade e tributo, em que este é o preço da autolimitação daquela, transfigurando-se a liberdade em fiscalidade. Mas convive com o Estado Corporativo, com o Estado Cartorial, com o Estado Empresário e com o Estado Assistencialista, constituído pela persistência de diversas características do patrimonialismo luso-brasileiro (TORRES, 1991, p. 151).

A constituição então cumpre um papel de contrapor as liberdades e garantias do cidadão em face do Estado, quando fundado na soberania consentida pelo seu povo e no contrato social deste povo com o Estado que lhe é inerente. É a consequência dos indivíduos que, sob a égide do Estado, partilham parte de seus bens para conservar suas liberdades.

A transformação do imposto em coisa pública é, no dizer de Torres (1991, p.121), o preço mínimo da liberdade. Denomina-se tal circunstancia de publicização do tributo.

Os limites dados pela constituição respaldam a liberdade individual e as balizas à atuação do Estado. Sacha Calmon Coelho (2000, p. 36) afirma a preferência do constituinte sobre o campo da tributação, por duas razões, a primeira porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar do tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo; e a segunda razão porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos.

A segurança jurídica dos cidadãos está no limite que condiciona a atuação destes e do próprio Estado composto de suas entidades federativas. Além dos limites propostos, há o que se chama de função da tributação, que pode ser fiscal ou extrafiscal, pois a tributação não se confina à finalidade arrecadatória. Sob este ponto José Casalta Nabais apresenta a seguinte posição:

(...) a atividade impositiva, quer vista em seu conjunto (sistema fiscal), quer vista nos seus elementos (os impostos), sofreu uma profunda alteração na sua função (instrumental). De um lado, há uma alteração quantitativa que se prende com um fato de a assunção de mais tarefas pelo estado - tarefas de direção global da economia e de conformação social - implicar mais despesas e, conseqüentemente, mais impostos, alargando-se deste jeito o domínio da fiscalidade. De outro lado, verifica-se uma alteração qualitativa traduzida no fato de, através dos impostos, poderem ser prosseguidos, direta e autonomamente, as tarefas constitucionalmente imputadas ao estado, sejam de ordenação econômica, sejam de conformação social. (NABAIS.1998, p.203).

Surge sobre essa visão de funcionalidade dos impostos um chamado Estado Providência que busca igualdade de condições assegurada pelo sistema tributário que, tutelando o mínimo das relações econômicas, e criando condições de minimizar a desigualdade econômica para equacionar a riqueza no que tange à distribuição de renda,

corroborar com o objetivo da República Federativa do Brasil de construir uma sociedade igualitária e erradicar a pobreza e a desigualdade social e regional.

Aliomar Baleeiro confirma essa visão, mesmo sob a égide da Constituição anterior, quando afirma:

O Estado deve pôr-se a serviço de uma nova ordem social e econômica, mais justa, menos desigual, em que seja possível a cada homem desenvolver digna e plenamente sua personalidade. Prejudicadas ficam, dessa forma, as teorias de política econômica ou de política fiscal incompatíveis com o Estado Democrático de Direito. (BALEIRO, 2005, p.11).

Os tributos passam, por esse viés, a uma função maior, que incorpora uma finalidade de propiciar um espaço seguro para as relações sociais: o Estado intervém para equilibrar relações e atenuar contrastes sociais.

4 A IMPOSIÇÃO DE LIMITES À ELISÃO COMO FUNDAMENTO AO DIREITO/DEVER DE PAGAR IMPOSTOS

4.1 O Estado Social e o Pagamento de Impostos

Os direitos sociais inscritos na Constituição comportam limites, de ordem econômica, política e jurídica. A limitação econômica decorre da máxima que prediz a insuficiência de recursos para atender a todas as necessidades discriminadas na constituição, e por isso impõe escolhas públicas para tais necessidades. A limitação política se circunscreve do jogo eleitoral, em que a escolha de determinadas políticas públicas podem significar a vitória ou a derrota na eleição seguinte. A limitação jurídica está qualificada na natureza do Estado de Direito, em que para a administração agir é preciso que uma lei autorize a ação.

A tese do dever fundamental de pagar impostos tem como expoente, o professor Casalta Nabais (1998), dimensionando a imposição constitucional de pagar impostos como um dever fundamental àquele considerado cidadão.¹

Além de direitos fundamentais a Constituição estabelece alguns deveres fundamentais. O dever de pagar impostos se filia à limitação de ordem econômica e passa a impor uma atuação do cidadão com vistas a honrar seus deveres fundamentais e, dentro desses deveres está o financiamento do Estado pelo cidadão. É o cidadão que ao cumprir com seu dever fundamental de pagar tributos se torna o garante de seu próprio

¹ Aqui a distinção entre impostos e tributos tem relevância. Os impostos são pagos para o financiamento do Estado de maneira geral (não são vinculados), já os tributos, que não os impostos, têm alguma vinculação com alguma forma de contraprestação estatal (específica ou não), e portanto não se adequam de forma completa ao conceito.

Direito a um Estado Social e Democrático, podendo ser entendido, também, como um direito de pagar tributos (VALADÃO, 2001).

A tributação, como engrenagem para a eficiência do sistema, viabiliza instrumentos que promovem o desenvolvimento. Nabais coloca em discussão o estatuto constitucional do indivíduo, um ser livre e responsável e, que por ser pessoa é sujeito de direitos e deveres. Dentre esses deveres fundamentais há uma categoria jurídico-constitucional autônoma que torna o dever de pagar impostos ínsito ao Estado contemporâneo. Isso, por força de um Estado que tem nos impostos o seu principal suporte financeiro.

Paulo Caliendo Silveira (2009) aborda a perspectiva do professor Nabais na teoria econômica denominada Nova Economia Institucional, tratada por Oliver Williamson ao trabalhar os conceitos de Ronald Coase e Douglas North enfatizando o papel das instituições em relação aos aspectos políticos e sociais. Caliendo (2009) enfatiza a teoria da Nova Economia Institucional quando considera o rompimento do pensamento neoclássico sobre Estado entendido sob a forma de contrato ou de ordem violenta e afirma o Estado sob um aspecto contratual. Sob esta perspectiva, suas instituições são como um terceiro perante o indivíduo e as trocas entre estes indivíduos ocorrem dentro de um ambiente favorável, garantido pelo Estado, reflexo de uma passagem da servidão (tirania) para a cidadania (democracia e Estado de Direito), envolvendo o significado da tributação como instituição.

A Nova Economia Institucional surge como uma lente de observação dos fenômenos econômicos que ocorrem dentro do Estado e Paulo Caliendo Silveira traz na perspectiva de North e Davis (SILVEIRA, 2009 p. 54) a definição de ambiente institucional e arranjo institucional, em que o primeiro seria as regras que podem ser explícitas (códigos, leis) ou implícitas (regras morais), que orientariam o comportamento do indivíduo; e a segunda seriam as escolhas realizadas pelos indivíduos para determinar relações econômicas específicas (contratos).

A Constituição de 1988 prevê como uma regra-princípio a liberdade, seria o supedâneo ao livre arranjo institucional, desde que estivesse dentro do ambiente institucional. Então, estar dentro do ambiente institucional seria o único limite ao arranjo institucional. Este ambiente envolve regras explícitas e implícitas e permeando tais regras está o dever/direito fundamental de pagar impostos.

Entretanto, falar em Estado Democrático é falar de cidadãos e da dimensão da cidadania, e no que tange ao aspecto da tributação pode ampliar a limitação aos arranjos

institucionais, pois o tratamento de dever fundamental de pagar impostos para sustentar a envergadura constitucional dos direitos sociais diz respeito a uma função da tributação.

Dizer ser a tributação funcional traz à baila a concretização de alguns princípios constitucionais e eleva o dever de pagar impostos a um direito de pagar impostos, e isso, decorrente da própria natureza de cidadão (VALADÃO, 2001).

Quando o modelo neoclássico afirma um Estado sob a forma de contrato e a visão da Nova Economia Institucional traz a tributação como instituição, ou como terceiro perante os indivíduos. A tributação no ordenamento pátrio está delineada constitucionalmente e isso abre um espaço para repensarmos a tributação como instituição a partir da concepção de Sieyes.

A Constituição é o documento que se origina de um poder constituinte que tem duas faces: O poder constituinte originário e o poder constituinte derivado reformador. A primeira inaugura uma nova ordem institucional a segunda cria modificações, mas que estão sujeitas às delimitações da primeira face. Para esta digressão, importa a primeira face, porque irá se tratar da instituição chamada tributação dentro do ambiente institucional que irá reger os arranjos institucionais.

A titularidade do poder constituinte originário caminha historicamente em consonância com a perspectiva de Estado. No Estado absolutista o poder constituinte originário pertencia ao Monarca ou figura equivalente, mas isso foi modificado quando da Revolução Francesa. Sob este aspecto, Abade Sieyes traz o poder constituinte originário como pertencente à nação. Rousseau amplia essa visão e dá ao povo a titularidade do poder constituinte originário. O povo como elemento do Estado reafirma a soberania primária, conforme aponta Malberg (2001, p.1163)².

O Brasil, em sua nuance jurídica nasce em 1988 e origina um Estado Democrático de Direito. A democracia representativa concede o poder do povo à terceiros que definem as estruturas e características deste Estado Brasileiro. E, se o povo, formado por indivíduos, constitui elemento do Estado e detém o poder constituinte originário, este mesmo povo não tem no Estado um terceiro, mas tem em si a natureza deste Estado.

² Sob este aspecto ressalta-se a mudança no eixo da titularidade com a proposta de Constituição Européia. Autores como Härberle afirmam uma titularidade que ultrapassa o povo de um determinado Estado e abrange um território multiculturalista, como por exemplo, a União Européia.

O Estado deixa de ser um ente estranho ao indivíduo e passa a fazer parte do seu universo, quando investido na condição de cidadão. A tributação como sustentáculo deste Estado não sustenta a um terceiro, mas sustenta a estes indivíduos, que formam o povo, detentor do poder constituinte originário.

Falar em um dever/direito de pagar impostos torna cíclica a condição de cidadão, que não está pressuposta na democracia representativa, mas em uma democracia republicana, a democracia como coisa pública, pertencente ao povo e por consequência aos indivíduos, que formam este povo e, por conseguinte fazem parte do Estado.

O direito de pagar impostos lhe torna credor e devedor deste Estado, ou seja, conforma uma ação individual perante os demais indivíduos que também compõem o Estado. É a contribuição individual para formação deste estado. E tal contribuição não se pode dizer consentida, porque se o constituinte originário é o povo, a tributação não é fruto de um consentimento, mas de uma ação democrática representativa. E isto está contido na Constituição de 1988, restabelecendo uma república e delimitando as funções institucionais e individuais das entidades do Estado. Seja de forma individualizada ou coletiva ou mesmo em blocos institucionais, como, por exemplo, entes federativos.

O direito de pagar o imposto amplia a cidadania e confere legitimidade à liberdade na condição de fomento à democracia. O tributo que antes era característica de um subjugar, hoje caracteriza a liberdade democrática e constrói uma nova nuance ao conceito de cidadão. Ao pagar o imposto há liberdade e o Estado é seu, faz parte do indivíduo na medida em que este faz parte daquele como cidadão.

Rompe-se com a idéia de indivíduos que sustentam o Estado como se fosse um reino e este Estado oferecia aos seus um espaço para convivência harmônica. A característica que se impõe é do cidadão não como dono do Estado, mas como parte integrante e indissociável deste na condição de povo.

A tributação como função de sustentabilidade dos direitos sociais, como elemento de ligação, confere cidadania e liberdade àqueles que, por pagarem determinado imposto se sentem partes do Estado e requerem uma atuação transparente, contraprestação própria à democracia presente.

Portanto, se o indivíduo forma o povo, que é elemento do Estado, o indivíduo não é estranho a este Estado. Não é um elemento a parte, mas é inerente, ou não existe sem este. O elemento de ligação pode ser dado com a sustentação deste Estado, qual

seja a tributação. O Estado não se sustenta com os recursos naturais, ele precisa de uma fonte de receita para lhe compor as estruturas e essa fonte vem da tributação, por isso, a percepção deste instituto como elemento de ligação. No atual Estado Social Democrático de Direito, a cidadania dá condição ao indivíduo de fazer parte do Estado e não de ser vassalo deste Estado.

Ser contribuinte-cidadão dá direito à liberdade, que propugna uma ação em consonância com o ordenamento jurídico escolhido. A escolha do ordenamento se deu no exercício do poder constituinte originário.

Este momento de escolha é possível de ser comparado com os ensinamentos da Odisséia de Homero, no episódio das Sereias, Canto XII, quando Ulisses, ciente do perigo de sucumbir ao canto das sereias, pede aos seus grumetes para ser amarrado no mastro e que sob hipótese alguma, obedecessem a ordem contrária a esta, mesmo que fosse dada pelo próprio Ulisses. Essa era a forma de sobrevivência desse herói grego.

Em contraponto com a Constituição, os limites traçados pelo constituinte originário podem ser comparados à primeira ordem de Ulisses. Eles limitam os interesses e mudanças que vão ocorrendo ao longo da história de um Estado. Isso não impede as emendas constitucionais, que reformam o texto; ou a própria hermenêutica, que confere, amplia ou restringe valores às normas constitucionais.

De todo modo, as limitações iniciais asseguram longevidade ao Estado escolhido na medida em que limita os interesses que vão surgindo sem que isso desconfigure ou leve à morte, o Estado concebido. É o ambiente institucional balizando os arranjos institucionais.

A liberdade não é fugir dos limites traçados pelo povo que forma este Estado e aí sob este aspecto é possível falar em submissão consentida a uma ordem anterior. Essa submissão não é imutável, mas enquanto não houver nova constituinte, e privilegiando a segurança jurídica, a atuação do indivíduo não pode subsumir ao Estado que este compõe.

É certo que em Estado de Direito, republicano e democrático, as liberdades são plenas, mas encontram limites na função social do próprio Estado, que subsiste a partir das receitas obtidas de seus cidadãos que se subtraídas indevidamente implicará uma falha no sistema democrático.

4.1. O Estado Fiscal Democrático e Social e a Elisão Tributária

O limite à atuação do indivíduo no usufruto de sua liberdade encontra limites na própria democracia e em sua condição de cidadão. O indivíduo que compõe o povo, não pode minar a existência deste próprio povo quando usa de instrumentos, apesar de lícitos, para agir em confronto com o dever de todos de contribuir para este Estado.

Este estudo traz o imposto (e não o tributo) como elemento de ligação entre o Estado e o cidadão como integrante do povo. E a partir desta consideração o planejamento tributário, apesar de legítimo, encontra limites quando, mesmo lícito sob o ponto de vista da liberdade negocial, fere as regras morais que conformam o ambiente institucional e permeiam uma interpretação sistêmica do ordenamento.

Ricardo Lobo Torres (2012, p. 3) analisa o liame entre elisão abusiva e evasão e situa no livro: Planejamento Tributário: Elisão abusiva e evasão fiscal, o problema no limite da expressividade da lei em consonância com essa interpretação sistêmica do ordenamento.

O autor esboça preliminarmente a recente preocupação com o tema, pois somente a partir da década de 70, nos Estados Unidos, foi possível pinçar com mais clareza a categoria da elisão abusiva. Apesar disso, no Brasil foi ainda mais tardia a consideração sobre o tema, estando a doutrina e a jurisprudência arraigadas no positivismo, seja formalista e civilista que defendia o espectro da elisão como instrumento lícito de planejamento de empresas; seja historicista ou economicista que rejeitava qualquer prevalência da forma sobre o conteúdo.

Antes de 2001 apregoava-se a ideia de que toda elisão seria lícita, pois não havia legislação no Brasil sobre o assunto e a elisão consubstanciava a liberdade de iniciativa, com raras exceções em decisões judiciais ou administrativas que mantinha os lançamentos feitos pelo Fisco nas situações de requalificação de atos jurídicos; em geral sob o argumento da inviabilidade da denominada interpretação econômica no Direito Tributário, onde deve preponderar a legalidade estrita, segundo a doutrina tradicionalista (BECKER, 2007, p. 133-138). Mas com a edição da Lei Complementar 104/2001 foi inserido no Código Tributário Nacional o parágrafo único do art. 116, denominado norma antielisiva, reabrindo-se a discussão em outro patamar, e também em face de uma nova realidade fática e jurídico-institucional.

A globalização impõe a necessidade de norma geral antielisiva e faz um contraponto interessante entre os países do sistema *Common Law* e do sistema *Civil Law*. Naqueles vigora a teoria do *business purpose*, ou substância sobre a forma e neste considera a significação econômica do ato prevenindo o abuso de formas, e entre um e

outro sistema há dificuldade em distinguir atividades elisivas legítimas de atividades elisivas abusivas (Cf. VALADÃO, 2011, p. 19).

Alberto Xavier, por exemplo, articula a tese de que se trata de uma norma antievasiva. Xavier aborda ser impróprio cogitar de abuso de direito em caso de planejamento tributário, e entende ser inviável a desconsideração de atos praticados sob a forma prevista em lei (XAVIER, 2001). Esta posição é adotada por diversos autores brasileiros, seguindo uma corrente formalista, positivista, que dá ao princípio da legalidade uma concepção de extrema rigidez, entre os quais se encontram, e.g, Hugo de Brito Machado (2014) e Alberto Xavier (2001).

Por outro lado, Ricardo Lobo Torres (2012), e outros autores como Marcus Abraham (2007) se filia à corrente de Marco Aurélio Greco (1998; 2008) que considera ser constitucional o parágrafo único do art. 116, para conformar que a norma é antielisiva e não antievasiva ou antissimulação. Esta corrente pode ser chamada de jurisprudência dos valores e pós-positivista que aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar imposto, desde que não haja abuso de direito, ou abuso de forma.

O Código Tributário estabelece o momento de ocorrência do fato gerador no art. 116 e no parágrafo único abre a possibilidade de desconsideração de atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador.

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

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que se produza os efeitos que normalmente lhe são próprios ;

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

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

A obrigação tributária, portanto, nasce com a ocorrência da hipótese de incidência determinada em lei. Não é qualquer fato, seja jurídico ou uma situação de fato, como descrito no inciso primeiro do artigo ora analisado, que dará origem à obrigação tributária correspondente.

O planejamento tributário consiste em condutas omissivas ou comissivas, que podem ser a *priori* ou a *posteriori* do fato gerador. As condutas anteriores ao fato gerador são classificadas em geral, se lícitas, no entendimento majoritário como elisão

(pressupõe um planejamento anterior ao fato gerador) e as condutas *a priori* ou *a posteriori*, quando ilícitas, seriam evasão, porque teriam atingido a forma prescrita em lei como originária da obrigação ou como impedimento à atuação do contribuinte.

O entendimento majoritário e exposto de forma simplória é de que elisão se refere à prática de agir em conformidade com a lei para economia de tributos; e evasão consubstanciaria a prática ilícita, porque contrária à literalidade da lei tributária.

O professor Ricardo Lobo Torres (2006, p. 219 - 220) entende a elisão ilícita como aquela que se ampara no abuso de direito e da forma com planejamentos inconsistentes e que a evasão ilícita se daria pela ocultação do fato gerador através da sonegação e da fraude contra a lei. A fraude à lei seria elisão abusiva e a fraude contra a lei configuraria a evasão ilícita.³

Um aspecto comum na doutrina e nas decisões dos tribunais judiciais e administrativos é a identificação da ausência de propósito negocial (*lack of business purpose*), que se ausente configura quando um negócio sem causa, apontando no sentido de que o contribuinte praticou atos meramente a fim de obter vantagens fiscais (SCHOUERI; FREITAS, 2010). Este aspecto combinado com o abuso de forma, permite que o Estado desqualifique os negócios para efeitos tributários alcançando a parcela do tributo que foi diminuída ou excluída da tributação.

Não se trata de interpretação econômica no sentido clássico, mas de avaliação da intenção e das ações do agente face ao ordenamento tributário especificamente considerado e ordenamento jurídico considerado à luz da matriz constitucional, no sentido verificado nas seções anteriores deste artigo.

Assim, a prática da elisão abusiva, também denominado planejamento tributário agressivo, tende a corromper o tecido do ordenamento jurídico derivado do texto constitucional que dá suporte ao Estado Fiscal Democrático e Social, mesmo porque essas práticas acabam por violar o princípio da igualdade tributária. Isto porque permite aos que arquitetam negócios sem causa e formas diferenciadas e esdrúxulas de negociação, arquitetadas por especialistas remunerados regiamente, terminam por contribuir menos que aqueles que conduzem normalmente seus negócios – isto é crucial porque a igualdade é um dos princípios básicos de um estado republicano, base do Estado Fiscal Democrático e Social. Assim, este tipo de prática viola o ordenamento jurídico como um todo.

³ Heleno Tôres (2001, 2003) traz outro termo para o ordenamento, a denominada “elusão”, que seria a elisão ilícita.

Cumpra citar textualmente uma passagem de Marco Aurelio Greco sobre o tema: “O debate tributário – com todas as letras – deixou de ser um debate formal. Não se trata de prevalência da substância sobre a forma, mas de coexistência; não se trata de sobre+por, mas de com+por valores.” (GRECO, 2011, p. 16).

O direito/dever de pagar impostos como elemento de ligação entre o cidadão e o Estado termina por ser mitigado pela intenção de obtenção de vantagens fiscais abusivas por aqueles que manipulam a legitimidade do planejamento tributário.

Sob este aspecto é interessante trazer a análise de Arnaldo Godoy (2009) acerca da tese de Mangabeira, que refuta debates internos que se caracterizam por discussões utópicas e centradas em problemas de antinomias e lacunas ou mesmo afetas à filosofia da linguagem e eleva o direito a uma função que transborda em si, cumprindo um papel de transformação social. Ademais a não participação no financiamento do Estado, ou o uso de subterfúgios para fazê-lo, por aqueles que tem capacidade contributiva para tanto, impõe também um *deficit* democrático ao sistema, que não se aperfeiçoa somente pela participação ativa ampla nas instâncias de poder.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O artigo contrapõe a liberdade no planejamento tributário com as balizas impostas à finalidade negocial dentro do Estado Social Democrático de Direito. Verificou-se que limitar a elisão se coaduna com a reaproximação do direito à moral. De nada adianta discursos vazios em torno da lei, quando maniqueísmos usurpam a liberdade para fazer frente a atitudes incompatíveis com a moralidade do sistema.

O sistema tem uma moralidade dada pelo povo que o instituiu, que se reflete nos seus indivíduos e a sociedade conformada em um ordenamento jurídico constitucionalmente definido.

A segurança jurídica representada no positivismo jurídico ou em um legalismo estrito não coaduna com a velocidade das transformações a que está submetido o Estado contemporâneo e suas funções sociais. Qualificar situações como ilícitas, sob o ponto de vista da tributação, quando aparentemente lícitas sob o aspecto da liberdade negocial, mas claramente abusivas em face do ordenamento constitucional, está na mesma tônica do cidadão que exige transparência institucional, porquanto paga ou financia esta instituição.

Portanto, a limitação da liberdade encontra seu fundamento no próprio dever/direito de pagar tributos, quando se permite, inclusive com determinação legal,

que haja um planejamento tributário e que os contribuintes não paguem além do que deveriam pagar, mas aquilo que se deve pagar não pode ser subvertido, porque se volta contra o próprio contribuinte e o afasta da perspectiva de cidadão, quebrando o elo da tributação como elemento de ligação entre o Estado e o indivíduo como contribuinte-cidadão, impactando a participação democrática, que se dá também pela contribuição com a sustentação do Estado.

6 REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense. 2005.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Cotemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva. 2011.

BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. São Paulo: Hemus. 1974.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei Nº. 5.172**.1966.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**.1988.

CANOTILHO, José. Joaquim. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed. 11 reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro** (5ª edição ed.). Rio de Janeiro: Forense. 2000.

GODOI, Marciano Seabra. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. 1999

GODOY, Arnaldo Sampaio. O Direito e o problema do Fetichismo institucional no pensamento de Roberto Mangabeira Unger. (U. C. Brasília, Ed.) disponível em **Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília**: <http://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/view/2566>. 2009. Acesso em 20 de junho de 2013.

GRECO, Marco Aurelio. Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. Planejamento tributário. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.

_____. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. **Revista da Procuradoria-geral da Fazenda Nacional**. Brasília, Ano I, n. 1, p. 9-18, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014.

MALBERG, Raymond Carré de. **Teoría General del Estado**. (J. L. Depetre, Trad.) México: Fondo de Cultura Económica. 2001.

MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de Direito Constitucional. In: G. F. Mendes, & P. G. Branco, **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva. 2012.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina: Almedina.1998.

PASSOS, José Joaquim Calmon de. A constitucionalização dos direitos sociais. **Revista Diálogo Jurídico**. Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº. 6, setembro, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 25 de julho de 2014.

SCHOUERI, Luis Eduardo; FREITAS, Rodrigo (Coords.). **Planejamento Tributário e o Propósito Negocial – Mapeamento das Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008**. São Paulo: Quatier latin, 2010.

SILVEIRA, Paulo Caliendo. **Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier. 2009.

TEIXEIRA, Anderson. O tributo na formação histórica do Estado Moderno. **Revista de Direito Tributário da APET** (12), 13-44. 2007.

TÔRRES, Heleno Taveira. Limites do Planejamento Tributário e a Norma Brasileira Anti-simulação (LC104/2001). In: V. d. Rocha, **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. 2001.

_____. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária**. São Paulo: RT, 2003).

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar. 1991.

_____. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar. 2006.

_____. **Planejamento Tributário: Elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier. 2012.

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

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Direitos Humanos e Tributação: Uma Concepção Integradora. **Direito em Ação (UCB/DF)**. Brasília - DF, v. 2, n.1, p. 221-241, 2001.

_____. Efeitos da Globalização no Sistema Tributário Brasileiro. In: M. A. Valadão, & A. M. Borges, **Brasil, Rússia, Índia e China (BRIC): Estruturas dos Sistemas**

Tributários e suas Implicações no Desenvolvimento e na Performance do Comércio Exterior (Vol. 1, pp. 1-37). 1ed. Brasília: ABDI. 2011.