

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA O EXERCÍCIO DA CIDADANIA
FISCAL DIANTE DA TEORIA DA UTILIDADE NEGOCIAL* ****

**TAX PLANNING AS THE EXERCISE OF TAX CITIZENSHIP BEFORE THE
THEORY OF BUSINESS UTILITY**

**Elisberg Francisco Bessa Lima
Unie Caminha**

RESUMO

O valor dos princípios da legalidade e da segurança jurídica demarca momentos históricos quando passa a ser incorporado à ordem jurídica de sociedades regidas, até então, por ditames monárquicos e absolutistas. Com o alcance do Estado Democrático de Direito, a relação entre governantes e governados passa a ter natureza jurídica e não mais de poder. Neste contexto, dá-se a evolução da ordem tributária, especialmente com a definição de direitos e garantias do Cidadão-contribuinte diante do Estado-fisco, que passa a se submeter aos princípios da legalidade e da segurança jurídica. Para a análise dessa nova realidade, citam-se algumas indagações orientadoras: A transformação histórica dos anseios sociais gerados pela gradativa evolução do Estado Monárquico-Absolutista ao Estado Democrático de Direito influenciou as concepções dos princípios da legalidade e da segurança jurídica? Como a contemporânea interpretação dos referidos princípios reflete na relação entre Estado-fisco e Cidadão-contribuinte? O planejamento tributário sofre intervenções estatais geradas pela hodierna concepção da legalidade tributária e da certeza jurídica? A partir desses questionamentos, desenvolveu-se o presente trabalho, cujo escopo é demonstrar o valor dos princípios da legalidade e da segurança jurídica para o planejamento tributário, em detrimento da atual tendência de aplicação de conceitos indeterminados calcados em subjetivos parâmetros da Teoria da Utilidade Negocial na ordem tributária brasileira.

PALAVRAS-CHAVES: LEGALIDADE. SEGURANÇA JURÍDICA.
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

ABSTRACT

The value of the principles of juridical security and legality situates historical moments when it becomes incorporated to a legal order of systems which were once ruled by absolute governments. The democratic state of law brought a different relation between government and subjects, which turns to legal relations, rather than power based approaches. In this context, the tax order development begins, specially with the definition of laws and guarantees for the citizen before the State, which becomes subject to the principles of juridical security and legality. In order to analyse this new reality, some oriented enquiries are quoted: Did the historical transformation of social willing

* Trabalho publicado nos Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI, realizado em São Paulo – SP nos dias 04, 05, 06 e 07 de novembro de 2009.

** Trabalho indicado pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Fortaleza.

generated by the growing evolution of the absolute and Monarch State to the Democratic State of Law influence the conceptions of the principles of juridical security and legality? How do the contemporary interpretation of the principles mentioned previously reflect into the relation between the tax payers and the State? Tax planning suffers intervention arisen from the conception of tax legality and juridical certainty? This paper was developed based on these inquiries. It aims to demonstrate the value of the principles of juridical security and legality to tax planning, related to the application of unforeseeable concepts based on subjective levels of Corporate Purpose Theory in the Brazil

KEYWORDS: LEGALITY, JURIDICAL SECURITY, TAX PLANNING

INTRODUÇÃO

A evolução das normas tributárias, por serem vertentes de uma ciência eminentemente cultural, que é a jurídica, acompanha, ou muitas vezes é impelida a acompanhar, os anseios sociais, fazendo destes a razão para constantes transformações normativas e interpretativas da legislação tributária.

Os ordenamentos jurídicos espelham realidades da sociedade sobre a qual eles regem, obrigando-se a alterações em nome do cumprimento de sua real função, qual seja: concretizar o ideal de justiça nas relações intersubjetivas. Logo, a característica cultural do Direito torna este e suas ramificações essencialmente mutantes, sempre em busca de responder normativamente às necessidades sociais.

Tal evolução normativa, característica da natureza cultural do Direito, muitas vezes ocorre mediante crises e revoluções, em que o Poder Estatal perde a sua capacidade de gerir os direitos e deveres dos seus cidadãos, que não mais o legitimam como provedor da ordem. Por não espelhar as mudanças culturais nas quais estão envoltos os seus governados, os governantes perdem a credibilidade e se defrontam com embates sociais, gerando, assim, superação de parâmetros e novas regras de convivência.

Historicamente, percebe-se, de forma especial, esse dinamismo normativo na Ordem Tributária, gerado especialmente por insatisfações sociais acerca da forma como Estado exerce o seu poder de tributar. A interação entre o Estado-Fisco e Cidadão-contribuinte sempre foi propulsora de fatos sociais marcados por revoluções e resistências que, ao longo dos anos, transformaram a interação entre os sujeitos tributários. A relação que, em períodos monocráticos e arbitrários, era de poder passa a ser de direito, amparada por direitos e deveres legalmente estabelecidos.

Nessa transformação sócio-jurídica, os princípios da legalidade e da segurança jurídica passam a fundamentar o Estado de Direito, que, após revoluções sociais em busca da representatividade popular do poder, evolui de Estado Monocrático Absolutista para Estado Democrático de Direito. A legalidade passa a ser fruto da manifestação de vontade do povo.

Na ordem tributária, nasce para o Cidadão-contribuinte o direito de exercer a sua individualidade diante do Estado-Fisco, planejando o seu particular, para cumprir as suas obrigações para como o Estado-fisco, porém no estrito limite determinado por lei. Promove-se, com essa transformação social, o planejamento tributário que, amparado pelo Estado Democrático de Direito, passa a ser fundamento da liberdade do Cidadão-contribuinte, nos termos dos princípios constitucionais da legalidade tributária estrita e da segurança jurídica.

No entanto, os anseios sociais seguem se transformando, gerando novos fundamentos e valores que, atualmente, vão além do aferimento da legalidade, incorporando princípios norteadores da propalada legitimidade. Na esfera tributária, a contemporânea interpretação das normas tributárias enaltece a legitimidade, até mesmo em detrimento de cerrados ditames legais.

Tal realidade ameaça a legalidade tributária estrita e a própria segurança jurídica nas relações entre os sujeitos tributários, pois valores subjetivos e abstratos são aplicados na subsunção das normas tributárias a fatos, gerando-se, por conjecturas do Estado-fisco, obrigações tributárias ao Cidadão-contribuinte. Fragiliza-se, com isso, a defesa destes, diante de abusos cometidos no exercício do poder de tributar daquele.

Destarte, no decorrer deste trabalho, analisam-se a segurança jurídica e o princípio da legalidade como fundamentos do Planejamento Tributário, partindo de uma análise histórica, culminando com a percepção da forma contemporânea de interpretação das normas tributárias. Citam-se algumas indagações orientadoras: A transformação histórica dos anseios sociais gerados pela gradativa evolução do Estado Monárquico-Absolutista ao Estado Democrático de Direito influenciou nas concepções dos princípios da legalidade e da segurança jurídica? Como a contemporânea interpretação dos referidos princípios reflete na relação entre Estado-fisco e Cidadão-contribuinte? O planejamento tributário sofre intervenções estatais geradas pela hodierna concepção da legalidade tributária e da certeza jurídica?

Pode-se determinar, então, como objetivo geral, a análise dos princípios da segurança jurídica e da legalidade estrita como fundamentos do planejamento tributário, tendo como cenário as contemporâneas interpretações da legislação tributária brasileira. Focaliza-se, especificadamente, na evolução histórica da relação tributária entre o Estado-fisco e o Cidadão contribuinte, evidenciando o planejamento tributário lícito como reflexo dos princípios fundamentais da legalidade e da segurança jurídica.

Inicialmente, busca-se evidenciar a contemporânea interpretação do Direito Tributário, partindo-se de uma evolução histórica da relação entre os sujeitos tributários até se aferir os malefícios da aplicação de valores subjetivos e indeterminados à segurança jurídica dessa interação.

Segue-se, explanando-se acerca da evolução histórica do princípio da legalidade tributária estrita, ratificando este como um direito fundamental do Cidadão-contribuinte, especialmente diante da temerosa tendência contemporânea à aplicação de conceitos e valores indeterminados e subjetivos na relação jurídica entre os sujeitos tributários.

Evidencia-se, ainda, o princípio da segurança jurídica como fundamento da relação tributária entre o Estado-fisco e o Cidadão-contribuinte, ressaltando os negativos

reflexos da aplicação de valores e conceitos abstratos à previsibilidade e determinação dos direitos e dos deveres dos sujeitos tributários.

Ultima-se o presente trabalho com a análise dos princípios da legalidade e da segurança jurídica como diretrizes basilares do planejamento tributário, ressaltando este como direito fundamental do Cidadão-contribuinte, frente à aplicação, por parte do Estado-fisco, dos conceitos subjetivos e indeterminados da Teoria Negocial dos Contratos.

Por conseguinte, este trabalho visa ressaltar, mediante uma análise histórica, o valor dos princípios da legalidade e da segurança jurídica, para a relação entre o Estado-fisco e o Cidadão-contribuinte, evidenciando o planejamento tributário como instrumento de concreção dos ideais de limitação ao poder de tributar, amparados pelos ditames do Estado Democrático de Direito.

1 INTERPRETAÇÃO CONTEMPORÂNEA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

As instituições jurídicas, como valores culturais, espelham os anseios da sociedade sobre a qual ela rege. 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; sendo, portanto, valor cultural, o Direito Tributário acompanha, ou é impelido a acompanhar, a evolução dos fatos sociais, albergando-lhes pela legalidade ou renegando-lhes pela ilegalidade. Acerca dessas transformações sociais, que torna o Direito uma ciência cultural, Miguel 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 fato gera norma e esta, necessariamente, evolui em razão daquele, 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 na 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 Estado-Fisco e Cidadão-contribuinte é historicamente analisada como propulsora de embates e superação de regimes

autocráticos e opressivos. A forma e 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^[1].

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, 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^[2], tais embates gerados pela interação entre Estado-Fisco e Cidadão-contribuinte fazem parte da evolução social de uma coletividade.

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 jusfilosóficas voltadas para a legalidade estrita; outras, para a preponderância da legitimidade; 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 da realidade sobre a qual ela disciplinará. Vislumbra-se, assim, nas últimas décadas, o ressurgimento de valores relacionados à legitimidade de conduta que, com o positivismo jurídico, havia perdido espaço, em nome da denominada legalidade estrita.

Abraham (2007, p.125) expressa a evolução de valores jurídico-tributários que, atualmente, transfiguram a estrita legalidade positivista, acrescentando-lhe a legitimidade principiológica:

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. Essa evolução se fez a partir das posições firmadas no campo da teoria geral da interpretação: a jurisprudência dos conceitos, a jurisprudência dos interesses e a jurisprudência dos valores.

Portanto, a contemporânea interpretação dos valores jurídico-tributários deve corresponder aos anseios da coletividade sobre a qual ela se manifesta. Se hoje, no cenário econômico, social e político brasileiro, a jurisdição tende ao que determinou o supracitado autor de pós-positivismos jurídico, deve-se então utilizar, com devida razoabilidade, a legalidade e complementarmente a legitimidade na interpretação contemporânea do Direito Tributário.

2 LEGALIDADE TRIBUTÁRIA ESTRITA COMO DIREITO FUNDAMENTAL DO CIDADÃO-CONTRIBUINTE

A atual interpretação das normas tributárias e os valores denominados pós-positivistas, fundamentados em conceitos indeterminados de legitimidade, só podem ser possíveis, em virtude da concepção de legalidade criada em favor dos direitos individuais, diante dos abusos de comandos estatais monárquico-absolutistas.

A legalidade assumiu a sua imprescindibilidade social a partir do momento em que o Estado Monárquico-absolutista, notadamente nos séculos XVI e XVII, caracterizado pela restrição à liberdade e aos direitos individuais, passou a ser questionado pelo povo, principalmente representado, naquele momento histórico, pela burguesia.

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 emblemáticas a Revolução Industrial, aproximadamente, do ano de 1740 e a Revolução Francesa de 1789. Novos paradigmas foram instituídos e arcaicas concepções foram transformadas, em razão de um ideal liberal-burguês. Saldanha (2000, p. 74) 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.

Em meio a crises e revoluções, seguir-se-iam os passos da evolução do Poder de Tributar, porém doravante marcados 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 direitos individuais são paulatinamente incorporados.

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

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^[3].

O princípio da legalidade que fundamentou o Estado Democrático de Direito impunha, portanto, uma ordem submetida à lei, mas não qualquer lei, deveria ser a capaz de conjugar dois fatores: a legitimação dos governantes e a limitação do poder pelo próprio poder. Para tanto, a representatividade da vontade popular seria condição basilar da legalidade instituidora do Estado Democrático de Direito.

No entanto, a invocação da legalidade, mesmo não fundada na vontade popular, já fora considerada 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 ser uma relação 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, por si só, um maior grau de segurança às interações entre os sujeitos tributários, pois estas passam a ser realizadas sob a égide de regras pré-existentes. 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.

A legalidade foi primordial para a tributação, pois transferiu a esta o valor da segurança jurídica e da legitimação social. Isso significa que, com a legalidade, o Poder de Tributar passa a estar vinculado a dois fatores, quais sejam: o necessário consentimento daqueles que pagam o tributo e o fundamento 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 popular, ou seja, a legalidade instituída em 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.[\[4\]](#)

Evidencia-se, portanto, que a legalidade tributária, para ser reconhecida e incorporada pela sociedade, deve ser por esta criada. A legalidade por si só não é capaz de garantir a harmonia entre os entes da tributação, deve ter legitimidade diante dos conceitos sociais em que ela está inserida.

A superação de 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, inibiram a relação de poder na ordem tributária. Nesse passo, o Princípio da Legalidade Tributária esteve sempre presente nas 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 a Constituição de 1946 que nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que lei o estabeleça. Com a Emenda Constitucional de 1965, tal dispositivo sofrera 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 Constituição que naquele ano passava a vigorar, incorporando as normas da Emenda Constitucional de 1965, assim como o dispositivo de 1946 que expressava; 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 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.[\[5\]](#)

Percebe-se, pois que a vigente ordem constitucional tributária fortaleceu o princípio da legalidade tributária, recepcionando 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 os seus ditames tributários, 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):

Parece-nos que o alcance do princípio da legalidade se define, assim, pela interpretação do texto constitucional, fundamentalmente no que pertine ao significado do verbo criar, ou instituir. O que foi criado, ou instituído, existe, e como tal pode ser conhecido. Admitir que a lei apenas se reporte ao tributo, deixando a definição de qualquer elemento essencial de sua hipótese de incidência, ou de seu mandamento, a norma infralegal, é admitir que a lei apenas comece o processo de criação ou instituição do tributo, desmentindo o afirmado pela Constituição. A explicitação feita pelo art. 97 do Código Tributário Nacional é muito importante, mas não é suficiente, como adiante demonstraremos.

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 é de natureza estrita, fazendo-se impor a todos os elementos formadores da tributação, ressalvadas as matérias que a própria lei, sob as condições por ela impostas, 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, flexibilizar 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, capacidade contributiva etc, pode ameaçar o direito individual à estrita legalidade tributária.

Necessário, pois, a preservação do ora analisado princípio, por ser substancial à segurança do Cidadão-contribuinte diante do Estado-Fisco. Nesse passo, a aplicação de valores abstratos à tributação capazes de mitigar a legalidade estrita deve ser evitada, cabendo ao Poder Judiciário vergastá-la nos termos do fundamento do Estado Democrático de Direito.

3 SEGURANÇA JURÍDICA DIANTE DA ATUAL HERMENÊUTICA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

O princípio da segurança jurídica está intrinsecamente relacionado com as limitações constitucionais do Poder de Tributar. A certeza jurídica assume, conforme anteriormente explicitado, valores legalistas que, com a evolução do Estado Liberal de Direito para Estado Social de Direito, foram temperados com valores principiológicos relacionados à legitimidade.

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 protegidos contra imprevisíveis intervenções estatais. Tais valores se fundamentam no Estado de Direito, na medida em que há sujeição do próprio poder estatal a normas representativas dos ideais de cada sociedade.

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 instituição de normas pré-estabelecidas que regem as relações intersubjetivas, nessas incluídas as de ordem pública e privada, forma o nascedouro do valor inerente à segurança jurídica.

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 deste, especialmente os relacionados à sua liberdade, torna-se a essência deste princípio.

Tal concepção torna a segurança jurídica valor fundamental na relação tributária entre o Estado-Fisco e o Cidadão-contribuinte. Para Carvalho (2006, p. 86), a segurança jurídica é, por excelência, um sobreprincípio, pois seus ditames se refletem em princípios jurídicos, tais como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição e outros mais.

Principalmente para o ordenamento tributário, tal 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 inconstitucionais.

Sendo assim, pode-se determinar que o princípio da legalidade está 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 de abusos 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 valor que expressa à certeza jurídica, segue explicitando Abraham (2007, p. 304) que a tipicidade 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 com 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 idéia tradicionalmente concebida de que o tipo tributário no Brasil seria necessariamente fechado.

Impende-se afirmar que tal concepção, amparada por valores que enaltecem a legitimidade diante da legalidade, deve ser incorporada à ordem tributária com ressalvas e limitações, sob pena de se comprometer com a segurança jurídica nas relações tributárias. A legalidade só poderá ser flexibilizada nos limites impostos por ela própria, 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 passo, 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 ou o dever a tratamento tributário diferenciado, se, e somente se, houver o preenchimento de critérios legais pré-estabelecidos.

Conclui-se que o reflexo normativo irradiado aos supracitados princípios jurídicos pelo valor da segurança jurídica, faz desta imprescindível para todo o ordenamento jurídico 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 determinado. Xavier (2001, p. 55) 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, em razão de sacrifícios humanos que foram despendidos em revoluções e crises sociais que os fatos históricos vinculam à tributação.

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 do Estado-Fisco. Com efeito, pode-se inferir que, fundado nos supracitados valores principiológicos, está consagrado direito do indivíduo de planejar a sua ordem privada, com o objetivo de pagar menos tributo, exercendo, assim, o planejamento tributário lícito.

4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A TEORIA DA UTILIDADE NEGOCIAL COMO INSTRUMENTO DE DESQUALIFICAÇÃO DE CONTRATO PARA FINS FISCAIS

A interpretação contemporânea da legislação tributária incorpora valores que vão além da estrita legalidade, expandindo-se para aferição da legitimidade das condutas dos sujeitos tributários. No entanto, tal tendência não poderá desvirtuar os fundamentos jurídicos do Direito Tributário, amparados essencialmente nos princípios da legalidade e da segurança jurídica.

Entende-se, pois, que, no ordenamento tributário brasileiro, a tipicidade fechada deve ser prevalente, em detrimento de subjetivismos e abstrações nas relações jurídico-tributárias. Resguardam-se, assim, os direitos fundamentais do cidadão-contribuinte, especialmente os relacionados à sua liberdade individual, que o torna livre para planejar as suas ações, desde que haja o intuito de cumprir com as suas obrigações tributárias, porém 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 certeza jurídica de seus direitos e deveres, orientando-se, pois, pelos direitos e garantias fundamentais alcançados pelo Estado Democrático de Direito.

A legalidade estrita e a previsibilidade de obrigações tributárias ratificam a especificidade do Direito Tributário, notadamente quando se pondera a jurisdição 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.

Entende-se, assim, 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 ou fazer o que esta abarca, seja proibindo ou permitindo, são parâmetros basilares 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): “O planejamento tributário é o conjunto de condutas, comissivas ou omissivas, da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou

depois da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar, transferir ou postergar legal e lícitamente os ônus dos tributos”.

Ademais, percebe-se, com a supracitada definição, 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, porém 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. Exerce, portanto, a elisão 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 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 fé 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 fé e a esperança. Infelizmente existem fundadas razões para que tal aconteça.

O expressar do referido autor evidencia a sujeição dos cidadãos-contribuintes a insegurança jurídica gerada por um ordenamento tributário ininteligível para a maioria daqueles que a ele se sujeitam. Deve-se, no entanto, acatar o planejamento tributário como ferramenta do cidadão-contribuinte contra os abusos cometidos pelo Estado-fisco. Exigir do Poder Público o respeito às opções tributárias lícitas é imprescindível para o 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, bases que formam um planejamento tributário lícito, são instrumentos oriundos da limitação do Poder de Tributar do Estado-fisco. Visam, sobretudo, garantir a proteção do cidadão-contribuinte, em face da irracional complexidade normativa do legislação tributária nacional.

Sendo assim, novamente se invoca os princípios legalidade estrita e da segurança jurídica como valores 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 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 da interpretação jurídica dos fatos sob 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.

O exercício do planejamento tributário por parte Cidadão-contribuinte pode e, até mesmo, deve ser analisado pelo Estado-fisco, porém somente pelo juízo da legalidade, ou seja, pela interpretação jurídica dos fatos realizados que, de acordo com a elisão fiscal ou evasão, podem ser ou não lícitos. A tipicidade legal que atribui a um fato um resultado tributário exige análise estritamente jurídica dos elementos fáticos, sob pena de ser desconsiderado o valor jurídico do tributo. 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.

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

Pacificado, doutrinária e jurisprudencialmente, está 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. Quanto à análise da legitimidade de planejamentos tributários, Abraham (2007, p. 229) assim determina:

De fato, o planejamento tributário pode se dar através da adoção de variadas formas, maneiras configurações, utilizando-se do sistema tributário nacional ou internacional, segundo as necessidades, os interesses e as condições do contribuinte, seja ele uma pessoa física ou uma pessoa jurídica. Conforme o seu desenho e posterior resultado, ganhará uma denominação: evasão fiscal; elisão fiscal ilícita ou; elisão fiscal lícita. 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.

No entanto, é por esse “meio termo” expresso pelo citado autor, que o Estado-fisco invoca a Teoria da Utilidade Negocial, para desqualificar contratos lícitos, decorrente de planejamentos tributários; sob a justificativa de serem socialmente ilegítimos. Tudo em nome da arrecadação, mesmo que haja ofensa a direitos fundamentais do cidadão-contribuinte, como o da liberdade contratual, legalidade tributária estrita e segurança jurídica.

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

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.

Percebe-se que o elemento subjetivo e intencional da realização do contrato é aferido pelo Estado-fisco, que passa a exigir não apenas a legalidade ou licitude do contrato realizado, mas a legitimidade da sua motivação. Somente se fossem preenchidos os critérios objetivos de licitude e os subjetivos de legitimitade é que o planejamento tributário teria o caráter de elisão fiscal para as autoridades fazendárias.

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 sua vontade substancial. Agrega-se, com essa teoria, um forte instrumento anti-elisivo ao Estado-fisco, qual seja: poder de desqualificar contratos, mediante o aferimento da real vontade do cidadão-contribuinte na realização de um instrumento contratual.

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.

A aplicação dos referidos critérios da Teoria da Utilidade Negocial podem ser evidenciados em reorganizações empresariais atacadas pelo Estado-fisco, sob o fundamento de não serem duradouras, de não proporcionarem vantagens comerciais e de terem finalidade substancial exclusiva a de reduzir tributos.

Nesse passo, observa-se que a aplicação dessa Teoria no Ordenamento Tributário Brasileiro autorizaria ao Estado-Fisco a interpretar as normas tributárias, mediante critérios econômicos, em detrimento de sua natureza estritamente legalista. A relação tributária está amparada pelo princípio constitucional da estrita legalidade tributária e por sua vertente tipicidade fechada, em razão das quais todos elementos que constituem um tributo devem ser expressos em lei.

Consoante aos supracitados preceitos constitucional e infraconstitucional da tributação brasileira, Fossati (2006, p. 93) expressa o seu repúdio à aplicação da referida Teoria pela administração tributária do Brasil, como abaixo se evidencia:

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, a aplicação da Teoria da Utilidade Negocial implica em sérias conseqüências 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, desvirtua uma das funções precípua do direito, qual seja: promover a eficiência econômica.

No entanto, a Teoria da Utilidade Negocial tem sido não só doutrinariamente aceita por alguns juristas, especialmente os vinculados às fazendas públicas, mas também aplicada no Brasil, seja pelo Poder Judiciário ou por órgãos fazendários, mesmo sem respaldo legal, já que tentativas de expressá-la no texto da lei foram infrutífera, como exemplifica a não conversão em lei do artigo 14 da Medida Provisória 66 de 29 de agosto de 2002, que expressava:

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

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II- abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Na esfera judicial, pode-se destacar o conflito ainda gerado pela desqualificação do contrato de *leasing* exercida por alguns julgadores que teimam em transfigurá-lo em contrato de compra e venda, para efeitos fiscais.

Embora atualmente a Súmula 293 do Superior Tribunal de Justiça expresse que: “A cobrança antecipada do valor residual garantido (VRG) não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil”, determinados magistrados ainda interpretam o contrato de *leasing* sob ótica da falta de propósito negocial, em que a real intenção dos cidadãos-contribuintes contratantes seria de vender e comprar determinado bem, não de arrendá-lo.

Ademais, para os defensores da desqualificação do contrato de *leasing*, com cobrança antecipada do Valor Residual Garantido, em contrato de compra e venda, estar-se-ia utilizando o contrato de *leasing* apenas para diminuir a carga tributária, não sendo substancial para a realização da operação comercial.

Nesse passo, a descaracterização do contrato de *leasing* em nome do contrato de compra e venda é expressa no recente julgado da Décima Quarta Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, relator: Dorval Bráulio Marques, Apelação Cível nº. 70024930844:

Ementa: Ação Revisional. Arrendamento Mercantil. Aplicação do CDC. Descaracterização do contrato. Juros remuneratórios. Capitalização. Comissão de permanência. Índice de atualização monetária. Encargos moratórios. Compensação e/ou repetição do indébito. Título de crédito. Tarifa de emissão de boleto bancário. Taxa de abertura de crédito. Cadastro de restrição ao crédito. Manutenção na posse do bem. Autorização para depósito. IOF. Prequestionamento. Honorários advocatícios. I - Agravo retido. Recurso desprovido, as liminares foram mantidas na sentença e é o entendimento da Colenda Câmara que: [...] 2. Descaracterização do contrato. O pagamento antecipado do VRG descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil para compra e venda parcelada. Disposição de ofício [...] 12. Imposto sobre Operações Financeiras - IOF. A cobrança do IOF não é considerada prática abusiva, a vantagem excessiva ostentada pela instituição financeira se dá através da sua forma de cobrança sobre as parcelas do financiamento, pois ao valor cobrado a esse título vêm agregados os demais encargos contratuais, contrariando assim o art. 51, IV, do CDC. Não é de ser conhecido o apelo do banco nesta parte, pela falta de interesse recursal. [...] Agravo retido desprovido, apelo do banco conhecido em parte, e nesta desprovido, apelo do autor parcialmente provido, com disposições de ofício.

Já no ambiente do contencioso administrativo tributário, a aplicação da Teoria da Utilidade Negocial é evidenciada, especialmente quando a administração fazendária

autua determinado contribuinte, fundamentada no aferimento da real intenção dos contratantes em um determinado contrato. Pode-se citar como exemplo, a decisão do Conselho dos Contribuintes do Rio Grande do Sul, em 22 de junho de 2006.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES QUARTA CÂMARA. Processo nº. : 11080.008017/2004-11.Recurso nº. : 145.963 Matéria : IRPF - Ex(s): 2000 Recorrente : LUIZ FLAVIANO GIRARDI FEIJÓ Recorrida: 4ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS. Acórdão nº.: 104-21.675. SIMULAÇÃO - CONJUNTO PROBATÓRIO - Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA - O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário. OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA - SIMULAÇÃO - MULTA QUALIFICADA - Constatada a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada.

Percebe-se que, mesmo não sendo expressa a terminologia Teoria da Utilidade Negocial nas supracitadas decisões, visualiza-se a utilização dos seus fundamentos pelo Poder Judiciário e pela Administração Tributária nacional, para intervir diretamente nas relações privadas, desconsiderando-as, em nome de valores subjetivos e abstratos, afastando-se da objetividade normativa que a relação tributária requer.

Os critérios que embasam a aplicação da Teoria da Utilidade Negocial, especialmente a falta de razão comercial no contrato realizado e o seu exclusivo interesse fiscal, passam a ser incorporados por determinados julgadores, mesmo diante de patentes desrespeitos aos direitos fundamentais dos cidadãos-contribuintes e inexistência de respaldo legal dessa teoria no Ordenamento Jurídico Brasileiro.

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

A amplitude de competência da administração tributária para inserir-se, mediante interpretações exclusivamente econômicas, na livre iniciativa do cidadão-contribuinte, desconsiderando-a sem fundamento legal, afronta os princípios da legalidade e da certeza jurídica. Com isso, ameaçada está a natureza jurídica da relação entre os sujeitos tributários, podendo haver o retrocesso à arbitrariedade fiscal.

O risco de se outorgar à autoridade fazendária a possibilidade de exercer a sua função por critérios abstratos, embasados na doutrina da interpretação econômica do Direito Tributário, não é condizente com o 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 interpretação econômica da norma tributária para fins de desconsideração de atos embasados em planejamento tributário, leciona Becker (2002, p. 143):

A doutrina da interpretação do Direito Tributário segundo a realidade econômica do fenômeno da vida (sustentada por K. Ball, J. Hein, W. Merk, Amílcar Araújo Falcão, E. Vanoni, B. Griziotti, L. Trobatas), também chamada construtiva, o que na verdadeira realidade faz é a demolição do que há de jurídico no Direito Tributário. Em nome da defesa do Direito Tributário, eles matam o ‘direito’ e ficam apenas com o ‘tributário’.

A utilização da referida doutrina conduz aos seguintes e funestos resultados:

- a) Incorre no maior equívoco do Direito Tributário.
- b) Destrói a certeza e a praticabilidade do Direito Tributário.
- c) Importa na inversão da própria fenomenologia jurídica.
- d) Nega utilidade precisamente àquilo que é jurídico.

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 da tipicidade fechada.

Por conseguinte, espera-se que os tribunais superiores do Poder Judiciário Brasileiro refutem tais arbitrarias decisões, pois o Ordenamento Tributário Nacional está amparado na legalidade estrita e na observância da tipicidade fechada, ou seja, em leis específicas e determinantes de todos os elementos formadores do tributo. Em assim agindo, garante e protege o direito fundamental do Cidadão-contribuinte à certeza jurídica em sua relação com o Estado-fisco, especialmente, quando da sua opção de exercer a economia lícita de tributos.

CONCLUSÃO

Como evidenciado, as transformações sociais ocorridas na gradativa passagem do Estado Monocrático Absolutista para o Estado Democrático de Direito exigem

adequação do ordenamento jurídico aos novos parâmetros culturais em cada época surgidos. Tal ajuste normativo gerou, hodiernamente, a valorização da legitimidade, mesmo que em detrimento da legalidade.

Na seara tributária, tais passos culturais podem provocar retrocessos na relação entre o Estado-fisco e o Cidadão-contribuinte, deixando de ser esta de direito, para retornar às arbitrárias características nas monarquias absolutistas. A re-incorporação de valores subjetivos ao ordenamento tributário ameaça a fundamentação jurídica da relação entre os sujeitos tributários, ao enfraquecer direitos individuais conquistados mediante sacrifícios e embates sociais.

Para tanto, invoca-se a preservação dos princípios da legalidade e da segurança jurídica para vergastar qualquer tendência interpretativa à valorização de conceitos e critérios subjetivos na ordem tributária brasileira. Por conseguinte, conclui-se que a aplicação de valores abstratos capazes de mitigar a legalidade tributária estrita deve ser evitada, cabendo ao Poder Judiciário refutá-la nos termos dos fundamentos do Estado Democrático de Direito.

Evidencia, assim, o planejamento tributário como reflexo dos princípios da legalidade estrita e da segurança jurídica, pois expressa direitos fundamentais do cidadão-contribuinte, diante do Estado-fisco, tais como: a liberdade individual, a autonomia privada lícita, a certeza jurídica de direitos e deveres, o direito de optar pelo exercício da economia lícita de tributos e etc.

Neste contexto, ficou demonstrado, por meio do estudo do valor dos princípios da legalidade e da segurança jurídica para a fundamentação legal de planejamentos tributários lícitos, que a ordem tributária brasileira não comporta a valoração subjetiva na relação entre os sujeitos tributários.

Quanto aos pressupostos norteadores deste estudo, pode-se afirmar que o fortalecimento dos princípios da legalidade e da segurança jurídica é reflexo da evolução social dos poderes estatais monárquicos absolutistas para a ordem democrática de direito. Ademais, entende-se que a hodierna tendência ao subjetivismo na aplicação da ordem tributária brasileira enfraquece os princípios da legalidade e da segurança jurídica, pois promove a imprevisibilidade na relação entre os sujeitos tributários.

Exemplo dos riscos jurídicos provocados por um disciplina legal abstrata e indeterminada da relação jurídica entre os sujeitos tributários, é a aplicação da Teoria da Utilidade Negocial por parte do Poder Público para desqualificar contratos lícitos, porém ilegítimos na visão do fisco. A insegurança jurídica gerada é por direito individuais enfraquecidos, diante da sobrevalorização função arrecadatória do Poder Público.

Nesse passo, expressa-se também que o planejamento tributário sofre intervenções estatais, em virtude da mitigação dos princípios da estrita legalidade tributária e da certeza jurídica, gerada pelo subjetivismo na interpretação da legislação tributária. Sendo assim, conclui-se que o Poder Judiciário deve refutar a aplicação de conceitos e valores subjetivos e indeterminados por parte do Estado-fisco, em nome dos direitos e garantias individuais gerados pelo Estado Democrático de Direito.

Ao ensejo da conclusão deste trabalho, cumpre-se afirmar que o valor dos princípios da legalidade estrita e da segurança jurídica para planejamento tributário, diante da hodierna interpretação da ordem tributária brasileira, não deve ser mitigado, sob pena de haver um retrocesso na relação entre o Estado-fisco e o Cidadão-contribuinte.

REFERÊNCIAS

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

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

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

_____, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2004.

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

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

_____. Ministério da Fazenda. Processo administrativo n. 11080.008017/2004-11, Primeiro Conselho de Contribuintes. Porto Alegre, RS, 22 de junho de 2006. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br>>. Acesso em 11 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.

_____. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação Cível n. 70024930844, 10ª Quarta Câmara Cível, Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, 10 de setembro de 2008. Disponível em: <<http://www.jus.com.br>> Acesso em: 24 out. 2008.

CAMPOS, H. S. Ourém. 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.

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.

DÓRIA, Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977. p. 90.

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

FRABETTI, Láudio C. **Código Tributário Nacional Comentado**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

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

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

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

MENDONÇA, F. André de Souza. Democracia e legalidade da tributação na Constituição Federal de 1988. **Revista de informação Legislativa**, Brasília, n. 133, p. 199, jan. 1997.

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

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 16. ed. São Paulo: Bushatsky. 1974.

SALDANHA, Nelson. **Formação da Teoria Constitucional**. São Paulo: Renovar, 2000.

TORRES, R.L. 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.**

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

[1] - Assim expressa Campos (2004, p.103):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.

[2] - “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” (2007, p. 124).

[3] Nesse contexto, expressa Mendonça (1997, p. 199): Assim, pelo prisma histórico, a legalidade veio a consagrar a existência do indivíduo perante o Estado. O cidadão passa a ser visto como detentor de direitos e liberdades oriundos de um pacto social. Portanto, como se observa, o princípio da legalidade é de indefectível origem democrática. Encerra em si a vontade popular contra a vontade de um ou de um grupo isolado.

[4] - Cunha (2002, p.08) descreve esse fato 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 Índia 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.

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

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, nem a legislação sobre: