Princípios da Liberdade e da Solidariedade: por uma Interpretação Adequada ao Instituto do Planejamento Tributário

Elcio Fonseca Reis

1. Introdução

O aparente conflito existente entre o princípio da liberdade, típico do liberalismo clássico, e o princípio da solidariedade, inerente ao Estado Social e Democrático de Direito, vem despertando no campo da tributação grande discussão doutrinária, especialmente quando se está diante de condutas adotadas pelo contribuinte chamadas de elisivas.

Estas condutas realizadas pelo contribuinte encontram amparo no princípio da liberdade, que possibilita a adoção de negócios jurídicos típicos e atípicos, diretos ou indiretos, cujo resultado final é a obtenção de economia fiscal.

O Estado, na frenética necessidade de aumentar a arrecadação tributária, vem buscando formas de restringir o campo de atuação dos contribuintes, afirmando que o planejamento tributário seria incompatível com a ordem jurídica atual que privilegiaria os deveres de solidariedade, a função social da propriedade, em detrimento de direitos individuais, que estariam a justificar o ideal dos contribuintes.

O presente estudo tem como objetivo a busca de uma solução de equilíbrio que não comprometa nem os ideais de liberdade e nem os deveres de solidariedade, valores igualmente consagrados na Constituição Federal de 1988, que, por isso, apresentam igual importância e força normativa.

2. A Democracia Social e a Constituição de 1988

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 1º, estabelece uma nova ideologia para o ordenamento jurídico constitucional, ao prescrever que a República Federativa do Brasil se constitui em um Estado Democrático de Direito, tendo como fundamentos, dentre outros, a dignidade da pessoa humana, e como objetivos (art. 3º): construir uma sociedade livre, justa e solidária; reduzir as desigualdades regionais; garantir o desenvolvimento nacional etc. Desta forma há a consagração de princípios e de valores que podem ser colidentes, tais como, propriedade, bem-estar, igualdade, liberdade, segurança, justiça.

Elcio Fonseca Reis é Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da UFMG, Professor de Direito Tributário na Faculdade de Direito Milton Campos, Ex-Procurador da Fazenda do Estado de Minas Gerais e Advogado.

E de forma a se evitar uma colisão excludente desses princípios consagrados constitucionalmente, é imprescindível se buscar, na análise de situações concretas, a melhor forma de se construir os conceitos jurídicos em estrita observância à unicidade da Constituição e do ordenamento jurídico, tendo em vista a conexão e interdependência dos elementos individuais da Constituição.

A nova ideologia adotada exerce influência em todo o ordenamento jurídico, ou seja, a leitura da ordem constitucional, dos princípios ali esculpidos, do sistema jurídico e dos subsistemas nele estabelecidos, tal como o Sistema Tributário Nacional, deverão ser interpretados em consonância com tal ideologia.

José Alfredo de Oliveira Baracho afirma que "não deve o jurista, ao interpretar a norma constitucional, afastá-la de sua origem política e ideológica, proveniente da vontade política fundamental. Em matéria constitucional, é quase impossível apegar-se a critérios absolutos de interpretação."[1]

Paulo Bonavides[2] explica que as mudanças de ideologia, dos valores, são as grandes responsáveis pelas revoluções que ocorreram e nos efeitos por estas desencadeados, especialmente quanto à forma de Estado a ser adotada.

É cediço que Estado de Direito está ligado, em suas raízes, ao liberalismo, ao Estado Burguês, porquanto, consoante palavras de Paulo Bonavides,[3] "na doutrina do liberalismo o Estado foi sempre o fantasma que atemorizou o indivíduo". Havia, assim, verdadeira antinomia entre o Poder do Estado e a liberdade do cidadão.

A exacerbação do direito de liberdade e do direito de propriedade privada acaba por propiciar o surgimento do Estado Social, baseado nos direitos sociais e coletivos, mas também numa remodelação dos direitos individuais, de liberdade, de igualdade, que, na nova ideologia, se voltavam para a idéia de justiça social, de solidariedade, não significando essa reformulação uma antítese dos conceitos, mas uma verdadeira síntese destes.

A tomada do direito de liberdade como algo supremo e absoluto, como forma de negar ou desvalorizar os direitos sociais, coletivos e econômicos é a própria negação da igualdade material.

Misabel Derzi[4] relembra que o liberalismo econômico do século XVIII, assentado no indivíduo, reduzia a igualdade a simples forma, ou seja, igual participação ou tratamento pela ordem jurídica: a igualdade, uma das bases do Estado Liberal, tem seu conceito deformado, porquanto se reduz à igualdade perante a lei. O princípio jurídico da igualdade perante a lei significa, então, que o ordenamento jurídico oferecerá tratamento legal idêntico às situações de fato idênticas, serão abolidos os privilégios fiscais, etc., mas nunca pela igualdade de condições, o que revela a própria incoerência com a idéia de liberdade, porquanto afasta a possibilidade de que esta se realize, uma vez que as condições para tal não se mostram iguais.

Diante desses novos conceitos, o Estado passa a ter preocupação social e econômica, intervindo na sociedade de forma a produzir normas socializantes e buscando diminuir as desigualdades existentes, o que aumenta a necessidade financeira do Estado intervencionista.

[1] *Processo Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 4.
[2] *Do Estado Liberal ao Estado Social*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 29.
[3] *Op. cit.*, p. 40.
[4] "Repartição das Receitas Tributárias - Finanças Públicas - Normas Gerais e Orçamentos". *Revista da Faculdade de Direito da UFMG* v. 33, n. 33. Belo Horizonte, out. 1991, pp. 351-402.

2.1. A democracia social e o direito tributário

O tributo, nesse contexto, deixa de ser simples fonte de receita para o Estado, passando a ser utilizado como instrumento de realização de justiça, vale-se do princípio da capacidade contributiva como meio de onerar aqueles economicamente mais favorecidos, sendo utilizado, também, de forma extrafiscal, para criar benefícios para regiões mais pobres. Dessa forma, a igualdade no tratamento tributário deixa de ser meramente formal, passando a ser material. Esta é uma característica do Estado Social.

O Estado Democrático de Direito, para Misabel Derzi,[5] está intimamente ligado aos compromissos de liberdade e igualdade materiais, coligados ao conceito moderno de democracia,[6] tendo como princípios inerentes: a democracia representativa, o pluralismo político, a proteção dos direitos fundamentais e a justiça social, baseada em um vida digna para todos, princípios esses que exercem influência, como já dito, na leitura do ordenamento jurídico positivo brasileiro, e, em especial, no campo da tributação.

Afinal, o poder de tributar revela-se como instrumento ímpar de viabilidade do Estado Social, pois, na lição de Casalta Nabais,[7] "é o estado fiscal que paga a conta do estado social".

Isso implica ampliação e intensificação da tributação. Expansão essa que encontrará na capacidade contributiva seu lastro inicial, com o que se permitirá ao legislador buscar a realização da justiça fiscal.[8]

O princípio da capacidade contributiva, próprio do Direito Tributário, deve ser visto como imanente ao Estado Social e também ao novel Estado Democrático de Direito, porquanto é essencial para a realização da justiça fiscal, da igualdade material, da solidariedade, objetivo primordial do Estado Social e Democrático de Direito.

A capacidade contributiva, princípio informador de todo o Sistema Tributário Nacional, tem como principal norte proporcionar a realização da justiça fiscal, mediante oneração daqueles que revelem signos presuntivos de riqueza, os quais serão tomados como pressuposto de fato da norma de tributação, ou serão utilizados como critério de graduação da imposição fiscal.

A utilização da capacidade contributiva como limite material da norma de tributação serve, também, para atenuar as hipóteses de elisão fiscal, facilitadas pela hipertrofia da legislação tributária, provocada pela utilização de conceitos fechados

[5] *Op. cit., loc. cit.*
[6] Misabel Derzi adverte: "Se, dentro da teoria política, valiosas tentativas de delimitação do conceito de democracia são feitas, buscando-se atingir maior precisão e necessário rigor lógico, o conceito jurídico de democracia, que deve servir ao Direito Constitucional brasileiro é necessariamente empírico e se extrai do ordenamento positivo em vigor, *hic et nunc*." *Op. cit., loc. cit.*
[7] *O Dever Fundamental de pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 575.
[8] Para José Casalta Nabais "uma tributação assente no princípio da capacidade contributiva (isto é, na justiça contributiva) permite uma tributação mais extensiva e intensiva do que a baseada no princípio da equivalência (isto é, na justiça comutativa que estende a relação de troca, típica do mercado, às relações estado/contribuinte)". (*Op. cit.*, p. 576).

para a descrição das qualificadoras dos fatos tributáveis e dos elementos de definição e quantificação do dever jurídico, tudo sob a guarda do princípio da segurança jurídica, um dos pilares do Estado de Direito.

O princípio da legalidade é um dos princípios fundamentais do Estado de Direito, funcionando como principal instrumento de realização da justiça material, cuja concreção somente pode ser buscada através de definições completas e certas dos fatos jurídicos.[9]

3. Os Institutos do Direito Privado. Brevíssimas Considerações a respeito do Negócio Jurídico Indireto, da Simulação, do Abuso de Direito e da Fraude à Lei perante o Novo Código Civil (NCC)

3.1. Negócio jurídico indireto

Ocorre o negócio jurídico indireto quando as partes recorrem a um determinado negócio jurídico, mas o escopo prático visado não é o normalmente realizado através do negócio jurídico adotado, mas um escopo diverso, muitas vezes análogo àquele de outro negócio ou sem forma típica no sistema jurídico.

Há negócio indireto sempre que as partes recorrem a um negócio determinado visando alcançar através dele, consciente e consensualmente, finalidades diversas daquelas que, em princípio, lhes são típicas.

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

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

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

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

Túlio Ascarelli[10] maior estudioso do negócio jurídico indireto e o grande difusor, no Brasil, dos elementos e teorias que compõem esta categoria jurídica, delimita essa questão com grande precisão asseverando que o negócio jurídico indireto se caracteriza pela distinção entre o objetivo típico do negócio, em abstrato, e os eventuais objetivos ulteriores visados consensualmente, pelas partes, no caso concreto.

[9] Nesse sentido Alberto Xavier: "Se a justiça material pode ser concebida essencialmente como uma rigorosa delimitação de esferas jurídicas e, sobretudo no campo do Direito Público, como uma estrita tutela dos direitos subjetivos privados - liberdade e propriedade - ela não poderia deixar de se apoiar num princípio que conferisse estabilidade às esferas assim delimitadas, subtraindo a atividade dos cidadãos das áleas do contigente e do arbitrário." (*Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 43)

[10] *O Negócio Indireto. Problemas das Sociedades Anônimas e Direito Comparado*. São Paulo: Bookseller, 2001, pp. 173-4.

É cediço que o Direito se preocupa com a causa típica do negócio e não com o papel que esta assume no pensamento das partes. José Abreu Filho[11] esclarece que a causa é fator predominante da emissão da vontade, assumindo a feição de autêntico pressuposto da existência da relação negocial, necessário, assim, para que a vontade possa gerar os efeitos que pretende, sendo o fim econômico e social reconhecido e garantido pelo direito. Seria ela a própria função do negócio objetivamente considerado.

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

3.2. A simulação e o novo Código Civil

Simulação no NCC é causa de nulidade do negócio jurídico, não tendo havido qualquer distinção entre a simulação nocente (aquela que traz prejuízo a terceiro) e a inocente (que não apresenta qualquer prejuízo a terceiro). Assim, o NCC não reconhece a necessidade de dano a terceiro para a nulidade do negócio jurídico. A simulação pode ser apresentar sob duas formas: simulação relativa e simulação absoluta.

Na simulação absoluta há apenas a aparência de negócio jurídico, que de fato é falso, havendo um único negócio jurídico que se simula. O ato absolutamente simulado, segundo a doutrina de Marcos Bernardes de Melo, é inexistente, na medida em que sequer se mostra presente o elemento volitivo (declaração) necessário para a própria existência do mesmo.

Todavia, o NCC tal como o CC de 1916 considera a simulação vício no campo de validade do negócio jurídico, reconhecendo diferentes graus de nulidade. Pode-se invocar como exemplo de simulação absoluta, a aquisição de Notas Fiscais para fins de utilização de crédito de ICMS e de IPI ou a aquisição de recibos ou Notas Fiscais junto a médicos para fins de dedução do IRPF. Ou seja, todos os negócios jurídicos (compra e venda de mercadorias e prestação de serviços médicos) sequer existiram no plano fenomênico, como diz Marcos Bernardes.

Na simulação relativa, por outro lado, há efetivamente o negócio jurídico, que, porém, apresenta uma vontade declarada em desconexão com a vontade real. O que se apresenta é uma ocultação da vontade real (negócio jurídico real) através da vontade declarada (negócio jurídico simulado). A simulação relativa apresenta, então, uma declaração enganosa da vontade de forma a ocultar o negócio real.

Percebe-se, pois, que o negócio dissimulado é o negócio real, o que se quis ocultar, e o negócio simulado é aquele que se exteriorizou através da declaração enganosa. Há, por óbvio, ao contrário da simulação absoluta, dois negócios jurídicos, um chamado de negócio jurídico simulado e outro de negócio jurídico dissimulado.

O Novo Código Civil adota a extraversão para os casos de simulação relativa, ou seja, prevê que seja declarada a nulidade do negócio simulado, com a subsistência do negócio dissimulado, se este for válido na substância e na forma.[12]

[11] *O Negócio Jurídico e sua Teoria Geral*. São Paulo: Saraiva, pp. 133-5.

[12] Art. 167 do NCC. "É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma."

3.2.1. Negócio jurídico indireto e simulação

Valendo-se da lição de Ferrara, amplamente divulgada e adotada pelo ordenamento jurídico vigente, consoante a qual a simulação relativa se caracteriza por uma discordância entre a vontade e a declaração; declara-se o que não se deseja, por efeito de uma combinação, com o fito de simular, pode-se concluir que:

Na simulação o objetivo da vontade real das partes está em contraste com o que decorre da declaração destas, enquanto que no negócio indireto as partes querem efetivamente o negócio que realizam, querem efetivamente se submeter à disciplina jurídica deste, querem os efeitos típicos deste, pois sem estes não alcançariam o objetivo que visam, conforme lição de Ascarelli.

Verifica-se, pois, que há diferença abissal entre simulação e negócio jurídico indireto, pois neste as partes alcançam o fim desejado justamente por meio do negócio adotado e declarado, em face de efeitos decorrentes e de outros ulteriores, enquanto na simulação para alcançar determinado fim as partes falseiam, declaram o que não corresponde à vontade delas.

3.3. A fraude à lei

A fraude à lei constitui uma categoria do gênero violação ao ordenamento jurídico. O agente não pratica atos contrários à forma literal com que determinada regra legal está expressa, mas consegue, por meio indireto, atingir o resultado indesejado que a norma fraudada visa a evitar.

Percebe-se que a fraude à lei é uma violação indireta ao ordenamento jurídico, há uma norma imperativa cuja incidência se quer evitar e outra norma de direito que servirá de suporte para a conduta a ser praticada.

Por isto, analisado isoladamente o ato praticado em fraude à lei este se aparenta verdadeiro e válido. O agente quer efetivamente praticá-lo e se submete às suas conseqüências normais. O problema é que estas conseqüências estarão produzindo o mesmo resultado que o sistema procura evitar ou estará produzindo resultado desejado, mas contornando a incidência da norma imperativa.

Para que se detecte a ocorrência da fraude à lei é importante se investigar o resultado alcançado pelo agente ao praticar o ato jurídico, a fim de se saber se ocorreu de fato violação indireta da norma perpetrada através de atos aparentemente lícitos, uma vez que para atingir determinado resultado o fraudador utiliza de atos que a lei permite ou não proíbe, surgindo a conseqüência de restar inaplicável a norma, apesar de os efeitos do ato praticado serem os mesmos que a lei fraudada visa a afastar.

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

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

Na fraude à lei contorna-se a aplicação da norma imperativa, violando-a indiretamente, em sua finalidade.

3.3.1. A fraude à lei e o negócio jurídico indireto

Não se pode confundir, como faz parte da doutrina, especialmente aqueles que vêem o negócio jurídico indireto como meio de se burlar a incidência da norma de tributação em verdadeiro atentado à fraude à lei.

Isto porque, consoante lição de Tullio Ascarelli, o negócio jurídico indireto pode ou não ser considerado um negócio fraudulento, consoante os fins visados pelas partes. Assim, o negócio jurídico indireto em fraude à lei (fraudulento - ilícito) é espécie de que é gênero o negócio jurídico indireto.

A ilegitimidade do negócio não recai sobre a causa típica do negócio adotado pelas partes; recai sobre o objetivo último por estas concretamente visado; é, portanto, relevante juridicamente, enquanto podem ser anulados os negócios cujos motivos comuns a todas as partes sejam ilícitos (artigo 166, inciso III, do NCC).

O negócio indireto será lícito ou fraudulento conforme o fim visado pelas partes, se lícito ou ilícito, ou seja, se houver, ou não, proibição por parte do ordenamento jurídico quanto ao fim visado ou quanto à causa determinante (art. 166, III, do NCC). Ou seja, se o resultado não for, de per si, ilícito deverão ser observadas as normas determinadas a este contrato mesmo que as partes visem a alcançar o fim através de um negócio indireto, mantendo-se, entretanto, como válido o negócio realizado pelas partes.

Ascarelli[13] explica de forma irrefutável o campo de investigação do negócio jurídico em fraude á lei, como sendo, apenas, aquele em que as normas jurídicas não se limitem a disciplinar determinado resultado, mas que levem em consideração o resultado prático visado pelas partes, independentemente dos meios e procedimentos utilizados; e, por isso, na aplicação dessas normas, deve-se considerar o fim visado pelas partes e não apenas a causa típica do negócio adotado; há outras, por outro lado, que têm em vista somente o instrumento jurídico, sem curar dos fins para que é utilizado no caso concreto. A validade do negócio quanto a seus fins indiretos deve ser examinada, ante as normas da primeira categoria.

Ascarelli continua sua brilhante exposição afirmando que:

> "o negócio indireto fica, portanto, subordinado, quer quanto à validade, quer quanto à disciplina, a duas ordens de normas jurídicas: as que dizem respeito ao tipo de negócio adotado, e as que concernem à função deste no caso concreto. No que diz respeito ao primeiro problema é preciso ter em conta as normas que concernem a um determinado negócio, independentemente dos fins últimos visados pelas partes; no que se refere ao segundo problema, cumpre, ao contrário, levar em conta as normas que respeitam a um determinado efeito, qualquer que seja o negócio adotado pelas partes e isso, justamente, para evitar que seja um negócio usado fraudulentamente."[14]

Trata-se, com efeito, de normas que têm em conta o resultado concreto alcançado, embora indiretamente, pelo negócio. É por isso que os fins visados - consensualmente, embora indiretamente - pelas partes, devem ser levados em conta. Esta conseqüência coaduna-se com o princípio de se deverem levar em conta os motivos comuns a todas as partes (art. 166, III, do NCC) na avaliação da licitude do negócio.

[13] *Op. cit.*, p. 181.
[14] *Op. cit.*, p. 187.

Portanto, para se verificar se há negócio jurídico indireto em fraude à lei deve-se atentar para a norma que pretensamente estaria sendo fraudada pelo negócio indireto. Se a norma estabelecer a incidência independentemente do conteúdo, ou seja, em face do resultado prático, dos efeitos decorrentes do ato, haverá negócio em fraude à lei. Caso a norma não proíba determinada conduta, não imponha a adoção de outra conduta e não haja motivo determinante ilícito na causa do negócio jurídico indireto, não se poderá dizer que houve negócio indireto em fraude à lei, é o que se infere da brilhante lição de Túllio Ascarelli.

3.4. O abuso de direito

A admissão do abuso do direito tem sido fundada na necessidade de se respeitar direitos de terceiros, quando o titular do direito exercido o exerce de forma a exceder ou desvirtuar esse das normas éticas ou mesmo fugir ao fim preconizado pela norma jurídica.

Para Castanheira Neves,[15] entende-se por abuso de direito a conduta do titular que tenha aparência de licitude jurídica - por não contrariar as estruturas formais definidoras - (legal ou conceitualmente) de um direito, ao qual mesmo externamente corresponda - e, no entanto, viole ou não cumpra, no seu sentido concreto ou materialmente realizado, a intenção normativa que materialmente fundamenta e constitui o direito invocado ou de que o comportamento realizado se diz exercício.

A teoria do abuso de direito tem evoluído sensivelmente nos últimos séculos. Hoje encontramos no direito germânico posição mais atual a respeito do abuso de direito que estabelece uma vinculação entre o exercício do direito e o princípio da boa-fé.

Não há espaço, nos tempos atuais, para se entender o abuso de direito apenas quando houver o exercício de direito sem interesse próprio, mas apenas com o intuito de prejudicar outrem. Essa posição, já ultrapassada, culminava relegar o *abuso de direito* ao campo da responsabilidade civil.

Inicialmente o próprio ordenamento jurídico alemão consagrou essa idéia, introduzindo no BGB a previsão da *chicana*, que dispensava elemento volitivo na conduta do agente, sendo irrelevante, até mesmo, a culpa por parte do titular do direito.

Finalmente a teoria do abuso do direito passou a ser construída com base na boa-fé, posição hoje consagrada no art. 187 do Novo Código Civil.

3.4.1. O abuso de direito e a fraude à lei

Em tese, a confusão entre os institutos justifica-se na medida em que a atuação com abuso de direito não representa, na aparência do comportamento realizado, uma atuação sem direito; também a atuação em fraude à lei se conforma externamente com a letra da norma defraudada, mas se rebela, no seu íntimo, com o espírito da mesma norma.

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

[15] *Apud* Cunha de Sá, Fernando Augusto. *Abuso de Direito*. Coimbra: Almedina, 1997, pp. 493 e ss.

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

Para Fernando Augusto Cunha de Sá[16] o abuso apresenta-se como comportamento que preenche a forma do direito subjetivo de que o ato praticado se diz exercício, sendo que é em relação ao fundamento axiológico de tal direito que esse se mostra contrário.

Em resumo: o abuso ocorre por ocasião do exercício de um direito subjetivo, por violação ao valor (*axio*) que fundamenta o direito; a fraude à lei apresenta-se pelo não-cumprimento de um dever legal imperativo é imposto pelo ordenamento jurídico e ao qual o ato (negócio jurídico) deveria se submeter.

4. O Princípio da Liberdade, Base da Autonomia Privada, e a Elisão Fiscal

O princípio da liberdade inerente ao Estado de Direito e também presente no Estado Democrático de Direito norteia toda a idéia de planejamento tributário ou de elisão fiscal, na medida em que, com apoio neste princípio, sustenta-se o direito das empresas e dos cidadãos de se auto-organizarem através de adoção de negócios jurídicos que permitam a redução da carga tributária.

Isto porque a liberdade, enquanto valor jurídico, é fundamento da autonomia privada, que é o poder que os particulares têm de regular, através da livre manifestação da vontade, as relações jurídicas de que participem, estabelecendo o conteúdo, disciplina e efeitos que decorrerão.

A autonomia da vontade, historicamente, está ligada ao direito de propriedade e ao princípio da igualdade formal, bases do Estado Liberal. Com o surgimento do Estado Democrático de Direito, quando a propriedade passa a ser delimitada pela observância de sua função social e a igualdade passa a ser buscada em seu sentido material, o princípio da liberdade e, via de conseqüência, sua repercussão na autonomia da vontade negocial passa a ser visto com enfoque diverso.

Assim, a liberdade perde espaço para o interesse social e a justiça, o que reflete na autonomia da vontade que passa a ser delimitada, com a fixação de cláusulas obrigatórias, sanção de nulidade para outras que venham a contrariar o interesse coletivo ou que criem injustiça. E sobretudo a autonomia da vontade passa a ser norteada pela funcionalidade dos negócios jurídicos decretados, ou seja, a eficácia social passa a ser preocupação do Direito. Desta forma insere-se, dentro dos mecanismos de controle da validade da autonomia privada, a boa-fé objetiva e a função social do contrato.

O princípio da liberdade informador da autonomia privada não pode ser visto, nesta feita, como absoluto, na medida em que este deve ser analisado sob a ótica de princípios do bem estar social e da justiça.

Assim, quando da análise das situações jurídicas concretas deve ser buscada a interpretação consoante a ideologia constitucionalmente adotada, compatibilizando os valores que estruturam o ordenamento jurídico e que estejam em rota de colisão, tais como: liberdade e solidariedade.

[16] *Op. cit.*, p. 534.

No direito tributário o conflito ocorre, reiteradamente, em face da natural busca, pelos contribuintes, da redução da carga tributária, de um lado, e, de outro, a incessante necessidade do Estado de aumentar suas receitas para fazer frente aos gastos públicos, ínsitos ao Estado Social.

Daí se afirmar a existência de um conflito entre o princípio da liberdade que autoriza os contribuintes a, de forma lícita, realizar negócios jurídicos visando a redução da carga tributária ou sua exclusão, e o princípio da capacidade contributiva que, na visão solidarística, impõe um dever aos contribuintes, qual seja, o de custear os gastos públicos na medida da sua riqueza.

Este conflito acaba por proporcionar um amplo debate a respeito da validade ou não dos planejamentos tributários, que, do ponto de vista, exclusivo, da liberdade negocial, em sua visão liberal, seria um direito constitucionalmente assegurado, enquanto que a elisão fiscal, sob o ângulo dos defensores da prevalência do dever de solidariedade tributária, revelado no princípio da capacidade contributiva, seria um procedimento que defraudaria o ordenamento jurídico.

Como resultado deste debate introduziu-se no ordenamento positivo uma norma que, em tese, proibiria a adoção do planejamento tributário.[17] Posteriormente, tentou-se, sem êxito, a complementação dessa norma jurídica, de forma a se anular qualquer tentativa de elisão fiscal.[18]

Isto porque na visão do Fisco se estaria introduzindo no ordenamento jurídico tributário a figura da fraude à lei em matéria de planejamento tributário, com o que restaria ilícita toda e qualquer ação por parte do contribuinte que tivesse como finalidade a redução da carga tributária.

Assim, haveria verdadeira aniquilação ao princípio da liberdade negocial, porquanto os efeitos decorrentes dos negócios jurídicos entabulados, com a devida observância das normas do direito privado, não seriam reconhecidos como válidos pelo Fisco.

[17] A LC 104 de 2001 inseriu o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional com a seguinte redação: "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."

[18] A MP 66 que regulamentaria o parágrafo único do art. 116 do CTN não foi, nesta parte, convertida em Lei. Todavia é importante o conhecimento do conteúdo da MP, nesta parte, que possibilitará uma correta interpretação do instituto.
"Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes.
Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.
Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor do 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 § 1º, considera-se abuso de forma a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado."

De outro lado, é possível se extrair da norma antielisão a idéia de que, de fato, não se estaria diante de instituição da figura da fraude à lei como repúdio a todo e qualquer planejamento tributário, mas sim do instituto do abuso de direito, com o que os negócios jurídicos entabulados pelos contribuintes seriam formalmente válidos, mas, de fato, se rebelariam contra o valor que lhes serviria de fundamento jurídico. Ou seja, não se aniquilaria a liberdade contratual, a autonomia privada, esta restaria intacta, nos moldes atuais, em que já se encontra limitada pela boa-fé objetiva e a função social do contrato.

4.1. Concordância entre os princípios da liberdade e da solidariedade. Uma proposta para a interpretação constitucionalmente adequada

A autonomia privada como máxima expressão da liberdade e a capacidade contributiva enquanto fator de solidariedade fiscal encontram-se em aparente rota de colisão, quando se tem por objeto a análise do planejamento tributário e da norma antielisão.

A análise do conteúdo e alcance da norma antielisiva deve ser buscada através de uma visão sistêmica, passando, indubitavelmente, pela confrontação e concordância com os princípios constitucionais.

Claudius Rothenburg[19] afirma que "cada vez que uma regra qualquer é interpretada/aplicada, ela o deve ser em absoluta conformidade com os princípios. Nenhum aspecto da regra deve escapar aos princípios, e ela deve por todos os ângulos basear-se nos princípios."

Konrad Hesse[20] afirma, por outro lado, a necessidade de se buscar uma interpretação das normas constitucionais levando em consideração, sempre, o princípio da unidade da Constituição, tendo em vista a conexão e a interdependência dos elementos individuais da Constituição.

Importante, também, para o autor é vinculação da interpretação à norma a ser aplicada ao caso concreto, pelo que não se pode desconhecer o problema concreto a ser resolvido. Afirma que "não pode haver método de interpretação autônomo, separado desses fatores, positivamente, que o procedimento de concretização deve ser determinado pelo objeto da interpretação, pela Constituição e pelo problema respectivo".[21]

Hesse aduz, ainda, a importância do que chama de "princípio da concordância prática pelo qual bens jurídicos protegidos jurídico-constitucionalmente devem, na resolução do problema ser coordenado um ao outro de tal modo que cada um deles ganhe realidade".[22]

Dentro dessa ótica, não se pode enaltecer o princípio da solidariedade em detrimento do princípio da liberdade devendo ser buscada a coordenação de ambos mantendo a unidade da Constituição e o prestígio a todos os valores ali esculpidos.

Importante consignar que no Estado Democrático de Direito tanto a autonomia privada enquanto suporte jurídico do planejamento tributário, quanto a capacidade

[19] ROTHENBURG, Walter Claudius. *Princípios Constitucionais*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1999, p. 30.

[20] *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luiz Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998, p. 65.

[21] *Op. cit.*, p. 63.

[22] *Op. cit.*, p. 66.

contributiva base constitucional da norma antielisiva têm sua raiz na Constituição Federal, não havendo hierarquia entre as mesmas.

Não se pode, dentro da estrutura constitucional vigente, aniquilar o princípio da autonomia privada, decretando a nulidade ou ineficácia de todo e qualquer negócio jurídico realizado pelo contribuinte com fins diversos dos típicos que vise a redução da carga tributária.

A idéia de que todo negócio jurídico indireto que tenha como fim a redução da carga tributária estaria violando o princípio da capacidade contributiva sendo considerado como *negócio em fraude à lei tributária*, o que implicaria nulidade deste ou na sua ineficácia perante o Estado, não pode prevalecer por se contrapor a autonomia privada, colidindo com o princípio da liberdade, conforme sobejamente exposto no item 3.3.1.

Por outro lado, não se pode admitir que a autonomia privada possa prevalecer sobre o dever de contribuir para os gastos públicos através do pagamento de tributos, ou seja, autonomia privada não sustenta por si mesma todo e qualquer planejamento tributário. Isto porque, conforme restou declarado, a liberdade contratual encontra limites, dentre os quais se destaca a observância da boa-fé objetiva, dos bons costumes e da função social do contrato.[23]

O direito tem incontestavelmente uma destinação social. As prerrogativas individuais estão condicionadas a um fim que é a harmonia social. Devendo o direito desempenhar uma função de harmonia, convém que as prerrogativas individuais que ele confere não rompam jamais o equilíbrio dos interesses.

Em conseqüência, desde que um ato de exercício de um direito subjetivo produza semelhante desequilíbrio, este ato é anti-social e, pois, abusivo, mesmo na ausência de qualquer intenção maligna do seu autor. Assim, a teoria do abuso do direito aparece com um temperamento geral ao exercício do direito individual.

As normas jurídicas estruturantes do direito subjetivo apresentam duplo fundamento puramente formal, um axiológico e outro ontológico. O exercício do direito subjetivo pode se conduzir, desta forma, em três níveis: i) o primeiro, o comportamento conforma-se com a estrutura formal do direito subjetivo e com a estrutura axiológica, com o valor por ele protegido (tutelado); ii) o segundo, o comportamento é desde logo contrário ou disforme a estrutura jurídico-formal do direito subjetivo; iii) terceiro, o comportamento se põe de acordo com a estrutura formal do direito subjetivo, mas rebela-se contra o valor que lhe serve de fundamento jurídico.

Apenas no primeiro caso se pode falar em exercício regular do direito. No segundo, há violação direta ao direito. Na terceira hipótese, a conduta preenche a estrutura formal do direito subjetivo, mas não há adequação da conduta com o valor normativo que é o fundamento jurídico para a positivação do direito. O comportamento do titular viola, no íntimo sentido, os limites materiais, ou seja, o fundamento axiológico do direito subjetivo.

Nesta hipótese se está diante do ato praticado em abuso de direito, ou seja, a conduta viola o valor tutelado e que, em última análise, é o fundamento material de

[23] Para Miguel Reale, o princípio da função social do contrato é mero corolário dos imperativos constitucionais relativos à função social da propriedade e à justiça que deve presidir à ordem econômica. (*O Projeto de Código Civil - Situação Atual e seus Problemas Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 32)

qualificação da norma comportamental, em seus três modais deônticos, o obrigatório, o permitido e o proibido.

Desta forma, a capacidade contributiva estaria limitando a autonomia contratual sem que isto significasse uma aniquilação do princípio da liberdade. Ou seja, os contribuintes continuariam tendo a liberdade de contratar e de realizar negócios jurídicos indiretos desde que estes apresentem causa em conformidade com a lei, com os bons costumes, a boa-fé.

Isto porque o Novo Código Civil consagra expressamente nulidade ao negócio jurídico, considerando-o ilícito, quando houver sido praticado excedendo os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos costumes (art. 187).

Assim, restariam compatibilizados os princípios da liberdade e da solidariedade, porquanto o contribuinte teria ampla liberdade para valendo-se da autonomia negocial entabular negócios jurídicos indiretos obtendo economia fiscal desde que haja causa lícita.

Havendo, por outro lado, capacidade contributiva e ausência de propósito negocial, ou seja, a falta de causa licita 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 econômico e social que o direito entendeu como relevantes se estará diante de elisão fiscal abusiva, possibilitando ao Fisco a desconsideração do negócio jurídico entabulado sujeitando o contribuinte à incidência da norma de tributação.

5. Conclusão

Em síntese conclusiva, pode-se salientar que o conflito existente entre a autonomia privada e a busca pela maximização da tributação encontra solução na correta interpretação dos princípios esculpidos na Carta Constitucional.

Deve-se, diante de colisão de princípios, buscar a solução sempre diante do caso concreto, quando o princípio da liberdade, confrontado com o princípio da solidariedade tributária, deverão ser coordenados a fim de que se imprima racionalidade ao processo de decisão.

Em virtude disso, pode-se se afirmar que autonomia privada como pressuposto do planejamento tributário não perde importância no âmbito do Estado Social, apenas passa a sofrer as restrições e interferências típicas do novel Estado, como o princípio da boa-fé.

Desta forma, não se pode pretender aniquilar a autonomia privada cuja base constitucional é o princípio da liberdade em face da ânsia arrecadadora do Estado, cujo suporte teórico seriam os princípios da solidariedade e da capacidade contributiva.

Isto porque todos esses princípios encontram suas razões axiológicas encerradas na Carta Constitucional, o que implica que eventual colisão entre os mesmos somente poderá ser sufragada diante da análise do caso concreto. E a única solução que se mostra possível para compatibilizar os princípios invocados é a limitação da autonomia privada em face da teoria do abuso de direito, consagrada expressamente no Novo Código Civil, no art. 187.