

**FUNDAÇÃO EDSON QUEIROZ
UNIVERSIDADE DE FORTALEZA-UNIFOR
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS - CCJ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
CONSTITUCIONAL**

**TEORIA DA UTILIDADE NEGOCIAL: UMA ABORDAGEM
CONTRATUAL DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS ANTIELISIVAS**

Elisberg Francisco Bessa Lima

Fortaleza-CE
Junho, 2010

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

ELISBERG FRANCISCO BESSA LIMA

**TEORIA DA UTILIDADE NEGOCIAL: UMA ABORDAGEM
CONTRATUAL DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS ANTIELISIVAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito como requisito parcial para a obtenção do Título de Mestre em Direito Constitucional, sob a orientação da Prof.^a Dr.^a Uinie Caminha.

Fortaleza-Ceará
2010

L732t Lima, Elisberg Francisco Bessa.
tributárias Teoria da utilidade negocial : uma abordagem contratual das normas
antielisivas / Elisberg Francisco Bessa Lima. - 2010.
115 f.

 Dissertação (mestrado) – Universidade de Fortaleza, 2010.
 “Orientação: Profa. Dra. Uinie Caminha.”

Título. 1.Liberdade contratual. 2. Legalidade tributária. 3. Direito tributário. I.

CDU 347.441.4

ELISBERG FRANCISCO BESSA LIMA

**TEORIA DA UTILIDADE NEGOCIAL: UMA ABORDAGEM
CONTRATUAL DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS ANTIELISIVAS**

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a Dr.^a Uinie Caminha (Orientadora)
Universidade de Fortaleza - UNIFOR

Prof.^a Dr.^a Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça (Examinadora)
Universidade de Fortaleza - UNIFOR

Prof.^a Dr.^a Vera Maria Rodrigues Ponte – (Examinadora)
Universidade Federal do Ceará - UFC

Dissertação aprovada em: 14 de junho de 2010.

Aos meus pais, Lindemberg e Simone, e a minha esposa Valeska, pelo apoio incondicional as minhas realizações acadêmicas.

AGRADECIMENTOS

À professora Unie, pela valiosa orientação que dispensou a este trabalho, sempre incentivando o aprofundamento dos meus estudos.

Aos colaboradores do Programa de Pós-Graduação em Direito constitucional da UNIFOR, pela atenção e presteza com que me trataram do decorrer do curso.

Aos professores Arnaldo Vasconcelos, Maria Lírida, Lília Maia, Martônio Mont'Alverne, Rosendo Freitas e Luciano Lima pela dedicação a mim dispensada.

Aos amigos Afro e Renata, Valeska e Rebeca, pela confiança e compreensão tão necessárias nesta minha jornada acadêmica.

À Fundação Cearense de Apoio ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico-FUNCAP, por ter contribuído fundamentalmente para realização das minhas pesquisas.

RESUMO

A atual concepção da ordem contratual e tributária brasileira foi determinada pela evolução dos ideais sociais no ordenamento jurídico do País, influenciado por valores advindos da gradativa transformação do liberalismo clássico, instituidor do Estado Liberal, em preceitos publicistas, formadores do Estado Democrático de Direito. Nessa perspectiva, analisam-se, no presente trabalho, as influências da sobrevalorização da função social dos contratos e das relações tributárias, em detrimento dos princípios que fundamentam os direitos individuais do cidadão contribuinte, tais como: liberdade contratual, estrita legalidade tributária, segurança jurídica e o exercício de economia lícita de tributos. Para tanto, citam-se algumas indagações orientadoras: A transformação histórica dos anseios sociais gerados pela gradativa evolução do Estado Liberal para o Estado Democrático de Direito influenciou nos princípios da ordem jurídica contratual e tributária brasileira? Qual a implicação da prevalência da concepção social dos contratos à ordem jurídico-econômica do País? A relação entre os sujeitos tributários sofre influência em razão da mitigação das disposições contratuais e dos princípios da estrita legalidade tributária e da segurança jurídica? A aplicação da Teoria da Utilidade Negocial pelas autoridades fazendárias para desqualificar negócios jurídicos lícitos para fins fiscais reflete a atual preponderância da concepção social dos Direitos Tributário e Contratual? A partir desses questionamentos, desenvolve-se o presente trabalho, cujo escopo é demonstrar que a concepção social das relações contratuais e tributárias deve interagir harmonicamente com os direitos e garantias individuais dos cidadãos contribuintes, evitando-se, assim, a aplicação de valores indeterminados, calcados em subjetivos parâmetros da Teoria da Utilidade Negocial, na ordem tributária brasileira.

Palavras-chave: Liberdade contratual. Legalidade tributária. Teoria da Utilidade Negocial.

ABSTRACT

The current conception of the Brazilian contractual and tributary order was settled by the evolution of the social ideals on the legal planning of the country, influenced by values came from the increasing transformation of the classical liberalism, the Liberal State founder, in publicist precepts, founders of the Legal Democratic State. In this perspective, it is analyzed, on the present essay, the influences of the social function of contracts overvaluation and the tributary relations instead of the principles which justify the individual rights of taxpayer citizens such as: contractual liberty, strict legality tax, legal security and the exercise of lawful economy of taxes. For that some guiding questions are mentioned: Did the historical transformation of the social willing created by the growing evolution of the Liberal State to the Legal Democratic State influence on the principles of the juridical Brazilian contractual and tributary order? What is the implication of the prevalence on the social concept of contracts to the country legal-economic order? Is the relation between the tax subjects influenced by the mitigation of the contractual provisions and the principles of the strict legality tax and the legal security? Does the application of the Negocial Utility Theory by the treasury authority in order to disqualify legitimate legal business for tax purposes reflect on the current prevalence of the social conception of Contractual and Tax Law? From these queries, the present piece of work is developed in which the scope is to demonstrate that the social conception of the tax and contractual relations should interact harmonically with Law and individual guarantees of the taxpayers, avoiding the application of indeterminate values, based on subjective parameters of the Negocial Utility Theory in the Brazilian tax order.

Key words: Contractual liberty. Legality tax. Negocial Utility Theory.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1 EVOLUÇÃO DO DIREITO CONTRATUAL NO BRASIL DIANTE DA TRANSFORMAÇÃO DO ESTADO LIBERAL EM ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO.....	15
1.1 Dos ideais liberais aos sócio-democráticos: reflexos na função dos contratos.....	21
1.2 Evolução dos princípios e das classificações contratuais.....	27
1.3 Análise Econômica do Direito Contratual: eficiência e custo de transação, diante da ordem social dos contratos.....	34
1.3.1 A integração entre as ciências jurídica e econômica para análise econômica do direito contratual.....	35
1.3.2 Os pressupostos da Análise Econômica do Direito e a sua relação com a ordem jurídica contratual.....	38
1.3.3 A Análise Econômica do Direito e a funcionalização social do Contrato.....	40
2 INTERPRETAÇÃO CONTEMPORÂNEA DO DIREITO TRIBUTÁRIO DIANTE DOS PRINCÍPIOS DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E DA SEGURANÇA JURÍDICA.....	45
2.1 Legalidade tributária estrita como direito fundamental do cidadão contribuinte.....	50
2.2 Segurança Jurídica diante da atual hermenêutica jurídico-tributária.....	55
3 A LIBERDADE CONTRATUAL DO CIDADÃO-CONTRIBUINTE DIANTE DA CONTEMPORÂNEA INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS CÍVEIS E TRIBUTÁRIA ANTIÉLISIVAS.....	61
3.1 Planejamento tributário e os meios jurídicos para o reconhecimento de sua licitude pela Administração tributária.....	70
3.1.1 Dos poderes da Administração fazendária no aferimento da validade jurídica do planejamento tributário.....	73

3.1.2 Exercício válido dos poderes da Administração tributária no aferimento da licitude do planejamento tributário.....	77
3.1.2.1 Da simulação.....	84
3.1.2.2 Do Abuso do direito e da forma.....	86
3.1.2.3 Da fraude à lei.....	89
3.2 A Teoria da Utilidade Negocial como pretensa instrumento de desqualificação de negócios jurídicos para fins fiscais.....	92
3.2.1 Teoria da Utilidade Negocial como critério de validade dos negócios jurídicos elisivos.....	93
3.2.2 A aplicabilidade da Teoria da Utilidade Negocial pelos fiscais fazendários e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda do Brasil.....	99
CONCLUSÃO.....	107
REFERÊNCIAS.....	111

INTRODUÇÃO

O presente trabalho acadêmico tem por escopo analisar a liberdade contratual do cidadão contribuinte, especialmente quanto à realização de planejamentos tributários, diante da atual intervenção e prevalência dos interesses público e social nas ordens jurídicas contratual e tributária vigentes no País.

O interesse em pesquisar tal tema adveio do exercício da advocacia na seara tributária e, sobretudo, após um artigo científico, elaborado em co-autoria com a professora Unie Caminha, que neste ano foi publicado pela Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro, volume 149, com o título: A intervenção do Estado na liberdade contratual: uma análise da Teoria da Utilidade Negocial.

Nos Direitos contratual e tributário, a contemporânea hermenêutica sobrevaloriza a concepção social, em detrimento dos princípios que asseguram a proteção dos direitos individuais, e promove restrições à elisão fiscal, mediante a desconsideração de negócios privados lícitos, sob alegação de suposta falta de legitimidade social e negocial.

Para tanto, pretende-se aferir os reflexos do extremismo em que é orientada a atual “publicização” do direito contratual, ressaltando os riscos de um retrocesso nas relações entre o Poder Público e os seus cidadãos. Evidencia-se que direitos e garantias individuais passam a ser relativizados em nome de uma exacerbada ordem social, promovendo desmedidas intervenções estatais na autonomia privada do cidadão.

Sem a pretensão de se realizar uma pesquisa histórica, dados da evolução da ordem contratual brasileira são analisados para evidenciar a natureza cultural do contrato e, assim, compreender-se de forma fundamentada a atual sobrevalorização de concepção social do direito dos contratos.

Nesse sentido, demonstra-se que a superação do liberalismo econômico instituidor do Estado liberal do Século XIX, por não mais condizer com a aspiração da sociedade do século XX, instaurou a ordem social no poder estatal, fundando-se, com isso, o Estado Social e, posteriormente, o Estado Democrático de Direito.

Os reflexos dessa alteração são incorporados pelo Direito, especialmente em sua ordem contratual, na qual passa a prevalecer à função social dos contratos, em detrimentos da sua essência jurídico-econômica. Nesse contexto, critérios legais não bastam para aferir a validade de um contrato por parte do Poder Público, que, além de verificar a sua legalidade, passa a exigir a sua legitimidade social, ou seja, o reconhecimento do seu benefício para a coletividade.

O direito tributário, assim como o contratual, por também fazer parte de uma ciência eminentemente cultural, que é a jurídica, é também impelido a acompanhar a supracitada transformação do Estado Liberal para o Democrático de Direito, fazendo dos então surgidos anseios sociais a razão para constantes transformações normativas e interpretativas de sua legislação.

Nessa transformação sócio-jurídica, os princípios da legalidade e da segurança jurídica são fortalecidos em nome do Estado Democrático de Direito, em que legalidade passa a ser fruto direto da vontade popular. Fortalece-se, assim, para o cidadão-contribuinte o direito de exercer a sua individualidade diante do Estado-fisco, planejando as suas relações privadas, para cumprir com as suas obrigações fiscais no estrito limite determinado por lei.

Promove-se, com a democratização do Estado de Direito, o exercício do planejamento tributário lícito, que passa a ser fundamento da liberdade contratual do cidadão-contribuinte, diante do poder de tributar do Estado-fisco, sob o amparo dos princípios constitucionais da estrita legalidade tributária e da segurança jurídica.

No entanto, a vigente sobrevalorização dos anseios públicos e sociais, em detrimento dos direitos individuais, além de enaltecer a concepção publicista do Direito Contratual, faz das relações tributárias instrumentos de realização do interesse exclusivamente público. Para tanto, olvidam-se as garantias individuais do cidadão quando da sua relação com o Estado-

fisco, seja no exercício de sua liberdade contratual, seja na realização do seu direito à estrita legalidade tributária e à segurança jurídica.

Passam a aplicar, assim, no disciplinamento das relações contratuais e tributárias, cuja interação está expressa especialmente nos planejamentos tributários, valores subjetivos e abstratos para se fazer incidir norma tributária em negócio jurídico licitamente realizado. Geram-se, com isso, obrigações tributárias ao cidadão-contribuinte, embasadas em abstratas e subjetivas conjecturas de autoridades fiscais.

Partindo, portanto, da análise de tendências legislativa, interpretativa e doutrinária mitigadoras dos princípios que fundamentam os direitos individuais dos cidadãos, diante do exercício do poder de tributar dos entes federativos, a presente dissertação analisa o planejamento tributário como instituto que reflete a problemática de uma exacerbada concepção social das ordens contratual e tributária.

Nesse contexto, exemplificam-se os efeitos dessa exacerbada socialização com a Teoria da Utilidade Negocial, aplicada pelo Poder Público no exercício do seu poder de tributar. É mediante essa teoria que negócios jurídicos de natureza privada são desqualificados para fins fiscais, sob a justificativa de não possuírem propósito comercial válido, o que, na ótica do fisco, constitui meio contratual socialmente ilegítimo, apesar de lícito.

Sendo assim, no decorrer deste trabalho, analisam-se a atual concepção social dos Direitos Contratual e Tributário e seus reflexos nos princípios garantidores dos direitos individuais do cidadão contribuinte, tais como liberdade contratual, autonomia privada, estrita legalidade tributária e segurança jurídica. Citam-se algumas indagações orientadoras: A transformação histórica dos anseios sociais gerados pela gradativa evolução do Estado Liberal para o Estado Democrático de Direito influenciou nos princípios da ordem jurídica contratual e tributária brasileira? Qual a implicação da prevalência da concepção social dos contratos à ordem jurídico-econômica brasileira? A relação entre os sujeitos tributários sofre alguma influência em razão da relativização das disposições contratuais e dos princípios da estrita legalidade tributária e da segurança jurídica? A aplicação da Teoria da Utilidade Negocial pelas autoridades fazendárias para desqualificar negócios jurídicos lícitos para fins fiscais reflete a atual preponderância da concepção social dos Direitos Tributário e Contratual? Para tanto, o presente trabalho é desenvolvido por capítulos abaixo descritos:

No capítulo primeiro, busca-se evidenciar o contrato como valor cultural, ou seja, fruto das transformações sociais e das relações intersubjetivas, em que a dinâmica das necessidades humanas promove-lhes diversas concepções: social, econômica, política e jurídica. Para isso, explana-se acerca das concepções dos contratos, partindo do Estado Liberal para o Estado Democrático de Direito, com objetivo de evidenciar a atual preponderância de sua função social em detrimento das suas características jurídico-econômicas.

Evidenciam-se, ainda nesse capítulo, os reflexos da atual predominância da concepção social dos contratos em seus princípios e classificações, relacionando-os aos pressupostos da função econômica dos negócios jurídicos. As influências desta “publicização” do Direito Contratual são analisadas sob a perspectiva dos custos de transação negociais, a fim de se aferir a importância da liberdade contratual para o equilíbrio das relações comerciais.

No capítulo segundo, ainda ressaltando como um efeito das alterações provocadas pela mudança de regime jurídico no País até o alcance do Estado Democrático de Direito, evidencia-se a contemporânea interpretação do Direito Tributário, analisando a sua vigente concepção social, diante dos direitos individuais do cidadão contribuinte.

Segue-se, nesse capítulo, explanando acerca dos princípios da estrita legalidade tributária e da segurança jurídica como um direito fundamental do cidadão contribuinte, especialmente diante da atual tendência à aplicação de conceitos e valores indeterminados e subjetivos nas relações tributárias.

Por fim, no capítulo terceiro, busca-se integrar os efeitos da mitigação dos princípios garantidores dos direitos individuais, tanto na ordem contratual como na tributária, provocada pela atual concepção social desses ramos do Direito. Expressa-se sobre a aplicação de normas civis e tributárias antelativas no aferimento da licitude e da legitimidade social dos negócios jurídicos realizados pelos cidadãos contribuintes no exercício de sua liberdade contratual.

Como reflexo da sobrevalorização dos valores sociais, em detrimento dos individuais, nas ordens jurídicas contratual e tributária brasileiras, demonstra-se a aplicação da Teoria da Utilidade Negocial pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Mesmo em desrespeito à liberdade contratual e aos princípios da estrita legalidade tributária e da segurança jurídica,

tal órgão julgador aplica a referida teoria, em nome de valores não jurídicos, tais como o social e o econômico.

Por conseguinte, pode-se determinar, como objetivo geral deste trabalho acadêmico, a análise da exacerbada publicização das regras contratuais e tributárias que provoca a mitigação dos princípios asseguradores dos direitos individuais dos cidadãos contribuintes. Evidencia-se, com intuito de demonstrar esta realidade, a aplicação da Teoria da Utilidade Negocial pelo órgão tributário federal, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF, para aferir a validade de negócios jurídicos elisivos, em que critérios sociais e econômicos passam a prevalecer em detrimento de normas jurídicas.

1 EVOLUÇÃO DO DIREITO CONTRATUAL NO BRASIL DIANTE DA TRANSFORMAÇÃO DO ESTADO LIBERAL EM ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Os institutos jurídicos que perfazem o direito contratual vigente em uma determinada sociedade espelham os traços socioculturais nela existentes. As relações intersubjetivas são amparadas por regramentos, sejam de ordem pública ou privada, compostos de ideais caracterizadores dos dinâmicos anseios vividos em cada época, por cada coletividade.

O caráter instrumental do contrato, que o torna ferramenta de realização dos interesses individuais e sociais, faz deste instituto espelho da realidade social, econômica e política em que ele é desenvolvido. Os cambiantes valores culturais, por expressarem evolução das vontades humanas, tornam o contrato um instituto jurídico necessariamente dinâmico.

A instrumentalidade do contrato se caracteriza pela variabilidade, pois é concebida pelo determinismo cultural, adaptando-se às instáveis necessidades socioeconômicas dos homens. Se o predomínio cultural de uma coletividade é o religioso, necessariamente feições religiosas terão os contratos; se é o econômico, características econômicas neles prevalecerão; se é social, funções sociais por eles serão assumidas.

Tal realidade se torna mais evidente a partir da concepção de contrato, aparentemente simplista, porém precisa de Daibert (1977, p. 16) quando expressa: “Concluímos, pois que o que caracteriza [o contrato] é o acordo simultâneo de vontades, seja qual for a maneira destas se manifestarem”. Percebe-se, pois, que assume o Contrato a feição de instrumento que reflete a maneira como os indivíduos interagem entre si, espelhando assim os traços socioculturais do ambiente em que disciplina.

Iturraspe (1998, p. 11), baseando-se no Código Civil Argentino, conceitua contrato: “*El contrato, definido em el artículo 1137 del Código Civil como el acuerdo de varias personas sobre una declaración de voluntad común destinada a reglar sus derechos, es una de las espécies dentro del género acto o negocio jurídico*”. Ou seja, o autor, conceitua o contrato como acordo de vontade comum destinada a reglar seus direitos, sendo uma das espécies dentro do gênero negócio jurídico. Percebe-se que ele evidencia também a bilateralidade contratual.

Com mesmo entendimento, Rodrigues Junior (2002, p. 09), ressaltando semelhantes características, como negócio jurídico e manifestação da vontade, conceitua contrato da seguinte forma:

Negócios jurídicos bilaterais, isto é, os que decorrem de acordo de mais de uma vontade. [...] Foi o que fez Clóvis Beviláqua, nem sempre com aplausos de todos, ao afirmar que ‘o Contrato é acordo de vontades para o fim de adquirir, resguardar, modificar, ou extinguir direitos. Por conseguinte, cada vez que a formação do negócio jurídico depender da conjunção de duas vontades, encontramos na presença de um contrato, que é, pois o acordo de duas ou mais vontades, em vista de produzir efeitos jurídicos.

A expressão “a conjunção de duas vontades”, a que se refere o supracitado autor, caracteriza a natureza volitiva do contrato, ou seja, torna-o instrumento de manifestação da vontade humana, inserida em um contexto de troca de interesses ou, mais especificamente, de relação social. A convivência, como elemento intrínseco à natureza dos homens, exige destes métodos e formas capazes de harmonizar as suas satisfações interpessoais. O contrato passa a ser a ferramenta viabilizadora desta harmonização.

Gomes (2008, p.04) entende, também, como características do contrato, os elementos negócio jurídico e bilateralidade, conforme assim ele expressa: “Nesta perspectiva, o Contrato é uma espécie de negócio jurídico que se distingue, na formação, por exigir a presença pelo menos de duas partes. Contrato é, portanto, negócio jurídico bilateral, ou plurilateral”.

Observa-se que todos os citados autores expressam ter o contrato natureza de negócio jurídico bilateral, estabelecendo-o, assim, como uma derivação ou espécie de negócio jurídico, diferenciado pela bilateralidade. Importa, portanto, compreender tais características do instituto jurídico contrato, para identificá-lo como espelho da realidade sociocultural da qual faz parte.

Define Fiúza (2003, p.157) negócio jurídico como sendo “toda ação humana combinada com o ordenamento jurídico, voltada a criar, modificar, extinguir relações ou situações jurídicas, cujos efeitos vêm mais da vontade do que da Lei”. Ao vir mais da vontade do que propriamente da lei, o negócio jurídico se torna predominantemente manifestação de interesse dos homens, que interagem entre si com intuito de gerar relações capazes de criar, extinguir ou modificar direitos. Assim, pode-se conceituar contrato como a manifestação e interação de vontades humanas, já que é espécie do gênero negócio jurídico.

É desta interação volitiva que se expressa a bilateralidade como um pressuposto do contrato, o que o condiciona à manifestação de vontade dos seus sujeitos. Nesse sentido, entende Rodrigues Junior (2002, p. 64) ao evidenciar: “O contrato, definido como ato bilateral, só se aperfeiçoa pela manifestação da vontade dos contratantes”. Tal condição faz do Contrato um instituto jurídico de alta dinamicidade, razão pelas quais as suas formas e os seus conteúdos devem acompanhar a evolução sociocultural de cada sociedade.

O contrato, portanto, assume variações de acordo com as concepções ideológicas, sejam: política, econômica, religiosa ou social, que se fazem predominantes em cada sociedade, acompanhando seu processo evolutivo. As vontades e interesses humanos, por expressarem basicamente necessidades, são mutáveis, na medida em que o homem é por natureza insaciável, sempre superando padrões e conceitos de convivência. Logo, os instrumentos de manifestação cultural, como o próprio contrato, devem acompanhar necessariamente as alterações sociais.

A historicidade do instituto jurídico contrato é determinada por sua funcionalidade, ou seja, por sua atribuição de moldar e formatar juridicamente uma operação de natureza econômica. A complexidade dos meios de circular riqueza varia de acordo com os traços socioculturais de cada sociedade, em cada época do seu desenvolvimento, exigindo do contrato dinamismo de formato e conteúdo para acompanhá-la. A respeito dessa historicidade contratual, Roppo (1988, p. 22) assevera:

Uma vez que o contrato reflete, pela sua natureza, operações econômicas, é evidente que o seu papel no quadro do sistema resulta determinado pelo gênero e pela quantidade das operações econômicas a que é chamado a conferir dignidade legal, para além do modo como, entre si, se relacionam – numa palavra pelo modelo de organização econômica a cada momento prevalecente. Analogamente, se é verdade que a sua disciplina jurídica – que resulta definida pelas leis e regras jurisprudenciais – corresponde instrumentalmente à realização de objetivos e

interesses valorados consoante as opções políticas e, por isso mesmo, contingentes e historicamente mutáveis, daí resulta que o próprio modo de ser e de se conformar do contrato como instituto jurídico, não pode deixar de sofrer a influência decisiva do tipo de organização político-social a cada momento afirmada. Tudo isto se exprime da fórmula da relatividade do contrato [como alias de todos os outros institutos jurídicos]: o contrato muda a sua disciplina, as suas funções, a sua própria estrutura segundo o contexto econômico-social em que está inserido.

A concepção histórica do contrato passou a ser estudada como elemento de caracterização do desenvolvimento de uma determinada sociedade. Era analisando as relações contratuais que se evidenciava o grau de desenvolvimento de uma coletividade. Ao estudar sobre a relação entre o progresso social e a contratualização, o jurista inglês do século XIX, Maine, (1906, p.65) constatava:

All the forms of Status taken notice of in the Law of Persons were derived from, and to some extent are still coloured by, the powers and privileges anciently residing in the Family. If then we employ Status, agreeably with the usage of the best writers, to signify these personal conditions only, and avoid applying the term to such conditions as are the immediate or remote result of agreement, we may say that the movement of the progressive societies has hitherto been a movement from Status to Contract.

Expressa o autor a ideia de que a sociedade antiga evoluiu a partir da condição denominada por ele de Status para a fase de contratualização, ou seja, do ambiente em que prevalecia às condições pessoais pré-determinadas pelo meio social para a liberdade e autonomia individual de criar outras regras e transformar padrões, mediante a realização de contratos. Tal pensamento ficou conhecido como “Lei de Maine”, que fazia das relações contratuais, critério de aferimento do progresso de uma determinada sociedade.

Os indivíduos não mais admitiam o determinismo dos padrões sociais impostos a ele, saindo da passividade social para se tornar sujeito de criação e inovação de comportamentos e relações intersubjetivas. As condições pessoais determinadas a uma pessoa pelo grupo social em que ela vivia não mais era fator de impedimento para o exercício da sua autonomia e liberdade. O contrato passava a ser o instrumento que viabilizava essa nova ordem libertária.

Para tanto, o contrato deveria ter caráter dinâmico; assumindo, com a evolução das ordens sociais e jurídicas, especialmente a partir do Direito romano, feições típicas e atípicas. Tal necessária transformação se explica, em razão da impossibilidade de se determinar conteúdos imutáveis aos contratos, por serem frutos de dinâmicas relações intersubjetivas. O critério atípico do contrato lhe faz adaptável às diversas realidades sociais.

Contrato típico é aquele cujo conteúdo essencial já está juridicamente disciplinado ou formatado. Tem forma padronizada e já regulamentada por lei. No vigente código civil brasileiro, existem os seguintes contratos legalmente tipificados: contrato de compra e venda, troca, contrato estimatório, doação, locação de coisas, empréstimo, prestação de serviços, empreitada, depósito, mandato, comissão, agência, distribuição, corretagem, transporte, constituição de renda, seguro, jogo, aposta, fiança, sociedade, transação e compromisso.

Já os contratos atípicos, por serem eminentemente expressão da liberdade de contratar, não se encontram definidos especificamente na lei. Logo, tal tipo contratual está amplamente aberto a novas formas de manifestação das vontades humanas, pois se faz passível de incorporação de novos valores sociais, especialmente no âmbito econômico. Pode-se exemplificar atipicidade contratual com contrato de hospedagem, de doação mista e de fornecimento. Azevedo (2002, p.132) assim o diferencia do contrato típico:

Os contratos típicos recebem do ordenamento jurídico uma regulamentação particular, e apresentam-se com um nome, ao passo que os atípicos, embora possam ter um nome, carecem de disciplina particular, não podendo a regulamentação dos interesses dos contratantes contrariar a lei, a ordem pública, os bons costumes e os princípios gerais de direito.

Percebe-se, pois, que a distinção entre as referidas espécies contratuais traduz a característica instrumental do contrato, ou seja, a sua função de viabilizar as interações entre os dinâmicos interesses intersubjetivos. Moldando-se, assim, de acordo com as variáveis necessidades de interação dos homens. Pode-se afirmar que é natural haver contrato atípico, devendo ser este a regra, em nome da liberdade individual e da autonomia privada, direitos esses orientadores do Estado Democrático de Direito.

Partindo da concepção de Reale (2004, p. 67), segunda a qual o “Direito se caracteriza por sua estrutura tridimensional, na qual fatos e valores se dialetizam, isto é, obedecem a um processo dinâmico que aos poucos iremos desvendando”, pode-se atribuir a tipicidade do Contrato, em seu processo evolutivo de consolidação jurídica, como consequência da sua originária atipicidade. Logo, entende-se que, via de regra, a tipificação dos contratos é decorrência de sua natureza originalmente atípica.

Nesse sentido, o fenômeno jurídico de tipificação contratual ocorre necessariamente, quando um fato, de natureza atípica, interage com um valor, tornando-se, posteriormente,

tipificado por meio de uma norma jurídica. Incorpora-se, assim, a teoria do tridimensionalismo do Direito, em que fato, valor e norma coexistem para a formação do fenômeno jurídico, com o propósito de afirmar que a atipicidade contratual faz parte da essência do contrato, da sua origem; já sua tipicidade representa mero formalismo jurídico, que por vezes faz-se necessário.

Por conseguinte, a característica atípica do Contrato deve manter-se como regra, em detrimento de uma imposta positividade; pois, só assim, mantém-se a instrumentalidade do Direito Contratual, preservando-se neste a capacidade de incorporar e de adaptar-se a novos e dinâmicos valores culturais, na concepção “realena” desta expressão.

É com a ideia de que o instituto jurídico contrato representa a expressão maior da capacidade do Direito de incorporar dinâmicos valores oriundos das relações humanas, que se consideram imprescindíveis às definições contratuais típicas e atípicas. Gomes (2008, p.119) assim retrata a necessária existência das espécies contratuais típicas e atípicas.

As relações econômicas habituais travam-se sob as formas jurídicas que, por sua frequência, adquirem tipicidade. As espécies mais comuns são objeto de regulamentação legal, configurando-se por traços inconfundíveis e individualizando-se por denominação privativa. É compreensível que a cada forma de estrutura econômica da sociedade correspondam espécies contratuais que satisfaçam às necessidades mais instantes da vida social. Em razão dessa correspondência, determinados tipos de contrato preponderam em cada fase da evolução econômica, mas outros se impõem em qualquer regime, embora sem a mesma importância.

Nesse sentido, pode-se compreender que a atipicidade e a tipicidade contratual fazem parte das relações sociais, enquanto instrumentos jurídicos determinados ou indeterminados de harmonização de interesses interpessoais. Estar ou não juridicamente definido não é preponderante para que o contrato realize o seu fim integrador, ou seja, para que ele estabeleça e formalize concordâncias de interesses complementares. A atipicidade é uma forma de se manter a adaptabilidade do contrato às indetermináveis formas de relação social.

É fundado nesse entendimento acerca da essência e da finalidade do contrato, que se apontam alguns dos reflexos principiológicos incorporados pela Teoria dos Contratos com a passagem do Estado Liberal para o Estado Democrático de Direito. Tal apontamento evolutivo dos princípios do contrato faz-se necessário para uma substancial compreensão dos

contemporâneos institutos da teoria contratual, especialmente dos prevalentes valores que atualmente a fundamentam.

1.1 Dos ideais liberais aos sócio-democráticos: reflexos na função dos contratos

Não se pretende, nessa abordagem evolutiva das manifestações socioeconômicas que influenciaram a teoria jurídica dos contratos, fazer um estudo histórico, mas sim evidenciar, pontualmente, fatos e compreensões de históricas que justificam ou explicam os princípios que hoje fundamentam o direito contratual.

O processo evolutivo do contrato é reflexo das transformações sociais, econômicas e políticas vividas pela civilização humana, especialmente a partir do século XVIII, quando a influência do medievo religioso cede espaço para valores que comporiam as forças capitalistas, como a liberdade econômica e a institucionalização do lucro. Rodrigues Junior (2002, p.27), acerca da superação das concepções medievais, que gerou o denominado Estado Moderno, afirma que:

O Feudalismo e seus espectros, dentre os quais a ideologia da Igreja, as lições da Escolástica e da Patrística, a vedação à usura e ao anatocismo, são lentamente expurgados ou combatidos no panorama europeu. O ponto de culminância de todo esse processo é a Revolução Francesa de 1789, quando o absolutismo deixa de ser útil aos capitalistas. O rei, após disputar com forças feudais e unificar o Estado, perde sua importância, pois não mais interessavam à burguesia a manutenção das corporações de ofício e a intervenção direta nos assuntos econômicos.

Os rígidos ditames aristocráticos, característicos do absolutismo monárquico, foram superados pela era do valor individual e da acumulação de riqueza, sendo assim fortalecidas as bases para que, no século XIX, o Liberalismo atingisse o seu apogeu.

Nessa transição, dois fatos marcaram a história da humanidade, a Revolução Industrial, aproximadamente, de 1740 e a Revolução Francesa de 1789, mediante os quais novos paradigmas foram instituídos e arcaicas concepções foram transformadas em nome de um ideal liberal-burguês. Saldanha (2000, p. 74) assim ressalta essas transformações revolucionárias:

As revoluções liberal-burguesas situaram um modelo de esquema revolucionário, do qual se alimentaram os conceitos posteriores, e neste ponto a experiência francesa foi de fato o modelo principal. Não mais apenas a “resistência” como nos tempos de Manegold ou nos de Hotman: não mais apenas, também, a idéia platônico-polibiana

de um rodízio de formas de governo ou a concepção aristotélica de mutações nas instituições. Doravante se entenderia como revolução a mudança de estrutura e de perspectiva no todo da sociedade, estando a mudança política em compromisso com a mudança no domínio de classe, ou nos valores, ou em algo bastante essencial, e mais: sendo as mudanças algo definitivo, algo a que o entendimento hegeliano oportunamente aplicaria o conceito de *Aufhebung*: superação-incorporação.

Os decadentes valores do feudalismo e do regime monarca absolutista não mais interessavam à classe burguesa, que passou de dominada para dominante. Não mais interessava a ordem absolutista, que determinava o domínio econômico e o poder ilimitado do monarca. Nesse passo, as liberdades individuais passam a preponderar, o Estado de Direito é incorporado em nome de uma nova ordem social, a que Bonavides (1996, p.39) denominou de “Estado Burguês de Direito”.

O Estado Burguês de Direito expressava a nova ordem social que passara a ser dominada pela classe burguesa, incorporando as ideias liberais europeias surgidas principalmente depois das grandes Revoluções do século XVIII: a francesa e a americana. Promovia o liberalismo em todos os seus sentidos, a individualidade passava a preponderar em detrimento do sistema centralizador da monarquia. Esses novos conceitos e valores, oriundo de movimentos europeus revolucionários, produziram impacto decisivos também no desenvolvimento da sociedade brasileira, transformando as então aqui vigentes concepções sociais, políticas e econômicas. Nesse sentido, expressa Neves (2003, p. 141):

Liberdade, igualdade e fraternidade! A famosa tríade que caracterizou a Revolução Francesa também ecoou no mundo luso-brasileiro, especialmente a partir da Revolução de 24 de agosto de 1820. No entanto, devido às mitigadas Luzes portuguesas, estas palavras não vibravam entre os membros da elite do Reino Unido com a mesma intensidade encontrada nos homens esclarecidos do mundo europeu além Pirineus. De qualquer modo, serviram de esteio para o novo vocabulário que permeou as principais discussões na imprensa e nos folhetos de 1820 a 1823, publicado tanto no Brasil como em Portugal.

Compreende-se que, mesmo sendo mitigados e muitas vezes reprimidos, em nome dos interesses do Império Monárquico Português, os valores liberais influenciaram decisivamente no futuro da sociedade luso-brasileira, pois proporcionaram novos debates, incrementados por termos até então desconhecidos ou não discutidos entre os à época denominados brasilienses. Vocábulos como liberal, constituição, liberdade, igualdade, fraternidade e outros se tornavam a razão de movimentos revolucionários, ou pelo menos reformadores, repercutindo sobremaneira na relação entre Brasil e Portugal, assim como nos instrumentos jurídicos que à época prevaleciam.

O mundo influenciado pelas novas ideias europeias passava por transformações. Este período de evolução social, especialmente do século XVIII para o XIX, ficou historicamente denominado de ilustrado, regenerado ou, até mesmo, de período das luzes. Traduzia a necessária mudança da ordem político-social na Europa e nos países e colônias que estariam sob a sua influência. O absolutismo monárquico era posto à prova diante do liberalismo originado pelos movimentos revolucionários europeus. Sobre este liberalismo expressa Bastos (1988, p.285): “Determinava que suas ideias opunham frontalmente à monarquia absoluta, que extraía a sua fonte de legitimidade do poder divino dos reis. A trasladação do poder pelo povo significava por em cheque, de maneira frontal, as monarquias existentes”.

A tais transformações sociais, políticas e econômicas não poderia o Direito ficar inerte. A evolução normativa se fazia necessária, pois valores foram superados e outros foram incorporados, especialmente em nome da valorização do individualismo liberal. A liberdade individual e autonomia da vontade foram incorporadas às regras, o que gerou, no âmbito contratual, a doutrina voluntarista.

A liberdade econômica, movida pelos novos ideais burgueses, fazia-se a expressão do ambiente sociopolítico da época. Nos contratos, a doutrina voluntarista fez nascer a ideia de que os homens têm o direito de fazer o que desejar com o que lhes pertencer. As imposições e limitações régias não mais poderiam oprimir a autonomia da vontade de cada indivíduo. Assim Bonavides (1996, p. 42) expressou sobre essa transformação:

A burguesia acordava o povo, que então despertou para a consciência de suas liberdades políticas. Ali estava um Direito novo, na teoria política, que mantinha princípios cuja validade indiscutível transpunha qualquer idade histórica e se situava fora de quaisquer limitações de pólo, meridiano ou latitude, como se a razão humana quisesse, mais uma vez, zombar da crítica subjacente no amargo ceticismo de Pascal ao prantear falazes.

O despertar do povo provocado principalmente pela nova classe dominante, a burguesa, foi no sentido de promover o liberalismo, contrapondo-se ao intervencionismo absoluto do monarca na ordem privada de seus “súditos”. Esta foi a base da Revolução Francesa, instaurar o triunfo do liberalismo frente à opressão de um poder centralizador e interventor, definido em nome do absolutismo monarca.

Mediante batalhas e revoluções, o pêndulo social da história continuava a sua dinâmica, desta vez para a proteção da liberdade humana, deslocando-se de um extremo, Estado Monárquico-absolutista, para o outro, Estado Liberal-Burguês. Para tanto, evidencia Santos (2004, p. 34) acerca dessa transformação social e o seu impacto na seara contratual:

Uma sequencia de acontecimentos políticos, com repercussão na atividade econômica, ocorrida entre os séculos XVI e XIX, modificou a civilização européia. Em substancioso trabalho, Valespinos traça o arcabouço do Contrato na Idade Moderna, aduzindo que o triunfo da autonomia da vontade como concepção soberana de todos os direitos e obrigações surgiu com tamanha força naquela época [séculos XVI a XIX], que o sistema contratual recebeu impulso tão transcendente que passou a ser o centro de todo o regime jurídico. Para manter esse extremo da autonomia da vontade, foi necessária a conjunção de numerosos fatores que, junto ao espírito rebelde da época, destruíram todo o sistema político, social e econômico medieval implantando-se individualismo jurídico baseado nas idéias de liberdade.

O contrato, na fase áurea do liberalismo econômico, tornou-se um instrumento de maior representatividade da liberdade civil. O ambiente de autonomia da vontade privada contribuiu para evolução nos institutos contratuais, pois as pessoas estavam livres para manifestar as suas vontades, mediante disposições contratuais realizadas exclusivamente nos termos dos seus interesses, respeitando-se apenas as limitações mínimas da lei, tais como objeto lícito e a capacidade civil para negociar.

A valorização do homem enquanto indivíduo dotado de plena capacidade de exercer a sua liberdade, especialmente no ato de criar e fazer circular riquezas, fez do contrato instrumento imprescindível para o desenvolvimento da nova ordem burguesa. A produção capitalista, em que o livre mercado tinha por referência a “mão invisível smithiana”, ditava as novas regras sociais, fazia do contrato o preponderante instrumento regulador das relações sociais. Nesse passo, expressa Gomes (2008, p. 07):

O liberalismo econômico, a ideia basilar de que todos são iguais perante a lei e devem ser igualmente tratados, e a concepção de que o mercado de capitais e o mercado de trabalho devem funcionar livremente em condições, todavia que favorecem a dominação de uma classe sobre a economia considerada em seu conjunto permitiu fazer-se do contrato o instrumento jurídico por excelência da vida econômica.

No entanto, extremismos e exacerbações, provocadas por concepções clássicas trazidas pelo Estado Liberal, tais como: individualismo sem limites, senso formal de igualdade plena dos contratantes e autonomia privada absoluta, evidenciaram-se a ponto de transparecer a necessidade de uma intervenção do Estado nas convenções particulares.

O valor “liberdade”, tão almejado no período de transição da Monarquia absolutista para o Estado Liberal Clássico, cede espaço para outro, tão importante quanto, que é a “igualdade”. O liberalismo invocado pela ordem oitocentista trouxe a concepção de liberdade atrelada a ideia de igualdade perante a lei, não se fazendo eficiente na materialização desta. A igualdade formal foi defendida e conquistada, sem, no entanto, ser substancialmente aplicada pelo ambiente liberal.

Mostrava-se, assim, uma realidade em que à igualdade formal, ou seja, a que se manifestava nos termos da lei, promovia muito mais um ambiente de desigualdades, com insatisfações de indivíduos livres, porém sem qualquer condição de exercer a sua liberdade. Nas relações contratuais, tal condição era evidente, especialmente quando se tratava de pessoas ou categorias economicamente fragilizadas.

O tempo de transformação social chegava a uma condição: o ideal liberal se contrapunha ao democrático, como expressa Bonavides (1996, p. 55):

Antes, o político [o poder do rei] tinha ascendência sobre o econômico [o feudo]. Depois, dá-se o inverso: é o econômico [a burguesia, o industrialismo] que inicialmente controla e dirige o político [a democracia], gerando uma classe das mais furiosas contradições do século XIX: a liberal-democracia.

Foi nesse contexto social, político e econômico que, em meados do século XX, as atenções se voltam para o dirigismo contratual e para o protecionismo social, já que o clássico liberalismo econômico tinha se demonstrado falho e incapaz de gerar equilíbrio nas relações intersubjetivas. As concepções política e econômica do Estado Liberal passam a ter outro foco, o interesse social, tendo como objetivo a realização da segurança jurídica social.

O Estado volta-se para a sua concepção social, em que a liberdade contratual se torna limitada, em nome do protecionismo do interesse coletivo e de um substancial equilíbrio entre os contratantes. A subordinação econômica dos contratos é demonstrada, sob o argumento de que a igualdade jurídica não pode prevalecer diante da desigualdade fático-econômica. Logo, necessário se tornaria o dirigismo contratual por parte do Poder Público, para assegurar equilíbrio de forças entre os particulares.

O Estado passa a ditar regras e a intervir nas relações contratuais, restringindo a autonomia privada e a liberdade de contratar, nas suas três vertentes: liberdade de celebrar contrato, liberdade de escolher o outro contratante e liberdade de determinar conteúdo do contrato. Foram criadas Leis de proteção aos denominados hipossuficientes, tais como: consumidores e trabalhadores. Legislação foi desenvolvida a fim de proteger as entidades de classe e sindicatos, e, especialmente, e o dirigismo contratual pelo Estado passou a preponderar.

Sobre a referida substituição da ordem liberal clássica pela concepção social do Estado Democrático de Direito e evidenciando a necessidade de uma intervenção estatal nos contratos em nome de sua legitimidade social, Santos (2004, p. 43) ressalta que:

As consequências da subordinação econômica dos contratos clama pela revisão de sua doutrina clássica, porque existe igualdade jurídica, mas forte desigualdade econômica; a liberdade jurídica diante de subordinação econômica e o excessivo individualismo de épocas anteriores, perante as exigências da solidariedade social e funcionalismo no exercício das prerrogativas individuais, especialmente no que atende à faculdade de contratar ou não contratar. Por isso, atualmente, se fala em solidariedade, ou em princípio da sociabilidade. Também se deve falar em humanização do direito de proibição no cumprimento do contrato, ou seja, *fair play*, jogo limpo.

A moldura do contrato do período liberal clássico é reformatada a ponto de haver a incorporação de novos valores na Teoria Geral do Contrato. Princípios como a boa-fé contratual, a função social do contrato e a relatividade das disposições contratuais foram tipificadas nas ordens jurídicas, com a intenção de promover o equilíbrio formal e material entre os contratantes.

No entanto, é comum se observar que muitas vezes tais valores são aplicados de forma distorcida, voltados mais para obscuros intervencionismos na esfera privada dos indivíduos. Assim entende Gomes (2008, p. 18): “O movimento evolutivo não se caracteriza somente pelo aparecimento de numerosas inovações técnicas, nem pela consagração em princípios jurídicos de suspeitas motivações para justificar a direção e o controle da economia pelo Estado.” Percebe-se que as transformações de conceito e valores nos contratos superaram a exacerbada liberalidade do regime liberal clássico, enveredando para uma concepção também da socialização do regime contratual.

Nesse contexto tendente à sociabilidade, em resposta ao individualismo do período clássico-liberal e em nome de novos ideais social-democratas, o direito positivo brasileiro determinou, por intermédio do Código Civil de 2002, a função social do contrato, especialmente em seu artigo 421, em que expressa: “A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato”.

Por conseguinte, evidente foi a incorporação, no Ordenamento Jurídico-contratual Brasileiro, de valores amparados pela segurança jurídica social, quedando-se, em segundo plano, a individualidade e a autonomia da vontade. No entanto, ainda persistem questionamentos e inquietações acerca do impacto da ordem social dos contratos, especialmente em seus princípios e na sua precípua função de circulação de riqueza.

1.2 Evolução dos princípios e das classificações contratuais

Os princípios tradicionais do direito contratual são o da autonomia da vontade, o da força vinculante do Contrato e o da relatividade das convenções. As transformações sociais, econômicas e políticas dos últimos três séculos provocaram formas diferenciadas de interpretação e aplicação dessas diretrizes basilares do contrato.

Gomes (2008, p. 25) distingue os princípios contratuais em clássicos e novos ao expressar: “Afirma-se, assim, que atualmente há três princípios clássicos [autonomia da vontade, consensualismo e força obrigatória aos quais se pode reconduzir o princípio da relatividade dos efeitos contratuais] e três novos princípios contratuais [boa-fé, equilíbrio e função social]”.

Entende-se que, conforme anteriormente analisado, a contemporânea incorporação de novos princípios contratuais dá-se pela historicidade do instituto jurídico contrato, que o torna sensível às alterações socioculturais. Ao ser vislumbrada a necessidade de se promover feições sociais aos contratos, em razão das exigências advindas de novos modelos de interação entre os indivíduos, novos referenciais foram incorporados, estes mais condizentes com o momento histórico pelo qual passa a sociedade brasileira contemporânea.

As relações contratuais deixam de ser fundadas na exclusiva individualidade dos contratantes, passando a expressar e compor, além de disposições voluntárias, cláusulas

obrigatórias, muitas delas de pretensão conteúdo social. No entanto, os princípios tradicionais do contrato, tais como o da autonomia da vontade, o da força vinculante do contrato e o da relatividade das convenções devem ser respeitados, pois persistem como basilares na ordem jurídica privada do Brasil.

O princípio da autonomia da vontade está baseado na faculdade que tem os indivíduos de criar relações jurídicas entre si, determinando direitos e deveres mútuos, com a finalidade de satisfazer as suas vontades. Para Veras (2005, p. 45), a autonomia privada pode ser caracterizada da seguinte forma:

O princípio da autonomia da vontade traduz-se no princípio da autodisciplina dos próprios interesses de maneira que a liberdade de contratar é uma faculdade que as partes têm de contrair ou não vínculo obrigacional, ao passo que a liberdade contratual possibilita estruturar o conteúdo do Contrato de maneira a atender aos interesses das partes interessadas em determinado negócio.

Percebe-se que a autonomia privada, ou mesmo, autonomia da vontade, tem por fundamento a autodisciplina, ou seja, a prerrogativa dos particulares de disciplinarem as suas relações intersubjetivas, sem a intervenção estatal. Tal regramento impõe-se no Ordenamento Jurídico Brasileiro especialmente pelo artigo 5º, caput, da vigente Constituição Federal do País, como se evidencia: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, [...]”

A liberdade, portanto, é enaltecida no supracitado dispositivo constitucional, dando-lhe uma formatação consubstanciada na individualidade e no interesse particular. Por esta razão, a autonomia da vontade teve, no Estado Liberal, o ambiente perfeito para o seu apogeu. A liberdade humana tendente a sua plenitude, como pregava o liberalismo econômico do século XIX, equiparou a autonomia da vontade à lei.

A autonomia da vontade era garantida pelo direito à liberdade de contratar que na concepção de Gomes (2008, p. 27) teria tríplice aspecto: “liberdade de contratar propriamente dita, liberdade de estipular o contrato e liberdade de determinar o conteúdo do contrato”. A liberdade de contratar propriamente dita refere-se ao poder garantido aos contratantes de estipular consequências contratuais, sem interferência de lei, salvo as de caráter proibitivo. As

liberdades de estipular o contrato e o seu conteúdo significam a faculdade de escolher a forma e o teor contratuais mais adequados aos interesses dos contratantes.

A importância histórica do princípio da autonomia da vontade, não só para o campo econômico, mas especialmente para fortalecer a dignidade da pessoa humana, em uma época, início do século XIX, marcada pela revolta contra a opressão de monarcas despóticos que sufocavam a liberdade e a igualdade dos homens. Roppo (1988, p. 36) expressa tal importância ao afirmar:

Esta ideologia novecentista da liberdade de contratar [que desenvolve, no entanto, ideias já antes amadurecidas nas correntes de pensamento do jusnaturalismo e do iluminismo] corresponde sem dúvida, a orientações e valores positivos de progresso, afirmados na evolução das sociedades ocidentais, tornando-se, inclusive, sua promotora direta. Liberdade de contratar significa abolição dos vínculos de grupo, de corporação, de estado, que na sociedade antiga aprisionavam o indivíduo numa rede de incapacidades legais que lhe precludiam a plena expansão da sua iniciativa, das suas potencialidades produtivas, em suma da sua personalidade, e configuravam, assim, uma organização econômico-social fechada, pouco dinâmica. Significa, portanto, restituição ao indivíduo – e, por força do princípio da igualdade perante a lei, a todos os indivíduos, numa base de paridade formal, sem as quais as discriminações e os privilégios do passado – da abstrata possibilidade de determinar por si só o seu próprio destino no mundo do tráfico e das relações jurídicas, e o simultâneo nascimento de um sistema que a multiplicidade destas livres iniciativas e contribuições individuais tornaria mais dinâmico, mais aberto às inovações e potenciado nas suas próprias forças produtivas significa, numa palavra, passagem a uma forma superior de sociedade.

Retrata-se, assim, a importância do movimento liberal para a evolução da sociedade, principalmente a ocidental, representada por colônias e países influenciados pelo pensamento liberal europeu. O espírito libertário propagada pela ideologia liberal promoveu novas perspectivas de relações intersubjetivas, oferecendo um ambiente de desenvolvimento econômico, social e político às sociedades que o absorveram. Desigualdades sociais foram questionadas, novas formas de negócios foram criadas, novas riquezas foram geradas e novos paradigmas foram incorporados em prol do progresso.

No entanto, como toda ideologia, a liberal foi deturpada pelo extremismo da individualidade, fazendo desta não um meio de se atingir a liberdade e a igualdade, mas uma ideia para fazer prevalecer interesses egoísticos. A classe burguesa assume e incorpora o poder, mediante a luta pela igualdade e liberdade, para que todos possam livremente negociar e gerar riquezas. Tal intento fora distorcido pela concepção ideológica do lucro sobre qualquer razão.

A igualdade e a liberdade expressas como bandeiras ideológicas do liberalismo, diante dos abusos cometidos por aqueles que estavam comprometidos exclusivamente com a ordem econômica, sucumbe à ineficiência e não se difunde materialmente no seio do ambiente liberal. A igualdade perante a lei, dita formal, não se materializa, promovendo substanciais desigualdades econômico-sociais. Logo, nesse contexto, a liberdade de contratar não atingiu o seu compromisso tanto do plano individual, como do social, de fazer da autonomia da vontade o meio de alcance do bem comum. Assim evidencia Roppo (1988, p. 38):

A disparidade de condições econômico-sociais existente para além do esquema formal da igualdade jurídica abstrata dos contratantes determina, por outras palavras, disparidade de poder contratual entre partes fortes e partes débeis, as primeiras em condição de conformar o contrato segundo os seus interesses, as segundas constrangidas a suportar a sua vontade, em termos de dar vida a contratos substancialmente injustos: é isto que a doutrina baseada nos princípios da liberdade contratual e de igualdade dos contraentes, face à lei, procura dissimular, e é precisamente nisto que se manifesta a sua função ideológica.

Esta pretensiosa distorção da doutrina liberal comprovou a histórica incapacidade do Estado Liberal Clássico de harmonizar interesses pessoais em prol de uma liberdade e igualdade material. No entanto, não se pode conceber a ideia de que, no liberalismo, o princípio da autonomia da vontade era absoluto. Santos (2004, p. 47) argumenta que tal princípio sofre limitações já na sua concepção liberal, assim descrevendo:

Apesar de imbricar o econômico como direito positivo, é observado que a autonomia da vontade como algo intangível sempre teve relevância no aspecto filosófico. No que toca ao direito positivo, ela sofre temperamentos, afastando aquela rigidez dos canonistas, teólogos, economistas e filósofos. A soberania da vontade sempre recebeu flexibilidade. A onipotência da vontade nem sempre é tão onipotente assim, quando se está diante da exigência de que o Contrato tenha objeto lícito, que o contratante seja capaz e que as convenções não afetem a moral e os bons costumes. O legislador sempre considerou que a soberania da vontade não era tão rígida como dá a entender à primeira vista.

Dois especiais princípios já disciplinavam a autonomia da vontade mesmo diante do clássico regime liberal, quais sejam: lei de ordem pública e bons costumes. Tais diretrizes são de difícil definição, pois correspondem a valores ideológicos que estruturam a formação de cada sociedade, em cada etapa do seu desenvolvimento. No entanto, foram de fundamental importância, mesmo no liberalismo, pois organizaram a ordem jurídica civil, sob as raias de ditame legais necessário à vida em sociedade.

A lei de ordem pública expressa interesses essenciais do Estado que necessariamente devem obrigar os cidadãos, até mesmo para proteger o exercício de sua individualidade. Logicamente, a ideia liberal só permitia a intervenção estatal essencial à proteção da própria autonomia da vontade, promovendo leis de preservação da igualdade, tais como as de defesa de incapazes e do estado civil das pessoas, as relativas ao direito de propriedade e às regras monetárias, como exemplificativamente expressa Gomes (2008, p. 28):

Recorre-se ao expediente da enumeração exemplificativa, tentando-se classificá-los (interesses essenciais ao Estado Liberal), como segue: 1º) as leis que consagram ou salvagam o princípio da liberdade e da igualdade dos cidadãos, e, particularmente, as leis que estabelecem o princípio da liberdade de trabalho, de comércio e de indústria; 2º) as leis relativas a certos princípios de responsabilidade civil ou a certas responsabilidades determinadas 3º) as leis que asseguram ao operário proteção especial; 4º) as leis sobre o estado e a capacidade das pessoas; 5º) as leis sobre o estado civil; 6º) certos princípios básicos do direito hereditário como os relativos à legítima e o que proíbe os pactos sobre sucessão futura; 7º) as relativas à composição do domínio público; 8º) os princípios fundamentais do direito de propriedade; 9º) as leis monetárias 10º) a proibição do anatocismo.

Percebe-se que os exemplos supracitados têm conteúdo relacionado ao fortalecimento do interesse individual em detrimento do interesse estatal, promovendo a proteção do indivíduo diante do Poder Público. Assim também se dá em relação aos bons costumes, sendo autorizada a intervenção estatal muito mais para garantir padrões morais da sociedade, do que para limitar o exercício da liberdade contratual. Nesse contexto, expressa Gomes (1988, p. 29):

Na impossibilidade de formular conceito preciso, a doutrina socorre-se, igualmente, do expediente da enumeração, considerando contrários aos bons costumes, dentre outros, os seguintes contratos: 1º) relativos à exploração de casa de tolerância; 2º) os concernentes às relações entre concubinários; 3º) os que têm por objeto a corretagem matrimonial; 4º) os que dizem respeito ao jogo; 5º) os que objetivam a venda ou o comércio de influência; 6º) os que consagram, sob qualquer forma, a usura no mútuo.

A limitação ao princípio da autonomia privada se torna ainda mais evidente quando o regime político liberal clássico cede espaço para a intervenção estatal em nome da liberdade e igualdade substancial, até fulminar em uma nova ordem, a denominada Ordem Social com as suas vertentes totalitária e democrática. A preponderância de interesses difusos e sociais passa a inibir a concepção de liberdade individual, embasando-se em normas cogentes e em valores principiológicos, como o da boa-fé e o da função social.

Com essa ideologia social, passa a prevalecer o intervencionismo estatal nas relações contratuais, sob o argumento de se garantir a igualdade e a liberdade material dos indivíduos. No entanto, tal pretensão também fora distorcida, levando à exacerbação de interesses

estatais, muito mais aplicados no controle das relações privadas, do que para a própria manutenção dos interesses públicos. Regras cogentes, cláusulas necessárias e formatação de contratos foram criadas para garantir ao Poder Público, em detrimento da autonomia privada na ordem contratual.

Por conseguinte, o evoluir e a flexibilidade deste princípio se fazem expressar na hodierna ordem social dos contratos, qual seja: preponderância dos valores sociais diante da liberdade de contratar. Resta saber até que ponto a individualidade pode ser submissa à coletividade. Nessa ordem, vislumbra-se atualmente o extremismo de ações estatais, em nome da propalada função social dos contratos, ceifando valores individuais conquistados com grandes sacrifícios.

O enaltecimento dos valores sociais nos contratos não pode ter o condão de gerar insegurança nas relações privadas, sob pena de retroceder a períodos históricos em que arbítrios eram cometidos em nome de um pseudo interesse público. A concepção social dos contratos pode ser tão prejudicial quanto foram os extremismos cometidos no Estado Liberal.

Diante das novas exigências sociais, especialmente em relação à função dos contratos no contexto social em que ele é aplicado, os princípios da força vinculante dos contratos e o da relatividade das convenções também são alterados.

A força vinculante dos contratos apresentava-se de forma absoluta, desde que respeitados os requisitos mínimos legais, no liberalismo do século XIX, período em que se estabelecia a ideia de que as partes contratavam de forma livre e consciente, logo sujeitas estariam às regras acordadas. Rodrigues Junior (2002, p.18), lecionando acerca da concepção clássica desse princípio, expressa:

O liberalismo do século XIX justifica o princípio na ideia de que, se as partes alienaram livremente sua liberdade, devem cumprir o prometido, ainda que daí lhes advenha considerável prejuízo. Pois, quem diz contratual, diz justo. O princípio da obrigatoriedade das convenções encontra um limite na regra de que a obrigação se extingue se vier a se impossibilitar por força maior ou caso fortuito. Mas, dentro da concepção clássica, essa é a única limitação à norma da obrigatoriedade do contrato.

Com essa concepção clássica da obrigação contratual, a política liberal econômica do século XIX, tornava absoluta a força vinculante dos contratos, fazendo com que as partes se sujeitassem obrigatoriamente às cláusulas contratuais, sem espaço, *a priori*, para alterações.

Estabelecia-se, assim, a aceitação do *pacta sunt servanda*, ou seja, pactos devem ser cumpridos na literalidade de seus termos.

No entanto, conforme analisado, desequilíbrios foram evidenciados com essa concepção clássica da força vinculante dos contratos, pois seus pressupostos, quais sejam: liberdade contratual absoluta e igualdade entre as partes, não mais resistiram às desigualdades materiais entre os contratantes.

Diante de uma realidade em que uma parte não estaria plenamente livre para acordar a sua vontade nos contratos, pois encontraria, em outra, força suficiente para desequilibrar a relação contratual, a liberdade e igualdade das partes foram desconsideradas. Geravam-se, pois, desequilíbrios obrigacionais e injustiças, deturpando a natureza consensual do contrato.

Invocam-se, com isso, valores orientados por uma ordem jurídica em que o Contrato deve exercer a sua função social e, portanto, não pode ter conteúdo que provoque desequilíbrios, seja econômico ou jurídico. Assim, a força vinculante dos contratos fora cedendo espaço para a necessidade de adequação social, mesmo que para isso fosse preciso revisar o que fora inicialmente pactuado.

Os contratos passam a vincular às partes de forma relativa; pois, se houver alterações substanciais da situação dos contratantes, geradoras de desequilíbrios imprevisíveis no ato da contratação, possível seria a sua revisão. A cláusula *pacta sunt servanda* cede espaço para a cláusula *rebus sic stantibus*. Neste passo, expressa Santos (2004, p. 47):

A obrigação perpétua é inconcebível socialmente. Os contratos cativos, de trato sucessivo ou de duração indeterminada, podem ser rescindidos unilateralmente, preenchidas certas condições quando previstas em lei. As regras que disciplinam a lesão como motivo para anulação e revisão dos contratos, a onerosidade excessiva, a boa-fé, que é princípio geral de direito e foi erigida a grau de positividade jurídica, como se vê nos artigos 133 e 422 do Código Civil de 2002, e a função social do contrato, que não pode ser aludida pela parte, sob o pretexto de que o Contrato é claro o suficiente e que a parte aceitou cláusula que vulnerou dito princípio [CC, art. 2.035, parágrafo único].

Conseqüentemente, o princípio da relatividade das convenções, que Rodrigues Junior (2002, p. 16) afirma ser “a ideia de que os efeitos do Contrato só se manifestam entre as partes, não aproveitando nem prejudicando terceiros”, recebe novos contornos diante dos valores sociais a que os contratos hodiernamente estão sujeitos. Para concepção

contemporânea, os efeitos contratuais, ainda que indiretamente, atingem a sociedade, não apenas as partes contratantes, ampliando-se assim a abrangência do princípio da relatividade dos contratos.

Percebe-se, assim, que as transformações sociais, econômicas e políticas que originaram a passagem do Estado Liberal, pautado pelo liberalismo econômico, para o Estado Social e suas vertentes democráticas (Estado Democrático de Direito) e totalitárias, provocaram novas concepções nos princípios contratuais, tornando-os propensos aos interesses sociais e coletivos, em detrimentos da autonomia privada. No entanto, a concepção econômica do contrato não deve ser deturpada, por sua função social, sob pena de ser descaracterizada a sua justificativa maior, qual seja: servir como instrumento de circulação de riqueza.

Não se pode admitir, por conseguinte, que a hodierna incorporação de valores sociais à liberdade de contratar passe a inibir e tolher a essência desta. O instituto jurídico contrato deve valorar conceitos democráticos, preservando sua essência liberal, sob pena de se reconstruir um poder estatal manipulador das consagradas liberdades individuais. Sendo assim, a feição social do contrato deve integrar-se à precípua concepção econômica deste, em nome da própria preservação da individualidade nas relações privadas.

1.3 Análise Econômica do Direito Contratual: eficiência e custo de transação, diante da ordem social dos contratos

A aceção contemporânea das normas contratuais torna prevalecente ditame de ordem social, em detrimento de direito individuais. Tal realidade, se não for conduzida com razoabilidade, notadamente pelas autoridades públicas, poderá ensejar desequilíbrios socioeconômicos, pois se desvirtuaria a concepção precípua dos contratos que é de ordem econômico-privatista.

Deve-se destacar, inicialmente, que o instituto jurídico contrato deve ser analisado fundamentalmente sob a ótica econômica, promovendo-se, assim, a necessária interação entre as ciências jurídica e econômica especialmente na matéria contratual. A eficiência econômica deve ser invocada como valor jurídico imprescindível ao alcance da justiça contratual, esteja essa sob a concepção social ou individual dos contratos. A análise econômica do direito

contratual se torna necessária para se entender qual deve ser a contemporânea função dos contratos, diante de uma prevalente tendência à publicização da ordem privada dos contratos.

1.3.1 A integração entre as ciências jurídica e econômica para análise econômica do direito contratual

Antes de se analisar a influência que a vigente preponderância da ordem social dos contratos pode provocar na essência econômica dos contratos, vale ressaltar a interação existente entre as ciências jurídica e econômica. Tais ramos do saber científico assumem funções de extrema relevância na composição dos interesses intersubjetivos, especialmente diante de um sistema econômico capitalista regido por um Estado Democrático de Direito, cujas bases foram formadas com a integração entre os regimes políticos liberal e social.

Quanto à ciência jurídica, regras, normas e princípios de convivência são por ela determinados, visando à concreção da justiça, mediante pacificação social. Já em relação à ciência econômica, esta estabelece diretrizes de gestão dos recursos escassos, a fim de potencializar a satisfação dos agentes econômicos.

Os peculiares métodos e objetos de pesquisa com os quais trabalham essas ciências não podem representar afastamento, divisão ou isolamento desses saberes. O Direito e a Economia fazem parte das ciências humanas, pois têm como foco a compreensão das ações e reações dos homens, visando interpretar e normatizar condutas que ensejam fatos relevantes para vida em sociedade, sejam esses jurídicos ou econômicos.

O Direito como ordenamento jurídico tem, sobretudo, a finalidade de promover o equilíbrio harmônico nas relações entre os indivíduos, mediante a instituição de normas legais e principiológicas capazes de serem eficazes para o disciplinamento social. Nesse sentido, expressa Reale (2002, p. 02) acerca da função do Direito para a organização da vida em sociedade:

Podemos, pois, dizer, sem maiores indagações, que o Direito corresponde à exigência essencial e indeclinável de uma convivência ordenada, pois nenhuma sociedade poderia subsistir sem um mínimo de ordem, de direção e solidariedade. É a razão pela qual um grande jurista contemporâneo, Santi Romano, cansado de ver o Direito concebido apenas como regra ou comando, concebeu-o antes como 'realização de convivência ordenada.

A referida concepção do Direito, dentre outras complexas teorias, destaca-se por evidenciar a atribuição peculiar das normas jurídicas, qual seja: realização de uma convivência ordenada. Sendo assim, relações humanas devem ser amparadas pelo Direito, em nome da convivência social harmonizada. A razão jurídica não se encontra somente na sua positividade normativa, mas também na sua capacidade de incidir sobre o fato e valorá-lo ao ponto de promover a pacificação social, sancionando o ato ilegal ou ilícito.

Em relação à Ciência Econômica, pode-se afirmar que a sua função está orientada na produção e distribuição de bens necessários à sociedade, porém naturalmente escassos diante das insaciáveis necessidades humanas. Pode-se utilizar, nesse sentido, o conceito de economia formado por Rossetti (1977, p.52): “A economia é a ciência que estuda as formas de comportamento humano resultantes da relação existente entre as ilimitadas necessidades a satisfazer e os recursos que, embora escassos, se prestam a usos alternativos”.

A partir desse conceito, podem-se determinar três parâmetros fundamentais à Ciência Econômica: relação humana, escassez de recursos e necessidades ilimitadas dos homens. A essência social da economia se explica por ter como objeto de análise o comportamento humano. Já recursos limitados se referem aos bens destinados à satisfação dos homens, que se tornam naturalmente escassos, em virtude das insaciáveis necessidades humanas.

Nesse sentido, a ciência econômica tem por objeto a análise e a alocação mínima de recursos, para a máxima satisfação dos homens, que, para a economia, assumem a função de agentes econômicos. Logo, tem como diretriz a análise da relação entre os custos e os benefícios das condutas satisfativas dos homens.

Percebe-se, com tais noções de Direito e de Economia, que ambas as ciências atuam na observação e disciplinamento do comportamento humano, pertencendo, portanto, no contexto científico, à classificação de Ciências Humanas, mesmo que se diferenciem por suas particularidades. Logo, por pertencerem ao subsistema do conhecimento relacionado à vertente humana da ciência, interagem entre si, sob a concepção da interdisciplinaridade. Nessa orientação, Sztajn (2005, p. 102) expressa:

O Direito, por sua vez, ao estabelecer regras de condutas (dever-ser) que modelam relações entre pessoas, deverá levar em conta os impactos econômicos que delas derivarão os efeitos sobre a distribuição ou alocação de recursos, os incentivos que influenciam o comportamento dos agentes econômicos privados. Assim, o Direito

influencia e é influenciado pela Economia e as Organizações influenciam e são influenciadas pelo ambiente institucional.

Tal entendimento evidencia as interações entre o Direito e a Economia, especialmente quanto às consequências de suas realizações nas relações intersubjetivas, ou seja, no ato de disciplinar e orientar o comportamento humano. O Direito, ao definir regras comportamentais, influencia nas escolhas dos agentes econômicos, que sob a perspectiva de maior satisfação, com menor dispêndio de recursos, tende a agir com racionalidade. Já a Economia, ao estabelecer as melhores escolhas sob a supracitada óptica do custo-benefício, influencia o Direito ao reger a conduta dos homens considerando o valor da eficiência econômica.

Percebe-se que é o comportamento humano que está sendo moldado pelas normas instituídas também pelas ciências jurídica e econômica, sob os parâmetros da justiça e da eficiência. A incidência das normas sobre os fatos, ensejando direito que deve ser cumprido, necessita assumir a eficiência econômica como valor jurídico, sob pena de se concretizar verdadeiras injustiças.

Não adianta aplicar o Direito que, na prática, o seu cumprimento é economicamente irrealizável, pois isso só implicará em desrespeito à ordem jurídica. Ademais, o Direito deve ser um mitigador dos custos das transações econômicas, servindo, também, para incentivar a segurança e a realização dos compromissos negociais.

Nesse contexto, a análise econômica do direito, objeto de estudo da Escola Direito e Economia, orienta-se por princípios jurídicos e econômicos, em busca da realização da justiça, mediante critérios que contemplem a eficiência econômica como valor jurídico. Acerca dessa teoria, Pinheiro (2005, p. 83) expressa:

Assim, o movimento Direito & Economia vem a ser uma corrente acadêmica de juristas e economistas que procura analisar o fenômeno jurídico sob uma ótica comum, baseada em princípios econômicos. Essa linha de pensamento, concebida originalmente como uma vertente das escolas econômicas mais liberais, foi logo abarcadas pelas faculdades de Direito. Seus enunciados olham o direito como um sistema que aloca incentivos e responsabilidades dentro do sistema econômico, e que pode, e deve ser analisado à luz de critérios econômicos, como da eficiência.

Por conseguinte, a análise econômica do direito contratual será, nesse tópico, desenvolvida sobre as concepções jurídica e econômica do contrato, fazendo deste um

instrumento de realização da eficiência econômica como valor jurídico. O contrato e suas vertentes serão analisados sob as perspectivas jurídica e econômica, promovendo a interação entre as ciências do Direito e da Economia, diante da vigente concepção social dos institutos jurídico-contratuais.

1.3.2 Os pressupostos da Análise Econômica do Direito e a sua relação com a ordem jurídica contratual

Os pressupostos do estudo acerca da análise econômica do direito contratual podem ser evidenciados sob a perspectiva de regras econômicas e de normas jurídicas. No entanto, estabelecer uma relação entre os preceitos do direito contratual brasileiro e os postulados da Análise Econômica do Direito, sejam estes jurídicos ou econômicos, é adaptar esta análise, concebida originariamente nos Estados Unidos da América, à realidade institucional do Brasil.

Não devem ser incorporados métodos ou conceitos não jurídicos, como o próprio instituto da eficiência econômica, como valor a ser aferido para pacificação da convivência social, sem haver adequação à ordem jurídica brasileira, sob pena de se distanciar da juridicidade. A análise econômica do direito, como objeto de estudo da Escola Direito e Economia da Universidade de Chicago, já está difundida em todos os países que adotam o sistema de economia capitalista, e busca promover a incorporação do valor econômico ao Direito. Nesse sentido, tal teoria se ramifica nas diversas áreas do Direito, especialmente no Direito dos Contratos.

Movimentos acadêmicos no Brasil, capitaneados pelo projeto Diálogos FEA & Largo São Francisco, da Universidade de São Paulo, incorporaram o estudo de origem norte-americana sobre a análise econômica do direito, buscando, porém, adaptá-lo às condições institucionais do Brasil, inserindo os seus preceitos no contexto jurídico brasileiro. Para tanto, torna-se imprescindível evidenciar os principais postulados da análise econômica do direito, antes de estabelecer a relação entre esta teoria e a vigente funcionalização social do contrato no Ordenamento Jurídico Brasileiro.

Os postulados da Análise Econômica do Direito podem ser representados pelos seguintes institutos da ciência econômica: individualismo metodológico, escolha racional, preferências estáveis e *equilibrium*, como expressa Silveira (2009, p. 15):

De modo geral, são postulados da Análise Econômica do Direito:

- a) o individualismo metodológico, ou seja, os fenômenos coletivos devem ser explicados como resultantes de decisões individuais;
- b) escolha racional, ou seja, as decisões individuais são entendidas como racionalmente dirigidas à maximização dos interesses individuais [*benefits over cost*];
- c) preferências estáveis, postula-se que no curto prazo há a estabilidade de preferências;
- d) *equilibrium*, entende-se que as interações na política e no direito tendem, tal como no mercado, ao equilíbrio.

Tais postulados determinam, sobretudo, convenções de natureza econômica que devem se compatibilizar com os preceitos jurídicos, a fim de se provocar a interação entre os valores da Economia e do Direito. O individualismo metodológico como um instrumento de conhecimento do todo, partindo da análise particular, pode ser aplicado nas decisões jurídicas, porém sob os cuidados da analogia jurídica. Já a escolha racional também pode ser ressaltada juridicamente nas relações paritárias, ressalvadas às que evidenciam um desequilíbrio substancial entre as partes.

Já quanto aos postulados: preferências estáveis e o *equilibrium*, estes invocam, sobretudo, a segurança jurídica, quando expressam a estabilidade de preferências e à tendência ao equilíbrio nas interações entre a política e o direito. Aproximam-se, com isso, os postulados econômicos dos preceitos jurídicos, que conformam a relação entre Análise Econômica do Direito e as contemporâneas determinações funcionais do contrato, principalmente a relação entre as funções social e econômica deste.

As determinações econômicas podem ser universalizadas; porém, quando incorporadas a estruturas jurídicas, devem ser adaptadas. Nesse passo, acolhem-se os postulados econômicos acima descritos, para Análise Econômica do Direito, adequando-os aos valores jurídicos do ordenamento pátrio, a fim de garantir a estabilidade de preferência e o equilíbrio nas relações institucionais, como parâmetros de interação entre as ciências do Direito e da Economia.

Contextualizam-se tais diretrizes à Análise Econômica do Direito Contratual, mediante a incorporação dos pressupostos jurídicos brasileiros, tais como segurança jurídica, função social do contrato e ordem econômica embasada na iniciativa privada e em valores sociais. Percebe-se, assim, que os postulados econômicos: individualismo metodológico, escolha

racional, preferências estáveis e *equilibrium* podem ser utilizados na análise do Direito Contratual. No entanto, precisam interagir com os acima citados preceitos jurídicos ordem contratual brasileira.

1.3.3 A análise econômica do direito e a funcionalização social do contrato

O instituto jurídico contrato é instrumento de harmonização dos interesses dos agentes econômicos, estabelecendo entre estes específicas relações negociais, que formarão, em uma perspectiva macro, a estrutura econômica de um determinado mercado. Portanto, o contrato é a ferramenta que viabiliza a própria economia, pois é meio pelo qual os agentes econômicos estabelecem troca de riquezas.

Acerca da concepção econômica do contrato Pinheiro (2005, p. 112) expressa, “a noção do contrato como um acordo de vontades que tem sua acepção econômica em três processos diferentes: a oferta e a contrapartida da oferta, a aceitação da oferta e da contrapartida, e a liquidação da promessa”.

Percebe-se, pois, que, em um primeiro momento, o acordo de vontades está no encontro de interesses aparentemente antagônicos, ou seja, uma manifestação de vontade interage com outra, mediante a oferta e a sua contrapartida. Seria o vendedor interagindo com o comprador, cujas vontades estariam satisfeitas se houver o cumprimento das mútuas promessas negociais.

Nesse aspecto, entende-se o contrato como meio de incentivo às interações econômicas, por viabilizar o encontro das antagônicas manifestações de vontades dos agentes econômicos. Haveria a compra e venda, por exemplo, por se estipular, em um contrato, a forma com que se dará a oferta, a sua contrapartida e, especialmente, o cumprimento de ambas. Ao expressar acerca da concepção econômica dos contratos e dos componentes circunstâncias para a sua efetivação, Sztajn (2005, p.104) assim leciona:

Sob a ótica da Economia das Organizações, um contrato significa uma maneira de coordenar as transações, provendo incentivos para os agentes atuarem de maneira coordenada na produção, o que permite planejamento de longo prazo e, em especial, permitindo que agentes independentes tenham incentivos para se engajarem em esforços conjuntos de produção. A teoria da escolha contratual prevê que os contratos poderão variar em termos de eficiência, conforme o seu desenho defina incentivos para os agentes atingirem objetivos predefinidos. Os arranjos institucionais

[contratos] somados ao ambiente institucional definirão diferentes mecanismos de incentivos, assim como os remédios para o não cumprimento das promessas.

Observa-se que a autora expressa algumas condicionantes para que os agentes econômicos se sintam incentivados a interagir entre si e cumprir com as suas promessas. Além dos arranjos institucionais, ou seja, o conteúdo do próprio contrato como meio de motivação, haveria também o ambiente institucional em que eles estariam envolvidos.

Não basta, portanto, contrato economicamente eficiente, ou seja, capaz de motivar a interação entre os agentes econômicos, deve haver, também, um ambiente institucional que incentive às relações econômicas, especialmente por parte Poder Judiciário, que tem a função de fazer cumprir as determinações contratuais. Nesse passo, expressa Pinheiro (2005, p. 118):

Os contratos são promessas que contêm um componente do ambiente institucional para aplicar sanção na hipótese de descumprimento. São contratos somente aquelas relações humanas que o sistema jurisdicional (o Poder Judiciário e as Leis) entende e às quais pode aplicar sanção, caso necessário.

Por conseguinte, o Poder Judiciário, como importante componente do ambiente institucional de viabilização do exercício da função econômica do contrato, concorreria para a eficiência contratual, se atuasse na aplicação de sanções nos casos de inadimplência das obrigações contratuais.

O incentivo dos agentes econômicos nas relações de trocas está amparado na possibilidade de as promessas contratuais serem cobradas e cumpridas, ou seja, está baseada na eficiência contratual. E esta eficiência deve ser expressa de forma econômica, nos termos das determinações legais.

Tal eficiência seria a razão da existência do contrato, sobre o qual afirma Masten (1998, p. 4): *“Beyond this basic commitment-enhancing function, contract theorists generally associate three broad motives with contracting: risk transfer, incentive alignment, and transaction cost economizing”*. Isso significa que além da básica função de acentuar confiança, teóricos do contrato geralmente associam três motivos gerais à contratação: a transferência de risco, alinhamento de incentivos e custos de transação econômica.

A transferência de risco está representada na alocação eficiente das ameaças nos contratos assume a existência de informações assimétricas, defendendo, portanto, a aferição

de riscos e a implementação de ações mitigadoras contra o inadimplemento contratual. Sendo assim, considera a existência de objetivos conflitantes entre contratantes, em que um denominado Agente alocará o risco conforme o interesse conflitante do outro contratante, que seria o Principal. Este entendimento está amparado pela Teoria da Agência, sobre a qual assim expõe Pinheiro (2005, p. 108):

A Teoria da Agência foi bem descrita por Berle e Means já em 1933. Em síntese, o problema da agência se resume a uma situação em que os interesses de uma pessoa [o principal] dependem das ações de outra [o agente] – com a qual não compartilha os objetivos –, conforme regulado por um contrato entre as duas. O principal deseja que o agente se comporte de forma a favorecer seus interesses [do principal], mas não possui as informações completas nem para definir exatamente o que o agente deve fazer, nem para monitorar o que ele de fato faz. Além disso, há incertezas externas à relação entre os dois que afetam o resultado final do agente; por essa razão, o principal não tem como saber se um resultado menos favorável do que ele desejaria se deve a um comportamento não ideal do agente ou a outro fator externo. Isto é, não há possibilidade de individualizar o efeito da ação do agente, impedindo o principal de saber com certeza qual foi a conduta do agente.

Diante de tal dificuldade, tornam-se imprescindíveis as estipulações contratuais que visem estimular os contratantes a cumprir com o acordado, mesmo quando àqueles estão impossibilitados de promover uma fiscalização contratual mútua. Tem-se assim a teoria dos incentivos que defende o convencimento, por parte dos próprios contratantes, que é mais economicamente eficiente o cumprimento do contrato nos termos estabelecidos, do que o seu inadimplemento. Nesse passo, evidencia Pinheiro (2005, p. 140):

Portanto, um elemento fundamental no desenho dos contratos é o estabelecimento de incentivos que estimulem as partes a cumpri-lo, em uma situação em que a outra não pode monitorar ou verificar [*ex post*] com precisão se a outra se comportou conforme o prometido. O direito é prescritivo uma vez que estabelece normas de conduta que devem ser seguidas por todos e se vale de mecanismos de coação e sanção no seu descumprimento.

Percebe-se que tais teorias ressaltam a utilização de mecanismos capazes de promover a eficiência econômica dos contratos. Alocar riscos e estabelecer incentivos são instrumentos que visam o cumprimento contratual, porém de forma compensatória, diante de uma análise de custo/benefício entre o adimplemento e o inadimplemento contratual.

Objetiva-se, com isso, a economia dos custos de transação, ou seja, o contrato estabelecerá disposições determinantes para o seu cumprimento, sendo formalizados meios de coação para a sua realização, com intuito de mitigar riscos para os contratantes e, assim, reduzir os custos de uma determinada operação econômica. Tem-se, assim, que a Análise

Econômica do Direito é aplicada ao Contrato enaltecendo a primordial função deste, qual seja: instrumentalizar a circulação de riquezas, visando maximizar a satisfação dos agentes econômicos, com o menor risco possível.

Por conseguinte, incorporar a eficiência econômica como valor jurídico e promover o exercício funcional do Contrato no processo de circulação de riquezas, fazendo-se respeitar os ditames da ordem jurídico-contratual brasileira, é promover o equilíbrio e harmonia entre as funções econômica e social do contrato. Pode-se apreender esta afirmação, mediante o expressar de Gomes (2008, p. 23): “A função econômico-social foi reconhecida, ultimamente, como a razão determinante de sua proteção jurídica. Sustenta-se que o Direito intervém, tutelando determinado contrato, devido à sua função econômico-social.”.

No entanto, tal concepção está atualmente ameaçada por uma visão exacerbada de valores sociais aplicados ao contrato, em detrimento da sua essência jurídico-econômica. Conforme anteriormente visto, a preponderância de valores sociais, em nome do distanciamento do Estado Liberal para o alcance do Estado Democrático de Direito, desfigura a concepção econômica do contrato, afastando-o da segurança jurídica e da economia dos custos de transação, tão importantes para a própria constituição da justiça social.

Ressaltando-se o impacto da prevalência da ordem social sobre a ordem jurídica, notadamente quando diz respeito a alterações do Direito Civil na seara contratual, ditadas pelos contemporâneos valores que enaltecem a legitimidade, em detrimento da legalidade, expressa Fachin (2003, p. 95 e 225):

O Direito vai progressivamente se abrindo para uma certa porosidade, no sentido de apreender essas relações, dar relevância jurídica, inclusive na lacuna da lei e, às vezes, até mesmo contra o sentido literal da regra, quando aplicação desse sentido não conduz a resultado justo e razoável num caso concreto.

[...]

Nos contratos, há a valorização de elementos como boa-fé e confiança, os quais revelam uma transformação dessa ordem de ideias. A tutela da aparência confronta-se com aquele ideal abstrato de segurança jurídica que o sistema perseguia, no qual, só excepcionalmente, se admitia a relevância da aparência, em hipóteses previamente regulamentadas como a do credor putativo. Porém, quando a aparência, na verdade, espelha também um estado interior e está recoberta pela boa-fé, a proteção coloca-se acima da suposta segurança jurídica que emana de regras gerais e abstratas.

Infere-se, com isso, que a declaração da vontade dos contratantes está sujeita, com a denominada porosidade do Direito da era do Estado Democrático de Direito, não só aos

regramentos positivamente determinados, mas também a valores e conceito indeterminados de legitimidade social e boa-fé contratual. O extremismo dessa concepção pode acarretar graves consequências à segurança jurídica das relações contratuais, especialmente quando o subjetivismo passa a interessar a parte detentora de maior força, qual seja: Poder Público.

Tal problemática pode ser evidenciada nas desqualificações exercidas pelo próprio Estado, no exercício do seu poder de tributar, de negócios jurídicos elisivos realizados entre partes contratantes juridicamente amparadas, sob a alegação de falta legitimidade social da relação contratual, mesmo estando esta garantida pela licitude.

O Estado-fisco, amparado pela hodierna preponderância dos valores sociais do instituto jurídico Contrato, invade a esfera privada dos seus cidadãos-contribuintes, para desconsiderar negócios jurídicos lícitos, porém, segundo o seu subjetivo e parcial entendimento, socialmente ilegítimos. A tão necessária função econômica dos contratos cede espaço de forma exacerbada para a sua função social, gerando-se, assim, deturpadores critérios de legitimação contratual.

Diante da vigente prevalência da função social do contrato, em detrimento da sua função econômica, conforme demonstrado com a comparação entre a análise econômica do direito contratual e os contemporâneos valores principiológicos deste, passa-se, assim, a analisar a insegurança jurídica gerada por esta distorção na seara tributária.

Evidencia-se, como exemplo dessa incerteza jurídica, o tolhimento promovido pela Administração fazendária federal à liberdade do contribuinte de promover negócios jurídicos elisivos, fundamentando-se na atual concepção social dos direitos individuais. Com tal entendimento, além de relativizar os preceitos do direito contratual, são também mitigados os princípios tributários garantidores dos direitos individuais do cidadão contribuinte, quais sejam: estrita legalidade tributária e segurança jurídica.

2 INTERPRETAÇÃO CONTEMPORÂNEA DO DIREITO TRIBUTÁRIO DIANTE DOS PRINCÍPIOS DA ESTRITA LEGALIDADE E DA SEGURANÇA JURÍDICA

Assim como se analisou as atuais correntes interpretativas do direito contratual, a fim de se entender a vigente preponderância dos valores sociais do contrato em detrimento da sua natureza jurídico-econômica, analisar as contemporâneas interpretações do direito tributário será de fundamental importância, para se compreender a influência, no âmbito do planejamento tributário, da distorcida valoração social dos contratos.

Como já analisado, as instituições jurídicas, como valores culturais que são, espelham os anseios da sociedade a qual elas regem. O direito como norma aplicada ao fato, incorpora a mutabilidade social e transforma-se, a fim de exercer a sua primordial função, qual seja: concretizar o valor de justiça nas relações sociais.

Como uma vertente da ciência jurídica; assim como o Direito Contratual, o Direito Tributário acompanha, ou é impelido a acompanhar, a evolução dos fatos sociais, albergando-lhes pela legalidade ou renegando-lhes pela ilegalidade.

As transformações socioculturais geram novas necessidades, sejam mediante crises, revoluções, ou até mesmo por meio de imposições autocráticas. O ordenamento jurídico deve, portanto, refletir as necessidades sociais, sob pena de deturpar valores necessários à coexistência humana, por não mais conseguir cumprir com a sua função de concretizar a justiça. Acerca dessas transformações sociais, que torna o Direito uma ciência cultural, Reale (1974, p.36) expressa:

A sociedade, em que vivemos, é, em suma, também realidade cultural e não mero fato natural. A sociedade das abelhas e dos castores pode ser vista como simples dado da natureza, porquanto esses animais vivem hoje, como viveram no passado e hão de

viver no futuro. A convivência dos homens, ao contrário, é algo que se modifica através do tempo, sofrendo influências várias, alterando-se de lugar para lugar e de época para época. É a razão pela qual Sociologia é entendida, pela grande maioria de seus cultores, como uma ciência cultural. É evidente que o Direito, sendo uma ciência social, é também uma ciência cultural, como será objeto de estudos especiais.

A tributação é um campo fértil para se compreender esse dinamismo em que as ocorrências de fatos geram normas e estas, necessariamente, evoluem em razão daquelas, ciclo este característico do Estado de Direito. Regras são criadas e continuamente alteradas quando se encontram inseridas em contexto social não mais condizente com a realidade cultural da qual se originaram.

Fatos sociais do Brasil que marcaram épocas e contribuíram para evolução de seus valores culturais, dentre estes especialmente se destacam os institutos jurídicos, tiveram vínculos notórios com a tributação, por torná-la razão de revoluções e resistências sociais.

No Direito Tributário Brasileiro, a interação entre o Estado-fisco e o cidadão-contribuinte é historicamente analisada como propulsora de embates e superação de regimes autocráticos e opressivos. A forma e a intensidade com que os tributos são exigidos, desde o Brasil colônia até hoje, motivam crises sociais contra abusos e atos estatais confiscatórios.

Como embate histórico marcante do País, que teve a tributação como elemento propulsor, a Inconfidência Mineira ainda é lembrada como ato de revolta aos abusos tributários cometidos por Portugal contra o povo brasileiro. Assim expressa Campos (2001, p.37):

A Inconfidência Mineira é havida como um dos principais movimentos de emancipação política Brasil colônia, embora haja sido coordenada pela elite de Minas Gerais sob a influência de ideais iluministas. Em 1789, propunha a Independência em relação a Portugal. Parece que a política pombalina para o Brasil, com a organização das Companhias de Comércio monopolistas, trouxe um peso que se fazia bem sentir na mais importante região aurífera e diamantífera brasileira, que era Minas Gerais. De fato, a *'derrama'* não implicava em um novo tributo, mas a cobrança da diferença em relação ao que deveria ter sido pago e não o foi. Porém, a forma de execução promovida pelas autoridades portuguesas era extremamente violenta, gerando uma revolta contra a situação de dominação.

Em época recente, a tributação serviu, também, de cenário a fortes discussões sociais, quando se discutiu sobre a prorrogação ou não da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira. Lógico que em outro contexto cultural, desta vez, baseado na

representatividade do Estado Democrático Brasileiro, em que os parlamentares, incorporando anseios populares, resolveram, por maioria, não prorrogar a referida contribuição.

A variação de intensidade ou formato agressivo das contendas depende do grau de respeitabilidade entre os sujeitos da tributação. Para Abraham (2007, p. 124), tais embates gerados pela interação entre Estado-fisco e Cidadão-contribuinte fazem parte da evolução social de uma coletividade, conforme abaixo se evidencia:

Houve épocas em que se adotava, ostensiva ou veladamente, a máxima *in dubio pro fisco*; noutras, *indubio contra fisco*. Também se viu o tempo da vedação à interpretação em caso de dúvida a respeito da norma, quando o chefe-supremo (imperador, monarca etc.) deveria então ser consultado. O fato é que, de tempos em tempos, manifestações sociais romperam a linha temporal da história da humanidade, tendo muitas vezes, como pano de fundo, choques entre os cidadãos e o fisco, frutos da opressão pelas pesadas obrigações fiscais instituídas para sustentar a estrutura governante.

A historicidade do Direito Tributário impõe, por ser um valor cultural, uma cambiante interpretação dos seus institutos. Há épocas em que os ideais sociais geram escolas de juristas voltadas para a legalidade estrita; outras, para a preponderância da relativização da segurança jurídica na tributação. Porém, deve existir, em todas, interpretação normativa condizente com as suas razões culturais.

Por conseguinte, a interpretação dos institutos tributários passa também por um processo evolutivo, acompanhando o contexto fático que ela disciplinará. Vislumbra-se, assim, nas últimas décadas, o ressurgimento de valores relacionados à legitimidade social de conduta que, com o positivismo jurídico, havia perdido espaço, em nome da denominada legalidade estrita.

Abraham (2007, p.125) expressa a evolução de preceitos jurídico-tributários que atualmente transfiguram a estrita legalidade positivista, acrescentando-lhe valores de ordem subjetiva e abstrata, mediante conceitos jurídicos e sociais abrangentes e indeterminados, como abaixo se evidencia:

Assiste-se hoje, com a superação dos positivismos conceptualista e economista (da defesa de legalidade estrita, do primado do direito civil sobre o direito tributário e da liberdade de planejamento fiscal fundada no dogma da autonomia da vontade ou, ainda, da exacerbação da visão causalista da capacidade contributiva, com a consideração econômica do fato gerador e com a tese de ilicitude da elisão), a consolidação da jurisprudência dos valores e dos princípios, que procura, com base

em princípios formais de legitimação (igualdade, ponderação, razoabilidade e transparência) nortear a interpretação do direito tributário pelo equilíbrio entre a segurança jurídica e a justiça, a legalidade e a capacidade contributiva, os poderes legislativo, executivo e judiciário, o sistema e a finalidade, a liberdade de planejamento e o combate à elisão abusiva.

É por meio da supracitada Jurisprudência de Valores que se tende a interpretar atualmente fato gerador de tributos de forma a prevalecer à incidência de preceitos que, por seu caráter abstrato e subjetivo, tornam-no carente de juridicidade ao imporem-lhe contornos sociais, econômicos, morais e éticos, em detrimento de sua essência jurídica. A pretensa legitimação social ou imposição de valores de interesse público passa a justificar a interpretações não jurídicas das obrigações tributárias.

O pressuposto da tese incorporada pela Jurisprudência de Valores, segundo a concepção de Alexy (2001, p.22), é que valores ditos moralmente corretos devem orientar as decisões. Determina, portanto, que julgamento, seja judicial ou administrativo, deve partir, sobretudo, da aplicação de valores, especialmente os morais e os éticos, para que, somente em uma posterior interpretação, haja a ponderação com as normas jurídicas, quais sejam: princípios e regras de direito. Invoca-se, pois, o Valor moral como pressuposto a toda a qualquer tomada de decisão, aplicando-o como parâmetro jurídico que antecede à própria Norma.

É em razão desta confusão entre os conceitos de Norma e de Valor na aplicação do Direito que Habermas (1997, p. 321), inicialmente, diferencia Norma de Valor, imputando a este sentido teleológico, ou seja, que prioriza o resultado, em detrimento do meio utilizado para alcançá-lo, e àquela, sentido deontológico, em que o meio está fundado em um dever-ser prevacente, em relação ao fim almejado. Expressa, assim, o autor que, em virtude de o Valor priorizar a finalidade da conduta, em detrimento do meio e da forma como ela é exercida, faz deste um critério de julgamento menos seguro do que a aplicação da Norma de direito, já que esta está vinculada ao meio tido como um dever-ser, pelo qual se realiza uma conduta.

Normas e princípios possuem uma força de justificação maior do que valores, uma vez que podem pretender, além de uma especial dignidade de preferência, uma obrigatoriedade geral, devido ao seu sentido deontológico de validade; valores têm que ser inseridos, caso a caso, numa ordem transitiva de valores, e, uma vez que não há medidas racionais para isso, a avaliação realiza-se de modo arbitrário ou irrefletido, seguindo ordem de precedência e padrões consuetudinários (HABERMAS, 1997, p. 321).

Ao expressar que Normas e Princípios possuem uma força de justificação maior do que Valor, Habermas critica a essência da Jurisprudência dos valores, pautando-se, sobretudo, no campo da segurança jurídica. Priorizar Valores, em detrimento das Normas e Princípios, no ato de decidir, é fazer prevalecer institutos sem a necessária segurança normativa, ou seja, desguarnecido do caráter deontológico - dever ser - necessário a qualquer decisão de conotação jurídica.

Entende-se, assim, que o Valor não pode ser confundido com Norma, tampouco aplicado em detrimento desta, pois não possui a segurança ou estabilidade jurídica necessária para consolidar-se como uma regra de conduta e como critério de julgamento. Como exemplo, tem-se a aplicação da função social como Valor, condição esta que, se utilizada sem a devida ponderação com as Normas de direito, gera insegurança nas relações jurídicas, por faltar-lhe critérios legais objetivos, que assegurem a juridicidade na sua aplicação.

Relacionam-se tais compreensões à seara do Direito Tributário, evidenciando que a aplicação da Jurisprudência dos Valores significa a relativização das Normas jurídicas que amparam a relação entre os sujeitos tributários, pois se passa a aplicar, como critério de julgamento, institutos sem amparo deontológico, ou seja, distanciado do dever-ser jurídico. Sobrepor o Valor, em detrimento da Norma tributária, no ato de decidir uma controvérsia entre o Fisco e o contribuinte, é desconsiderar a legalidade tributária e a segurança jurídica, pois o caráter teleológico daquele lhe tolhe de objetividade normativa ao prevalecer o fim em detrimento do meio. Nesse sentido, expressa Martins (2007, p.332):

Imperando no Direito Tributário o princípio da estrita legalidade, entende parte significante da doutrina ser vedado ao Estado a interpretação finalística (jurisprudência dos valores) para fins de imposição fiscal, concluindo, em consequência, pela impossibilidade de o ente arrecadador desconsiderar os negócios praticados pelo contribuinte, ainda que executado em função de clara medida de planejamento tributário.

O fundamento deontológico das Normas está representado em sua capacidade de ditar e valorizar meios, representados pelo dever-ser, para o alcance de determinado fim. Sendo assim, não importam os fins, se não estiverem fundados em lícitos meios. Tal característica torna as Normas mais consistentes do que os Valores, pois justificam a conduta pelo seu meio, não somente pelo seu fim. Logo, conforme expressa o supracitado autor, em virtude da jurisprudência de valor se distanciar do princípio da legalidade, torna-se esta incompatível com a hermenêutica tributária.

Portanto, a aplicação da Jurisprudência de valores em matéria tributária pelos órgãos julgadores administrativos e judiciais brasileiros poderá promover a insegurança jurídica nas relações entre os sujeitos tributários e desrespeitar o direito fundamental do contribuinte à estrita legalidade tributária no exercício do seu dever de pagar tributos. É nesse sentido, que se evidenciam os princípios da estrita legalidade tributária e da segurança jurídica como opositores da aplicação no Direito Tributário de conceitos e valores indeterminados, afastados da normatividade objetiva, tais como função social, boa-fé contratual e propósito negocial.

2.1 Legalidade tributária estrita como direito fundamental do cidadão contribuinte

A contemporânea interpretação das normas tributárias e os valores denominados pós-positivistas, fundamentados em conceitos indeterminados de legitimidade social, só podem ser admitidas em época de abusos do poder estatal autocrático, pois, no Estado Democrático de Direito, deve prevalecer a estrita legalidade tributária, em nome da segurança jurídica dos direitos individuais do cidadão contribuinte.

A legalidade assumiu a sua importância social a partir do momento em que o Estado Monárquico-absolutista, notadamente nos séculos XVII e XVIII, passou a ser questionado pelo povo, representado naquele momento histórico principalmente pela burguesia. Por tolher a liberdade e os direitos individuais, a concepção do poder ilimitado do Monarca passou a ser paulatinamente combatido por movimentos sociais.

A partir século XVIII, os abusos das determinações régias, que geravam insegurança e insatisfação popular, foram combatidos por meio de revoluções, dentre as quais se têm como referência as já citadas Revoluções Industrial e Francesa. Como consequência desses movimentos sociais, a evolução do Poder de Tributar passa a ser determinada por novos valores liberais, cujo anseio norteador era a consagração da existência do indivíduo, diante do Estado. As ordenações arbitrárias dos soberanos são superadas e os direitos individuais são paulatinamente incorporados, prevalecendo-se, assim, o binômio expresso por Saldanha (2000, p. 74): “superação-incorporação”.

Não mais se admitia a insegurança de um Estado submetido à vontade de um ou de um grupo isolado. O Estado deveria se submeter à vontade popular e esta estaria representada em uma legalidade legitimada pelo povo, mesmo que por meio de seus representantes.

A lei como vontade popular, portanto, tornar-se-ia o instrumento gerador do Estado Democrático de Direito. A Legalidade se impõe para coibir abusos e opressões de governantes, prevalecendo, assim, os valores individuais e a liberdade democrática em detrimento dos arbítrios do Estado Monárquico-Absolutista. O princípio da legalidade surge como um instrumento de garantia dos direitos individuais.

O princípio da legalidade que fundamentou a criação do Estado Democrático de Direito impunha, portanto, uma ordem submetida à lei instituída pela legitimidade social. Para tanto, a representação da vontade popular seria condição basilar da legalidade como atributo do Estado Democrático de Direito.

No entanto, a invocação da legalidade, mesmo que em seu princípio não estivessem vinculada diretamente à vontade popular, já fora considerada à época um avanço, diante dos abusos cometidos pelos Estados monocráticos, pois instaurou o senso, mesmo que relativo, de segurança na relação entre o governante e o governado. A relação entre tais pessoas que antes, no Estado Monárquico-Absolutista, era considerada de poder; com a legalidade, passa a ter uma conotação jurídica. Nesse passo, evidenciando a diferença entre a relação de poder e a relação jurídica, fundamental para a evolução da ordem tributária, leciona Machado (2004, p.22):

É oportuno lembrar a diferença entre uma relação simplesmente de poder e uma relação jurídica. A relação simplesmente de poder nasce, desenvolve-se e se extingue sem qualquer ligação com normas, enquanto a relação jurídica nasce, desenvolve-se e se extingue nos termos das provisões normativas. Quem atua numa relação simplesmente de poder não se submete a nenhuma norma. Submete-se somente às limitações não normativas, tais como as de ordem física, psicológica, moral, religiosa, mas não se submete a nenhum limite decorrente de norma jurídica. Quem atua numa relação jurídica, diversamente, está submetido a normas. Submete-se a todas as limitações normativas.

Percebe-se que a evolução da relação de poder para a relação jurídica promove uma maior segurança às interações entre os sujeitos tributários, pois estas passam a ser realizadas sob a égide de regras pré-existentes, e não sob a vontade pessoal de um governante. Porém, tal transformação não é suficiente para elidir o arbítrio; pois, para isto, a representatividade da

vontade popular deve estar inserida na lei, legitimando-a como instrumento de manifestação social.

Logo, a legalidade foi primordial para a tributação, pois transferiu a esta o valor da segurança jurídica e da legitimação popular. Isso significa que, com a legalidade tributária, o Poder de Tributar passa a estar vinculado a dois fatores: o necessário consentimento daqueles que pagam o tributo e a fundamentação em normas pré-estabelecidas e objetivamente postas.

O consentimento dos sujeitos obrigados à tributação está diretamente relacionado com a representatividade popular no ato de se instituir e cobrar tributo. Isso implica que, para a aceitabilidade social da tributação, necessário se faz a legalidade representada pela vontade do povo, ou seja, a legalidade instituída por um Estado Democrático de Direito.

A relação entre os sujeitos tributários foi historicamente marcada por embates, porém é por intermédio do Estado Democrático de Direito que o equilíbrio tributário pode se aproximar de sua plenitude, ou seja, da famigerada concreção da justiça fiscal.

A falta de representação dos sujeitos passivos da tributação entre os responsáveis pela instituição e criação de tributos foi motivo para revoltas e transformações da concepção de legalidade tributária. Um fato histórico que retrata tal afirmação foi a independência norte-americana, descrito por Cunha (2002, p.08) nos seguintes termos:

Este foi o dia da 'Festa do chá, de Boston'. Colonos da Nova Inglaterra, disfarçados de índios, destruíram um valioso carregamento de chá da *British East India Co.*, em protesto contra um Ato do Parlamento (de abril de 1773) que havia criado um imposto sobre o chá exportado para as colônias americanas. Em retaliação, o Parlamento impôs uma série de medidas punitivas, a que os colonos denominaram de 'Leis Intoleráveis'. Uma dessas medidas foi o fechamento do porto de Boston até que fosse paga indenização pelo chá destruído. Este foi o mais importante de uma série de eventos pré-revolucionários que culminaram na declaração de independência, em 4 de julho de 1776. Em sua revolta, os colonos invocaram um princípio criado pelos próprios ingleses em sua longa história de disputas entre o rei e o parlamento. Trata-se do princípio do '*no taxation without representation*'. Ou seja, como os colonos não tinham representação no parlamento, em Londres, não estariam dispostos a aceitar impostos por ele criados.

Evidencia-se, portanto, que a legalidade tributária, para ser reconhecida e incorporada pela sociedade, deve ser por esta legitimada. A legalidade por si só não é capaz de garantir a harmonia entre os sujeitos tributários, tornando-se necessária a sua legitimidade social. A

superação das imposições de vontades monocráticas e a incorporação dos valores democráticos, mediante instituição de leis pela representatividade popular, remetem a legalidade à condição de princípio jurídico, como expressa Baleeiro (2007, p.90):

O poder de tributar, na constituição, é regulado segundo rígidos princípios que deitam raízes nas próprias origens históricas e políticas do regime democrático por ela adotado. Vários desses princípios abrigam limitações ao exercício daquele poder e não apenas à competência tributária.

O mais universal desses princípios, o da legalidade dos tributos, prende-se à própria razão de ser dos Parlamentos, desde a penosa e longa luta das Câmaras inglesas para efetividade da aspiração contida na fórmula *'no taxation without representation'*, enfim o direito de os contribuintes consentirem – e só eles – pelo voto de seus representantes eleitos, na decretação ou majoração de tributos. As Constituições, desde a independência americana e a Revolução Francesa, o trazem expresso, firmando a regra secular de que o tributo só se pode decretar em lei, como ato de competência privativa dos Parlamentos.

O princípio da legalidade além de possibilitar uma maior harmonização entre os sujeitos tributários, notadamente em um Estado Democrático de Direito, promove a segurança jurídica na relação entre Estado-fisco e cidadão-contribuinte. As regras expressas e postas mediante lei, sendo esta representativa da vontade popular, inibem a relação de poder na ordem tributária.

Nesse passo, incorporando o seu valor histórico, o Princípio da Legalidade Tributária esteve presente em todas as Constituições brasileiras, variando em seu grau de representatividade popular, conforme expressa Machado (2004, p.25):

Em todas as Constituições brasileiras o princípio da legalidade está de algum modo presente. Já a Constituição do Império, em seu artigo 171, e o Ato Adicional de 1834, o estendeu às áreas provinciais, atribuindo às Assembléias Legislativas das Províncias competência para estabelecer os impostos locais. Na Constituição de 1891, estava o princípio assim enunciado: 'nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize' (art. 72, § 30). Na constituição de 1934 estava também o princípio, embora não consagrado como garantia individual, mas claramente configurado na regra que vedava à União, aos Estados e aos Municípios 'cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize' (art.17, inciso VII). A constituição de 1937 foi a única que não enunciou explícita e diretamente; entretanto, mesmo assim, pode ser nela encontrado na regra que trata da competência legislativa para dispor sobre impostos.

Expressava, ainda, a Constituição de 1946 que nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que lei o estabeleça. Com a Emenda Constitucional de 1965, tal dispositivo teve ressalvas, autorizando alteração na base de cálculo e nas alíquotas nas condições estabelecidas na lei, por ato do Poder Executivo, dos impostos sobre comércio exterior, e impostos sobre operações financeiras.

Em 1967, o Sistema Tributário Nacional fora instituído pela nova ordem constitucional que naquele ano passava a vigorar, incorporando as normas da Emenda Constitucional de 1965, expressando que nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça. Este dispositivo também foi mantido na emenda Constitucional nº. 1 de 1969.

Na Constituição Federal de 1988, fortalecido foi o princípio da Legalidade Tributária; pois, além de seu artigo 150, inciso I, vedar a União, aos estados e aos municípios a exigência ou aumento do tributo sem que a lei o estabeleça; os seus artigos 49, inciso V e 68, parágrafo único, limitam a atuação do Poder Executivo em atos que promovam a instituição de tributos, como abaixo se observa:

Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional [...]

V - sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa; [...]

Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional. § 1º - Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, [...]

Percebe-se, pois que a vigente ordem constitucional tributária fortaleceu o princípio da legalidade tributária, ao recepcionar, ainda, o artigo 97 do Código Tributário Nacional que expressa:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

Além de recepcionar tal dispositivo, por estar em perfeita consonância com o seu sistema tributário, a Constituição Federal de 1988 impõe uma interpretação de legalidade estrita ao ato de instituir todos os elementos formadores de um tributo, quais sejam: hipótese de incidência, sujeito passivo, sujeito ativo, alíquotas e base de cálculo. Assim entende Machado (2004, p. 31): “O verdadeiro sentido do princípio da legalidade exige que todos os elementos necessários à determinação da relação jurídica tributária principal residam na lei”.

Por conseguinte, a legalidade na ordem tributária, por determinação constitucional, é de natureza estrita, fazendo-se impor a todos os elementos formadores da tributação, ressalvadas as matérias que a própria Constituição, sob as condições por ela imposta, oportuniza discricionariedades ao Estado-fisco. Tal fundamento da ordem constitucional tributária brasileira constitui-se como um direito individual do cidadão-contribuinte diante do Estado-fisco, pois enseja a necessária representatividade democrática à tributação.

Consequentemente, mitigar o referido princípio, mediante interpretações abstratas e extensivas aplicadas à tributação, em nome dos denominados valores pós-positivistas, tais como: jurisprudência dos valores, princípios formais de legitimação, boa-fé contratual, função social dos negócios jurídicos, isonomia, vinculação à capacidade contributiva, pode ameaçar o citado direito individual à estrita legalidade tributária.

Necessário, pois, a preservação do analisado princípio, por ser substancial à segurança do cidadão-contribuinte diante do Estado-fisco. Nesse passo, a prevalência dos valores, em detrimento às normas, na aplicação do direito na relação entre os sujeitos da tributação, promoverá a mitigação da legalidade estrita, devendo ser, pois, evitada, cabendo ao Poder Judiciário vergastá-la em obediência ao Estado Democrático de Direito e em nome da segurança jurídica nas relações tributárias.

2.2 Segurança Jurídica diante da atual hermenêutica jurídico-tributária

O princípio da segurança jurídica está intrinsecamente relacionado às limitações constitucionais do Poder de Tributar. A certeza jurídica assume, conforme anteriormente explicitado, valores legalistas que, com a evolução do Estado Liberal para Estado Democrático de Direito, foram temperados com valores sociais relacionados à legitimidade dos direitos individuais dos sujeitos passivos da tributação.

A harmonia na relação entre Estado-fisco e o cidadão-contribuinte está à mercê de valores inerentes à segurança jurídica, em que a certeza normativa e a garantia dos direitos fundamentais do cidadão estejam protegidas contra imprevisíveis intervenções do Poder Público. Tais valores se fundamentam no Estado de Direito, na medida em que há sujeição do próprio poder estatal a normas representativas da vontade popular. Nesse passo, ressaltando a

evolução histórica do valor da segurança jurídica para o Estado de Direito, diante de cada concepção político-econômica, Torres (2005, p. 2) ressalta:

O tema segurança é co-extensivo ao Estado de Direito e o acompanha em suas diversas configurações, guardando as características próprias de cada época: Estado Liberal de Direito (ou Estado Guarda-Noturno), Estado Social de Direito (ou Estado de Bem-estar Social, ou Estado Providência) e Estado Democrático de Direito (ou Estado Pós-Socialista, ou Estado da Sociedade de Risco). Na primeira fase, do Estado Liberal de Direito, com permanência nas anteriores, aparece como segurança dos direitos fundamentais; na segunda, como segurança social também; na última, agregar-se-lhe a segurança preventiva.

Percebe-se, pois, que a legalidade como princípio jurídico regente das relações entre as vertentes privada e pública da ordem jurídica brasileira, nas quais estão respectivamente incluídos os direitos civis do cidadão contribuinte e os seus deveres tributários, forma o nascedouro dos valores inerentes à segurança jurídica, especialmente em sua concepção tributária.

Para ordem tributária, a segurança jurídica assume a função de proteger integridade legal da relação entre o Estado-fisco e o cidadão-contribuinte. A preservação dos direitos e das garantias fundamentais dos sujeitos passivos da tributação, especialmente os relacionados à sua liberdade e à sua autonomia privada, torna-se a essência deste princípio. Para Torres (2005, p. 03), a segurança jurídica significa: “[...] certeza e garantias dos direitos. É paz. Como todos os valores jurídicos, é aberta, variável, bipolar e indefinível. A segurança jurídica significa, sobretudo, segurança dos direitos fundamentais”.

Tal concepção torna a segurança jurídica valor fundamental na relação tributária entre o Estado-fisco e o cidadão-contribuinte. Para Carvalho (2003, p. 360), a segurança jurídica é, por excelência, um sobreprincípio, pois seus ditames se refletem nos demais princípios jurídicos, tais como o da legalidade, anterioridade, igualdade, irretroatividade, universalidade da jurisdição e outros mais.

Principalmente para o ordenamento tributário, a essência de sobreprincípio da segurança jurídica ratifica a necessária restrição à subjetividade e à imprevisibilidade das regras regentes das relações entre os sujeitos tributários, ressalvadas as hipóteses expressas em lei, que mesmo assim não podem gerar incertezas, sob pena de serem eivadas de inconstitucionalidade.

Sendo assim, pode-se determinar que o princípio da legalidade esteja diretamente relacionado à segurança jurídica, pois é instrumento de concreção desta. A certeza jurídica é efetivada mediante a expressão em normas pré-existentes de direitos e garantias fundamentais do cidadão-contribuinte, especialmente diante dos poderes de intervenção nas relações privadas do Estado-fisco. Abraham (2007, p. 303) ressalta o valor de tais princípios para a segurança jurídica na esfera tributária, nos seguintes termos:

Diz-se, comumente, que uma, dentre várias outras formas de se garantir a realização de uma atividade fiscal justa e segura, seria aquela através da aplicação dos clássicos princípios da legalidade (artigos 5º - II e 150 - I da Constituição Federal) e da tipicidade, responsáveis por refletirem os ditames da segurança jurídica, ao permitirem que os contribuintes conheçam prévia e precisamente todos os seus direitos e obrigações, excluindo-se, assim, eventual utilização de critérios ou parâmetros meramente subjetivos e a prática de atos de conteúdo genérico, garantindo-se finalmente, a almejada estabilidade nas relações jurídicas.

No entanto, ao contrário do supracitado valor que expressa à certeza jurídica, segue explicitando Abraham (2007, p. 304) que a tipicidade tributária não deve ser apenas a fechada, defendendo a aplicação de cláusulas gerais e de conceitos jurídicos indeterminados na ordem tributária, como abaixo se observa:

Entretanto, esta posição excessivamente formalista derivou do positivismo conceptualista, que reputamos já superada pela atual interpretação pluralista, em que valores da sociedade têm uma relevância maior que a literalidade normativa. Assim, aquela certeza jurídica, proveniente da imposição do Princípio da Tipicidade, hodiernamente deve ser analisada sob a ótica de todo o ordenamento jurídico do Estado de Direito Contemporâneo, especialmente à luz da teoria pós-positivista. Em razão da existência de outros princípios que devem ser igualmente considerados, ponderados e aplicados, que trazem ao operador do direito certas diretrizes no exercício de sua tarefa permitir-se-á propor a utilização, do que a doutrina clássica considera como tipicidade aberta, ainda com a mesma certeza e segurança, admitindo-se, do mesmo modo, o emprego de cláusulas gerais e de conceitos jurídicos indeterminados [porém determináveis], rompendo-se com a ideia tradicionalmente concebida de que o tipo tributário no Brasil seria necessariamente fechado.

Ressalte-se que tal concepção, amparada por valores que enaltecem a legitimidade do interesse público, diante da legalidade protetora do interesse privado, deve ser incorporada à ordem tributária com ressalvas e limitações, sob pena de se comprometer a própria segurança jurídica nas relações tributárias. A legalidade só poderá ser mitigada nos limites impostos por ela própria, como lei disciplinadora de discricionariedades do Poder Público, evitando-se subjetivismos na aplicação das normas tributárias.

Corroborando com a concepção de sobreprincípio da segurança jurídica, do qual se irradia diretrizes a outros princípios jurídico-tributários, pode-se evidenciar o princípio da anterioridade tributária como meio de sua efetivação, como expressa Paulsen (2004, p. 229):

No contexto deste trabalho, a etimologia do sentido fundamental da palavra segurança é assaz sugestiva (se, no prefixo privativo, síncope de *sine* + *cura* = cuidado, resguardo, cautela, precaução, preocupação) à proporção que aponta para tranquilidade de ânimo, indica isenção de preocupação, cuidados. É vocábulo que expressa tranquilidade, quietação. É nesse sentido que o sobreprincípio da segurança jurídica emerge como sendo certamente um esteio do Estado Democrático de Direito com uma básica formulação de exigência: previsibilidade da ação estatal. O Estado deve atuar sempre com lealdade em face das pessoas (física ou jurídica), pautar-se invariavelmente de modo a não surpreendê-las (não surpresa) com as medidas tomadas. [...] O princípio da anterioridade da lei tributária é inequívoca forma de dar-se efetivação ao princípio da segurança jurídica, na medida em que faz com que o cidadão saiba, num dado exercício financeiro, que no exercício seguinte ele terá uma carga tributária (inteiramente) nova ou majorada. Com essa exigência, o cidadão fica sabendo, com antecedência, que no próximo exercício financeiro terá um incremento em seus encargos tributários. É, pois, previsibilidade objetiva, concedida ao contribuinte, no que diz respeito à tributação.

Para tanto, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c” expressa a vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou e antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada essa. Tais dispositivos preservam a segurança jurídica das condutas do cidadão-contribuinte, em relação a imposições do Estado-fisco, inibindo a imprevisibilidade na ordem tributária.

Nesse sentido, podem-se citar, também, os princípios da isonomia e da irretroatividade, pois se destacam como instrumentos da efetivação do sobreprincípio da segurança jurídica. A irretroatividade da lei tributária assegura ao cidadão-contribuinte que os fatos anteriores à vigência da lei não serão por esta alcançados. Já isonomia garante o direito a tratamento tributário diferenciado ou equiparado, caso haja o preenchimento de critérios legais pré-estabelecidos.

Conclui-se que o reflexo normativo irradiado dos supracitados princípios jurídicos por meio do valor da segurança jurídica, faz deste imprescindível para todo o ordenamento brasileiro, especialmente à seara tributária, em que a invasão do Poder Público na esfera particular se situa em uma divisão tênue entre o expropriatório e o contributivo.

A ordem econômica capitalista adotada pelo País, com a qual o ordenamento jurídico brasileiro deve se harmonizar, determina o esforço individual como o principal meio de obtenção de riqueza, logo o respeito à propriedade privada deve ser assegurado, cedendo ao Estado apenas o que legalmente for pré-determinado. Xavier (2001, p. 55) assim estabelece a relação entre a economia capitalista e a segurança jurídico-tributária:

A lógica de uma economia de mercado conduz assim a uma reserva absoluta da lei no terreno tributário, posto que uma livre apreciação administrativa das situações tributáveis e do grau de sua tributação não se revela compatível com as instituições fundamentais daquele tipo de economia: a propriedade privada, que importa delimitar rigorosamente, frente às pretensões fiscais do estado; a iniciativa privada, que supõe uma rígida fixação legal dos elementos essenciais do tributo, em ordem a uma simples e objetiva dos encargos tributários da empresa; e ainda a concorrência, que pressupõe uma igualdade que só a lei pode facultar.

Não há que se descuidar, portanto, de uma tributação pautada na estrita legalidade e no respeito à segurança jurídica, sob pena de se ameaçar direitos e garantias fundamentais do cidadão-contribuinte. Ao se provocar qualquer mitigação dos institutos garantidores da jurisdição da relação tributária, mediante aplicação de valores, em detrimento de normas jurídicas (Jurisprudência dos valores), deve-se atentar para o que representa historicamente a segurança jurídica para o Direito Tributário.

Por conseguinte, como a legalidade e a segurança jurídica são fundamentos da ordem jurídica do País, o cidadão-contribuinte está constitucionalmente amparado na defesa de seus direitos, sobretudo quando o exercício legal de sua liberdade individual está ameaçado pelo poder de tributar do Estado-fisco. Com efeito, pode-se inferir que, fundado nas supracitadas normas principiológicas, consagrado está o direito do indivíduo de planejar legalmente a sua ordem privada, com o objetivo de pagar menos tributo, exercendo, assim, o planejamento tributário lícito.

É diante dessa atual tendência mitigadora dos preceitos que fundamentam os direitos individuais dos cidadãos brasileiros, conforme se pode analisar com a “publicização” do direito contratual e com a mitigação dos princípios tributários da estrita legalidade e da segurança jurídica, que se passa a abordar as restrições sofridas pelo cidadão contribuinte, especialmente quanto à sua liberdade exercer negócios jurídicos elisivos.

Neste contexto, o planejamento tributário dos cidadãos-contribuintes passa a ser analisado como instrumento que reflete a relação entre os dois institutos até aqui analisados, quais sejam: atual prevalência da ordem social do contrato, em detrimento de sua concepção jurídico-econômica, e a mitigação dos princípios da legalidade tributária e da segurança jurídica, em nome da aplicação de valores e conceitos abstratos e indeterminados nas relações entre os sujeitos tributários.

3 A LIBERDADE CONTRATUAL DO CIDADÃO-CONTRIBUINTE DIANTE DA CONTEMPORÂNEA INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS CÍVEIS E TRIBUTÁRIA ANTIELISIVAS

Conforme analisado, a interpretação contemporânea da legislação tributária incorpora valores que vão além da estrita legalidade, expandindo-se para aferição da legitimidade social das condutas dos sujeitos tributários. No entanto, tal tendência não deve desvirtuar os fundamentos jurídicos do Direito Tributário amparados, como acima exposto, nos princípios da estrita legalidade e da segurança jurídica.

Entende-se, pois, que, no ordenamento tributário brasileiro, a tipicidade fechada deve ser prevalente, em detrimento de subjetivismos nas relações jurídico-tributárias. Resguardam-se, assim, os direitos fundamentais do cidadão-contribuinte, que o tornam livre para planejar as suas atividades, desde que haja o cumprimento de suas obrigações tributárias na estrita medida determinada por lei.

Nesse passo, pode-se afirmar que o cidadão-contribuinte está amparado, ao exercer a sua liberdade de optar pela economia lícita de tributos, na estrita legalidade tributária e na segurança jurídica, na liberdade contratual e na sua autonomia privada, orientando-se, pois, pelos direitos e garantias fundamentais alcançados pelo Estado Democrático de Direito. Subjugar normas jurídico-tributárias à aplicação de valores não jurídicos, tais como: o social e o econômico, é retroceder às arbitrariedades da época em que a relação tributária tinha natureza política, não jurídica.

A legalidade estrita e a previsibilidade de obrigações tributárias ratificam a especificidade do Direito Tributário, notadamente quando se pondera acerca da justificação do

planejamento tributário no Ordenamento Jurídico Brasileiro. Para tanto, defende Fabretti (2005, p. 152) a legalidade do planejamento tributário, que é, para autor, instrumento de efetivação do direito fundamental do indivíduo à liberdade contratual, diante da ânsia arrecadatória do Estado-fisco, ao assim expressar:

Planejamento tributário é atividade que estuda a priori os atos e negócios jurídicos que o agente econômico (empresa, instituição financeira, cooperativa, associação) pretende realizar. Sua finalidade é obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor realmente exigido por lei.

Devem-se pesquisar, antes de cada operação, suas conseqüências econômicas e jurídicas, porque uma vez concretizadas, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos [art. 116 do CTN], surgindo a obrigação tributária.

Portanto, devem-se estudar e identificar todas as alternativas legais aplicáveis ao caso ou a existência de lacunas 'brechas' na lei, que possibilitem realizar a operação pretendida, da forma menos onerosa possível para o contribuinte, sem contrariar a lei.

Entende-se, com a referida explanação, que o planejamento tributário tem por objeto o estrito cumprimento das obrigações tributárias acessórias, bem como a eficiência no adimplemento das obrigações tributárias principais, valendo-se do princípio da estrita legalidade para economizar lícitamente custos com a tributação. Cumprir rigorosamente a lei e fazer o que esta determina, seja proibindo ou permitindo, é parâmetro basilar da licitude do planejamento tributário.

Tal é o valor da economia lícita de tributos, em tempos modernos, que se deve ampliar a aplicabilidade do planejamento tributário para pessoas físicas, não o limitando às jurídicas. Assim leciona Gubert (2003, p. 33), quando expressa a admissibilidade do planejamento tributário para todos os sujeitos tributários, podendo estes, mediante condutas comissivas ou omissivas, realizadas antes ou depois da ocorrência do fato gerador, promover à redução, a mitigação, a transferência ou a postergação de obrigações tributárias, respeitada a estrita legalidade.

Ademais, percebe-se, com o supracitado entendimento, que o planejamento tributário pode ser dividido em duas etapas: na primeira, são analisados os meios de se reduzir a carga tributária antes da realização do fato gerador; já na segunda, a possibilidade de se reduzir a tributação, mediante compensação e procedimentos administrativos e judiciais, após a ocorrência do fato gerador.

Deve-se, destacar que, seja o planejamento tributário realizado antes ou depois do fato gerador do tributo, ele se difere da evasão fiscal, pois não prega a sonegação de tributos, mas

sim o estrito cumprimento daquilo, e somente daquilo, que a norma tributária exige. Realizar planejamento tributário é exercer, portanto, a elisão, e não a evasão fiscal, como expressa Huck (1997, p. 326):

A evasão é sempre ilegal. A fuga do imposto devido, manifestada sob a forma de fraude, simulação ou embuste de qualquer natureza, sofre condenação em todos os sistemas jurídicos nacionais. Elisão, elusão ou evasão lícita é a subtração ao tributo de manifestação de capacidade contributiva originalmente sujeita a ele, mediante a utilização de atos lícitos, ainda que não congruente como objetivo da lei. Em essência, surge como uma forma jurídica alternativa, não prevista na lei tributária, de alcançar o mesmo resultado negocial originalmente previsto, sem o ônus do tributo.

A complexidade de mercado e o alto grau de concorrência que os agentes econômicos brasileiros enfrentam, assim como a elevada carga tributária do País, tornam o planejamento tributário, seja antes ou após o fato gerador, ferramenta imprescindível para o desenvolvimento de atividade empresarial. Evidencia Becker (2004, p.15) acerca do emaranhado de normas que compõe o ordenamento jurídico-tributário brasileiro, ao expressar:

A tributação irracional dos últimos anos conduziu os contribuintes [em especial os assalariados] a tal estado que, hoje, só lhes resta a tanga. E além da tanga, restam-lhe apenas a fê e a esperança na mudança desse estado de coisas simultaneamente a mudança dos Ministros da Fazenda e do Planejamento. Porém, se a estes contribuintes tributarem até mesmo a tanga, então, perdas estarão a fê e a esperança. Infelizmente existem fundadas razões para que tal aconteça.

O expressar do referido autor evidencia a sujeição dos cidadãos-contribuintes à insegurança jurídica gerada por um ordenamento tributário ininteligível para a maioria daqueles que a ele se sujeitam. Justifica-se, assim, a própria legitimação social do planejamento tributário como ferramenta do cidadão-contribuinte, pois necessário se faz organizar conhecendo e utilizando a legislação tributária contra os abusos cometidos pelo Estado-fisco. Exigir do Poder Público o respeito às opções tributárias lícitas é exercer a liberdade contratual e a autonomia privada nos limites impostos exclusivamente por lei, em prol, sobretudo, do equilíbrio da relação jurídico-tributária.

Por conseguinte, evitar a incidência do fato gerador do tributo, aproveitar-se de benefícios e de compensações fiscais, assim como postergar lícitamente obrigações tributárias principais, pressupostos que formam um planejamento tributário lícito, são faculdades oriundas da limitação do Poder de Tributar do Estado-fisco. Visam, sobretudo, garantir a proteção do cidadão-contribuinte, em face da complexidade normativa da legislação tributária

nacional, assim como da arbitrária tendência à aplicação da jurisprudência dos valores na resolução de conflitos entre sujeitos tributários.

Sendo assim, novamente se invocam os princípios da estrita legalidade tributária, da segurança jurídica e da liberdade contratual como institutos que fundamentam o direito do cidadão-contribuinte de exercer o planejamento tributário lícito e de exigir do Estado-fisco respeito à sua liberdade de optar licitamente por uma conduta que a ele seja tributariamente menos onerosa.

A legalidade estrita na ordem tributária brasileira qualifica como jurídica a relação entre o cidadão-contribuinte e o Estado-fisco, determinando, por consequência, a aplicação de uma interpretação essencialmente jurídica dos fatos sobre os quais incidirão as normas tributárias. Logo, os elementos geradores da tributação de determinado fato devem ser analisados sob o prisma da legalidade estrita, ou seja, da tipicidade fechada e objetiva, em que os elementos essenciais que compõe o tributo e que o tornam aplicável devem estar determinados em lei.

O exercício do planejamento tributário por parte do cidadão-contribuinte pode e, até mesmo, deve ser analisado pelo Estado-fisco, porém somente mediante o juízo da legalidade, ou seja, pela interpretação jurídica dos fatos realizados que, de acordo com a elisão ou evasão fiscal, podem ser ou não lícitos. Assim, leciona Fossati (2006, p.125):

O Direito opera pela jurisdicização do fático, isto é, uma vez que um determinado fato encontra sua correspondente previsão posta na lei, esta passa a colorir o fato, até então preto e branco, tornando-o relevante para o Direito. O fato, agora jurisdicizado [colorido], precisa ser interpretado, obedecidos seus critérios de validade, para surtir os respectivos efeitos. Ocorre que uma vez que interessa ao Direito o referido fato, ele passa a receber sua guarida, que inclui necessariamente uma interpretação jurídica. A interpretação jurídica é um dos pilares do Princípio da Segurança Jurídica, segundo o qual o cidadão não pode ser surpreendido com inovações legislativas, interpretações e aplicações tendenciosas, políticas ou arbitrárias da lei, fora dos moldes previstos nas garantias fundamentais constitucionalizadas e nos limites materiais de tributar.

Inferese, portanto, que o Estado-fisco está adstrito à interpretação jurídica dos negócios exercidos pelo cidadão-contribuinte ao realizar o planejamento tributário, sob pena de se macular os princípios da estrita legalidade tributária e da segurança jurídica. A concepção jurídica da relação entre os sujeitos tributários determina a obediência a leis certas e pré-estabelecidas, em respeito ao Estado Democrático de Direito.

No entanto, com o pretexto de se incorporar à interpretação subjetivista das normas tributárias, que, conforme anteriormente explanado, preconiza a predominância do Valor, em detrimento da Norma – jurisprudência dos valores em prejuízo da legalidade - fora inserido, com a Lei Complementar nº. 104 de 2001, o parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, que assim expressa:

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

[...]

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

A lei complementar supracitada foi denominada de norma geral antielisiva e teria por objeto a desqualificação de práticas relacionadas à elisão fiscal, sob as quais o Estado-fisco teria a competência para interpretar economicamente os atos praticados pelo cidadão-contribuinte, desconsiderando, assim, planejamentos tributários que, por ilações subjetivas, avaliam ser ilegítimos.

Apesar de a lei ser posta em vigência com uma série de impropriedades técnica e terminológica, dentre as quais se podem citar a sua própria finalidade de combater à elisão fiscal, estão contidos nela três diferentes regras jurídicas que, para Fossati (2006, p. 111), seriam de três naturezas: a formal ou estrutural, a material e a de aplicabilidade normativa, como assim, expressa:

A norma geral antielisiva apresenta três diferentes regras jurídicas:

- a) Regra Formal ou Estrutural: é de competência administrativa. Ao fiscal é outorgado poder para desconsiderar atos ou negócios jurídicos.
- b) Regra Material: refere-se ao ato ou negócio em si mesmo. A prática do ato ou negócio jurídico tendente a dissimular o fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária está sujeito à desconsideração destes atos.
- c) Regra de Aplicabilidade Normativa: concerne a instituição e regulamentação. A observância dos procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária é *conditio sine qua non* para o ato de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos dissimulatórios. Não contém qualquer regra de processo.

As duas primeiras regras evidenciadas pelo citado autor ensejam conflitos com os princípios da estrita legalidade tributária e da segurança jurídica, pois possibilitam que a autoridade administrativa se afaste da interpretação jurídica e passe a aplicar a interpretação

econômica dos fatos elididos. Atribuir competência a autoridades fazendárias para aferir, além da legalidade, determinada condição de um negócio jurídico praticado pelo cidadão-contribuinte, é oferecer àquelas a oportunidade de readaptar, mediante valores abstratos e subjetivos, fatos para que se tornem geradores de tributos.

A amplitude de competência da Administração tributária para se inserir, mediante uma interpretação econômica, na liberdade contratual do cidadão-contribuinte, desconsiderando-a sem fundamento legal, afronta os princípios da estrita legalidade e da segurança jurídica. Com a edição da supracitada Lei Complementar 104, ameaçada está a natureza jurídica da relação entre os sujeitos tributários, podendo haver o já citado retrocesso à arbitrariedade fiscal.

Assim, outorgar à autoridade fazendária a possibilidade de exercer a sua função arrecadatória mediante critérios abstratos, embasados na doutrina da interpretação econômica do Direito Tributário, assim como na própria jurisprudência de valores, é desrespeitar o próprio Ordenamento Jurídico Brasileiro, conforme expressa Cassone (1999, p. 148):

Com efeito, se a lei, ao descrever determinada hipótese de incidência tributária, é obrigada a mencionar expressamente todos os elementos objetos da compulsoriedade [pessoal, espacial, temporal, material e quantitativo – a que se dá o nome de ‘tipo tributário fechado’], a análise desses elementos é que se ocorreu ou não determinado fato gerador, e não o resultado econômico de um ato, fato ou situação. Não se pode, portanto, por meio de uma interpretação simplesmente econômica, afirmar que ocorreu esse ou aquele fato gerador.

Repulsando a doutrina da interpretação econômica da norma tributária para fins de desconsideração de negócios jurídicos fundados em planejamento tributário, expressa Becker (1998, p. 122) que é o mesmo que retirar do Direito Tributário o Direito, destruindo a certeza e a praticabilidade necessárias às relações entre os sujeitos tributários, em nome de conceitos e institutos não jurídicos.

Observa-se que o receio dos supracitados autores à doutrina da interpretação econômica do Direito Tributário, é a possibilidade do Estado-fisco se afastar das determinações jurídicas na análise de ocorrência ou não do fato gerador de tributos. No afã de arrecadar, a autoridade fiscal afere a intenção econômica da conduta do cidadão-contribuinte, fazendo desta um fato gerador de tributos, afastando-se, assim, da tipicidade fechada da tributação.

Vê-se, pois, uma vertente da já analisada Jurisprudência dos Valores sendo aplicada na relação entre os sujeitos tributários. Admitir preponderância de Valores de natureza econômica, tais como: lucratividade, eficiência, razão comercial, distribuição de renda pela tributação, em detrimento de normas essencialmente jurídicas, para disciplinar e até mesmo definir fatos como geradores de tributo, é permitir que os tribunais administrativos tributários decidam preterindo o fundamento jurídico da relação tributária.

Exemplo concreto disso ocorreu com a tributação da operação de *leasing*, arrendamento mercantil, como se fosse contrato de compra e venda. Houve, neste caso, a efetivação da doutrina da interpretação econômica dos atos elisivos, em que o Estado-fisco entendeu ser o arrendamento mercantil com cobrança antecipada do valor residual um contrato de compra e venda a prazo. Haveria a intenção econômica – valor indeterminado, subjetivo e não jurídico – dos cidadãos contribuintes contratantes de vender e comprar determinado bem, não de arrendá-lo¹.

Tal pretensão chegou a ser acolhida pelo Superior Tribunal de Justiça, que, a princípio, editou a Súmula 263 STJ: “A cobrança antecipada do valor residual (VRG) descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil, transformando-o em compra e venda mercantil a prestação.”

No entanto, após uma análise em que se ponderaram normas jurídicas pertinentes ao caso, não os valores exclusivamente econômicos, o Superior Tribunal de Justiça admitiu não haver a descaracterização do contrato de arrendamento mercantil, já que não haveria aquisição de propriedade, passando esta a existir apenas quando do término da última prestação, com a quitação do valor residual garantido. A supracitada Súmula foi suprimida pela de número 293

1. A celeuma em torno do contrato de *leasing* se deu em virtude da tentativa de sua descaracterização para fins de incidência do Imposto de Renda, promovido pela União Federal, que passava a considerá-lo como sendo contrato de compra e venda, por haver pagamento adiantado do Valor Residual Garantido – VRG, o que indicava a intenção dos contratantes em comprar à prestação. A Fazenda Federal não aceitava, assim, que as prestações pagas fossem tratadas como despesas dedutíveis daquele imposto, ou seja, não admitia que o arrendatário que realizasse este tipo de negócio jurídico utilizasse o artigo 356 do Dec. 3000/1999 para beneficiar-se. Nos Embargos de Divergência no RESP N° 286.649-RS, a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça proferiu acórdão que serviu de paradigma para a mudança de entendimento e criação da súmula n° 293, assim decidindo: “A descaracterização do contrato de **leasing** só pode ocorrer quando tiver devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei, no caso, a prevista nos Arts. 2º, 9º, 11, § 1º, 14 e 23, da Lei n° 6.099/74. Fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco tratar o contrato de **leasing**, por simples entendimento de natureza contábil, como sendo de compra e venda. 7. Homenagem ao princípio de livre convenção pelas partes quanto ao valor residual a ser pago por ocasião da compra. 8. Não descaracterização de contrato de **leasing** em compra e venda para fins de imposto de renda”.

que expressa: “A cobrança antecipada do valor residual garantido (VRG) não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil”.

Ressalte-se que não se defende o isolamento entre as normas jurídico-tributárias e a ciência econômica, já que o Direito e a Economia devem estar, como já afirmado anteriormente, diretamente interligados, em nome da estabilidade econômica e de um sistema legal eficiente, conforme expressa Pinheiro (2005, p.08). O que se acusa é a interpretação econômica de fatos não geradores de tributos, com intento de provocar incidência tributária, porém sem respaldo jurídico. Esta forma de interação entre o Direito e a Economia, ao contrário do seu salutar propósito, gera instabilidades e inseguranças no ambiente institucional do País.

Infere-se, com isso, que a interpretação jurídica dos atos elisivos é exigência determinada pelos princípios da legalidade e da segurança jurídica, sob os quais está sujeito o Estado-fisco, quando da avaliação da licitude de planejamentos tributários. Não há que se efetivar a interpretação econômica para descon sideração de negócios jurídicos lícitos praticados pelo cidadão-contribuinte, sob pena de se afrontar a conotação jurídica da relação entre os sujeitos tributários.

Por afastar o exercício da Administração tributária da racionalidade das normas jurídicas, a aplicabilidade da norma geral antielisiva, instituída pela Lei complementar 104 de 2001, está sujeita à regulamentação por lei ordinária, na qual devem estar previstos taxativamente os casos e as formas de desqualificação de atos e negócios realizados pelo cidadão-contribuinte, re-estabelecendo, assim, a estrita legalidade das normas tributárias.

A primeira tentativa desta regulamentação da referida norma geral antielisiva, indicada pelo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, foi mediante a Medida Provisória nº. 66 de, de 29 de agosto de 2001. Ficariam, com a conversão desta em lei, estabelecidos os procedimentos a serem adotados pela autoridade fiscal para descon siderar negócios jurídicos realizados pelo contribuinte, sob o fundamento da falta de propósito comercial e do abuso de forma, conforme expressava o seu artigo 14:

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

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

No entanto, na conversão dessa medida provisória na Lei nº. 10.637/02, o supracitado dispositivo, assim como todos os outros que estavam relacionados com a desconsideração de negócio jurídico do contribuinte foram excluídos, ficando sem a necessária regulamentação a norma geral antielisiva. A razão mais plausível desta exclusão é a controvérsia em torno de constitucionalidade do citado parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário, o que ainda faz refrear, um pouco, as abusivas pretensões arrecadatórias do Estado-fisco.

Em uma nova tentativa de regulamentação, desta vez mediante o Projeto de Lei nº. 536/07, que atualmente se encontra na Coordenação de Comissões Permanentes da Câmara dos Deputados, o Poder Executivo, por meio do Ministério da Fazenda, continua com a pretensão de instituir a desconsideração de negócio jurídico potencialmente dissimulatórios de fatos geradores. Tal intento, para os fazendários, acabaria com a discussão jurídica sobre a possibilidade de a autoridade administrativa inviabilizar planejamento tributário amparado em lei, porém, sem justificativa econômica, segundo subjetiva concepção do Fisco.

A atual falta de regulamentação da norma geral antielisiva (parágrafo único do artigo 116 do CTN), em uma primeira análise, pareceria uma vitória para o contribuinte, porém, na concepção de Machado (2007, p. 51), não surtiu o efeito de conter o afã de arrecadação do Estado-fisco, pois este passa a se utilizar da omissão legal para desconsiderar ato e negócios jurídicos de forma arbitrária e abusiva.

Este também é o entendimento de Neves (2009, p. 71), quando, ao demonstrar os feitos provocados pela falta de critérios legais, específicos e condizentes com os princípios fundamentais tributários, para regradar restritamente a atividade fiscal de desconsideração de negócios jurídicos privados, ele assim expressa: “Há, portanto, uma lacuna legislativa prejudicial ao sistema legal tributário, o que tem ocasionado diversas arbitrariedades e leviandades por parte dos órgãos julgadores, sem falar na insegurança que gera na sociedade como um todo”.

Diante desta distorção, espera-se que os tribunais superiores do Poder Judiciário Brasileiro, assim como os conselhos tributários julgadores refutem arbitrárias condutas das

autoridades fiscais, pois o Ordenamento Tributário Nacional está amparado na legalidade estrita e na observância da tipicidade fechada, ou seja, em leis específicas e determinantes dos elementos formadores do tributo e de sua aplicação. Em assim agindo, garante e protege o direito fundamental do cidadão-contribuinte à segurança jurídica em sua relação com o Estado-fisco, especialmente, quando da sua opção de exercer a economia lícita de tributos.

Não se defende a inoperância da Administração tributária frente a planejamentos tributários; entende-se, sim, o exercício legítimo do seu poder-dever de fiscalizar, porém sob o manto de conceitos e institutos próprios do Direito, tais como: abuso da forma, abuso de direito, simulação, fraude à lei e nulidade do negócio jurídico, fundamentados na estrita legalidade.

Em contrapartida, não se entende como admitidos no ordenamento jurídico brasileiro à utilização, pelo Estado-fisco, de meios oblíquos de desconsideração de negócios jurídicos lícitos, para fins fiscais, incorporados, especialmente, na Teoria da Utilidade Negocial. Entretanto, como serão analisadas no próximo capítulo, essas práticas já são realizadas por determinados órgãos e autoridades fiscais.

3.1 Planejamento tributário e os meios jurídicos para o reconhecimento de sua licitude pela Administração tributária

O direito ao planejamento tributário do cidadão contribuinte, mesmo sendo exercido sob as regras da licitude, enfrenta questionamentos das autoridades fazendárias que põem em suspeição atos e negócios jurídicos lícitos, embasando-se não somente na evasão fiscal, mas também na elusão tributária. Passam, assim, os agentes fiscais a arguir ilicitudes em contratos lícitos do contribuinte, transferindo a este todo o ônus da provar a validade jurídica da sua conduta tributária.

A Administração tributária, portanto, com esse intento, utiliza-se de meios para aferir não apenas a legalidade do planejamento tributário, mas também a sua própria legitimidade, seja esta jurídica, econômica ou social. No entanto, não se pode olvidar dos já analisados fundamentos do direito tributário que, por ser “direito antes de ser tributário”, está essencialmente fundado em princípios e razões jurídicas.

Nesse sentido, o Ordenamento Jurídico Brasileiro dispõe de institutos legais, que foram legitimamente ingressados à estrutura legal do País, e faculta-os àqueles que de algum modo se sintam prejudicados em uma determinada relação jurídica, sejam os próprios agentes dessa relação, ou terceiros indiretamente envolvidos. Com a Administração tributária não é diferente. O Estado-fisco, mediante atuação de suas autoridades fiscais, tem o direito de se insurgir contra atos e negócios jurídicos realizados pelos particulares prejudiciais aos seus interesses arrecadatórios.

Tal direito da Administração fazendária de fiscalizar e aferir licitudes dos atos praticados pelos cidadãos contribuintes, em razão do interesse público prevalente na ordem jurídica brasileira, traduz-se em prerrogativas dos entes fazendários, que para Cunha (2007, p.35): “As prerrogativas não são privilégio ou regalias, mas sim poder-dever”.

É com base neste poder-dever que a Administração fazendária passa a dispor dos meios jurídicos legitimamente incorporados na ordem brasileira para exercer a sua fiscalização e preservar o próprio ordenamento tributário. No entanto, as suas ações devem ser pautadas na estrita legalidade, especialmente quando se tratar de constituição créditos tributários, em detrimento de condutas elisivas dos cidadãos contribuintes.

O exercício deste poder-dever, em relação aos planejamentos tributários praticados e os seus lícitos efeitos elisivos, tem duas áreas já jurisprudencial e doutrinariamente bem definidas, o âmbito da elisão e o da evasão fiscal, esta ocorre quando há ilegalidade tributária na conduta do contribuinte, já àquela, quando há legalidade. No entanto, a matéria cível-tributária que evidencia problemática nos órgãos julgadores, seja no processo judicial ou no próprio processo administrativo-tributário, é quanto à ingerência deste poder-dever fazendário sobre o aferimento da licitude e da legitimidade de negócios jurídicos que geram economia de tributos. Tal análise é denominada de elusão fiscal. Nesta perspectiva, define Silveira (2009, p. 242):

Como já verificado, a organização dos negócios privados pode ser realizada de três modos, mediante: elisão, evasão e elusão do dever de pagar tributos. O primeiro modo, elisivo, constitui conduta do contribuinte em organizar seus negócios de modo a, mantendo a ‘causa’ do negócio, reduzir seu efeito fiscal. Nesse caso, o contribuinte cumpre a legislação fiscal, mas impede ou modifica o modo de incidência da norma tributária, trazendo conseqüências fiscais [redução da carga tributária]. Na evasão ocorre o descumprimento direto da norma impositiva, constituindo crime tributário. Havendo a incidência da norma tributária é necessário o seu cumprimento. Trata-se de uma organização ilícita dos negócios privados. Na elusão, diferentemente da elisão, realiza-se em fraude ou abuso ao

ordenamento jurídico tributário.

Na elusão fiscal, negócios jurídicos entre os particulares ocorrem mediante a utilização de estrutura negociais que impedem a incidência da norma jurídico-tributária, porém, em suposta contrariedade ao ordenamento civil brasileiro, ou seja, sob a imputação dos agentes fiscais de ocorrência de ilícitos civis, tais como fraude à lei, simulação, abuso de forma e de direito.

Percebe-se, assim, que a licitude da causa negocial e da estrutura dos negócios utilizados em planejamento tributários passam a ser objeto de análise por parte das autoridades fazendárias. Quando tais elementos estão contrários à lei, ocorre a supracitada evasão, que poderá ser combatida pelos dispositivos dispostos no ordenamento legal a serem aplicados através do poder-dever das autoridades fiscais. Já quando não infringem diretamente à lei, porém produzem consequências contrárias à ordem pública, aos bons costumes e à própria lei, são identificados como elementos elusivos à ordem tributária.

A diferença entre estas duas formas de aferimento da validade de planejamentos tributários, elisão e elusão fiscal, pode ser demonstrada utilizando-se das definições de licitude e legalidade expressas por Vasconcelos (2006, p.32):

A lei é um sistema cerrado de hipóteses. As obrigações positivas (fazer) e negativas (deixar de fazer), nela enunciadas, constituem uma faixa limitada de previsões, rigidamente circunscrita, que é o campo do legal. Através deste, e por oposição a ele, define-se o campo da licitude: tudo o que não está ostensivamente regulado é permitido. Caracteriza-se, a esfera do lícito por ser indefinida e ilimitada: fora das demarcações legais, o campo é livre.

Nesse sentido, a evasão estaria no campo da ilegalidade, pois ensejaria uma conduta em desobediência a obrigações definidas em lei, sejam positivas ou negativas. A título de exemplo, seria a não declaração de rendimentos tributáveis para fins de imposto de renda, em desobediência direta ao artigo 2º do Decreto 3000/1999 que determina que “As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão”.

Já a elusão faria parte do campo da ilicitude, pois, apesar de não haver uma

desobediência à obrigação legal, as conseqüências produzidas pelo ato elusivo se manifestariam de forma contrária à ordem jurídica. Como exemplo, pode-se citar a elaboração de um contrato locatício que dissimula uma falsa operação, para acobertar uma outra real, como exemplo, um contrato de compra e venda. Apesar de o negócio jurídico em si – contrato de locação – estar amparado pela lei civil, ele pode ser considerado como abusivo ao ordenamento jurídico, em razão do seu resultado se constitui, neste exemplo, um abuso de direito e de forma.

Observa-se, assim, que, na elusão tributária, o negócio jurídico realizado obedece às disposições legais a eles pertinentes, sendo que a sua realização tem como consequência um resultado supostamente ilícito, por contrariar a ordem jurídica constituída. O que torna ilícito pela elusão não é o ato em si, mas a sua consequência.

Por conseguinte, a estrutura do negócio jurídico elusivo passa a ser posta em suspeição; pois, na concepção do fisco, são capazes de impedir ou modificar a incidência do tributo, mediante artifícios juridicamente ilícitos, tais como abuso de forma, de direito e fraude à lei. Nesta circunstância, questiona-se: como deve ser utilizado o poder-dever da Administração tributária para aferir a licitude do negócio jurídico elusivo? Ou seja, como os fiscais fazendários podem aplicar a legislação civil para tornar fatos geradores de tributos, mesmo sem disposição tributária pré-estabelecida?

Antes de progredir na análise destas questões, faz-se oportuno discorrer sobre os poderes da Administração tributária, a fim de se evidenciar os potenciais gravames da ação fiscal para o contribuinte e a sua necessária vinculação à lei, notadamente quando se pretende aferir a licitude de planejamentos tributários.

3.1.1 Dos poderes da Administração fazendária no aferimento da validade jurídica do planejamento tributário

A Administração tributária está disciplinada, especialmente, no título quatro do Código Tributário Nacional, sendo também definida pela amplitude da legislação tributária, seja pelos princípios constitucionais que regem os próprios atos administrativos, sejam por normas infraconstitucionais, tais como os regramentos tributários estaduais e municipais, e normas infralegais, como instruções normativas e resoluções dos entes tributários.

A amplitude das normas e das regras que regem as condutas das autoridades fiscais e que formam a Administração tributária no âmbito federal, estadual e municipal, justifica-se pela sua primordial função, traduzida no conceito de Harada (1990, p. 395):

Administração tributária é a atividade do poder público voltada para a fiscalização e arrecadação tributária. É um procedimento que objetiva verificar o cumprimento das obrigações tributárias, praticando, quando for o caso, os atos tendentes a deflagrar cobrança coativa e expedir as certidões comprobatórias da situação fiscal do sujeito passivo.

Evidenciam-se, nesse conceito, as principais funções da Administração tributária dos entes Federados, quais sejam: fiscalização e arrecadação, focadas no cumprimento dos deveres dos contribuintes, sejam em relação as suas obrigações principais ou acessórias. A fiscalização está amparada no poder-dever do Estado-fisco de exercer a sua tributação, a fim de suprir com as suas próprias necessidades administrativas, e com os afazeres de interesse público e social.

No entanto, a Administração tributária amparada neste tripé: fiscalização, arrecadação e cobrança não expressa o moderno sentido da gestão fiscal de um ente público, pois tais características não mais se justificam sem a valoração da educação tributária e da análise teleológica da tributação.

A educação tributária deve ser atributo principiológico dos entes fazendários. Antes mesmo de se implantar a política de autuações, ou seja, fiscalizar para arrecadar, deve-se aprimorar meios de conscientização social da importância da tributação, assim como buscar amparar o contribuinte, educando-o, inicialmente, em vez de puni-lo indiscriminadamente. É ainda uma realidade distante da condição fazendária brasileira, em que ainda impera a cultura do “arrecadar por arrecadar”, sem importar-se com as normas jurídicas fortalecedoras da legitimidade social da tributação.

A título de exemplo, utilizando-se como fonte o relatório anual de arrecadação divulgado no *site* da Receita Federal do Brasil, pode-se citar a quantidade de autuações de pessoas físicas e jurídicas aplicadas por esse órgão fazendário no ano de 2009, aproximadamente R\$90,39 bilhões, enquanto a arrecadação dos impostos e contribuições por ela administrados alcançou a cifra de R\$ 698,289 milhões nesse mesmo ano. Percebe-se que os valores arrecadados representam menos de 1% dos valores atribuídos às autuações. Tal

cenário é comum nesse órgão fazendário, como demonstram os relatórios dos anos de 2007 e 2008, em que a proporção se manteve a mesma, com respectivamente R\$100 bilhões e R\$75,2 bilhões, em autuações, enquanto que, em arrecadação, R\$ 602,793 milhões e R\$ 701,403 milhões.

Observe-se que, por meio dos supracitados dados, as funções de arrecadação e de fiscalização da Receita Federal do Brasil são postas em evidência, em detrimento de sua vertente educadora. Autuar passa a ser atividade principal do órgão fazendário federal, o que põe em segundo plano o incentivo ao cumprimento voluntário das regras tributárias. Não se ignora aqui a importância da fiscalização, questiona-se, sim, a grande distorção entre o que se arrecada mediante o livre cumprimento do dever de pagar tributo e o que se arrecada por meio de autuações fiscais.

O anseio arrecadatório dos entes tributantes é algo patente e está evidenciado na análise acima demonstrada. Agrava-se tal situação, quando os instrumentos fiscais são criados, mesmo sem respaldo constitucional, para se promover cada vez mais a atividade ostensiva dos agentes fiscais, em prejuízo da política educação dos contribuintes acerca da importância de se cumprir com o dever de pagar tributo.

Além dos princípios já consolidados que regem a Administração tributária, tais como o da presunção relativa de validade ou legalidade dos atos praticados pelos agentes fiscais, o da presunção relativa de veracidade dos fatos indicados pelas autoridades da Administração fazendária, pretende-se disponibilizar a tais servidores conceitos jurídicos indeterminados e distanciados da estrita legalidade tributária para justificar as suas autuações. Assim, assevera e vergasta tal orientação Neves (2009, p. 71):

Nesta esteira, apoiados em determinados princípios constitucionais, no novo dispositivo inserido no artigo 116 do CTN e no instituto jurídico do abuso da forma, entre outros trazidos pelo CC, boa parte da doutrina iniciou um movimento no sentido da desconsideração de negócios jurídicos que tivessem, ao final, como resultado precipuo, unicamente a economia tributária. Esse novo enfoque trazido à baila por respeitados juristas influenciou sobremaneira os órgãos julgadores na esfera administrativa. As recentes decisões prolatadas pelo Conselho de Contribuintes, além dos argumentos, enfocando conceitos legalmente previstos, notadamente, de simulação, de fraude e de abuso de forma/direito, inovaram ao inserir na seara jurídica a ideia da necessidade do “fundamento econômico” na realização de negócios jurídicos que tivessem por fim minimizar os impactos tributários de determinada operação.

Hoje consideramos que é justamente o tão alardeado ‘fundamento econômico’, motivação/razão econômica ou ‘business reason’, expressão que arrepiá os administradores de empresas que visam implementar reestruturações focadas na minimização da carga

tributária. A voracidade da Fazenda, a nosso ver, leva-os a arbitrariedades a indevidas extensões de conceitos jurídicos que tornam os negócios no Brasil prejudiciais à segurança do próprio ordenamento jurídico pátrio.

Ademais, nos parece pouco adequado, do ponto de vista jurídico, deixar as decisões que envolvem reestruturações com o fulcro de se alcançar economia nas mãos de autoridades administrativas que não raras vezes, agem de maneira subjetiva ou influenciada por correntes doutrinárias que estão em voga, mas sem que se tenha analisado com profundidade o cerne das questões envolvidas e dos institutos que estão sendo aplicados.

A ação fiscal, neste sentido, passa a ter poderes de acusar e inverter o ônus da prova da imputação tributária, ou seja, transfere ao contribuinte o dever de provar que a autuação é abusiva, tudo isto, fundamentando suas fiscalizações em entendimentos abstratos e abusivos, despojados da estrita legalidade tributária. Eis o risco de uma interpretação econômica do planejamento tributário realizado pelo contribuinte, em detrimento dos institutos jurídicos que garantem à ordem tributária.

Conforme expressa a supracitada autora, incrementar, sem o respaldo dos princípios constitucionais que regem a tributação, os poderes dos agentes fiscais, aceitando que estes apliquem teorias como a da 'Utilidade Negocial' e a da interpretação econômica do direito tributário, assim como conceitos jurídicos indeterminados, tais como: boa-fé contratual, função social do contrato e falta de propósito negocial, para justificar as suas autuações, é pôr em risco o caráter jurídico da relação tributária.

Como se não bastasse o patente desequilíbrio entre os direitos dos contribuintes e o poder fiscalizatório dos entes fazendários, evidenciados na própria Lei de Execução Fiscal nº. 6.830/80, que municia atividade fiscal de presunções que tornam seus atos verdadeiras certezas e verdades, ainda se recorre a artifícios geradores de insegurança jurídica como possíveis fundamentos para as autuações tributárias. Neste sentido, vale ressaltar a questionamento de Nogueira (1995, p. 298):

[...] se o Estado soberano ao legislar esgota o ato de seu poder na estrutura jurídica, de modo que a relação jurídica passe a tratar igualmente todas as partes dessa relação jurídico-tributária, as partes são o fisco e o cidadão-contribuinte, como se pode entender que além de garantias uma das partes goze de privilégios?

Expor o contribuinte aos poderes e privilégios da Administração tributária já é um realidade na conduta dos agentes fiscais do País, agora, fortalecer tal distorção mitigando os princípios da estrita legalidade tributária e da segurança jurídica e admitindo a predominância

da subjetividade nas autuações fiscais é desrespeitar os fundamentos do Estado Democrático de Direito.

Com o fortalecimento dos poderes da Administração tributária, distanciando estes da estrita legalidade, passará o fisco a autuar, baseando-se em ‘achismos’ e abstrações, obrigando o contribuinte a ter que provar o abuso ou a ilegalidade da autuação sofrida, incorrendo no risco de, dentre outros constrangimentos, ser inscritos em órgãos de proteção de crédito, tais como SERASA ou SPC, conforme determina o artigo 24 da Lei 14.505/2009 do Estado do Ceará.

Art. 24. Os débitos fiscais de natureza tributária, após inscritos na Dívida Ativa do Estado, serão inscritos no Serviço de Assessoria e Sociedade Anônima – SERASA, ou no SPC, ou em outros com a mesma finalidade, pela Procuradoria Geral do Estado. Parágrafo único. O procedimento para inscrição no SERASA, SPC ou instituição com a mesma finalidade será regulamentado por Decreto do Chefe do Poder Executivo, o qual deverá prever que, para a inscrição nessas instituições, a Procuradoria Geral do Estado deverá previamente notificar o devedor para, no prazo de 60 (sessenta) dias, regularizar a sua situação perante a Dívida Ativa do Estado.

Por conseguinte, agregar no contexto de uma relação jurídico-tributária o anseio arrecadatório dos órgãos fazendários, o fortalecimento dos poderes da Administração tributária e a aplicação de conceitos jurídicos e econômicos indeterminados na fundamentação de autuações fiscais, sujeitará os contribuintes a abusos e a ilegalidades que podem pôr em risco a sua própria atividade comercial, assim como a credibilidade necessária à relação entre os sujeitos tributários.

3.1.2 Exercício válido dos poderes da Administração tributária no aferimento da licitude do planejamento tributário

O exercício da fiscalização, legítimo poder-dever dos órgãos fazendários de todos os entes federados do País, deve ser pautado pelo vínculo dos atos das autoridades fiscais à lei, sob pena de se potencializarem os desequilíbrios existentes entre as condições do Estado-fisco e as do cidadão contribuinte. Tal entendimento deve ser ressaltado, especialmente, quando se trata de planejamento tributário realizado pelo contribuinte, pois é nesta circunstância que os direitos fundamentais individuais são postos à prova diante dos poderes fazendários.

Destaque-se inicialmente que o ato de planejar-se a fim de obter economia lícita de tributos é objeto de suspeições por parte das autoridades fazendárias, pois partem estas do pressuposto de que o contribuinte infringiu normas e regras de direito para atingir o seu

intento. Tal juízo é especialmente fortalecido, por ainda ser concebido, no Brasil, o planejamento tributário como conduta embasada em argumentos legais ambíguos e, para alguns, contraditórios. Esta realidade é assim destacada por Santi (2006, p. 229):

O planejamento tributário instala-se nos limites do direito: nas difíceis, intrincadas e quase sempre inexploradas áreas de penumbra do direito, entre o direito e o não-direito, entre a moral-social e a letra da lei – retratando os limites da fora no direito, entre a legalidade e a insegurança, entre a validade e a não-validade dos negócios jurídicos, entre os interesses privado e público, entre a incidência e a não-incidência, entre o lícito e o ilícito. Em razão de tudo isso, não por acaso, toda terminologia empregada nessa seara é vaga e imprecisa, não há consenso sobre o sentido e alcance dos termos e expressões como simulação, dissimulação, negócio jurídico indireto, fraude à lei, encobrindo as distinções entre evasão e elisão, entre elusão e efetiva economia de opção.

Necessário se faz destacar, no supracitado entendimento, os contraditórios valores aos quais o planejamento tributário está sujeito. Conflito entre o interesse privado e o público, entre a validade e invalidade de negócios jurídicos e especialmente entre a moral-social e a letra da lei, faz, definitivamente, do planejamento tributário, no cenário brasileiro, um ato envolto em incertezas jurídicas. Tal concepção reforça o preconceito dos agentes fiscais a esta forma de economia lícita de tributos.

Esta realidade não colabora para a realização do ideal de justiça fiscal na relação entre os sujeitos tributários, pois provoca ciclo vicioso, em que generalizações são concebidas por ambas as partes, tanto por parte do cidadão-contribuinte, como do Estado-fisco. A presunção de má-fé passa a disciplinar a atividade de fiscalizar, motivando o sujeito passivo da tributação a aderir à ilicitude para ludibriar o fisco.

Evidencia-se, assim, o risco de ocorrer o fenômeno da “seleção adversa” nas relações tributárias. Tal expressão é utilizada para identificar distorções de mercado, em virtude de informações assimétricas que influenciam as decisões dos seus agentes, ou seja, por não ter todas as informações necessárias para se decidir de forma mais racional possível, o contratante decide determinada conduta negocial, embasando-se na qualidade esperada do produto ou serviço, e não por sua qualidade real. Sztajn (2005, p. 122), assim define esse fenômeno: “Em resumo, o mecanismo de seleção adversa elimina do mercado os produtos de boa qualidade porque o vendedor não consegue convencer o comprador sobre a qualidade do produto”.

Relacionando tal fenômeno ao supracitado ciclo vicioso instituído na relação entre os

sujeitos tributários, pode-se inferir que, em virtude da imprecisa informação sobre a conduta dos contribuintes, agentes fazendários abusam em suas fiscalizações, generalizando a concepção de que todo contribuinte é potencial sonegador. O inverso também pode caracterizar o fenômeno da seleção adversa, quando o contribuinte, por não ter a informação precisa sobre como se dará a conduta dos agentes fazendários, age de forma a sonegar, generalizando a concepção de que toda agente fiscal age de forma abusiva.

Tais pré-conceitos promovem a seleção adversa, pois afasta tanto os contribuintes dispostos a honrar às suas obrigações tributárias, como também inibe o agente fiscal que tem a pretensão de agir conforme as determinações legais. Resta, assim, a relação fiscal selecionada adversamente, ou seja, de forma a incentivar à conduta ilegal ou ilícita dos seus sujeitos tributários passivos e ativos. Passa a prevalecer à errônea idéia: “se todos fazem, porque não posso fazer?”.

No entanto, o planejamento tributário não guarda qualquer relação com tais distorções. É notória a natural complexidade com que este instituto é tratado, pois claramente reflete choques de princípios orientadores das relações privadas e públicas. No entanto, o ato de planejar-se licitamente para pagar menos tributos deve ser pautado pelo respeito aos direitos e deveres de cada sujeito tributário. A Administração tributária deve exercer o seu ofício, mediante seu poder de tributar, embasando-se especificamente nos ditames legais. Já o contribuinte deve fazer valer os seus direitos, porém, na mesma perspectiva que deve realizar os seus deveres fiscais.

Para isto realmente se efetivar nas práticas negociais, a clareza das disposições legais e dos conceitos jurídicos aplicados em planejamentos tributários deve ser preservada. Se há dúvida de licitude em determinados procedimentos, os agentes fazendários, em respeito à legalidade a que estão vinculados, devem se abster de realizá-los. Em contrapartida, diante de opções de economia lícita de tributos, deve o contribuinte optar pelo meio de licitude mais evidente.

Respeita-se, portanto, a imprescindível função da fiscalização tributária como direito e dever do Poder Público, no entanto, exige-se desta o respeito à estrita legalidade. Os poderes de fiscalização da Administração fazendária existem para praticar o legítimo poder de tributar. Para tanto, necessário se faz a transparência nos atos administrativos realizados.

Atualmente, no entendimento de Silveira (2009, p. 238), a Administração fazendária utiliza critérios variáveis, e alguns, não reconhecidos pelo Ordenamento Jurídico Brasileiro, para se aferir a licitude de um planejamento tributário. Expressa este autor quatro critérios utilizados, quais sejam: o cronológico, o causal, o econômico e o sistemático.

Os poderes de fiscalização dos órgãos fiscais são exercidos com fundamento no critério cronológico, quando se pretende aferir o momento do fato gerador, se os atos negociais são realizados antes do surgimento de fato gerador, são considerados lícitos, se após, ilícitos. Já, no critério causal, quando se analisa a causa do negócio jurídico realizado no planejamento tributário, se lícita, dar-se-ia a elisão; se ilícita, a evasão; e se inexistente, a elusão.

Os outros dois critérios, o econômico e o sistemático, são utilizados pelo fisco, quando pretendem aferir, respectivamente, o sentido econômico do negócio jurídico realizado e a estrutura jurídica como foi constituída a operação negocial. Silveira (2009, p. 238) denomina o critério econômico como “teste do substrato econômico”, já o critério sistemático, como “teste da presença de manipulação artificiosa da estrutura negocial”.

A utilização e efetivação de seus poderes fiscais, mediante a aplicação dos referidos critérios de aferimento da validade de planejamentos tributários, devem portanto se sujeitar à seguinte indagação: quais os institutos jurídicos reconhecidos pelo Ordenamento Jurídico Brasileiro capazes de fundamentar a aplicação dos critérios cronológico, causal, econômico e sistemático nas autuações fiscais dos entes fazendários?

Há muitas controversas doutrinárias e jurisprudenciais a respeito desta questão. É um debate que ainda se desenvolve tanto na área acadêmica, como na empresarial, e divide-se, basicamente, em duas correntes de entendimento: a “pró-fisco” e a “pró-contribuinte”. Esta defende, sobretudo a necessidade de se respeitar a estrita legalidade tributária; já àquela, a possibilidade de se mitigar o referido princípio, em nome da busca da verdade material para efeitos fiscais.

No entanto, ambos partem do preceito indicado no artigo 110 do Código Tributário Brasileiro, que estabelece o regramento integrativo entre os conceitos inerentes à ordem tributária e à civil, assim expressando: “A lei tributária não pode alterar a definição, o

conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado(...), para definir ou limitar competência tributária”. Sobre tal dispositivo legal, esclarece Carvalho (2005, p. 173):

Outrossim, as condutas previamente reguladas que geram obrigações de natureza civil acabam servindo de suporte fático-jurídico para as normas tributárias; daí a natureza de superposição de Michelli. Todavia, tais condutas já são reguladas, como vimos, pelo direito privado, cabendo ao direito tributário apenas instituir tributos sobre tais situações.

Sendo assim, não cabe às normas tributárias proibirem, permitirem ou obrigarem situações envolvendo relações entre sujeitos de Direito Privado. Nesse sentido dispõe o art. 110 do Código Tributário Nacional.

Em suma, não cabe à norma tributária dispor que, por exemplo, a propriedade de bem móvel não se perfaz pela tradição da coisa, ao contrário do que dispõe o Código Civil. Essa função é das próprias normas concernentes a esse segmento da conduta humana.

Retrata o referido entendimento a natureza indivisível do sistema jurídico do País, evidenciando a necessária harmonia entre os institutos específicos do Direito, notadamente, os que disciplinam a interação entre as regras privadas e as regras cogentes do direito público. Nesta concepção, os institutos do direito civil passam a ser aplicados, legitimamente, nas relações jurídico-tributárias, em obediência a integridade do ordenamento jurídico uno e indivisível.

Quanto a tal disposição, pacificado está o entendimento das supracitadas correntes doutrinárias e jurisprudenciais. Entretanto, estas divergem quanto à utilização de preceitos cíveis para gerar tributos em fatos não predeterminados como geradores de tributos pelo direito tributário. Em defesa à estrita legalidade tributária, o que a identifica com o entendimento “pró-contribuinte”, Neves (2009, p. 85) expressa:

A ingerência de outros ramos do direito, tal como o direito civil, por mais que naturais e usuais que sejam, não tem o condão de disciplinar as relações construídas no âmbito do Direito Tributário ao ponto de lhe atribuírem efeitos diversos dos disciplinados pelo Direito Tributário.

Em contrapartida, defendendo a mitigação da estrita legalidade tributária e a geração dos tributos por meio de interpretação e aplicação de institutos jurídicos abertos e indeterminados pela fiscalização diante de planejamentos tributários realizados, Abraham (1996, p. 16) afirma:

Normas antielisivas são instrumentos legais que visam implementar uma economia fiscal ao contribuinte, indesejada pelo fisco; por serem ilegítimo ou abusivos. Podem se utilizar de regras ou de princípios jurídicos. Podem ser genéricas, empregando-se

normas gerais que contenham expressões amplas, flexíveis e indeterminadas (porém determináveis), como abuso de forma, fraude à lei ou fraude ao propósito mercantil, ou utilizar técnicas sub-rogatórias, adicionando-se ao tipo específico uma regra genérica (p. congêneres ou da mesma natureza”). Um outro método normalmente adotado é o uso de presunções legais, sejam 'juris et de jure', sejam 'juris tantum', em que o legislador presume que encoberto por um fato ostensivo há um outro, oculto, de natureza elisiva (p. ex: distribuição disfarçada de lucro; regras de preço de transferência etc.)

Nesta linha, podemos identificar dois métodos básicos no combate aos planejamentos fiscais indesejados: a) através da criação normativa, em que se busca utilizar tipos tributários fechados para proibir a prática do planejamento ou b) através da interpretação normativa, em que se utilizam tipos abertos ou normas gerais.

É diante desses antagônicos entendimentos que os poderes da Administração tributária vêm sendo exercidos para desqualificar negócios jurídicos realizados em planejamentos tributários lícitos, utilizando-se, sobretudo, da mitigação dos princípios cíveis e tributários protetores da liberdade individual e da autonomia privada dos contribuintes. Partem do pressuposto da sistematicidade do ordenamento jurídico brasileiro para se utilizar, no aferimento da validade jurídica de um planejamento tributário, dos seguintes institutos cíveis: simulação e dissimulação, abuso da forma e abuso de direito e fraude à lei.

Entende-se, pois, que tais institutos podem ser utilizados para fundamentar as autuações fiscais, no entanto, devem estar amparado na estrita legalidade tributária, ou seja, só podem oferecer subsídios legais a um fato já configurado, pela lei tributária, como gerador de tributo. Não podem, portanto, ser aplicados, exclusivamente, para gerar tributos, sem estar amparado em dispositivo legal tributário.

Por conseguinte, em nome da unidade do ordenamento jurídico brasileiro, aceita-se a utilização dos institutos cíveis que fundamentam o negócio jurídico como forma válida de aferimento da licitude de um planejamento tributário, pois tais instrumentos são perfeitamente compatíveis com a estrita legalidade tributária. Aferir a validade ou invalidade, as eventuais condições, termos e encargos e os defeitos do negócio jurídico que deu suporte a um planejamento tributário é, também, atribuição dos entes fazendários, porém tal possibilidade não pode ser utilizada para gerar tributo, sem o devido respaldo da lei tributária.

Há uma relação direta entre a tributação e o instituto negócio jurídico, pois é através da concepção contratual destes que se gera e que se circula riqueza, sobre a qual serão incididos tributos na devida medida determinada por lei. É por isso que deve existir uma coerência entre o que foi juridicamente negociado e o que foi tributado, respeitando-se os princípios inerentes

ao direito tributário. Neste sentido, expressa Silveira (2009, p. 245).

A relação fato econômico, negócio jurídico e efeito tributário devem guardar uma correlação de coerência. Assim, não é possível que um fato gerador de renda, formalizado através de um contrato de compra e venda, não implique a sua tributação, visto que, ocorrido o evento, este vertido em linguagem competente é fato jurídico que preenche a hipótese de incidência da norma jurídico-tributária, que implica, necessariamente, o surgimento da obrigação tributária (SILVEIRA, 2009, p. 245).

Tal entendimento explicita dois pressupostos a serem considerados pelos entes fiscais no aferimento da tributação incidente em um determinado negócio jurídico. O primeiro é a constatação de uma relação negocial valorada pelo Direito, dando-lhe feição material e ou formal de um negócio jurídico; já o segundo a própria existência de uma norma jurídico-tributária pré-determinada incidível sobre esta relação. Ou seja, para ser considerado um negócio jurídico tributável, este deve ser caracterizado como fato disciplinado pelo ordenamento civil, sobre o qual se incide uma norma tributária.

É neste sentido que expressa Greco (2004, p. 134): “Não é lei e fato. É lei, qualificação jurídica e fato. Lei é lei, e basta interpretá-la. O fato será fato e, tendo ocorrido no mundo concreto, não poderemos alterá-lo, apenas visualizá-lo”. Percebe-se, com isso, que a licitude e a ilicitude dos fatos ou negócios jurídicos, quando se confirmam em uma dada realidade, confirmam-se para toda e qualquer situação jurídica, salvo disposição de lei em contrário. A condição de licitude de um negócio jurídico o torna, *a priori*, lícito para todos os efeitos jurídicos. Logo, incabível é considerar um negócio lícito para efeito civil e ilícito para fins fiscais, se não houve determinação tributária que disponha do contrário. Tal entendimento se depreende, também, do dizer de Yashimita (2006, p. 08):

Como toda conduta ilícita para o Direito Civil será igualmente ilícita para o Direito Tributário, salvo expressa disposição de lei tributária em contrário, e como o Direito Privado considera ilícito a simulação (art. 167), o abuso do direito (arts. 50 e 187) ou a fraude à lei (art. 166, VI) logo, toda conduta ilícita por simulação, abuso do direito ou fraude à lei será igualmente ilícita para Direito Tributário.

Por conseguinte, a realização de um negócio jurídico lícito que gera uma economia de tributo deve ter a sua licitude respeitada para todos os efeitos jurídicos, especialmente quando a finalidade for arrecadatória, tendo em vista a sujeição desta à estrita legalidade. Não é admissível desqualificá-lo, sem que não seja especificamente demonstrada a sua ilicitude.

Nesse passo, a mera qualificação como indireto, ou seja, negócio que, na concepção de Dias (2009, p. 367), é “jurídico típico, visando eficácia jurídica diversa, *in casu*, a redução da carga tributária”, para considerá-lo ilícito e, assim, requalificá-lo para efeito fiscal, não apresenta consistência jurídica, devendo, pois, ser demonstrada a sua ilicitude.

É nesse sentido que a autoridade fazendária deve especificar comprovadamente a ilicitude civil do negócio jurídico por ela analisado, mediante os institutos jurídicos cíveis consolidados no Código Civil Brasileiro, quais sejam: simulação (art. 167), o abuso de direito e de forma (arts. 50 e 187), a fraude à lei (art. 166, VI), para só assim atribuir-lhe efeitos fiscais.

3.1.2.1 Da simulação

A simulação, na teoria dos defeitos dos negócios jurídicos, é conceituada por Pereira (1996, p. 339) como sendo “um ato que tem aparência normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente devia produzir. Como todo negócio jurídico, há aqui uma declaração de vontade, mas enganosa”. Depreende-se, com tal definição, que a realização formal de um negócio, por si só, não garante a sua validade jurídica, pois além da sua aparência deve produzir efeitos fáticos inerentes a sua natureza, ou seja, deve se realizar formal e substancialmente.

Nesse mesmo sentido, Gomes (1999, p. 427) expressa que o negócio jurídico se caracteriza simulado quando nele há intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada pelas partes, com objetivo de enganar terceiro. Expressa ainda que o contrato aparente seja denominado simulado e o contrato real, dissimulado.

O vício negocial denominado simulação está tipificado no artigo 167 do Código Civil Brasileiro que, além de determinar a nulidade do negócio jurídico simulado e a subsistência do negócio jurídico dissimulado, se válido na forma e na substância, especifica as suas hipóteses, quais sejam: “I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados”.

Necessário se faz, inicialmente, conceituar os termos simulação e dissimulação, para, com esse entendimento, adequar as suas hipóteses às normas tributárias a elas relacionadas. Para Silveira (2009, p. 260), “Simular significa aparentar algo que não existe, enquanto dissimular significa ocultar algo que existe”. Percebe-se, pois, que o negócio jurídico simulado é aquele que representa uma conduta de aparência que constitui uma realidade sem consistência fática. Já o negócio jurídico dissimulado é aquele que possui realidade fática, porém esta é intencionalmente ocultada. Neste sentido, também, expressa Yashimita (2006, p. 11):

Em suma, o negócio simulado é aquele que tem uma aparência contrária à realidade. Essa contrariedade entre a aparência e a realidade pode se dar de três formas: na primeira, a simulação absoluta, o ato ou negócio simulado aparenta uma existência, que é ilusória, pois, na realidade, não se deseja nem o negócio aparente em nenhum outro negócio. Na simulação absoluta inexistente outro negócio por trás do negócio aparente; na segunda, a simulação relativa, o negócio simulado aparenta ter determinada natureza, a qual é ilusória, pois o negócio que realmente se deseja é diferente do negócio aparente. Aqui há um negócio verdadeiro, que é oculto pelo negócio aparente; e na terceira, a simulação por interposição, o negócio é verdadeiro, porém quer-se enganar sobre um dos reais contratantes.

Tal entendimento evidencia as diversas nuances que podem qualificar como simulado ou dissimulado um determinado negócio jurídico, especialmente quando difere a simulação absoluta da relativa. Nesta, há um negócio verdadeira que se pretende ocultar, acobertando-o com um negócio aparente, já, naquela, não há negócio realizado, há apenas um ilusório ato negocial. Em uma terceira concepção, o negócio jurídico existe, porém as partes envolvidas é que não existem no contexto fático.

Nestas concepções, demonstram-se as hipóteses elencadas no citado artigo 167 do Código Civil, pois aparentar a constituição ou transferência de direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem, é assumir a existência do negócio, porém sem expor os reais contratantes. Já a existência de declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira, realizam-se quando há um negócio jurídico oculto e outro aparente ou quando há apenas o aparente.

Quando se relaciona tais institutos do direito civil ao direito tributário, os artigos 116 e 149 do Código Tributário Nacional servem de parâmetro. O parágrafo único do artigo 116, já anteriormente analisado, expressa a possibilidade da autoridade administrativa 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. Já o seu artigo 149 determina, em seu inciso VII, o lançamento de ofício, quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

Por conseguinte, os institutos jurídicos que fundamentam a simulação são instrumentos válidos para análise da licitude do planejamento tributário por parte das autoridades administrativas, pois está perfeitamente tipificada, tanto no ordenamento civil, como no próprio tributário. No entanto, o aferimento da ilicitude de um negócio jurídico simulado ou dissimulado deve se embasar em fatos comprobatórios, afastando-se de qualquer subjetivismo ou presunção mitigadora dos princípios da estrita legalidade tributária, da segurança jurídica e da liberdade contratual.

3.1.2.2 Do Abuso do direito e da forma

A utilização por parte das autoridades fiscais dos institutos jurídicos que expressam um exercício anormal do direito, ou seja, a sua realização mediante artifícios ampliativos do conteúdo da norma ou pela manipulação da sua forma, ainda é objeto de debates entre os tributaristas e civilistas. O fato é que, conforme estudado anteriormente, a mitigação de princípios da ordem contratual e tributária garantidores dos direitos individuais do cidadão-contribuinte potencializou os poderes da Administração tributária ao ponto de tais institutos serem aplicados, em detrimento a estrita legalidade tributária.

Passa-se, então, a agregar o abuso de direito ou de forma para se aferir além da estrita legalidade tributária, valendo-se as autoridades fazendárias de tais institutos para analisar até mesmo a concepção ético-social de um determinado negócio jurídico elisivo, a fim de requalificá-lo como evasivo na óptica do fisco. Sobre os potenciais efeitos benéficos e maléficis da aplicação destas disposições, afirma Carpena (2001, p. 01):

Com efeito, o abuso de direito envolve temas que se encontram na ordem do dia do debate jurídico: relativização dos direitos subjetivos, constitucionalização do direito privado e abertura do sistema. Sua concepção está baseada na ideia de que o exercício dos direitos, além dos limites expressos na própria lei, deve ser condicionado a um paradigma de lealdade, de correção, à utilidade social, aprovada pelo senso comum. Estes limites – além dos quais o titular sai da esfera da legalidade para o campo do abuso – são dados por um elemento axiológico, que espelha valores sociais, que hoje são em grande parte constitucionalizados. [...] A teoria do abuso do direito constitui, em última análise, válvula para as exigências ético-sociais e fator de ‘oxigenação’ do sistema, permitindo a necessária sintonia entre o fato e a norma jurídica. Se é verdade que amplia os poderes do julgador,

abrindo brechas para arbitrariedade, jogo de interesse e pressão política, segundo alegam seus críticos, caberá a doutrina assumir o papel regulador e contribuir para a exata compreensão do instituto, suas características e efeitos, identificado princípios, apontando diretivas e propiciando o manejo de instrumento de controle.

Tal perspectiva sobre as vantagens e desvantagens da aplicação do abuso de direito e de forma para disciplinar além da legalidade encontra na relação jurídico-tributária um componente que a torna ainda mais complexa, qual seja: o princípio da estrita legalidade tributária. Admitir a análise, por parte da Administração fazendária, de negócios jurídicos elisivos do contribuinte, fundada em conceito e valores abstratos e subjetivos como o próprio termo 'abuso' sugere, é por em risco a natureza jurídica da relação tributária.

Carpena (2001, p. 02) afirma ainda que tais institutos ampliam os poderes dos órgãos julgadores, dentre estes os próprios administrativos tributários, com um agravante, oportunizando a estes o afastamento de seus atos da estrita legalidade. Quanto aos órgãos julgadores dos contenciosos tributários, a aplicação de tais institutos, sem o necessário respaldo da lei tributária, para desqualificar ou requalificar negócio elisivos, a fim de torná-los geradores de tributos, é uma afronta ao princípio da segurança jurídica nas relações entre os sujeitos tributários.

No entanto, Abraham (2007, p. 210) defende a aplicação da teoria dos abusos para desqualificar planejamentos tributários, considerando que, em sendo qualificado como abusivo, esses estariam necessariamente fora do campo da licitude civil e, conseqüentemente, da regularidade tributária. Afirma, ainda, que qualquer interessado poderá questioná-lo, “inclusive o fisco, na forma do artigo 168 do Código Civil, além, de, finalmente, impor a sua requalificação para identificar o outro ato efetivamente pretendido, em linha com o artigo 170 da Carta Civil, dando-se a devida efetividade ao parágrafo único do artigo 116 do Código tributário Nacional”.

Também com este mesmo entendimento, expressa Torres (2004. p.57): “A jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar imposto, desde que não haja abuso de direito”. Ratifica-se, assim, o entendimento de que a aplicação da teoria dos abusos, seja de direito ou de forma, é fruto da “publicização” do direito privado, especialmente da ordem contratual, refletindo diretamente na relação entre sujeitos tributários, pois importa no fortalecimento dos poderes fiscais, em detrimento da

liberdade contratual dos contribuintes.

Em contrapartida, considerando a subjetividade do termo “abuso”, podendo ser amoldado ao bel prazer do seu interprete, Xavier (2001, p.19) assim questiona aplicabilidade dessa teoria pelas autoridades administrativas:

[...] salienta que ‘o princípio da tipicidade cerrada’ exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta. Por outras palavras: exige a utilização de conceitos determinados, entendendo-se estes (e tendo em vista a indeterminação imanente a todo o conceito) aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos, isto é, a sua capacitação de previsão objetiva dos seus direitos e deveres tributários.

Corroborando com a necessária obediência ao princípio da estrita legalidade tributária, nas hipóteses de aplicação da Teoria do Abuso de Direito, Silveira (2009, p. 259) afirma que “Somente norma clara (lei) sobre o assunto, a descrição do procedimento e objetivos definidos permitem pensar na sua utilização como medida absolutamente excepcional”. Percebe-se, portanto, que a legalidade não pode ser mitigada em nome da aplicação da teoria do abuso do direito, especialmente quando o objetivo é desqualificar negócios jurídicos elisivos, para fins fiscais.

Destaque-se, ainda, que o abuso de direito não se confunde com o abuso de forma, sendo este determinado pela manipulação ilícita da estrutura do negócio jurídico, já aquele expresso mediante o exercício desconforme de um direito, preservando a sua estrutura típica, porém não respeitando os limites impostos pela lei que o tipifica. No abuso de direito nas relações tributárias a análise do fisco se volta até que ponto o negócio jurídico foi realizado dentro das condições impostas pela lei; já no abuso de forma, analisa-se a consistência jurídica do negócio e a sua coerência com o seu resultado econômico.

Por tais razões, sérias críticas sofrem os que defendem a aplicação desses institutos na seara tributária, pois o abuso de direito se apresenta com subjetivismo de conceitos incompatível com a estrita legalidade tributária; já o abuso de forma, por sua análise causal de negócio jurídico elisivo. Portanto, ambos assumem valores não jurídicos como critérios de aferimento da validade jurídica. Assim observa Pereira (2001, p. 06) ao relacionar os abusos de direito e de forma às relações jurídico-tributárias.

A proibição do abuso deve ser analisada certamente em termos bastante restritivos, para que não surja o seu contraponto, igualmente deplorável, de abuso de poder da Administração fazendária em aumentar a arrecadação. Seus limites devem estar claramente expostos na lei e o procedimento de verificação amplamente fundamentados no devido processo legal, caso contrário o 'álibi' só fará surgir absurdos já conhecidos. Devemos sempre atentar para a história de abusos do poder de tributar e a natureza peculiar do nosso Estado Democrático de Direito ainda estar em consolidação e não estar afastada a possibilidade de abusos pelo poder.

É com esta concepção que a Administração fazendária, ao exercer o seu poder de fiscalizar, deve aplicar os institutos jurídicos pertinentes aos abusos de direito e de forma tendo como pressupostos o ônus da prova fático-probatória, a subsunção de uma norma tributária sobre um fato e a liberdade de escolha dos contribuintes dos meios lícitos de economia de tributo. Logo, aferir a licitude da finalidade econômica dos negócios jurídicos, assim como utilizar conceitos jurídicos indeterminados para fins de autuação não têm respaldo na ordem tributária brasileira.

Pode-se exemplificar a o artigo 187 do Código Civil Brasileiro que expressa: "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". Como admitir que as autoridades fiscais interpretem os abstratos e subjetivos conceitos sobre "fim econômico e social", boa-fé e bons costumes, para justificar as suas autuações, mediante a desqualificação de negócio jurídico elisivo? Logo, o abuso de direito e de forma como critério de aferimento de licitude podem ser aplicados na seara tributária, desde que não descaracterize a estrita legalidade da relação entre os sujeitos tributários, sob pena de se promover a insegurança dos direitos individuais do cidadão contribuinte.

3.1.2.3 Da fraude à lei

A fraude à lei imperativa está expressa no Código Civil Brasileiro, especialmente no inciso VI do seu artigo 166, que a determina como uma das condições de nulidade do negócio jurídico. Na fraude à lei, os negócios jurídicos que forma uma relação comercial são lícitos, se analisados individualmente; porém, em seu conjunto, geram resultado ilícito.

Para Silveira (2009, p. 258), "A fraude à lei pode ser realizada pela organização dos negócios jurídicos e pode ser vista consagrada dos seguintes atos: a) realização de negócios sucessivos lícitos; e b) resultado ilícito". Percebe-se que para que seja considerada fraude à lei

deve haver licitude de cada negócio jurídico praticado, porém o resultado da integração destes atos é que gera ilicitude.

Difere, portanto, da simulação, pois esta se dá em prejuízo de alguém, mediante negócios jurídicos sem causa real; já na fraude à lei, não há necessariamente um prejuízo a outrem, mas sim à própria lei, tendo os negócios realizados uma causa real, porém ilícita. Ou seja, na simulação, existe o prejuízo a um terceiro causado por um negócio jurídico de causa apenas aparente, enquanto que na fraude à lei, é esta que é prejudicada, ou seja, violada por um negócio jurídico de causa lícita.

Nesse mesmo sentido, Pereira (1996, p. 342) diferencia a fraude a lei da simulação, por existir nesta uma declaração de vontade apenas aparente, sem consistência fática, já naquela, a manifestação do agente é real e está em conformidade com o seu querer íntimo. Corrobora com este entendimento Gomes (1999, p. 430) ao afirmar que a “fraude é figura distinta da simulação, embora possa ter causa simulandi. Consiste no propósito de prejudicar terceiros, particularizando-se em relação aos credores”. Vê-se, pois, que tais entendimentos relaciona a fraude à lei como uma espécie dos defeitos dos negócios jurídicos, com particularidades que a diferenciam em relação a simulação.

No entanto, Neves (2009, p. 87) expressa que os outros ilícitos civis, tais como os já analisados abuso de direito e de forma podem envolver, também, a existência genérica de fraude à lei, sendo apresentado este como o gênero que comporta as demais espécies de defeitos de negócios jurídicos disciplinadas no Código Civil Brasileiro.

O negócio jurídico indireto, o abuso de direito e de forma, à luz do instituto da elisão fiscal, podem denotar a ocorrência de fraude à lei, *lato sensu*, de maneira que a fraude à lei pode abarcar todos os demais conceitos, dependendo de caso a caso. Independentemente do instituto de Direito Civil que se pretenda aplicar ao caso de elisão fiscal, opinamos no sentido de que a legislação civil, a exemplo da legislação fiscal, também não exige que as operações realizadas pelo contribuinte tenham, necessariamente, um fundamento econômico diferente da própria economia de tributos. O que a legislação civil prevê são institutos que primam por garantir a licitude das operações. Portanto, seria arbitrário conferir a tais dispositivos o condão de permitir a desconsideração de negócio/atos jurídicos por carência de motivo econômico (NEVES, 2009, p. 87).

Importa ressaltar no citado entendimento que a aplicabilidade dos ilícitos civis no aferimento de negócios jurídicos elisivos por parte das autoridades fazendárias deve ater-se a análise da licitude nos termos da legislação civil, não sendo possível impor uma interpretação

econômica da relação negocial realizada. Logo, aceita o autor a desconsideração de negócios jurídicos, para fins fiscais, somente se estes estiverem eivados de nulidade, não importando a validade ou invalidade econômica dos atos privados.

Neste mesmo sentido, defende Yashimita (2006, p. 15) a possibilidade das normas tributárias serem passíveis de fraude à lei, pois são constituídas de natureza impositiva, logo se submetendo ao que disciplina o supracitado inciso VI do artigo 116 do código civil. Portanto, o ilícito civil: fraude à lei, para o autor, é um instrumento de eficácia da norma geral antielisiva, pois entende ser uma “figura que se submete em parte ao art. 116, parágrafo único, do CTN, nos atos ou negócios dissimulatórios em fraude à lei”.

No entanto, para Xavier (2001, p. 100), a teoria da fraude à lei não seria aplicável às leis tributárias, já que estas, em sua concepção, não seriam normas imperativas propriamente ditas, ou seja, não obrigam incondicionalmente o seu cumprimento aos que a elas se sujeitam, pois os contribuintes não são obrigados a realizar a hipótese de incidência por ela determinada. Logo, seriam imperativas condicionadas à realização do fato que provocaria obrigatoriamente a sua incidência.

Mesmo guardando coerência com os ordenamentos civil e tributário, este último entendimento não prevalece, pois a fraude à lei é utilizada pelos órgãos fazendário para aferir a licitude ou ilicitude de negócio jurídico elisivo, inclusive para fundamentar a aplicação ou insenção de multa fiscal, como se pode evidenciar com o acórdão nº. 10709423, proferido em 25 de junho de 2008, pela Sétima Câmara do Primeiro Conselho que, atualmente, faz parte da estrutura do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ - Ano-calendário: 1997 GLOSA DE DESPESA DESNECESSÁRIA - Não estando provado nos autos que o negócio jurídico foi simulado ou engendrado com fraude à lei e, principalmente, estando demonstrada sua causa real e legítimo propósito negocial, não prevalece a glosa a título de despesa desnecessária. Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL - Ano-calendário: 1997 DECORRÊNCIA - Os mesmos fundamentos que embasaram o julgamento relativo ao IRPJ também se aplicam à exigência de CSLL, decorrente da mesma situação fática.

Sem analisar o mérito da decisão, percebe-se que, neste caso concreto, houve a análise da fraude à lei, sendo esta determinante para se considerar o negócio jurídico válido para fins fiscais, julgando pela desnecessidade de glosa. Logo, o ilícito civil “fraude à lei” esta sendo

aferido pelos órgãos fiscais julgadores, assim como imputado pelos fiscais fazendários em suas autuações, ficando o contribuinte que praticar negócios jurídicos no exercício do seu planejamento tributário sujeito à incidência de norma tributária com a desconsideração de seus atos pretensamente elisivos.

3.2 A Teoria da Utilidade Negocial como pretensão instrumento de desqualificação de negócios jurídicos para fins fiscais

Os ilícitos civis já analisados foram admitidos como meios jurídicos adequados para o aferimento da licitude de um planejamento tributário por ser compatíveis, quando aplicados em consonância com as normas tributárias, com princípios da estrita legalidade e da segurança jurídica. No entanto, no afã de se incrementar cada vez mais os seus poderes de fiscalização, as autoridades fazendárias passam a incorporar valores jurídicos e não jurídicos na justificação de suas autuações.

Conforme se evidenciou nos capítulos primeiro e segundo, a mitigação de preceitos da ordem civil, em nome de uma publicização/socialização de direitos individuais, gerou a mitigação da autonomia privada, da liberdade contratual, dos princípios tributários da estrita legalidade e da segurança jurídica. Reflexo desta tendência se deu no texto do Código Civil de 2002, que condicionou o exercício dos direitos individuais a conceitos socializantes, como a própria boa-fé contratual e função social do contrato. Tal medida foi importante para adequar as normas jurídicas a uma nova realidade social, política e econômica que vive a sociedade brasileira.

Os valores de um Estado Democrático de Direito em formação no País realmente não mais era compatível com preceitos absolutos advindos do liberalismo e do socialismo. Logo, fazia-se necessária a relativização de qualquer tendência absolutista dos direitos privados. No entanto, tal movimento não poderia deixar de precaver a exacerbação do poder público, em detrimento dos direitos fundamentais dos indivíduos, especialmente na seara contratual-tributária, em que o conflito entre o público e o privado é latente.

Tal perspectiva se torna realidade, atualmente, nas relações jurídico-tributárias, em que, sob a justificativa do interesse público, destroem-se garantias e proteções individuais dos contribuintes. É nesse sentido que os órgãos fazendários, além de utilizarem os institutos civis

de análise da licitude dos negócios jurídicos praticados pelo particular no exercício de planejamentos tributários, estendem materialmente os seus poderes, mesmo sem o respaldo da formalidade legal. Aplicam, assim, a Teoria da utilidade negocial para aferir além da licitude o negócio jurídico elisivo, qualificando-o como ilegítimo, para, assim, autuá-lo. Tal pretensão das autoridades fiscais encontra defensores na doutrina, como expressa Abraham (2007, p. 403):

Não se pode, também, deixar de levar em consideração na análise da validade e da legitimidade de procedimentos com objetivo de efetivar planejamentos fiscais, além dos princípios da função social dos contratos e da boa-fé objetiva, o tratamento que o Código Civil Brasileiro de 2002 passa a conferir aos diferentes – e indevidos – meios e formas de realização de atos ou negócios jurídicos, que se expressam pelo abuso de direito ou de formas, pela simulação, pela fraude à lei ou pela ausência de motivos legítimos, caracterizando-se por sua nulidade ou anulabilidade no plano jurídico privado, com o conseqüente reflexo no campo tributário.

Os ilícitos civis simulação, fraude à lei, abusos de direito e de forma expressos pelo citado autor, foram já analisados, confirmando-se a sua aplicabilidade pelas entidades fazendária, quando do aferimento da licitude dos planejamentos tributários realizados pelos contribuintes, desde que se compatibilizem com os princípios da estrita legalidade tributária e da segurança jurídica.

Passa-se, doravante, a analisar a aplicabilidade da Teoria da Utilidade Negocial, pelas autoridades administrativas, como instrumento de desqualificação de negócios jurídicos elisivos, para fins tributários, evidenciando a sua condição jurídica no direito brasileiro.

3.2.1 Teoria da Utilidade Negocial como critério de validade dos negócios jurídicos elisivos

Pacificado está, doutrinária e jurisprudencialmente, o entendimento acerca do instituto da elisão fiscal como planejamento tributário lícito e da evasão fiscal como ofensa à legislação tributária. Não há, portanto, divergências substanciais quanto à concepção da legalidade que diferencia tais institutos; há, sim, discussões acadêmica e forense em relação à conceituação de elisão fiscal ilegítima.

Para Abraham (2007, p. 229), a elisão fiscal e a evasão fiscal representam os extremos, ou seja, esta expressa a ilegalidade dos negócios jurídicos praticados na realização de plano de economia tributária, já aquela, a legalidade. Pode-se perceber, no entendimento do citado

autor, uma preocupação que vai além da legalidade ou da ilegalidade dos negócios jurídicos elisivos, quando ele assim afirma: “Nos extremos, temos, de um lado, os atos ilegais e do outro os plenamente lícitos, enquanto que no meio termo uma área controvertida e que ora será analisada, debatida e testada, a fim de efetivamente configurá-la de maneira correta”.

É por esse “meio termo”, expresso pelo citado autor, que o Estado-fisco invoca a Teoria da Utilidade Negocial, para desqualificar negócios jurídicos lícitos; porém, segundo sua subjetiva análise, ilegítimos, por falta de utilidade negocial. Tal teoria torna-se um instrumento que incrementa o poder de fiscalização, porém o afasta do vínculo à legalidade, tolhendo os direitos fundamentais do cidadão-contribuinte, como o da liberdade contratual, estrita legalidade tributária e segurança jurídica.

A Teoria da Utilidade Negocial teve origem no Direito norte-americano, e no Direito suíço, e prever, fundamentalmente, que, ao realizar um negócio jurídico que proporcione uma redução da carga tributária deve o cidadão-contribuinte demonstrar que o propósito dos contratantes do negócio jurídico realizado não era, exclusivamente, a economia fiscal, mas sim a realização de uma intenção comercial. Necessário, portanto, seria provar a intenção dos agentes e a finalidade comercial do negócio jurídico realizado, sob pena de ser considerado ilegítimo para efeitos fiscais. Fossati (2006, p. 91) assim expressa acerca desse instrumento antielisivo:

Também conhecida como *Business or Corporate Purpose Theory*, esta doutrina foi desenvolvida no Direito suíço e no Direito norte-americano. Postulava que, como justificativa da prática elisiva, o contribuinte deveria demonstrar necessariamente a existência de intenção, propósito ou utilidade do negócio de natureza material ou mercantil, ou seja, o simples objetivo de evitar ou de reduzir o tributo – buscando a economia fiscal – incidente na operação, não seria suficiente para legitimar a conduta elisiva.

A Teoria da Utilidade Negocial como possível instrumento de desconsideração de negócio jurídico realizado em planejamentos tributários se deu, inicialmente, mediante decisão da Suprema Corte dos Estados Unidos da América, em sete de janeiro 1935, no caso que ficou denominado *Gregory & Helvering*, em que se discutia a validade jurídica de uma reorganização societária. Era imputada a falta de propósito negocial nas operações de venda e posterior dissolução de uma corporação norte-americana.

A Suprema Corte Norte-Americana (1935, p. 01), em seu julgado, assim se manifestou: “*By means which the law permits, a taxpayer has the right to decrease the amount of what otherwise would be his taxes, or altogether to avoid them*”. Ou seja, por meios que a lei permite, o contribuinte tem o direito de diminuir o que outrora seriam seus impostos, ou evitá-los completamente. Estaria, assim, o contribuinte juridicamente garantido ao realizar o seu planejamento tributário, desde que seja por meio lícito.

Manifesta-se, ainda, a Suprema Corte (1935, p. 02) ao expressar que “*the question for determination is whether what was done, apart from the tax motive, was the thing which the statute intended*”, ou seja, a questão determinante é se o que foi feito, além da motivação fiscal, era o que se pretendia o estatuto (lei). Logo, além da economia tributária, o propósito comercial do negócio jurídico deveria ser também existente, sob pena de este ser juridicamente desqualificado para incidência da tributação evitada.

Por conseguinte, a Suprema Corte Norte Americana anuncia a Teoria da Utilidade Negocial, ou *Business Purpose Theory*, com dois pressupostos: a validade do planejamento tributário lícito, já que o contribuinte não estaria obrigado a conduzir-se de forma a incidir norma tributária e a necessidade de os negócios jurídicos elisivos terem uma justificativa econômica ou comercial, sob pena de terem a sua elisão desconsiderada, e, assim, serem tributados. Sobre as formas de interpretação desta teoria, afirma Silveira (2009, p. 260)

O método de análise de verificação de condutas elusivas no direito norte-americano tomou efeito através da combinação de três instrumentos: teste do propósito do negócio (*business purpose test*), negócios em etapas (*step transaction*) e princípio da prevalência da substância sobre a forma jurídica (*substance over form*). Os três instrumentos têm por objetivo verificar a realização de organizações negociais legítimas, ou seja, que possuam sentido negocial.

Percebe-se, assim, que a teoria norte-americana sobre combate à evasão fiscal baseia-se em testar a validade do planejamento tributário realizado pelo contribuinte, aferindo a intenção das condutas elisivas, com a *business purpose doctrine*; a substância e a materialidade jurídica dos negócios realizados, com a técnica da *substance over form*; e, por fim, a licitude e a legitimidade econômica de cada etapa do negócio realizado. Nesse sentido, conclui Silveira (2009, p. 260): “A noção fundamental desse instituto está na realização de ‘testes’ capazes de aferir a presença de uma conduta negocial que possua um substrato econômico”.

Nesse sentido, fica evidente que a Teoria da Utilidade Negocial foi desenvolvida no sistema jurídico anglo-saxão, em que se prevalece a tradição jurisprudencial e consuetudinária nas resoluções dos conflitos, não havendo a imprescindibilidade de norma legal positivada. Logo, por esta teoria, possível é a desconsideração, para efeitos fiscais, de negócios jurídicos lícitos, porém sem justificativa econômica, o que torna a interpretação econômica dos direitos tributário e contratual seu fundamento basilar.

Deve-se, portanto, ter muita cautela ao propor a aplicabilidade da Teoria da Utilidade Negocial no ordenamento jurídico brasileiro; pois, por estar este fundado no sistema jurídico de origem romano-germânico, é tradicionalmente condicionado à legalidade, especialmente quando se disciplina relação entre os sujeitos tributários. Logo, incorporar conceitos indeterminados e subjetivos, como a intencionalidade da conduta contribuinte, e institutos extrajurídicos, como o econômico e o social, para promover a tributação, é por em risco a estrita legalidade e a segurança jurídica do sistema tributário brasileiro.

Percebe-se que, ao determinar teste do propósito do negócio jurídico elisivo (*business purpose doctrine*), a Teoria da Utilidade Negocial propõe o aferimento, pelas autoridades fazendárias, da intenção dos contratantes ao negociar de uma determinada forma, passando a exigir não apenas à licitude do negócio realizado, mas a legitimidade da sua motivação. Sendo, assim, somente se forem preenchidos os critérios objetivos de licitude e os subjetivos de legitimidade negocial é que o planejamento tributário preservaria o caráter elisivo para o Estado-fisco.

A autoridade fiscal, por essa doutrina, teria o poder de intervir na autonomia privada do cidadão-contribuinte, não apenas verificando a legalidade de suas ações, mas também a intenção em realizá-las. Agrega-se, com essa teoria, um forte instrumento antielisivo ao Estado-fisco, qual seja: o poder de desqualificar contratos, mediante o aferimento da intencionalidade do cidadão-contribuinte na realização de negócio jurídico elisivo.

Para Dória (1977, p. 90), a teoria poderia ser aplicada se: “a) A forma de Direito Civil eleita pelas partes é insólita e não corresponde à situação econômica. b) A tal fato se acresce uma apreciável economia de impostos. c) Ficar patente que tal estado de coisas não tem outra explicação senão a redução da carga fiscal”. Por conseguinte, contratos poderiam ser desqualificados, caso o Estado-fisco entendesse haver incoerência entre a finalidade do

negócio jurídico realizado e a realidade econômica por este alcançada.

Ao analisar a razão do negócio jurídico realizado pelo contribuinte, deve-se observar a diferença entre causa e motivo negocial. Para Moreira Alves (2003, p.12), causa é a finalidade prática-econômica do negócio realizado, já o motivo é a intenção das partes em negociar de uma forma em detrimento de outra. Observa-se que, em se admitindo a aplicação da Teoria da Utilidade Negocial, o aferimento do propósito do negócio jurídico se daria somente em relação à causa deste, não sendo cabível a análise da intenção dos contratantes, sob pena de se considerar o pensar volitivo como critério para aplicação das normas tributárias.

É sob perspectiva da Teoria da Utilidade Negocial, relacionada à análise da causa do negócio jurídico elisivo, que Reis (2008, p. 200) defende o aferimento da boa-fé contratual e da função social dos contratos como critério para justificar a falta de propósito negocial de negócios jurídicos elisivos. Os referidos princípios que, como visto anteriormente, são decorrentes da mitigação da ordem privada do direito contratual, passam a ser, também, valores determinantes para uma causa contratual lícita ou ilícita, na concepção do Estado-fisco.

Havendo, por outro lado, capacidade contributiva e ausência de propósito negocial, ou seja, a falta de causa lícita ou a desconexão entre a causa prevista em lei para o negócio jurídico e aquela encerrada por este, isto é, quando este agir com excesso aos fins econômicos e social que o direito entendeu como relevantes, se estará diante de elisão fiscal abusiva, por quebra da boa-fé.

Confirma-se, assim, que a Teoria da Utilidade de Negocial pode dar ensejo à aplicação de elementos subjetivos e abstratos, tais com boa-fé e função social, como critérios definidores de incidência de normas tributárias. Se não houver a boa-fé ou a função social caracterizada na causa do contrato, o negócio jurídico elisivo poderá ser desqualificado para incidência da norma tributária, em nome da supracitada teoria. Diante dessa perspectiva, a compatibilidade desta teoria com o sistema tributário brasileiro fica comprometida, especialmente por contrariar a estrita legalidade e a segurança jurídica nas relações tributárias.

Ademais, ao se acatar a doutrina do propósito negocial no ordenamento jurídico brasileiro, mesmo que se defenda uma análise objetiva da causa do negócio jurídico elisivo, estaria permitindo às autoridades fazendárias interpretação das normas tributárias, mediante critérios econômicos, em detrimento de sua natureza estritamente jurídica. Como já se

evidenciou, a relação tributária está amparada pelo princípio constitucional da estrita legalidade tributária e por sua vertente tipicidade fechada, em razão da qual o fato, para ser gerador de tributo, deve ser qualificado como jurídico, não importando a sua interpretação econômica, salvo expressa disposição de lei em contrário.

Consoante a incompatibilidade da interpretação econômica do direito tributário com o princípio da estrita legalidade, Fossati (2006, p. 93) expressa o seu repúdio à aplicação da referida Teoria, especialmente como instrumento de desconsideração de negócios jurídicos elisivos pelos órgãos da Administração tributária do País, como se evidencia a seguir:

Consideramos que a doutrina em apreço não tem guarida no Direito brasileiro, porquanto não encontra amparo nos princípios constitucionais e nas garantias fundamentais dos contribuintes. Toda e qualquer tentativa de cercear a livre necessidade de transação e reorganização negocial - desde que sempre nos moldes da legislação permissiva ou não-proibitiva - é inconstitucional e nitidamente prejudicial à economia e ao desenvolvimento do Estado. Atrelar a viabilidade de operações societárias à formação unicamente de benefícios trazidos à sociedade diversos dos benefícios fiscais é totalmente incoerente ao cerne da sobrevivência e da minimização dos custos operacionais das empresas, bem como representa entrave a qualquer nível de expansão empresarial, seja a título de novas contratações ou a título de intensificação da produção.

Invoca o supracitado autor que além do prejuízo à ordem jurídica tributária, a aplicação da Teoria da Utilidade Negocial implica em sérias consequências econômicas, pois potencializa os custos de transação no ambiente empresarial brasileiro. A insegurança jurídica gerada aos agentes econômicos, em razão de uma intervenção estatal embasada em critérios subjetivos e extrajurídicos, desvirtua uma das funções precípua do direito, qual seja: promover segurança jurídica nas relações comerciais.

Mesmo diante de inconsistências jurídicas, a aplicação dos referidos critérios da Teoria da Utilidade Negocial pode ser evidenciada em reorganizações societárias atacadas pelo Estado-fisco, sob o fundamento de não serem duradouras ou de não proporcionarem vantagens comerciais ou de terem finalidade substancial exclusiva a de reduzir tributos. Tal realidade pode ser atestada com a análise de decisões no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda do Brasil como abaixo se apresenta.

3.2.2 A aplicabilidade da Teoria da Utilidade Negocial pelos fiscais fazendários e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda do Brasil

Passa-se, doravante, a analisar a aplicação direta e indireta da Teoria da Utilidade Negocial em vinte decisões que aferem a licitude de negócios jurídicos elisivos, proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, entre os anos de 2005 e 2010. Pretende-se, com isso, não a análise do mérito de cada decisão, mas sim saber se os critérios da falta de propósito negocial (*business purpose test*), da prevalência da substância sobre a forma (*substance over form*) e da análise dos negócios em etapas (*step transaction*) estão sendo realmente utilizados pelas autoridades fazendárias federais, tanto em julgamento administrativo, como em fiscalizações.

Saliente-se ainda que a análise da tendência jurisprudencial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF tem o condão de verificar a aplicação dos pressupostos da Teoria da Utilidade Negocial e o seu potencial desenvolvimento como ferramenta de desconsideração de negócios jurídicos elisivos por parte das autoridades fazendárias, sejam fiscais ou julgadores.

No entanto, inicialmente, torna-se importante se especificar a finalidade, a competência e a estrutura do recém-criado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF. Este órgão colegiado “é integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados Receita Federal”, conforme expressa o artigo 1º, do anexo 1, do seu Regimento Interno, expedido pela Portaria nº. 256, de 22 de junho de 2009 do Ministério da Fazenda.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF, mediante a Lei 11.941 de 27 de maio de 2009, foi formado com a unificação do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda com a Câmara Superior de Recursos Fiscais. A estrutura judicante deste colegiado foi formada por três Seções, compostas, cada uma, por quatro Câmaras; pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), formada por três turmas; e pelo pleno da CSRF.

As decisões resultantes da pesquisa jurisprudencial realizada no sítio eletrônico do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -CARF são denominadas e identificadas por seus órgãos julgadores de origem, quais sejam: Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais. Tal pesquisa foi realizada especificamente sobre decisões que envolvessem questionamentos acerca da Teoria da Utilidade Negocial, junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e teve como resultado vinte referências, assim divididas: doze decisões da Primeira Câmara do Primeiro Conselho; três decisões da Segunda Câmara do Primeiro Conselho; uma decisão da Terceira Câmara do Primeiro Conselho; uma decisão da Sétima Câmara do 1º Conselho; duas decisões da Segunda Câmara do Segundo Conselho e uma decisão da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Na 1ª Câmara do 1º Conselho, teve como resultado os acórdãos, com as suas respectivas datas, 101-95207(19/10/2005), 101-95017(15/06/2005), 101-95552(25/05/2006), 101-95537(24/05/2006), 101-95868(09/11/2006), 101-968556(13/08/2008), 101-95552(25/05/2006), 101-95818(19/10/2006), 101-96265(08/08/2007), 101-95068(06/07/2005), 101-96688 (17/04/2008) e 101-96523(23/01/2008).

Em todos os supracitados acórdãos, há o questionamento sobre a desconsideração do negócio jurídico pretensamente elisivo, considerando indiretamente a Teoria da Utilidade Negocial, notadamente o seu princípio da prevalência da substância sobre a forma jurídica. Não aborda diretamente o teste do propósito negocial, havendo sim a relação da natureza e substância do negócio jurídico com os ilícitos civis da Simulação e do Abuso de forma.

A Simulação é utilizada como fundamento nos acórdãos: 101-95537(24/05/2006), 101-95868(09/11/2006), 101-96856(13/08/2008), 101-96523(23/01/2008), sendo os critérios da Teoria da Utilidade Negocial – teste do propósito do negócio, da substância sobre a forma e da análise dos negócios em etapas - utilizados parcialmente, conforme abaixo se evidencia a título de exemplo:

Nº. Acórdão 101-95537, Processo 11065.001589/2004-67, 1ª Câmara do 1º Conselho, Data da Sessão 04/05/2006 SIMULAÇÃO. Caracterizada a simulação, os atos praticados com o objetivo de reduzir artificialmente os tributos não são oponíveis ao fisco, que pode desconsiderá-los. OPERAÇÃO ÁGIO – SUBSCRIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E SUBSEQÜENTE CISÃO – VERDADEIRA ALIENÇÃO DE PARTICIPAÇÃO – Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às

finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária [...].

Percebe-se neste acórdão que a Simulação é integrada com o princípio da Teoria da Utilidade Negocial que determina a prevalência da substância sobre a forma (*substance over form*) ao se afirmar: “seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido”. Afirma-se, com isso, que a prática negocial realizada não é coerente com as características jurídica e comercial do negócio jurídico formalmente expresso. Logo, neste caso concreto, a Teoria da Utilidade Negocial é aplicada em conjunto com o ilícito civil: Simulação.

O acórdão 101-96856, proferido no processo nº. 10580.011402/2006-11, no dia 13 de agosto de 2008, está também fundamentado, diretamente, pela simulação do negócio jurídico e, indiretamente, pelo na Teoria da Utilidade Negocial, especificamente no seu critério *step transaction*, ou seja, análise da licitude dos negócios realizados considerando as suas etapas e o resulta do seu conjunto, com se pode abaixo observar:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2002, Ementa: PRELIMINAR – DECADÊNCIA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – nos tributos lançados por homologação, estando presente o evidente intuito fraudulento, a regra decadencial se desloca daquela prevista no parágrafo 4º do artigo 150 para a do artigo 173, I, ambos do CTN. SIMULAÇÃO. EFEITOS JURÍDICOS. Caracterizada a simulação, os atos praticados com o objetivo de reduzir artificialmente os tributos não são oponíveis ao fisco, que pode desconsiderá-los. DESCARACTERIZAÇÃO DE OPERAÇÃO DE VENDA DE AÇÕES EM TESOURARIA COM POSTERIOR PERMUTA COM OUTRA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA – VERDADEIRA ALIENÇÃO DA SEGUNDA PARTICIPAÇÃO. Comprovado que os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato simulado produz. Venda de ações em tesouraria (operação isenta de tributação), com posterior permuta dessas ações com outra de posse da própria alienante (cuja alienação seria tributada), traduz verdadeira alienação da segunda participação societária e, não, alienação das ações em tesouraria com posterior permuta destas com aquela. Dar Provimento ao Recurso de Ofício. Negar Provimento ao Recurso Voluntário.

Quando se expressa: “Comprovado que os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo”, evidencia-se que os negócios jurídicos foram analisados considerando as suas partes integradas, que formam, em conjunto, um resultado, sendo aferida neste a licitude ou a

ilicitude. Na decisão supracitada, a operação de venda de ações em tesouraria foi analisada como uma primeira operação, e a posterior permuta com outra participação societária foi analisada como uma segunda operação, analisadas estas em conjunto, a operação foi desconsiderada, por caracterizar-se a segundo operação como verdadeira alienação para efeitos fiscais. Logo, o critério *step transaction* da Teoria da Utilidade Negocial foi aplicado, fundamentando o ilícito civil da Simulação.

Quanto à aplicação do instituto jurídico Abuso de forma em conjunto com a Teoria da Utilidade Negocial, pode-se citar, a título de exemplo o acórdão 101-95552, proferido no processo nº 10882.002039/2003-98, no dia 25 de maio de 2006, que assim expressa:

IRPJ – ATO NEGOCIAL – ABUSO DE FORMA – A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Porém, tendo o Fisco demonstrado à evidência o abuso de forma, bem como a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, cabível a desqualificação do negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato [...].

Revela, portanto, esta decisão que a Teoria da Utilidade Negocial também incorpora o ilícito civil Abuso de forma como critério de avaliação oponibilidade do negócio jurídico praticado diante da fiscalização fazendária, especialmente por seu princípio da predominância da substância sobre a forma (*substance over form*).

Conclui-se, assim, que nas doze decisões proferidas pela 1ª Câmara do 1º Conselho do CARF, Conselho Administrativo dos Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, houve aplicação indireta da Teoria da Utilidade Negocial nos negócio jurídico posto em suspeição pelas fiscais fazendários; mediante a utilização de alguns dos seus pressupostos, tais como: *substance over form* e *step transaction*.

Na Segunda Câmara do Primeiro Conselho do CARF, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a pesquisa teve como resultado três ocorrências relacionadas à desconsideração de negócio jurídico pretensamente elisivo. Os acórdãos evidenciados foram 203-08043(19/03/2002), 201-80498(15/08/2007) e 102-47127(19/10/2005). Assim como na Primeira Câmara, nesta também há aplicação indireta dos critérios da Teoria da Utilidade Negocial, havendo, como se pode exemplificar com este último acórdão, a utilização parcial

do critério “propósito negocial”, conforme abaixo se evidencia:

ACÓRDÃO 102-47127. PROCESSO 10283.009749/2002-17. TURMA 2ª CÂMARA DATA DA SESSÃO 19/10/2005 - PAGAMENTOS SEM CAUSA. Os valores remetidos ao exterior sem a comprovação das transações econômicas de fundo e da escrituração regular, constituem pagamentos sem causa na forma do artigo 61, da Lei nº 8.981, de 1995. Recurso negado.

Quando se expressa: pagamentos sem causa; indica-se que houve o teste do propósito negocial do negócio jurídico realizado, ou seja, ocorreu o questionamento acerca da intenção comercial na operação de remessa de valores ao exterior. Observa-se, como isso, o teste do propósito negocial sendo aplicado, mesmo sem estar citado expressamente na decisão.

Da pesquisa na Terceira Câmara do Primeiro Conselho, resultou uma decisão na qual está expressa a aplicação direta da Teoria da Utilidade Negocial, especificamente, do seu critério de aferimento do propósito negocial (*business purpose test*). Assim demonstra o acórdão nº. 103-23290, proferido no processo nº. 18471.001782/2005-36, no dia 05 de dezembro de 2007, conforme se observa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2002 [...] INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE “EMPRESA VEÍCULO”. Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera ‘empresa veículo’ para transferência do ágio à incorporadora. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4). JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração decorrente ou reflexo, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção. Publicado no D.O.U. nº 87 de 08/05/2008.

Sem analisar o mérito dessa decisão, evidencia-se somente a sua fundamentação, qual seja: falta de propósito negocial na pretensão jurídico-societária do contribuinte, fazendo-se, assim, incidir a tributação ao se desconsiderar a reorganização societária realizada. Logo, esta decisão da Terceira Câmara acolhe e aplica diretamente a Teoria da Utilidade Negocial,

especificamente o seu pressuposto: teste do propósito negocial.

Neste mesmo sentido, pode-se observar que a decisão oriunda da 7ª Câmara do 1º Conselho também confirmou a aplicabilidade direta da Teoria da Utilidade Negocial, valorando-a tanto quanto à simulação, ao abuso de forma e à fraude à lei. O teste do propósito negocial (*business purpose test*) é aplicado diretamente por essa câmara julgadora, conforme evidencia o Acórdão nº. 107-09423, proferido no processo nº. 16327.000756/2002-86, no dia 25 de junho de 2008.

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ - Ano-calendário: 1997 GLOSA DE DESPESA DESNECESSÁRIA - Não estando provado nos autos que o negócio jurídico foi simulado ou engendrado com fraude à lei e, principalmente, estando demonstrada sua causa real e legítimo propósito negocial, não prevalece a glosa a título de despesa desnecessária. Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL - Ano-calendário: 1997 DECORRÊNCIA - Os mesmos fundamentos que embasaram o julgamento relativo ao IRPJ também se aplicam à exigência de CSLL, decorrente da mesma situação fática.

Enfatiza a citada decisão que o legítimo propósito negocial ficou demonstrado no caso sob julgamento, ou seja, fora aplicado o teste do propósito negocial (*business purpose test*) na análise da consistência do negócio jurídico realizado. Percebe-se, assim, que a Teoria da Utilidade Negocial é aplicada pelos órgãos julgadores tributários, tanto para desconsiderar negócios jurídicos elisivos, como também para confirmar a validade destes, mesmo diante da imputação de ilicitude imposta pelos fiscais fazendários.

Já em relação aos resultados obtidos na 2ª Câmara do 2º Conselho, a pesquisa demonstrou que a Teoria da Utilidade Negocial é utilizada em seus julgados também de forma independente e autônoma dos ilícitos civis, notadamente quanto à análise, em conjunto, das etapas do negócio jurídico realizada pelo contribuinte. Nos dois acórdãos relacionados, n^{os}. 202-17292 e 202-17291, respectivamente proferidos nos processos n^{os}. 15374.001564/99-39 e 15374.001565/99-00 no dia 23/08/2006, há o fundamento de que o negócio jurídico deve ser analisado como um todo, conforme abaixo se evidencia:

COFINS. VENDAS DE ATIVO. RECEITA NÃO OPERACIONAL. NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. Não integram a base de cálculo da contribuição a venda de estoques da empresa à outra que adquire a totalidade dos seus ativos. O negócio jurídico deve ser analisado como um todo, caracterizando-se tal operação como receita não operacional.

Vê-se, portanto, a aplicação do critério *step transaction* da Teoria da Utilidade Negocial, ou seja, a análise do negócio em etapas e em seu conjunto, para aferir a intenção do contribuinte de praticar um negócio jurídico com real interesse comercial. Na supracitada decisão, o órgão administrativo julgador conferiu à incorporação societária uma análise do seu resultado como um todo, decidindo pela validade jurídica da operação, contra a qual o fiscal fazendário tinha aplicada autuação.

Por fim, a pesquisa jurisprudencial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF- revelou uma decisão da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais-CARF-, que expressa a utilização da Teoria da Utilidade Negocial, especialmente quanto ao seu critério da prevalência da substância sobre a forma jurídica (*substance over form*), como se observa abaixo:

Acórdão CSRF/04-00.174 Número do Processo 11080.008205/00-62 Data da Sessão 13/12/2005 MULTA DE OFÍCIO - QUALIFICAÇÃO - GANHO DE CAPITAL - FATO GERADOR - SIMULAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE - Quando os parâmetros legais da tributação indicam expressamente que a base de cálculo é representada pela diferença entre o valor remetido ao exterior e aquele efetivamente ingressado no Brasil via registro no Banco Central, e mais, que não é relevante, na apuração do Ganho de Capital, o valor pelo qual o alienante tenha adquirido o investimento no exterior, não há como a forma negocial adotada influir no 'quantum' da exigência e, conseqüentemente, impossível a hipótese de simulação com o propósito de ocultar o fato gerador, que decorre, exclusivamente, do texto legal. Recurso especial negado

Tal decisão está fundamentada na Teoria da Utilidade Negocial e no ilícito civil denominado Simulação ao expressar: “não há como a forma negocial adotada influir no 'quantum' da exigência e, conseqüentemente, impossível à hipótese de simulação com o propósito de ocultar o fato gerador”. O critério utilizado foi o da prevalência da substância sobre forma (*substance over form*), mediante o qual fora constatada a impossibilidade de simulação no caso concreto.

Por conseguinte, sem a pretensão de se afirmar a existência de jurisprudência administrativa pacificada, tampouco incontestáveis entendimentos acerca da aplicabilidade da Teoria da Utilidade Negocial pelos órgãos fazendários federais, evidenciam as observações supracitadas precedentes que confirmam a prática do teste do propósito do negócio (*business purpose test*), da análise dos negócios em etapas (*step transaction*) e do princípio da prevalência da substância sobre a forma jurídica (*substance over form*) para aferir a validade de negócios jurídicos elisivos.

É diante desta realidade que se evidencia a mitigação dos princípios jurídicos que fundamentam os direitos individuais do cidadão, seja no âmbito contratual ou tributário, em nome de pretensos valores sociais e “publicistas”. Da mesma forma que, um dia, o individualismo promoveu abusos, o coletivismo também poderá cometê-lo, se não for respeitada a premissa maior do Estado Democrático de Direito, qual seja: o respeito aos direitos individuais fundamentais.

A liberdade contratual do cidadão deve ser, portanto, respeitada, especialmente quando se trata de uma relação que envolve a interação entre os direitos individuais e o exercício do Poder de Tributar. Não se defende, no entanto, direito individuais absolutos, mas sim a obediência estrita à ordem jurídico-tributária brasileira, embasada, sobretudo, na segurança jurídica dos direitos e deveres dos sujeitos da tributação. Sendo, assim, a aplicação da Teoria da Utilidade Negocial só terá respaldo como norma antielisiva, se for adequada à estrita legalidade tributária e despir-se de conceito indeterminados e extrajurídicos, preservando, sobretudo, os direitos e as garantias fundamentais dos cidadãos brasileiros

CONCLUSÃO

A atual concepção social dos direitos contratual e tributário, no vigente ordenamento jurídico brasileiro, é reflexo da evolução dos ideais da sociedade brasileira, sobretudo quando parte do individualismo característico do Estado Liberal para o vigente Estado Democrático de Direito. A “publicização” de institutos privados, especialmente dos contratos e a sobrevalorização do interesse social nas relações tributárias caracterizam a vigente ordem democrática brasileira.

Tal transformação tende a exaustos que põem em risco direitos e garantias fundamentais do indivíduo, mormente pela forma subjetiva com que o Poder Público passa a intervir e limitar a liberdade contratual e a autonomia privada do cidadão. Nas relações tributárias, a segurança jurídica e o princípio da estrita legalidade são também ameaçados em nome de propósito que se diz social, mas que, se praticado em desrespeito à individualidade, poderá promover retrocessos na relação entre o poder estatal e seus administrados.

No direito contratual, pode-se afirmar que a função econômica do contrato é desconsiderada, pois se sobreleva a sua finalidade social, tornando o contrato instrumento juridicamente inseguro no ambiente institucional brasileiro. Tal fato gera custos nas transações negociais, pois a imprevisibilidade de intervenção estatal nos contratos privados passa a ser internalizada no processo decisório dos contratantes, refletindo diretamente no valor da operação mercantil.

Já na seara tributária, a vigente concepção de sobrevalorização do interesse público, em prejuízo de direitos individuais, pode provocar retrocessos na relação entre o Estado-fisco e o cidadão-contribuinte, deixando de ser esta de direito, para retornar às arbitrariedades características dos regimes de poder não democráticos. A aplicação de valores subjetivos e conceitos jurídicos indeterminados pelas autoridades fazendárias, para desqualificar negócios

jurídicos elisivos, representa ameaça a essência jurídica da relação entre os sujeitos tributários, pois enfraquece direitos individuais conquistados mediante históricos embates sociais.

Na defesa dos direitos individuais do cidadão contribuinte, invoca-se a preservação dos princípios da legalidade e da segurança jurídica para vergastar qualquer tendência interpretativa de sobrevalorização de conceitos e critérios subjetivos nas relações entre os sujeitos tributários do País. Logo, infere-se que a aplicação de valores abstratos capazes de mitigar a legalidade tributária estrita deve ser evitada, cabendo ao Poder Judiciário refutá-la em nome da ordem jurídica tributária do País.

Exemplo dos riscos jurídicos provocados por uma desmedida socialização da ordem contratual e tributária brasileira pode ser expresso na relação entre os sujeitos tributários, diante de planejamentos tributários, em que a intervenção do Estado-fisco na autonomia privada dos cidadãos-contribuintes passa a ser disciplinada por institutos abstratos e indeterminados.

Tal realidade é evidenciada na forma como são tratados, pela Administração fazendária federal, os planejamentos tributários embasados em negócios jurídicos elisivos, que são desqualificados para fins fiscais, em nome de suposta falta de legitimidade econômica ou social. Percebe-se, assim, que valores não jurídicos como o social e o econômico são aplicados, em detrimento dos princípios da estrita legalidade tributária, da segurança jurídica, da liberdade individual, da autonomia privada e do direito individual de se optar pela economia lícita de tributos.

Neste contexto, ficou demonstrado, por meio do estudo da atual concepção social dos contratos e das relações tributárias, que a intervenção estatal na autonomia privada do cidadão contribuinte pode ser tão prejudicial quanto foram os exageros cometidos pelo absentismo do Poder Público no Estado Liberal. Nessas circunstâncias, direito e garantias individuais podem ser desrespeitados em nome de uma suposta e subjetiva ilegitimidade social de negócios jurídicos elisivos, notadamente quando o Poder Público atua sem regras objetivas no exercício do seu poder de tributar.

A aplicação da Teoria da Utilidade Negocial por parte da Administração fazendária federal foi demonstrada mediante a análise de decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF -, nas quais institutos não jurídicos, com subjetividade incompatível com a ordem tributária brasileira, são aplicados para desconsiderar negócios jurídicos lícitos, porém economicamente e ou socialmente ilegítimos em subjetivo entendimento das autoridades fazendárias.

Quanto aos pressupostos norteadores deste estudo, pode-se afirmar que as ordens jurídicas contratual e tributária brasileiras incorporaram os novos valores trazidos pela gradativa passagem do Estado Liberal para o Estado Democrático de Direito. Foram, com isso, especialmente mitigados os princípios garantidores dos direitos individuais inerentes a esses dois ramos do direito, em prol de um razão social das relações privadas.

Ademais, entende-se que a preponderância da função social dos contratos, em detrimento dos seus institutos econômicos e jurídicos potencializa os custos de transação no ambiente institucional brasileiro, por refletir insegurança nas relações entre o Poder Público e os particulares contratantes.

Afirma-se ainda que, com a sobrevalorização da concepção social nas relações contratual e tributária, a interação entre os sujeitos tributários sofre reflexos em virtude de intervenções do Poder Público em negócios jurídicos elisivos, sem estar fundamentado na estrita legalidade e na segurança jurídica. O exercício da liberdade contratual e o da autonomia privada para a economia lícita de tributos passam a ser condicionados a abstratos e indeterminados critérios de validade jurídica, aferidos pela Administração fazendária.

A aplicação da Teoria da Utilidade Negocial no aferimento da validade de negócios jurídicos elisivos, pelo órgão federal julgador de contendas tributárias, reflete a atual preponderância da concepção social das relações contratuais e tributárias, em detrimento dos direitos individuais do cidadão contribuinte. A referida teoria permite a aplicação de subjetivos e abstratos valores não jurídicos, tais como o social e o econômico, pelas autoridades fazendárias, mitigando, sem respaldo legal, os princípios da estrita legalidade tributária, da segurança jurídica, da liberdade contratual e da autonomia privada.

Conclui-se, portanto que a “publicização” do direito contratual e a sobrevalorização da concepção social do direito tributário não podem ser aplicadas em detrimento dos princípios jurídicos que protegem a liberdade individual do cidadão contribuinte, sob pena de se enfraquecer as relações privadas, em nome de abusivas intervenções do Poder Público. Importa, assim, harmonizar os fundamentos jurídicos públicos e privados, especialmente quando estes interagem em circunstâncias de aparente antagonismo, como no exercício de planejamentos tributários, mediante contratos que ensejam economia lícita de tributos.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. A efetividade da norma geral antielisiva do Código Tributário Nacional e o planejamento fiscal na atualidade. **Revista da Faculdade de Direito Candido Mendes**, Rio de Janeiro: UCAM, v.1, p. 15, jan./fev. 1996.

ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação Jurídica**. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001.

AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Teoria geral dos contratos típicos e atípicos**. São Paulo: Atlas, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1988.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF: Senado, 2008.

_____. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**, Brasília, DF: Senado, 2004.

_____. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Brasília, DF: Senado. Disponível em:<<http://www.planalto.com.br>>. Acesso em: 20 out. 2009.

_____. **Código Tributário Nacional**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Código Civil Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. Lei 11.941 de 27 de maio de 2009. Brasília. DF: Senado. Disponível em:<<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 dez. 2010.

_____. Lei 14.505 de 18 de novembro 2009 do Estado do Ceará. Brasília. DF: Senado. Disponível em:<<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 dez. 2010.

_____. Lei nº. 10.637 de 30 de dezembro de 2002. Brasília. DF: Senado. Disponível em:<<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 dez. 2010.

_____. Lei 6.830 de 22 de setembro de 1980. Brasília. DF: Senado. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 dez. 2010.

_____. Lei Complementar nº. 104 de 2001. Brasília. DF: Senado. Disponível em:<<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 dez. 2010.

_____. **Medida Provisória nº. 66 de 29 de agosto de 2001**. Brasília. DF: Senado. Disponível em:<<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2009.

_____. **Portaria nº 256 de 22 de junho de 2009**. Brasília. DF: Ministério da Fazenda, 2009. Disponível em:<<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2009.

_____. **Projeto de lei 536 de 21 de março de 2003**. Brasília. DF: Câmara dos Deputados, 2007. Disponível em:<<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 28 out. 2009.

_____. **Relatório de arrecadação de 2009**. Brasília. DF: Receita Federal do Brasil, 2010. Disponível em:<<http://www.receita.federal.gov.br>>. Acesso em: 25 nov. 2009.

_____. **Relatório de arrecadação de 2008**. Brasília. DF: Receita Federal do Brasil, 2009. Disponível em:<<http://www.receita.federal.gov.br>>. Acesso em: 25 nov. 2009.

_____. **Relatório de arrecadação de 2007**. Brasília. DF: Receita Federal do Brasil, 2008. Disponível em:<<http://www.receita.federal.gov.br>>. Acesso em: 25 nov. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 263**. A cobrança antecipada do valor residual garantido (VRG) não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em: 15 out. 2008.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 293**. A cobrança antecipada do valor residual garantido (VRG) não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em: 15 out. 2008.

_____. Ministério da Fazenda. Processo administrativo n. 11065.001589/2004-67, 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. Data da Sessão 04/05/2006. Disponível em: <www.conselhos.fazenda.gov.br>. Acesso em: 11 fev. 2010.

_____. Ministério da Fazenda. Processo administrativo n. 10580.011402/2006-11, 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. Data da Sessão 13/08/2008. Disponível em: <www.conselhos.fazenda.gov.br>. Acesso em: 11 fev. 2010.

_____. Ministério da Fazenda. Processo administrativo n. 10882.002039/2003-98, 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. Data da Sessão 25/04/2006. Disponível em: <www.conselhos.fazenda.gov.br>. Acesso em: 12 fev. 2010.

_____. Ministério da Fazenda. Processo administrativo n. 10283.009749/2002-17, 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. Data da Sessão 19/10/2005. Disponível em: <www.conselhos.fazenda.gov.br>. Acesso em: 14 fev. 2010.

_____. Ministério da Fazenda. Processo administrativo n. 18471.001782/2005-36, 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. Data da Sessão 05/12/2007. Disponível em: <www.conselhos.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 14 fev. 2010.

_____. Ministério da Fazenda. Processo administrativo n. 16327.000756/2002-86, 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Data da Sessão 05/12/2007. Disponível em: <www.conselhos.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 14 fev. 2010.

_____. Ministério da Fazenda. Processo administrativo n. 15374.001564/99-39, 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes. Data da Sessão 23/08/2006. Disponível em: <www.conselhos.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 14 fev. 2010.

_____. Ministério da Fazenda. Processo administrativo n. 11080.008205/00-62, 4ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Data da Sessão 05/12/2007. Disponível em: <www.conselhos.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 14 fev. 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

_____. **Carnaval tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2004.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado social**. São Paulo: Malheiros, 1996.

CAMPOS, H. S. Ourem. O BRASIL: uma breve visão histórica do Estado, das constituições e dos tributos. **Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual**, Belo Horizonte, n. 44, p. 9-47, out./dez. 2001.

CARPENA, Heloisa. **Abuso de direito nos contratos de consumo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

CARVALHO, Cristiano; JOBIM, Eduardo. O planejamento tributário e o novo Código Civil Brasileiro: **a possível desconsideração de formas jurídicas pelos magistrados através das novas cláusulas gerais**. Revista tributária e de finanças públicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 13, n. 64, p. 173, set.-out. 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. Tributo e Segurança Jurídica. In: LEITE, George Salomão (Coord.). **Dos Princípios Constitucionais** – considerações em torno das normas principiológicas da Constituição. São Paulo: Malheiros, 2003.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

CUNHA, A. S. **Os Impostos e a História**. Brasília, nov. 2002. Textos para Discussão do departamento de Economia-UnB. Disponível em: <<http://www.unb.br/ih/eco>>. Acesso em: 05 out. 2008.

CUNHA JR., Dirley. **Curso de direito tributário**. 6. ed. Salvador: Jus Podivm, 2007.

DAIBERT, Jefferson. **Dos contratos**: parte especial das obrigações. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

DIAS, Karem Jureidini; ARAUJO, Ana Clarissa dos Santos. Possibilidade de imposição de multa qualificada nos lançamentos relativos a planejamento fiscal. In: ANAN, JR, Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal**: Aspectos teóricos e práticos. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

DÓRIA, Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código Tributário Nacional comentado**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FACHIN, Luiz Edson. **Teoria crítica do direito civil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

FIÚZA, Cezar. **Direito Civil**: curso completo de acordo com o Código Civil de 2002. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

FOSSATI, Gustavo. **Planejamento tributário e interpretação econômica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. Rio de Janeiro, Forense, 1999.

_____. **Contratos**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. O Planejamento tributário e o novo Código Civil. In Borges, Eduardo de Carvalho (Coord.). **Impacto Tributário do Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

GUBERT, P. A. Pinheiro. **Planejamento tributário**: Análise jurídica e ética. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2003.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre a facticidade e validade. Tradução: Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

HARADA, Kioshi Harada. **Direito financeiro e tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

HUCK, Hermes Machado. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997.

ITURRASPE, J. Mosset. **Contrato**. Buenos Aires: Rubinzal, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. A falta de propósito negocial como fundamento para exigência de tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: n. 143, p. 51, set. 2007.

MAINE, Henry Sumner. **Ancient Law**. Nova York: Henry Holt Comapny. 1906. Disponível em <http://oll.libertyfund.org/index.php?option=com_statiacexr&staticfile=show.php%3Ftitl>. Acesso em: 06 fev. 2010.

MARTINS, Natanael. Considerações sobre o Planejamento Tributário e as decisões do Conselho dos Contribuintes. In: **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007.

MASTEN, S.E. Contractual Choice. **Enciclopedia of Law & Economic**. Michigan, ago. 1998. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/paper.taf?abstract_id=142933>. Acesso em: 06 fev. 2009.

MOREIRA ALVES, José Carlos. As figuras correlatas da elisão fiscal. In: Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte: Fórum. v. I, n.1. 2003. p. 12.

NEVES, Lúcia Maria Bastos Pereira. **Corcundas e constitucionais**. Rio de Janeiro: Revan, 2003.

NEVES, Andrea Nogueira; BACHNI, Viviani. Há necessidade de fundamento econômico nas operações visando redução tributária? In: ANAN, JR., Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal: Aspectos teóricos e práticos**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. v. II p. 85.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

PEREIRA, César A. Guimarães. Elisão tributária e a Lei Complementar 104/2001. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, v. I, n. 8, nov. 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 12 jan. 2010.

PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. **Direito, economia e mercado**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Lições preliminares de Direito**. 16. ed. São Paulo: Bushatsky, 1974.

_____. **Lições preliminares de Direito**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

REIS, Elcio Fonseca. O Princípio da Boa-fé e o Planejamento Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

RODRIGUES JUNIOR, Otávio Luiz. **Revisão judicial dos contratos**: autonomia da vontade e Teoria da imprevisão. São Paulo: Atlas, 2002.

ROPPO, Enzo. **O contrato**. Tradução de Ana Coimbra e M. Januário C. Gomes. Coimbra: Almedina, 1988.

ROSSETTI, José Paschoal. **Introdução à Economia**. São Paulo: Atlas, 1977.

SALDANHA, Nelson. **Formação da teoria constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Planejamento tributário e Estado de Direito**: Fraude à lei, reconstruindo conceitos. São Paulo: Noeses, 2006.

SANTOS, Antônio Jeová. **Função social do contrato**. São Paulo: Método, 2004.

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

SUPREMA CORTE NORTE AMERICANA, n.º 127. **Gregory v Helvering**, 293 US 465, 79 L.ed. 596 (1935), Disponível em: <<http://supreme.justia.com/us/293/465/>>. Acesso em: 20 abr. 2010.

SZTAJN, Raquel. **Direito & economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. O Abuso do Direito no Código Tributário Nacional e no Novo Código Civil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). **Direito tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: QuatierLatin, 2004.

_____. A Segurança Jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Bahia, out. 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 16 out. 2008.

VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da Norma Jurídica**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

VERAS, Ney Alves. **Revisão judicial dos contratos**. São Paulo: Editora de Direito, 2005.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

YASHIMITA, Douglas. Incorporação às avessas: revisitando limites legais jurisprudenciais ao planejamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Escrituras, n. 131, p. 07. 2006.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)