

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS
Programa de Pós Graduação em Direito

**O Dever de Pagar Impostos e sua relação com
a interpretação e aplicação da legislação
tributária no Estado Democrático de Direito
Brasileiro**

Luiz Gustavo Faria de Azevedo Branco

Belo Horizonte
2011

Luiz Gustavo Faria de Azevedo Branco

**O Dever de Pagar Impostos e sua relação com a
interpretação e aplicação da legislação tributária no Estado
Democrático de Direito Brasileiro**

Dissertação ao Pós-Graduação *stricto sensu*
em Direito da Pontifícia Universidade Católica
de Minas Gerais, como um dos requisitos
para obtenção do grau de Mestre em Direito.

Área de Concentração: Direito Público.

Orientador: Professor Doutor Flávio Couto
Bernardes

Belo Horizonte
2011

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

B816d

Branco, Luiz Gustavo Faria de Azevedo

O dever de pagar impostos e sua relação com a interpretação e aplicação da legislação tributária no Estado Democrático de Direito Brasileiro/
Luiz Gustavo Faria de Azevedo Branco. Belo Horizonte, 2011.
170p.

Orientador: Flávio Couto Bernardes

Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito.

1. Estado de direito. 2. Impostos. 3. Obrigações (Direito). 4. Obrigação Tributária. 5. Planejamento Tributário. 6. Paradigma. 7. Legitimidade (Direito). 8. Habermas, Jürgen, 1929- I. Bernardes, Flávio Couto. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

CDU: 342.7

Luiz Gustavo Faria de Azevedo Branco

O Dever de Pagar Impostos e sua relação com a interpretação e aplicação da legislação tributária no Estado Democrático de Direito Brasileiro

Dissertação ao Curso de Pós-Graduação *stricto sensu* em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como um dos requisitos para obtenção do grau de Mestre em Direito.

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes (Orientador) – PUC Minas

Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi – PUC Minas

Prof.^a Dr.^a Alessandra Brandão Teixeira – PUC Minas

Prof. Dr. Robson Maia Lins – PUC SP

Belo Horizonte, 27 de Junho de 2011

*Aos meus Pais,
por terem tornado possível mais essa etapa de minha vida,
o que, sem eles, não seria possível;
Ao meu irmão,
pelos momentos de descontração e
por ter me ensinado, por várias vezes, a trabalhar com mais leveza;
À Fernanda,
pelo amor, carinho e compreensão com o tempo gasto atrás desse sonho;
Aos sócios e colegas de escritório,
por terem suprido os dias de minha ausência;
Ao Salim e ao nosso grupo,
por terem me apoiado ao longo desses anos;
E a todos aqueles que de alguma forma contribuíram para essa
realização.*

***“Não deposite fé em tradições,
mesmo que tenham sido aceitas por
longas gerações e muitos países.
Não acreditem em algo só porque
muitos o repetem.
Não aceitem uma coisa só porque
tem sido afirmada por alguns dos
sábios antigos, nem com base numa
declaração encontrada em livros.
Jamais acreditem em alguma coisa
porque as probabilidades lhes são favoráveis.
Não acreditem no que vocês mesmos
imaginam, pensando que foram
inspirados por um Deus.
Não acreditem em nada
simplesmente por ter sido afirmado
por mestres e sacerdotes.
Após examinarem, acreditem naquilo
que testaram pessoalmente e
julgaram razoável, que esteja em
conformidade com o seu bem-estar e o
dos outros”***

Chagdud Tulku Rinpoche

RESUMO

Pode-se dizer que, na maioria das vezes em que a discussão sobre o que seria considerado um planejamento tributário lícito ou não, volta-se para a análise dos limites da autonomia privada em face do interesse público arrecadatório. Aqueles que defendem essa prevalência da autonomia privada sobre o interesse público, fazem-no sob a justificativa de que os direitos fundamentais de liberdades individuais devem ser garantidos contra a invasão (ou tributação) por parte do Estado. Esquecem-se, entretanto, de que mesmos os direitos fundamentais de primeira dimensão, caracterizados como direitos negativos (por exigirem uma não-intervenção estatal na esfera patrimonial dos indivíduos) possuem custos para serem mantidos. A partir da constatação de que todos os direitos possuem custos, ainda que ocultos, reconhece-se, dessa forma, um dever fundamental de se pagar impostos como fonte de custeio necessária para se fazer frente justamente a esses custos, dever este que pode ser entendido como o preço a ser pago para se viver em sociedade. O presente trabalho pretendeu analisar as correntes interpretativas no Brasil, acerca de planejamento tributário, para verificar a que melhor se enquadraria dentro dessa perspectiva de se reconhecer os custos dos direitos e o dever de se pagar impostos, como conseqüências inerentes ao Paradigma do Estado Democrático de Direito. Todavia, a adoção de uma corrente interpretativa coerente com o referido paradigma não pode resultar, por outro lado, em um fiscalismo exacerbado, como se todo e qualquer caso de planejamento tributário pudesse ser taxado de abusivo e, via de conseqüência, desconsiderado para fins de tributação. Desta feita, para se compatibilizar a liberdade individual de se poder escolher o meio menos fiscalmente oneroso para seus negócios, com a necessidade do Estado tributar para fazer frente aos seus gastos, propôs-se a utilização da teoria de Habermas para se analisar o necessário equilíbrio entres ambas as esferas, pública e privada, como meio de se possibilitar a aplicação legítima das normas tributárias e sua aceitação racional pelas partes.

Palavras chave: Custo dos direitos. Dever de pagar impostos. Planejamento Tributário. Paradigma do Estado Democrático de Direito. Habermas. Legitimidade. Interpretação.

ABSTRACT

Regarding what can be considered a valid tax planning or not, it can be said that said discussion lies on the limits of the private autonomy in contrast to the public interest of taxation. Those who support the idea of the prevalence of the private autonomy over the public interest justify their position stating that fundamental rights of liberty should be enforced and guarantee against any kind of invasion (in the sense of “taxation”) of the State. They don’t realize, however, that even first dimension’s fundamental rights, considered as negative rights (due to a allegedly non-intervention of State at the patrimonial realm of individuals), have their cost in order to be enforced. Due to the verification that all rights have a cost, even if it is a hidden cost, it should be admitted that a fundamental duty to pay taxes arises from it as a public revenue resource bounded to confront the said cost of rights, which can also be defined as a price to pay due to life in society. The present composition intended to analyze Brazilian’s doctrines regarding tax planning for the purpose of verify which one of them should be more coherent with the recognition of the cost of rights and its consequently duty to pay taxes, as elements of the Democratic State’s Paradigm. On the other hand, however, a tax planning doctrine coherently with the aforementioned paradigm must not entail an excessive taxation as if any case of tax planning should be considered abusive and, consequently, disregarded for the purpose of taxation. Therefore, in order to make compatible the individual’s liberty to choose the lower’s tax burden path to do business with the state’s public interest of taxation, this paper suggests the adoption of Habermas’ theory to analyze the required balance between those two counter interests as a way to achieve a legitimate interpretation of tax laws and their rational acceptance.

Key Words: Cost of rights. Duty to pay taxes. Tax Planning. Paradigm of the Democratic State of Right. Habermas. Legitimacy. Lawfulness. Interpretation.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
2. O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS E OS CUSTOS DOS DIREITOS	13
2.1.Fundamento e noção dos Deveres Fundamentais.....	13
2.2.A Idéia de Custos Ocultos dos Direitos e as Formas de Financiamento do Estado (Estado Patrimonial, Estado Fiscal e Estado Tributário).....	20
2.3.O Dever De Pagar Impostos no Paradigma do Estado Democrático Brasileiro.....	30
2.4.Síntese do Capítulo	39
3. INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E AS VERTENTES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	42
3.1.Vertentes sobre Interpretação e Aplicação da Legislação Tributária conforme entendimentos acerca do Planejamento Tributário – Elisão, Elusão e Evasão.....	43
3.1.1. <i>Tipicidade Estrita e a relação Elisão x Evasão</i>	49
3.1.2. <i>Fraude à lei e a relação Elusão x Elisão x Evasão</i>	55
<u>3.1.2.1. O Significado do termo “elusão”</u>	<u>55</u>
<u>3.1.2.2. O Significado de Fraude à lei</u>	<u>59</u>
<u>3.1.2.3. O combate à elusão no sistema brasileiro</u>	<u>64</u>
<u>3.1.2.1. Fraude à lei e abuso de direito no Código Civil 2002</u>	<u>68</u>
3.1.3. <i>Uma posição intermediária a respeito da legalidade e fraude à lei</i>	73
3.2.Síntese do Capítulo	78
4. CUSTOS DOS DIREITOS, DEVER DE PAGAR IMPOSTOS, PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA – POR UMA INTERPRETAÇÃO ARMÔNICA ENTRE O INTERESSE PÚBLICO E O PRIVADO EM FACE DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO	82

4.1.Os pressupostos do Procedimentalismo Habermasiano: Coercibilidade (facticidade) e Legitimidade (validade), Teoria do Discurso, Co-originariedade entre público e privado	85
4.1.1. A tensão entre facticidade (coercibilidade) e validade (legitimidade) das leis e das decisões	88
4.1.2. As razões do embate entre o público e o privado conforme Habermas ..	93
4.1.3. A Teoria do Discurso e o sistema de direitos como possibilitador	102
4.1.4. A Idéia de complementaridade entre público e privado	110
4.1.5. A natureza crítico-deliberativa da teoria de Habermas e os discursos de fundamentação e aplicação.....	119
4.2. Uma Reconstrução Histórica Da relação dos direitos fundamentais com o direito tributário – Crítica acerca das Vertentes que defendem uma interpretação privatista e fiscalista	134
4.3. Síntese conclusiva: Conseqüências advindas da Teoria de Habermas e compatibilização com os Princípios da Legalidade, Capacidade Contributiva e Isonomia.....	147
4.3.1. Princípios da legalidade e da segurança jurídica.....	151
4.3.2. Princípios da isonomia e da capacidade contributiva	153
5. CONCLUSÕES.....	157
REFERÊNCIAS.....	165

1. INTRODUÇÃO

É fato que para vivermos numa sociedade organizada tal como conhecemos (com segurança, políticas econômicas, regulamentação de mercados, normas fiscalizadoras, os três Poderes – o Executivo, o Legislativo e o Judiciário) há um custo a ser pago. Custo este que, conforme opção de cada país, poderá ou não ser suprido através da arrecadação tributária.

Porém, durante os últimos anos, muito se falou de direitos e garantias fundamentais e pouca atenção foi direcionada para o custo (oculto ou não) destes direitos. Em certa medida, tal fato se deu em virtude da oposição aos regimes totalitários que caíram nas últimas décadas, os quais somente previam deveres aos cidadãos, deixando de lado, por sua vez, os direitos de liberdade e as garantias fundamentais¹.

Neste diapasão, a necessidade de receita pública para fazer face às inevitáveis despesas estatais tornou-se premente, sendo que é exatamente através de um eficiente sistema tributário que se consegue atingir o objetivo esperado. Logo, a discussão relativa à estrutura deste sistema (complexidade, solidariedade e justiça fiscal) e a eficiência da arrecadação são pontos determinantes para o êxito do almejado equilíbrio entre a contraposição da implementação dos direitos fundamentais do cidadão e do dever de se submeter à tributação.

O sistema de arrecadação tributária é concebido de acordo com a modelagem de Estado formatado nos diversos ordenamentos jurídicos, motivo pelo qual se encontra estruturado de acordo com os princípios que norteiam a tributação. Neste escopo, a arrecadação pressupõe a incidência da norma jurídica tributária, com o instantâneo surgimento da obrigação tributária e o desenvolvimento do procedimento administrativo que exterioriza, em parte, esta relação jurídica de direito público.

No intuito de assegurar a eficácia normativa desta relação obrigacional, o sistema jurídico disponibiliza à Administração Fazendária, credora do crédito tributário, a possibilidade de formalizar unilateralmente este crédito, independentemente da vontade do devedor, demonstrando a singularidade de sua

¹ Referimo-nos à Ditadura Militar no caso do Brasil; ao regime ditatorial de Salazar em Portugal e de Franco na Espanha, afora outros.

natureza jurídica obrigacional. Há o reconhecimento explícito na legislação quanto à compatibilização entre os interesses público e privado, pois ao último restam assegurados os limites da atuação estatal disciplinados no ordenamento jurídico, com especial atenção e relevo normativo, além do que deveria ser o irrestrito acesso à jurisdição para possibilitar o efetivo exercício do direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal.

Justamente entre as referidas atividades públicas, administrativa e jurisdicional, gravita e, ao mesmo tempo, se alicerça o sistema de arrecadação tributária, sendo que as duas etapas são absolutamente indissociáveis. O êxito na arrecadação judicial depende diretamente do rigoroso cumprimento das diversas etapas que compõem o procedimento administrativo tributário, ou seja, da realização válida dos atos administrativos tributários.

Tratando-se de atividades vinculadas ao Poder Público, através de suas diferentes competências, cuja realização depende da observância das normas jurídicas, em especial das regras principiológicas, dentre as quais se destaca a estrita observância do postulado da segurança jurídica e seus corolários, aliado à eficiência da Administração Pública na consecução de seus objetivos.

Fator relevante no contexto da arrecadação tributária consiste na especialidade desta relação jurídica, que vincula o Estado e o cidadão em interesses antagônicos, uma vez que o primeiro busca a expropriação consentida, no plano legislativo, do patrimônio do sujeito passivo. Dessa forma, quanto mais eficaz o ordenamento jurídico num país democrático, maiores as garantias também asseguradas ao cidadão neste específico relacionamento com a Administração Pública.

Confrontam-se, portanto, não numa visão de colisão, mas de aperfeiçoamento do sistema de arrecadação tributária, as garantias e privilégios estabelecidos à Fazenda Pública e os direitos fundamentais atribuídos ao chamado cidadão-contribuinte. Assim, ao Estado moderno (e também no caso do Brasil) cabe garantir a dignidade da pessoa humana, oferecendo, ainda que de forma mínima, certos bens públicos necessários à convivência em sociedade, mas igualmente assegurando a justa, solidária e necessária arrecadação para fazer face às despesas públicas exigidas para permear os direitos individuais e sociais.

Diante desse contexto, partimos então do pensamento de jurista português Casalta Nabais sobre a existência de um dever fundamental de pagar impostos

(NABAIS, 2009) para fazermos uma relação (ou contraponto) com os limites do planejamento tributário, por meio da interpretação e da aplicação da legislação tributária, sobretudo os direitos fundamentais do cidadão envolvidos no contexto dos princípios norteadores da matéria, por vezes suscitando um direito à economia de impostos alicerçada na autonomia privada, observando-se ainda a singularidade da relação jurídica tributária de natureza obrigacional. Seria possível, então, abandonarem-se os antigos paradigmas liberais e sociais, baseados nas idéias de prevalência do interesse privado sobre o público e vice-versa, para se adotar a idéia de Habermas de co-originariade entre o público e o privado no que se refere à interpretação e aplicação da legislação tributária.

2. O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS E OS CUSTOS DOS DIREITOS

2.1. Fundamento e noção dos Deveres Fundamentais

Partindo-se primeiramente de uma perspectiva mais ampla, para posteriormente trazermos o debate para o âmbito nacional, percebe-se que o tema relacionado aos deveres dos indivíduos (que é nosso foco), encontra respaldo até mesmo na Declaração Universal dos Direitos Humanos, na qual se lê, em seu artigo XXIX, nº1 que “toda pessoa tem deveres em relação à comunidade uma vez que somente nela pode desenvolver livre e plenamente a sua personalidade”. (ONU, 1948). Deste dispositivo podemos extrair a afirmação de que há uma necessária relação entre direitos fundamentais e deveres, pois se o ser humano tem direitos fundamentais inalienáveis e irrenunciáveis, tais somente podem ser exercidos dentro de uma comunidade da qual o ser humano faz parte, cuja maior finalidade é assegurar a fruição e gozo destes direitos. Conseqüentemente, cada indivíduo deve dar a sua colaboração para a manutenção de uma comunidade que lhe garanta o exercício dos referidos direitos. (MENDONÇA, 2002, p. 174)

Seguindo-se o pensamento do jurista português Casalta Nabais, estreitando agora o debate para o âmbito interno de cada país, sua obra pretende falar dos deveres e dos custos dos direitos como questão necessária para a manutenção dos direitos fundamentais do homem (NABAIS, 2009).² Nesse sentido, a cidadania implica tanto deveres quanto direitos.

O objetivo do citado autor é colocar os direitos e os deveres no mesmo plano constitucional, pois tanto os direitos quanto os deveres integram o *estatuto constitucional do indivíduo* (NABAIS, 2009, p. 38). Para aquele autor, esse estatuto deve existir antes mesmo da constituição política (organização política) e da constituição econômica (organização econômica).

² Em que pese a obra do Prof. Casalta Nabais se tratar de sua tese de doutoramento, abordando temas de grande complexidade e de forma profunda, tais como a extrafiscalidade, limites formais e materiais da tributação, dentre outros, para o presente estudo terá maior importância a parte relativa à existência de um custo oculto dos direitos e a existência de um dever fundamental de pagar impostos como forma de fazer frente, justamente, a tais custos.

Sua primeira constatação é que a doutrina tem sido omissa quando o assunto são os deveres em geral, principalmente os deveres fundamentais. Isso se deve ao fato de que as constituições mais recentes, pós-Segunda Guerra Mundial, não só se fundaram na proteção dos direitos e liberdades fundamentais, como também deram ênfase somente a esses direitos em detrimento de qualquer dever, pois precisavam enterrar um passado marcado por deveres, sem direitos. Assim, conforme relata o Prof. Casalta Nabais, o século XX foi o momento da consolidação dos textos constitucionais que negaram quaisquer tentativas de regresso ao passado totalitário ou autoritário: no final da década de 40 na Itália e na Alemanha; na década de 70 na Grécia, Portugal e Espanha; e na década de 80 no Brasil (NABAIS, 2009, p. 15-28).

Nessa perspectiva, a argumentação liberal correlaciona os deveres com os direitos dispensando, assim, uma previsão constitucional expressa ou direta. Dito de outra forma, como constituem (os deveres) a face passiva de cada um dos direitos fundamentais, eles (os deveres) estão constitucionalmente previstos nas normas que consagram os correspondentes direitos.

Nesta concepção do Prof. Casalta Nabais, os deveres fundamentais constituem uma categoria jurídica constitucional própria ou autônoma, apesar de integrada com a matéria dos direitos fundamentais, sob a égide do *estatuto do indivíduo*, atribuindo grande importância à dignidade da pessoa humana. Essa visão recusa fundamentos extremistas, como a do liberalismo do século XIX, que conhecia somente direitos colocando a responsabilidade comunitária em segundo plano e como a do comunismo dos regimes totalitários e autoritários do século XX, que viam apenas deveres.

Esclarecendo a relação aqui abordada entre direitos fundamentais e deveres fundamentais, apesar de não ser o objetivo deste trabalho³, mas com o único intuito de se permitir uma melhor compreensão acerca do tema *deveres fundamentais*, cumpre aqui destacarmos a explicação fornecida por Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça (2002):

Os deveres fundamentais não se encontram numa situação de equidistância entre os direitos fundamentais, de um lado, e os Poderes Públicos, de outro. Os deveres fundamentais num Estado de Direito, onde se dá o primado da pessoa humana face à comunidade, ou seja, o primado da liberdade frente

³ Por não ser objeto do presente trabalho uma análise completa e geral da relação entre Direitos Fundamentais e Deveres Fundamentais, com suas respectivas implicações e limitações, remetemos às obras de MENDONÇA, 2002; NABAIS, 2009.

à autoridade, gravitam em torno dos direitos fundamentais, consistindo assim um dos elementos que compõem a chamada subconstituição do indivíduo, que é o estatuto que rege a posição fundamental da pessoa humana no seio do Estado. (MENDONÇA, 2002, p. 251)

Ainda sobre esta relação dos direitos com os deveres, esclarece o Prof. Nabais que:

Deste modo, os deveres fundamentais constituem uma categoria constitucional própria, expressão imediata ou directa de valores e interesses comunitários diferentes e contrapostos aos valores e interesses individuais consubstanciados na figura dos direitos fundamentais. O que não impede, embora isso pareça paradoxal, que os deveres fundamentais ainda integrem a matéria dos direitos fundamentais, pois que, constituindo eles a activação e mobilização constitucional das liberdades e patrimônios dos titulares dos direitos fundamentais para a realização do bem comum ou do interesse público (primário), se apresentam, em certa medida, como um conceito correlativo, contraste, delimitador do conceito de direito fundamentais. Conceito este que não obstante não se configurar como contrapolo ou os antípodas dos direitos fundamentais, também está orientado para a definição do *estatuto constitucional* do indivíduo e, conseqüentemente, da posição proeminente que nele ocupam os seus direitos ou *status activi*. (NABAIS, 2009, p. 37)

Em síntese, concluindo acerca da relação existente entre direitos e deveres fundamentais, acreditamos que a melhor exposição é ainda fornecida pelo próprio Nabais (2009, p. 120), quando afirma que os direitos e os deveres não são categorias totalmente separadas, nem sequer domínios que se sobrepõem, constituindo, antes, uma relação de conexão funcional, que, por um lado, impede o exclusivismo ou exacerbação dos direitos fundamentais (como ocorreu no Estado Liberal) e, por outro lado, não impedem o exercício (ou não constituem obstáculo) à garantia dos mesmos direitos fundamentais.

Retomando o tema relativo aos *deveres*, apesar da ausência expressa nos textos constitucionais, isso não implicou que os diversos deveres fundamentais fossem esquecidos ou não exercidos, pois historicamente, conforme afirma Casalta Nabais, para cada direito haveria um dever fundamental correspondente, ou seja, historicamente foram se formando tantas camadas de deveres fundamentais quantas as camadas de direitos que surgiram (NABAIS, 2005, p. 15). Assim, na perspectiva do citado jurista, temos os deveres da época liberal, caracterizados como os deveres de defesa da pátria e de pagamento de impostos; a conquista do sufrágio universal, oriunda da “revolução democrática”, trouxe os deveres políticos de sufrágio e de participação política; têm-se ainda os deveres característicos do

estado social, consubstanciados nos deveres de manter um sistema de segurança pública, de proteção à saúde, de manutenção do ensino básico, etc. O professor português ainda acrescenta, como decorrência dos dias atuais, os deveres ecológicos como o de defender um ambiente humano ecologicamente equilibrado, de preservar, defender e valorizar o patrimônio cultural.

Para Casalta Nabais, o fundamento dos deveres fundamentais passa por uma questão lógica e outra jurídica (NABAIS, 2005, p. 15). Em relação ao primeiro, diz que os deveres fundamentais “são expressão da soberania fundada na dignidade da pessoa humana”, ou seja, os deveres fundamentais são expressão da soberania do estado, mas de um estado voltado para a primazia da pessoa humana. Dessa forma, os deveres fundamentais são criação do legislador constituinte, na medida em que possuem uma margem maior de liberdade, enquanto os direitos são apenas objeto de reconhecimento por parte destes. Esse é, pois, o fundamento lógico.

O fundamento jurídico dos deveres fundamentais é a sua previsão constitucional, ou seja, a sua ausência numa disposição constitucional obsta ao seu reconhecimento como dever no plano constitucional. (NABAIS, 2009, p. 61) Esse posicionamento pode ser reforçado por aqueles que adotam a idéia de *numerus clausus* dos deveres fundamentais. Uma saída é considerá-los sob uma perspectiva de constitucionalidade material. Entretanto, nada impede que o legislador ordinário crie esses deveres; serão, porém, deveres legais e não constitucionais.

Nesse diapasão também afirma Mendonça (2002, p. 180) que o fundamento jurídico dos deveres fundamentais está na Constituição, pois nela cada dever fundamental deve ter a sua base, seja de maneira expressa ou implícita. Uma previsão constitucional dos deveres é uma habilitação ao legislador e não uma imposição, como é o caso de uma previsão constitucional dos direitos sociais. (NABAIS, 2005, p. 19)

Com isso, fazendo uma comparação com os direitos fundamentais, o autor português expõe que o primeiro destinatário das normas constitucionais relativas aos deveres fundamentais é o legislador ordinário, uma vez que os deveres operariam por meio indireto que é a lei, enquanto os direitos, liberdades e garantias são diretamente aplicáveis, ainda que nem sempre exeqüíveis, por terem seu conteúdo concretizado politicamente na própria constituição. (NABAIS, 2009, p. 148). Afirma, contudo, que não se pode concluir que as normas constitucionais

sobre deveres são simples proclamações, meras normas programáticas, mas sim integrantes da constituição do próprio indivíduo ou da pessoa humana.

Desta feita, na tentativa de se delimitar o conceito de dever fundamental, ficamos com a definição atribuída por Casalta Nabais, para quem os deveres fundamentais “são deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos”. (NABAIS, 2009, p. 64).

Por conseguinte, em apertada síntese, para Casalta Nabais, os deveres fundamentais se apresentam como posições jurídicas passivas, individuais, universais e permanentes. São considerados posições jurídicas passivas porque exprimem a situação de dependência dos indivíduos face ao Estado, revelando, pois, o lado passivo da relação jurídica entre indivíduos e o Estado, em contraposição aos direitos fundamentais, que representam uma situação de prevalência do indivíduo face ao Estado. Por sua vez, são posições individuais, pois estão essencialmente vinculados aos indivíduos, que por vezes são seus titulares e destinatários, sejam pessoas físicas ou pessoas jurídicas, uma vez que estas são também instrumentos de realização da pessoa humana. Por fim, os deveres são caracterizados como posições universais e permanentes, uma vez que se constituem como encargos ou sacrifícios para com a comunidade nacional, valendo relativamente a todos os indivíduos, pautando-se pelo princípio da generalidade ou universalidade. Nesse sentido, argumenta Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça que:

os deveres fundamentais são situações jurídicas de imposição de comportamentos às pessoas, aos membros da comunidade política; não constituem deveres do homem como homem, mas do homem perante o Estado e derivam do seu estatuto básico, a Constituição. (MENDONÇA, 2002, p. 155)

Casalta Nabais argumenta ainda que qualquer comunidade organizada que visa a realizar uma cidadania de liberdade está necessariamente ancorada em deveres fundamentais, que são justamente os custos *lato sensu* ou suportes da existência e funcionamento dessa mesma comunidade. Os custos serão compatíveis com essa liberdade, sejam os clássicos direitos e liberdades ou os mais modernos direitos sociais.

Num Estado Democrático de Direito, de acordo com a doutrina de Casalta Nabais, podem-se identificar três tipos de custos *lato sensu* que são inerentes a tal sistema:

- a) custos relacionados à própria existência e sobrevivência do estado, como por exemplo o dever de defesa da pátria (militar ou não);
- b) custos ligados ao funcionamento democrático do Estado, como por exemplo o dever de votar (referendo, plebiscito);
- c) custos em sentido estrito ou custos financeiros públicos, concretizados no dever de pagar impostos. (NABAIS ,2009, p. 102-105)

Dessa forma, os direitos que hoje existem garantidos pelo Estado Democrático, por não serem uma dádiva divina, por não serem auto-realizáveis (dependem do Estado), por não conseguirem ser realmente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam uma cooperação social e responsabilidade dos indivíduos da sociedade em contribuir para garantia dos mesmos. Daí poderem ser considerados como “liberdades privadas com custos públicos”. (NABAIS, 2005, p. 21, 24)

Continua o citado professor dizendo que, uma vez que há a previsão dos direitos fundamentais na Constituição, conseqüentemente e subjacente a tais direitos existem também seus custos e, como contrapartida a estes custos, há o dever fundamental de pagar impostos, por vezes esquecido ou deixado de lado pela doutrina. Tratando-se de Estados Fiscais e concretizando-se o Estado Fiscal no dever de pagar impostos, estes são o “contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada” na forma de Estado Fiscal. (NABAIS, 2009, p. 679)

Pode-se afirmar que o ilustre jurista trabalha o mencionado tema levando em conta, como exemplos desse dever fundamental de pagar impostos – fundamental porque previsto na Carta Constitucional – as Constituições Portuguesa e Espanhola, que o tratam de forma explícita. Assim dispõem os artigos 103º e 104º da Constituição de Portugal de 1976:

Artigo 103.º

(Sistema fiscal)

1. O sistema fiscal visa à satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

[...]

Artigo 104.º

(Impostos)

1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.
[...]
3. A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos". (PORTUGAL, 1976)

De forma um pouco diferente, mas inspirada nos mesmos objetivos, a Constituição Espanhola de 1978 estabelece preceito semelhante no seu artigo 31, *in verbis*:

Artículo 31

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.
2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. (ESPANHA, 1978)

Partindo desses exemplos, o sistema tributário é utilizado como uma forma de se realizarem as políticas sociais propostas pelos governos soberanos, assumindo um caráter redistributivo de riquezas.

Assim, ao Estado moderno cabe garantir a dignidade da pessoa humana, oferecendo, ainda que de forma mínima, certos bens públicos necessários para a convivência em sociedade.

No caso brasileiro, pode-se destacar o papel do princípio da solidariedade social, realizado pelo princípio da igualdade, como o fundamento do dever constitucional de pagar impostos (GRECO; GODOI, 2005, p. 156) e como forma de repartição dos ônus do Estado Democrático de Direito, considerando que, no Brasil, o objetivo fundamental consagrado no artigo 3º. inc. I, da Constituição de 1988 é de “construir uma sociedade livre, justa e solidária”.

Como nos informa Marciano Seabra de Godoi, na Alemanha, Espanha e Itália, juristas e Cortes Constitucionais entendem:

a capacidade econômica como o parâmetro preferencial (mas não o exclusivo) para fazer atuar no Direito Tributário o princípio da igualdade, o que é visto como uma ‘projeção do princípio da solidariedade social sobre a repartição das cargas públicas’. (GRECO; GODOI, 2005, p. 156)

É novamente importante frisar-se que, de acordo com o pensamento de Casalta Nabais, somente seria dever fundamental se tal preceito estiver inserto na Constituição do país. Dever fundamental é criação do legislador constituinte, porém dirigido ao legislador ordinário, ao qual cabe dar efetividade e possibilidade de realização àquele preceito. Como afirma o autor, “o fundamento jurídico dos deveres fundamentais reside na sua consagração constitucional”. (NABAIS, 2009, p. 674-675)

2.2 A Idéia de Custos Ocultos dos Direitos e as Formas de Financiamento do Estado (Estado Patrimonial, Estado Fiscal e Estado Tributário)

É interessante observamos que, ao longo dos anos de evolução da civilização humana, desde a história antiga, o tributo (mais precisamente, o imposto) esteve presente nas grandes questões sociais, humanas e políticas (como exemplos, podem-se citar a Derrama e a Inconfidência Mineira, a queda da Bastilha na França, dentre tantos outros movimentos e revoluções).

Chegando aos dias atuais, percebe-se também que aquela visão odiosa do tributo não deixou de existir, porém outra perspectiva surgiu, vendo o tributo (ou simplesmente admitindo sua existência) como algo necessário para manter a sociedade tal como concebida.

Fazendo interessante contraponto entre a inevitabilidade dos impostos e a garantia que os mesmos representam para as liberdades que usufruímos, o professor português cita, respectivamente, duas ilustres figuras da história: de um lado Benjamin Franklin e sua conhecida frase de que “neste mundo nada está garantido senão a morte e os impostos”; de outro, Abraham Lincoln, ao dizer que “acabem com os impostos e apoiem o livre comércio e os nossos trabalhadores em todas as áreas da economia passarão a servos e pobres como na Europa”. (NABAIS, 2005, p. 24)

Os pensamentos acima colacionados permanecem extremamente atuais, sendo que a frase de Lincoln seria perfeitamente aplicável hodiernamente. Nos últimos anos os Estados Unidos adotaram uma política liberal, não intervencionista, e atualmente (talvez pela falta de intervenção estatal ou regulação mais severa) o

país atravessou e ainda atravessa uma terrível crise econômico-financeira, com sinais de recessão, tendo em vista a também crise (e inadimplência) no sistema de alto risco de créditos (hipotecas) de habitação, conhecido como *Subprime*.

Por isso que no Estado Fiscal a vida em sociedade somente é possível se existir um ente (Estado), que por meio de seus instrumentos (poder Judiciário, polícia, segurança pública, leis, regulação de mercados, saúde, etc.) possa garantir a coexistência de seus cidadãos por intermédio de uma aplicação igualitária de recursos. Caso contrário estaríamos diante da luta de todos contra todos, já descrita por Hobbes (2003).

Assim, pelo contrato social de Hobbes, aqui adotando como paralelo ou equivalente nossa Constituição da República, estabelecemos direitos e garantias dos cidadãos de toda sorte, os quais devem ser protegidos, tutelados e assegurados pela administração pública por meio da integralidade de seus Poderes e de sua estrutura.

É lógico concluirmos que existe um custo para garantir todos essas condições e esses direitos, como o direito de propriedade, além do direito de ir e vir.

Dessa forma, como já foi dito, Casalta Nabais expõe seu pensamento de maneira clara, afirmando que todos os direitos, por não serem uma dádiva divina, por não serem auto-realizáveis (dependem do Estado), por não conseguirem ser realmente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam cooperação social e responsabilidade dos indivíduos da sociedade em contribuir para garantia dos mesmos. Daí poderem ser considerados como “liberdades privadas com custos públicos”. (NABAIS, 2005, p. 21 e 24)

A idéia de propriedade, liberdade de ir e vir, um mínimo de segurança pública, saúde e educação para os menos afortunados somente é possível devido à intervenção e atuação estatal para que possam ocorrer. Não existe segurança sem policiamento, nem saúde sem políticas governamentais nesse sentido. Não existe respeito aos direitos e garantias fundamentais sem um Estado zeloso e atuante, que despenda recursos suficientes para tornar efetiva esta realidade.

Com esse foco é possível dizer que nem mesmos os chamados direitos negativos, consubstanciados no direito de propriedade (garantido no artigo 5º, inciso XXI da CF/88) e na autonomia privada contratual, a título de exemplo, teriam custos meramente privados, excluindo-se, pois, dos custos comunitários. Aqui se caracteriza como um próprio custo oculto do direito.

De fato existem direitos sociais que, assumindo a forma de direito positivo-diretos, são facilmente perceptíveis (como saúde, educação, segurança pública, políticas monetárias). Por outro lado, os clássicos direitos e liberdade são garantidos, basicamente, por recursos financeiros indiretos, cuja visibilidade é reduzida. Ora, não haveria direito de propriedade se o Estado não garantisse a ordem e segurança pública, utilizando vultosa soma de recursos para contratação de militares e policiais.

Não há como afirmar que esses direitos privados se realizam simplesmente pela proibição de uma atitude (obrigação de não fazer – de não invadir a propriedade privada, de não intervir na autonomia da vontade), pois seria admitir uma separação entre tais direitos negativos e positivos, como se somente os positivos – caracterizados como direitos sociais – fossem afetos ao custo comunitário.

No mesmo sentido, podemos citar Flávio Galdino, que, apesar de abordar eminentemente em sua obra a efetividade dos Direitos Fundamentais, alicerça sua pesquisa nos custos para realização de tais direitos (GALDINO, 2005). Em síntese, pode-se dizer que sua obra pretende explicar, basicamente, que direitos não nascem em árvores, porque necessitam de dinheiro para a sua eficácia social, somente existindo mediante aplicação de recursos públicos. Dessa forma, não seria possível afirmar que os direitos se dividem em positivos e negativos, muito menos em direitos de defesa e direitos a prestações, pois todos eles são considerados direitos positivos em virtude de necessitarem de verbas orçamentárias (leia-se, dinheiro), para sua realização, o qual, por sua vez, também não nasce em árvores.

Desta feita, Flávio Galdino ainda critica a tradicional dicotomia estabelecida entre direitos positivos/negativos, dicotomia esta baseada, segundo o autor, na necessidade ou não de prestação estatal para a consecução de direitos fundamentais, de modo que a expressão *direitos positivos* refere-se a direitos que demandam prestação estatal para sua efetivação e na expressão *direitos negativos* ter-se-ia mera omissão estatal.

Para tanto, em sua crítica, Flávio Galdino cita novamente o exemplo clássico da propriedade privada, questionando se para consecução deste direito a denominada “omissão estatal”, caracterizada pela não intervenção na esfera privada, típica dos direitos surgidos no Estado Liberal, não geraria custos ao Estado.

Em outras palavras, seria mesmo possível afirmar que, para garantir os direitos de liberdade e propriedade, não haveria nenhum custo ao Estado?

Entre a doutrina nacional, reforçando a crítica à dicotomia entre direitos positivos/negativos e seus custos, ainda que abordando a eficácia dos direitos fundamentais de forma geral, vale citar a contribuição de Ingo Sarlet, para o qual todos os direitos fundamentais são positivos, ou seja, demandam, em certa medida, uma atuação estatal o que, por consequência, acarreta gastos (SARLET, 2009, p. 285). Sintetizando seu posicionamento, assim diz o referido autor, fazendo referências a outros autores que aqui foram ou serão abordados:

Com efeito, já se fez menção no capítulo sobre a classificação dos direitos fundamentais, que todos os direitos fundamentais (inclusive os assim chamados direitos de defesa), na esteira da já citada obra de Holmes e Sunstein e de acordo com a posição entre nós sustentada por autores como Gustavo Amaral e Flávio Galdino, são, de certo modo, sempre direitos positivos, no sentido de que também os direitos de liberdade e os direitos de defesa em geral exigem – para a sua realização – um conjunto de medidas positivas por parte do poder público, que abrangem a alocação significativa de recursos materiais e humanos para a sua proteção e implementação. Assim, não há como negar que todos os direitos fundamentais podem implicar “um custo”, de tal sorte que esta circunstância não poderia ser limitada aos direitos sociais de cunho prestacional. Aliás, é preciso enfatizar, como o faz José Casalta Nabais, que não apenas todos os direitos fundamentais importam em custos, como tais custos podem ser compreendidos em sentido amplo, abrangendo custos ligados à própria existência e sobrevivência do Estado (vinculados, por exemplo, ao dever de defesa da pátria), quanto custos ligados ao funcionamento democrático (dever de votar), como em sentido estrito, quando se referem – conforme, aliás, a perspectiva aqui privilegiada, os assim chamados custos financeiros públicos de todos os direitos. (SARLET, 2009, p. 285)

Importante ainda destacar o posicionamento do professor Nabais, que também critica a idéia “assente numa ficção de pendor libertário ou anarquista” de que a realização e proteção dos denominados direitos negativos, intimamente ligados ao direito de propriedade e liberdade contratual, teriam apenas custos privados, ou seja, seriam imunes a custos comunitários. Vê-se que o autor é enfático em criticar a separação tradicional dos direitos positivos/negativos, quando se analisam os seus custos. (NABAIS, 2009, p. 21)

Afirma o referido jurista português que, do ponto de vista financeiro, os clássicos direitos e liberdades são tão positivos quanto os direitos positivos. Questiona por que razão essa ficção é tão duradoura. Logo responde que os custos financeiros dos direitos sociais são mais diretos, mais visíveis e perceptíveis a olho nu, enquanto os direitos negativos assentam-se em custos financeiros públicos

indiretos, cuja visibilidade é menor e, por isso, têm ficado na penumbra ou mesmo no esquecimento, apesar de seus custos serem proporcionais às reais e efetivas possibilidades de seu exercício.

Explorando ainda mais o assunto, o autor argumenta que:

relativamente à (in)visibilidade dos custos diretos e dos custos indiretos dos direitos bem podemos dizer que se passa algo de semelhante à (in)sensibilidade dos contribuintes face aos impostos diretos e indiretos. Pois, enquanto os impostos diretos facilmente são sentidos, os impostos indiretos, em virtude da anestesia fiscal que revelam, são menos sentidos. (NABAIS, 2005, p. 23)

Dessa forma, os impostos são o suporte financeiro do estado contemporâneo, um estado fiscal sob essa ótica, cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos, que existem para a realização da dignidade da pessoa humana. O estado fiscal é mero instrumento para essa realização. De acordo com o autor português, esse instrumento historicamente se revelou e continua a se revelar como o mais adequado à materialização da realização da pessoa humana. (NABAIS, 2005, p. 24)

O jurista lusitano diz que “falar em estado fiscal, é falar de impostos”, que despertam dois tipos de sentimentos, a seu modo contraditórios, analisando somente o período do estado moderno português: de um lado, seu caráter gravoso para os cidadãos, citando, além de Benjamim Franklin, John Marshall quando disse que “o poder de tributar envolve o poder de destruir”; de outro, a representatividade das liberdades que se usufruem e o tipo de estado de que os cidadãos se beneficiam, citando, para tanto, Abraham Lincoln, quando este disse que “acabem com os impostos e apóiem o livre comércio e os nossos trabalhadores em todas as áreas da economia passarão a servos e pobres como na Europa” e Olivier Wendell Holmes, quando afirmou que “os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada”. (NABAIS, 2005, p. 25)

Nabais afirma que os atuais impostos são um preço que muitas sociedades que nos antecederam gostariam de ter pago e algumas das atuais não suportariam, na medida em que o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em estado moderno, pagamos por termos a sociedade que temos. Ou seja, por dispormos de uma sociedade assente na liberdade, de um lado, e num mínimo de solidariedade, de outro.

Por conseqüência, continua o autor, este preço (impostos) não pode ser fixado num patamar qualquer, especialmente se representar um montante muito elevado, pois, se assim fosse, Nabais entende que não seria preservada a liberdade à qual o referido preço deve servir. Nem pode ser um preço equivalente ao preço dos serviços públicos que cada contribuinte usufrui, pois, dessa forma, afasta-se a idéia de solidariedade, que está na base de um estado.

Sobre outro enfoque, mas de forma complementar ou aproximada, os autores norte-americanos Murphy e Nagel ao tratarem da desconstituição do mito da propriedade privada, assente na idéia liberal de que todo indivíduo tem direito absoluto a uma renda antes de ser tributada, apresentam a idéia de que propriedade privada é uma convenção jurídica definida em parte pelo sistema tributário. (MURPHY; NAGEL, 2005)⁴. Assim, o sistema tributário não poderia ser avaliado considerando somente seus efeitos sobre a propriedade privada, uma vez que esta não é dotada de existência e validade independentemente do sistema tributário. Afirmam os autores que:

a economia moderna na qual ganhamos nosso salário, compramos nossa casa, temos a nossa conta bancária, economizamos para a aposentadoria e acumulamos bens pessoais, e na qual usamos nossos recursos para consumir ou investir, seria impossível sem a estrutura fornecida pelo governo, que é sustentado por impostos. (MURPHY; NAGEL 2005, p. 11)

Assim, não há que se falar em propriedade privada antes de incidir a tributação, pois é por intermédio de tal tributação que o Estado cria e garante os mecanismos e sistemas que proporcionam a geração e a existência de tal renda pré-tributária. Nas palavras dos autores, “os impostos têm de ser avaliados como elemento do sistema geral de direitos de propriedade que eles mesmos ajudam a criar”. (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 11)

De forma interessante, outra abordagem ainda é feita pelos autores Holmes e Sustain acerca da relação entre impostos e direitos, afirmando, já no título de sua obra que liberdades dependem de impostos. (HOLMES; SUNSTEIN, 2000) Os autores iniciam sua obra lembrando fato ocorrido nos Estados Unidos no qual um

⁴ Apesar da obra dos autores tratar de outros temas, como a própria justiça da tributação e do sistema tributário, para esta pesquisa nos interessa somente a questão relacionada à desconstrução da idéia de que os direitos individuais de primeira dimensão, chamados de direito negativos, não teriam custos, tendo em vista se caracterizarem pela não intervenção estatal quando, na verdade, os autores demonstram que tais direitos não poderiam sequer se exercidos se não houvesse um gasto público necessário para implementação e existência destes mesmos direitos individuais.

incêndio em *Westhampton*, uma das mais belas áreas dos Estados Unidos, foi considerado o pior dos últimos 50 anos em Nova Iorque. Relatam que, para a contenção do referido incêndio, foi necessária uma ação governamental que contou com militares locais, estaduais e federais, auxiliados ainda por civis e bombeiros voluntários o que, por conseqüência, demandou um gasto público estimado em US\$2.9 milhões, em outras palavras, foram os recursos públicos que tornaram possível a contenção do incêndio.

Mas a abordagem dos autores não acaba nesta simples afirmação. Os autores pretendem ainda destacar que a realidade ocorrida em *Westhampton* foi que, para se salvarem as propriedades privadas situadas na área atingida pelo incêndio, as quais pertenciam a um pequeno número de famílias ricas, governantes organizaram e dirigiram uma dispendiosa ação estatal, na qual todos os 2.9 milhões de dólares decorrentes de impostos pagos pela coletividade dos cidadãos foram gastos para a resguardar o direito de propriedade de uma pequena parcela da população.

Dessa forma, os autores enfatizam a importância do governo, mediante uma ação pública, para a garantia e efetivação dos direitos individuais, pois sem um governo efetivo, os cidadãos americanos não seriam capazes de aproveitar sua propriedade privada da mesma forma que aproveitam. Argumentam que a liberdade pessoal, como os americanos experimentam, requer uma cooperação social administrada pelos governantes, uma vez que a esfera privada, valorizada pelos cidadãos americanos, é mantida e criada justamente pela ação pública.

Como conseqüência dessa atuação estatal, de acordo com os autores, além de ficar claro que os direitos dependem do governo para serem implementados, outra verdade deve ser adicionada como corolário, ainda que óbvia mas com inúmeras implicações, qual seja, o de que os direitos custam dinheiro. Direitos não podem ser implementados ou respeitados sem suporte e finanças públicas. Isso se aplica tanto para a primeira dimensão de direitos reconhecidos, chamados direitos individuais, quanto para a segunda dimensão mais recente, denominados direitos sociais ou de bem-estar. Portanto, ambos os direitos (individuais e sociais) têm custos públicos. (HOLMES; SUNSTEIN, 2000, p. 15)

Desenvolvendo o pensamento em sua obra, Holmes e Sunstein argumentam que, de forma geral, indivíduos que não vivem em um governo capaz de tributar e oferecer soluções efetivas à medida em que direitos são ofendidos, não possuem

direitos no sentido real e legal. Para os mesmos, um direito legal existe apenas quando está vinculado a custos orçamentários, pois estes custos fazem com que os direitos sejam exercíveis perante tribunais. (HOLMES; SUNSTEIN, 2000, p. 19)

Assim como no Brasil, os autores procedem a uma distinção entre impostos e taxas, esclarecendo que os impostos são tributos cobrados sobre a coletividade como um todo, independentemente dos destinatários dos benefícios dos serviços públicos, financiados por aquilo que foi arrecadado. As taxas, por sua vez, são tributos vinculados a beneficiários específicos, cobrados proporcionalmente aos serviços prestados financiados por aquilo que é arrecadado. Com base nesta distinção, discorrendo sobre a idéia trabalhada na obra, os autores destacam que os direitos individuais dos Americanos, dentre eles o direito à propriedade privada, são geralmente financiados por impostos e não por taxas. Desta feita, na ótica da lei americana, direitos individuais são bens públicos e não privados.

Os autores Holmes e Sunstein reconstruíram a distinção entre impostos e taxas para, logo após, procederem à crítica entre a dicotomia de direitos positivos/negativos, já abordada neste texto inúmeras vezes, e mais uma vez reforçada. Explicam os autores que a origem desta dicotomia se encontra na presunção equivocada de que “direitos negativos interditam e excluem o governo, enquanto os positivos convidam e demandam governo”. (HOLMES; SUNSTEIN 2000, p. 40)

Para sustentar essa afirmação e pretendendo desconstituir esse mito de que direitos negativos não possuem custos, bastando a não intervenção estatal, os aludidos autores exploram de forma crítica um ditado norte-americano que afirma que “onde há um direito há um remédio”. Ora, argumentam os norte-americanos, os indivíduos aproveitam e realizam seus direitos, no sentido legal contrário a um senso moral, apenas se as injustiças que sofrem são corrigidas pela justiça aplicada pelo governo. Em outras palavras, os autores demonstram que todos os direitos com caráter coercitivo, que podem ser verdadeiramente garantidos pelo Estado, são necessariamente positivos, desconstituindo, assim, a base da dicotomia entre direitos positivos e negativos. (HOLMES; SUNSTEIN, 2000, p. 43)

Dentro desta perspectiva, demonstram os autores norte-americanos que direitos são dispendiosos porque seus remédios, para sua efetividade e garantia, são também dispendiosos. Assim, como quase todos os direitos implicam uma obrigação, as obrigações respectivas, por sua vez, somente são levadas a sério

quando a falta de cumprimento é punida pelo poder público, o que depende, obviamente, de financiamento mediante dinheiro público. (HOLMES; SUNSTEIN, 2000, p. 43)

Desta maneira, expõem os autores que nenhum direito é meramente negativo. Todos os direitos são dispendiosos porque pressupõem financiamento por meio de fundos dos contribuintes para exercício da coerção. A noção de que direitos são basicamente “muros contra o Estado” corriqueiramente é baseada na crença de que o judiciário não pertence às atuações do governo como um todo, como se juízes não fossem servidores civis que recebem salários pagos pelo governo. Os gastos para acesso ao Poder Judiciário e para sua operacionalização são financiados por meio de impostos pagos pela coletividade, nomeadamente sobre a renda, devidamente alocados pelo governo nos tribunais (leia-se, Poder Judiciário). Da mesma forma como nenhum sistema tributário pode operar sem suporte orçamentário, nenhum tribunal pode funcionar sem receber quantias de dinheiro regulares, para financiar suas atividades e disciplinar violações aos direitos públicos e privados. Portanto, de acordo com os autores, enquanto esse dinheiro não for arrecadado para financiamento do Poder Judiciário, direitos não poderão ser aplicados, defendidos e exercitados. (HOLMES; SUNSTEIN, 2000, p. 44)

Desta feita, como síntese dos custos dos direitos, podemos utilizar do pensamento do professor Casalta Nabais ao afirmar que os impostos são

um preço: o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada, em estado (moderno), pagamos por termos a sociedade que temos. Ou seja, por dispormos de uma sociedade assente na liberdade, de um lado, e num mínimo de solidariedade, de outro. (NABAIS, 2005, p. 26)

Afirma então o professor português que, tendo em vista a previsão dos direitos fundamentais na Constituição e, por conseguinte, subjacente a tais direitos existem seus custos como contrapartida, denota-se desta realidade que há o dever fundamental de pagar impostos, por vezes esquecido ou deixado de lado pela doutrina.

Uma vez que se trata de Estados Fiscais (não há dúvidas disso, tanto no caso de Portugal, quanto no do Brasil) e se concretizando o Estado Fiscal no dever de pagar impostos, estes são, conforme já dito, o “contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada”. (NABAIS, 2009, p. 679)

Até aqui, fica claro que os Estados efetuam gastos para garantirem e implementarem direitos, não só os coletivos e sociais, mas também os individuais. Assim, necessário abordar, mesmo que de forma sucinta, as formas como os Estados se financiam.

Fazendo uma digressão sobre a evolução histórica de como os Estados financiavam seus gastos, o referido professor Nabais apresenta-nos três modelos de Estado: o Patrimonial, o Fiscal e o Tributário. (NABAIS, 2009, p. 192-195)

Acerca do Estado Patrimonial, atribuído pelo professor Nabais como a primeira forma de estado moderno, era um estado predominantemente não fiscal, ou seja, seu suporte financeiro não advinha da tributação. As receitas para sua realização provinham do seu patrimônio ou propriedade, e dos rendimentos da atividade comercial e industrial por ele assumida em homenagem ao ideário iluminista. Da mesma forma, existiam Estados que tinham seu suporte financeiro no monopólio, categoria essa representada pelos Estados Socialistas, uma vez que enquanto *productive states*, seu financiamento era realizado essencialmente pelos rendimentos das atividades econômicas produtivas por eles monopolizadas ou hegemônicas. Por fim, há ainda países que, em virtude do grande montante de receitas oriundas da exploração de matéria-prima (petróleo, gás natural, ouro) e através da concessão do jogo (como Macau e Mônaco), podem dispensar seus respectivos cidadãos de serem seu principal suporte financeiro.

Por Estado Fiscal, o estado contemporâneo tem-se como um Estado que assenta seu principal suporte financeiro nos impostos, aqui incluída as principais contribuições especiais previstas no texto constitucional⁵, no caso do Brasil. Por intermédio desta arrecadação é possível ao Estado fazer frente aos seus gastos e ao mesmo tempo realizar suas políticas sociais e a defesa da dignidade da pessoa humana (art. 1º, inc. III da Constituição Brasileira). Por meio de tais impostos é possível ao Estado fazer frente aos seus gastos e ao mesmo tempo realizar suas políticas sociais e a defesa da dignidade da pessoa humana (art. 1º, inc. III da Constituição Brasileira).

⁵ Casalta Nabais, em virtude de realizar sua análise sobre o sistema tributário português, faz menção unicamente a um dever fundamental de pagar “impostos” e não “tributos”, tendo em vista a classificação que faz acerca de Estado Patrimonial, Fiscal e Tributário. No Brasil, depara-se com a figura *sui generis* das contribuições sociais que, na maioria das vezes, têm por objetivo financiar atividades estatais para consecução de políticas públicas assistenciais. Para o presente trabalho, não será realizada uma análise em separado acerca das referidas contribuições. Destaca-se aqui, contudo, o posicionamento pela corrente tripartite na classificação das espécies tributárias, sendo que o tema em questão não será desenvolvido por não fazer parte do escopo do presente trabalho.

De outra forma, o Estado Tributário está predominantemente alicerçado em tributos bilaterais (taxas), o que apresentaria um foco no indivíduo, e não na coletividade, como acontece no Estado Fiscal. E neste ponto, o referido autor português refuta a possibilidade de um Estado Tributário (com o que concordamos) porque existem políticas e tarefas do Estado que têm natureza de bens públicos (como as tarefas relativas à polícia, segurança pública, políticas externas, economia, defesa, saúde) o que, por se destinarem à coletividade, são insuscetíveis de serem financiadas de forma individualizada, por intermédio de taxas.

2.3 O Dever De Pagar Impostos no Paradigma do Estado Democrático Brasileiro

Então, em síntese, ao Estado restam duas formas de captar recursos para seu financiamento: ou atuando diretamente na atividade econômica – o que no ordenamento brasileiro constitui uma exceção, autorizado somente nos casos de imperativos da segurança nacional ou do relevante interesse coletivo, conforme dispõe o artigo 173 da Constituição brasileira de 1988; ou interferindo na autonomia privada de seus cidadãos através da exigência de tributos, retirando parcela da riqueza de cada cidadão, de acordo com sua situação econômica, na medida em que praticam atos previstos no ordenamento jurídico como hipóteses de incidência tributária.

Nesta segunda atuação encontra-se o Estado Brasileiro e grande parte dos Estados modernos (NABAIS, 2009). A maior fonte de subsistência desses países está na competência tributária, instituída em suas cartas políticas, autorizando a cobrança dos tributos, em especial de impostos, tendo como principal base econômica a renda, o patrimônio, o consumo, o comércio exterior, além de outras figuras tributárias que adotam base de tributação específica.

Com o decorrer dos anos, pode-se perceber cada vez mais que o tributo – assim considerado como o gênero de todas as espécies tributárias – tem assumido um papel de extrema relevância no Estado moderno, que nos dias atuais encontra-se sob paradigma de um Estado Democrático de Direitos.

No Brasil, assim como em outros países, a carga tributária e a própria tributação têm sido objeto de discussões, ora como uma forma de atribuir efetividade ao propósito do Estado moderno de diminuição das desigualdades sociais – no caso do Brasil e outros países, ora como uma barreira às transações internacionais e até mesmo aos negócios realizados dentro de um mesmo país.

Não há dúvida de que a grande maioria dos países desenvolvidos tem como fonte de subsistência os tributos arrecadados de seus cidadãos. O modelo de Estado interventor ou proprietário dos meios de produção perdeu sua força ao longo dos anos.

Situação essa de fácil constatação, bastando examinar o Estado Brasileiro, constatando que sua fonte de receitas é eminentemente tributária. Nas palavras do Prof. Casalta Nabais, correta a afirmação de que o Brasil é um “**Estado Fiscal**”, pois “sendo o estado fiscal um estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos, facilmente se compreende que ele tem sido (e é) a regra do estado moderno” (NABAIS, 2009, p. 198)

Adotando a classificação apresentada pelo prof. Casalta Nabais (2009), pode-se designar por Estado Fiscal aquele que tem sua principal fonte de receitas nos impostos, como o Brasil.

Deste modo, a partir da idéia de que o Brasil é um país que arrecada tributos (e dentre estes, os impostos) como forma de fazer frente ao custeio de sua máquina administrativa e, sobretudo, à realização das despesas oriundas da efetivação das políticas sociais, necessário é destacar algumas considerações sobre o sistema tributário nacional.

A proposição da existência de um dever fundamental de pagar impostos fica mais clara nas Constituições Portuguesa e Espanhola, que possuem previsões específicas acerca de tributação redistributiva de riqueza e para fazer frente aos gastos públicos, como já foi anteriormente demonstrado como os citados artigos 103º e 104º da Constituição de Portugal de 1976 e artigo 31 da Constituição Espanhola⁶.

Pode-se afirmar, portanto, que os sistemas tributários destes países possuem dois objetivos específicos: redistribuir a riqueza e fazer frente aos gastos

⁶ Ver item 2.1, página 15.

administrativos públicos aprovados, realizados através de um dever fundamental de contribuir por meio de impostos.

Pode-se afirmar que a Constituição Brasileira não possui, pelo menos nos mesmos moldes das Constituições Espanhola e Portuguesa, disposição que contenha de forma expressa o dever de pagar impostos para redistribuir riqueza e cobrir gastos públicos.

No entanto, possível enumerar artigos que evidenciam esta mesma idéia, talvez de forma não muito direta, mas que justificam a correta exegese sistemática do texto constitucional para vislumbrar idêntico objetivo. Destacam-se, inclusive, mudanças político-tributárias ocorridas nas últimas décadas, desde o advento da Constituição de 1988 como, por exemplo, o artigo 3º, inciso I, que estabelece como um dos objetivos da República construir uma sociedade livre, justa e solidária; artigo 40, ao tratar do regime de previdência dos servidores públicos, de caráter contributivo e solidário; o artigo 145, §1º, ao estabelecer que os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e, nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte; artigo 195, estabelecendo que seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, através de contribuições sociais previstas naquele artigo; artigo 200, que prevê que a previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, etc. . (BRASIL, 2010b)

Desta feita, não há como restar qualquer dúvida de que, na Constituição Brasileira, sendo o Brasil um estado eminentemente fiscal, ou seja, que tem seu suporte financeiro nas suas receitas tributárias, está previsto o dever fundamental de pagar impostos, pois a própria Carta Política regula de forma pormenorizada o Sistema Tributário (artigos 145 a 156), autorizando expressamente a cobrança dos principais impostos elencados nos sistemas tributários modernos, configurando como a principal fonte de recursos do país. Isto se vislumbra no seu orçamento e na regulamentação das regras constitucionais de Direito Financeiro conferidas sobre a matéria.

Neste mesmo sentido, ao discorrer também sobre a extensiva regulamentação tributária na Carta Constitucional de 1988, afirma Mendonça (2002, p. 214) que justamente em razão de tal previsão constitucional está aí delineado o

dever fundamental de pagar tributos no Estado Brasileiro, ainda que em seus contornos básicos, mediante a atribuição de competências tributárias às pessoas políticas constitucionais.

Acrescente-se ainda o fato de que a ordem econômica, como já mencionado, afasta a própria atuação direta do Estado, demonstrando a opção realizada pela sociedade brasileira. Logo, no que se refere aos gastos públicos, tendo em vista o preceito contido no artigo 173 do texto constitucional pátrio que estabelece que a União só pode explorar atividades econômicas de forma excepcional, não haveria necessidade de a Carta Magna Brasileira possuir dispositivo similar àqueles transcritos das Constituições Espanhola e Portuguesa, que estabelecesse que a arrecadação tributária teria como objetivo cobrir referidos gastos.

Na doutrina nacional, corroborando a existência de um dever fundamental previsto na Constituição, vale citar novamente o posicionamento de Ingo Sarlet (SARLET, 2009, p. 226). Ainda que em sua obra o referido autor esteja abordando a questão sob o ponto de vista da eficácia dos direitos fundamentais como um todo, todavia, tal fato não retira a relevância de sua contribuição para o reconhecimento de deveres fundamentais no âmbito nacional, em especial na Carta Constitucional de 1988, quando o citado autor reitera que:

Os deveres fundamentais – como já referido – guardam íntima (embora não exclusiva) vinculação com a assim designada dimensão objetiva dos direitos fundamentais. Com efeito, já foi assentado que os direitos fundamentais, além de dizerem respeito à tutela e promoção da pessoa na sua individualidade, considerada como titular de direitos, representam valores da comunidade no seu conjunto, valores estes que o Estado e a sociedade devem respeitar, proteger e promover. É neste sentido que não se deveria esquecer que direitos (fundamentais ou não) não podem ter uma existência pautada pela desconsideração recíproca. Não é à toa que a máxima de que direitos não podem existir sem deveres segue atual e mais do que nunca exige ser levado à sério, ainda mais quando na atual CF houve menção expressa, juntamente com os direitos, a deveres fundamentais, como dá conta a redação do art. 5º, *caput*, ao se referir a direitos e deveres individuais e coletivos, isto sem levar em conta outras referências diretas a deveres ao longo do texto constitucional. (SARLET, 2009, p. 226)

Ainda que não seja facilmente perceptível a existência de deveres na Carta Política de 1988, não se pode negar que eles existem no atual paradigma de Estado Democrático Brasileiro, valendo aqui citar passagem de Mendonça (2002, p. 181), quando afirma que “a consagração dos deveres fundamentais, na Constituição

Brasileira [...] não foi sistematizada, aparecendo esses deveres esparsos no seu texto, algumas vezes previstos de modo explícito, outras de modo implícito”.

Logo, verifica-se o consentimento expresso do povo brasileiro quanto à exigência dos tributos, em especial dos impostos, como forma de contraprestação para o Estado, ou seja, assegurando a receita tributária como a principal fonte de recursos para a administração pública. Esta constatação caracteriza, indubitavelmente, a autorização expressa do cidadão como um dever fundamental de contribuir mediante sua subsunção às obrigações de natureza tributária.

Dentro dessa ótica, não resta dúvida de que cabe ao Direito Tributário regular a difícil relação entre Fisco (leia-se, Estado) e contribuinte, através da qual aquele exerce o poder de tributar – caracterizando o exercício da própria soberania – retirando parcela de riqueza deste.

Valendo-se de tal prerrogativa, o Estado utiliza o Direito Tributário como ferramenta para fazer frente aos seus custos, adotando a já esclarecida figura do Estado Fiscal. Os custos não se restringem apenas à movimentação da máquina estatal. Os direitos e garantias tutelados e afirmados no paradigma do Estado Democrático de Direitos possuem um custo, como já demonstrado. Importante frisar-se que, para garantia de tais direitos, é necessária atuação do Estado, seja através de corpo policial, seja através do Poder Judiciário ou outra qualquer atividade da administração no sentido de promover e garantir a realização do Estado Democrático de Direitos.

Dessa forma, fica clara a relação existente entre o dever de pagar impostos, os custos dos direitos e as formas de financiamento dos estados. Todavia, talvez não tão simples seja a forma como o estado realiza sua intervenção e, conseqüentemente, seu financiamento.

Neste aspecto, para haver um equilíbrio entre a necessidade de financiamento do Estado e o grau de intervenção do mesmo na autonomia privada (como forma de realizar esse financiamento), importante registrar aqui a posição do Prof. Casalta Nabais acerca do referido dilema, principalmente no que se refere ao modelo de Estado Fiscal, que se financia eminentemente por intermédio da tributação. Para o citado professor, a solução para se encontrar o equilíbrio entre tributação e autonomia privada passaria pela moderação do intervencionismo estatal, moderação esta que implicaria um recuo, por parte do Estado, na assunção das modernas tarefas sociais, traduzidas na realização dos direitos econômicos,

sociais e culturais, bem como no abandono parcial de algumas tarefas tradicionais. A crise do atual estado, identificada pelas mais diversas teorias, passa pela redefinição do papel e das funções do estado, não com a pretensão de o fazer regredir ao estado mínimo do liberalismo oitocentista, mas para o compatibilizar com os princípios da liberdade dos indivíduos e da operacionalidade do sistema econômico. (NABAIS, 2009, p. 203) Em síntese, reduzir as obrigações do Estado para otimizar a máquina estatal na consecução dos seus objetivos, sem, contudo, esquecer-se dos direitos e garantias sociais.

Conclui o citado professor que há de se procurar evitar que o estado fiscal se agigante ao ponto de não ser mais do que um puro invólucro de um estado de substância, dono absoluto da economia e da sociedade pela via pretensamente fiscal. (NABAIS, 2005, p. 33)

Assim, para Nabais, a cidadania fiscal obriga que todos os membros da comunidade suportem o estado, ou seja, que todos os membros da comunidade tenham a qualidade de destinatários do dever fundamental de pagar impostos na medida da respectiva capacidade contributiva. Por conseqüência, a existência do estado fiscal conduz a uma cidadania de liberdade, cujo preço reside em sermos todos destinatários do dever fundamental de pagar impostos. (NABAIS, 2005, p. 34-37)

A cidadania, por sua vez, pode ser definida, nos termos do Prof. Nabais, como a qualidade dos indivíduos que, enquanto membros ativos e passivos de um estado-nação, são titulares ou destinatários de um determinado número de direitos e deveres universais e detentores de um nível de igualdade.

Esse determinado número de direitos e deveres universais vem evoluindo e se concretizando em direitos e deveres de natureza pessoal (cidadania pessoal), direitos e deveres de natureza política (cidadania política) e direitos e deveres de caráter social (cidadania social).

Ressalta o Prof. Nabais que, com o fim do sufrágio censitário e a universalidade do direito de voto – denominado de sufrágio universal – a existência e o funcionamento do estado passou a ser assunto de todos. Desta feita, no estado contemporâneo atual, todos os membros da sociedade são simultaneamente suportes econômicos de um lado – pois têm o dever de suportar financeiramente o estado – e suportes políticos de outro – pois possuem direito de se expressarem

acerca dos impostos que pagam e estão dispostos a pagar. (NABAIS, 2005, p. 35-37)

Nessa perspectiva, os impostos constituem assunto de extrema relevância para ser deixado exclusivamente nas mãos de políticos e de técnicos (economistas). Surge daí a importância de que todos os contribuintes opinem acerca dos impostos e da justiça ou injustiça fiscal que suportam, na visão do citado professor português.

Portanto, a cidadania fiscal se consubstancia no dever fundamental de pagar impostos, um dever que constitui um preço a se pagar por termos uma comunidade organizada baseada na idéia de liberdade. Visto desta maneira, tal dever deve ser cumprido por todos, sem exceção, sob pena do estado os obrigar.

Embora esse, como qualquer dever, constitua uma posição passiva do contribuinte face ao estado, reflexamente pode configurar uma posição ativa do contribuinte traduzida no direito de este exigir do estado que todos os membros da comunidade sejam constituídos em destinatários desse dever em conformidade com a respectiva capacidade contributiva. Logo, cada contribuinte tem, ao mesmo tempo, um dever de contribuir para a comunidade que integra e um direito, o de exigir que todos os outros membros da comunidade também contribuam (NABAIS, 2005, p. 36).

Antes de se prosseguir neste trabalho, necessária aqui uma ponderação.

Não se está defendendo uma autorização irrevogável para o Estado tributar toda e qualquer manifestação de riqueza calçado numa afirmação simplista de que considerando que todos os direitos têm custos para serem implementados e garantidos, deve-se sempre pretender tributar, na maior medida possível, justamente para se fazer frente a estes custos ocultos.

Como bem adverte Nabais, a tributação tem seus próprios limites e pressupostos constitucionais, entendidos estes como aqueles limites que são imanentes ao próprio sistema fiscal, ou seja, pressupostos do próprio poder tributário, sob pena de sua não observância transfigurar o Estado Fiscal num Estado Patrimonial encapuzado, no qual os impostos tenham manifesto caráter confiscatório ou até mesmo contrário ao sistema. (NABAIS, 2009, p. 315)

No mesmo sentido, necessário trazer a incisiva observação feita por Heleno Tôrres⁷ a respeito desse dever fundamental de pagar impostos no sistema

⁷ Necessário esclarecer que a obra a ser citada do prestigiado autor é de grande complexidade, tratando de assunto diferente do trabalhado neste texto, abordando o tema da segurança jurídica no

constitucional brasileiro. Em apertada síntese, sobre as razões e limites desse dever de pagar impostos, aduz que o poder de tributar equivale à repartição constitucional de competências em matéria tributária, exercida por meio do princípio da legalidade tributária, ou seja, qualifica-se a competência legislativa com a atribuição de poderes ao legislador para emanção de leis em matéria tributária. (TÔRRES, 2011, p. 543).

Nessa linha de raciocínio, argumenta Heleno Tôrres que em Estados Federais essa caracterização da competência tributária vai além da concepção de tratar “competência” como sinônimo de autorização constitucional da legalidade tributária para criação de tributos, assumindo relevo preponderante, como ocorre no direito brasileiro, sendo, portanto, necessário analisar o modelo de Constituição que cada país adota e, conseqüentemente, a forma de determinação material das normas tributárias. Assim, quanto à legalidade tributária presentes diversas constituições, o autor classifica as cartas políticas conforme estas distinguem a forma de determinação dos conteúdos materiais de atribuição ao poder de legislar em matéria tributária, classificando-as em (i) *constituições com ausência de competência tributária*, entendidas como aquelas que não contemplam a legalidade tributária com alguma especificação material relativamente à tributação; (ii) *constituições com competência tributária genérica*, que trazem a reserva de lei em matéria tributária, mas de modo genérico, sem qualquer especificação; (iii) *constituições com competência tributária*, que que contemplam menções tipificadoras da reserva de lei a certos tributos e aos elementos fundamentais da obrigação tributária e; (iv) *constituições com competências como garantias tributárias*, as quais tratam da legalidade juntamente com o princípio de capacidade contributiva e com outras “limitações” ao poder de tributar. (TÔRRES, 2011, p. 545-552).

Dessa maneira, para o referido jurista a Carta Magna brasileira seria uma constituição com competências como garantias tributárias, pois além de contemplarem garantias constitucionais a favor do contribuinte e da justiça tributária, as próprias competências apresentam-se com um sentido garantista bem definido. (TÔRRES, 2011, p. 552). Tomando por base o princípio da capacidade contributiva também expresso na constituição brasileira, para Heleno Tôrres o “dever fundamental de pagar impostos” anuncia que os cidadãos deverão pagar impostos e

sistema tributário brasileiro, que implica análises e investigações mais amplas e mais densas. Contudo, uma das passagens da obra, o autor trata do “dever de pagar impostos” dentro da ótica da segurança jurídica tributária, passagem que acreditamos que enriquecer o presente estudo.

taxas estabelecidos por lei, porém, proporcionalmente à sua renda e ao seu patrimônio.

Com isso, o prestigiado autor quer enfatizar que esse “dever fundamental de se pagar impostos”, apesar de possuir destaque em algumas constituições, está sempre pautado em conjunto com o princípio da legalidade, capacidade contributiva e outras garantias, em uma “evidente formulação axiológica, mas que não rende qualquer modificação na cogência da legalidade tributária ou se traduz em algum reforço de garantia ao contribuinte e, tanto menos, de reforço ao poder de tributar” (TÔRRES, 2011, p. 557).

Nas palavras do autor, ele enfatiza os limites desse dever de pagar impostos:

Ao tempo que todo o poder de tributar é poder limitado segundo competências, a própria legalidade vê-se demarcada em angustos limites, sejam estes gerais ou específicos. No Estado Democrático de Direito todo poder de tributar deve ser poder limitado pelos direitos fundamentais.

[...]

Desse modo, os deveres fundamentais seriam limites específicos ou gerais a certos tipos ou ao conjunto de direitos fundamentais, fundados na Constituição e não em qualquer poder ou valor “pré-estatais”. Assim, decorrem da exigência de tributos segundo a capacidade distributiva e outros critérios de justiça pertinentes ao Estado Democrático de Direito. Examinados, porém, em profundidade, vê-se que estes em nada se afastam da caracterização das competências tributárias e seus efeitos, que não deixam de ser típicas “limitações” constitucionais aos direitos e liberdades fundamentais expressas na Constituição. (TÔRRES, 2011, p. 557-559)

Após essas ressalvas, resta agora fazer o seguinte questionamento: partindo da idéia de que existe um dever fundamental de pagar impostos (haja vista que estes são contributos essenciais para manter a sociedade e garantir a produção da própria riqueza tributada) para fazer frente aos custos incorridos pelo Estado para implementar/assegurar direitos individuais e coletivos, poderia tal dever influenciar a aplicação e a interpretação da legislação tributária baseando-se na premissa de que há então uma prevalência do interesse público sobre o privado, no sentido de permitir maior arrecadação tributária como justificativa para realização destes direitos?

Dito de outra forma, seria possível que o aludido dever de pagar impostos fosse utilizado como pressuposto para interpretação e aplicação da legislação tributária com base numa suposta supremacia do interesse público sobre o privado, acarretando, via de consequência, a desconsideração de qualquer ato praticado pelo contribuinte no intuito de reduzir sua carga tributária? Seria esse tipo de

interpretação coerente com o paradigma⁸ do Estado Democrático de Direito Brasileiro?

Ademais, quais os reflexos de tal dever de pagar impostos em relação ao direito do contribuinte de economizar impostos, por meio de planejamentos tributários, no âmbito de sua autonomia privada de tomar decisões de acordo com seus imperativos. Por fim, seria então a norma prevista no artigo 116, parágrafo único do CTN (introduzida pela Lei Complementar n. 104/2001) o próprio reflexo desse dever fundamental de pagar impostos?

2.4 Síntese do Capítulo

A face oculta dos direitos, fundamentais ou não, revela-se nos custos que estes acarretam para o Estado, pois nenhum direito é auto-realizável. Em outras palavras, até mesmo os direitos chamados de negativos exigem uma atuação estatal para sua garantia e implementação, tal como acontece com o clássico direito à propriedade privada.

Desconstitui-se, assim, a clássica divisão entre direitos negativos/positivos, como se somente os direitos positivos, denominados de segunda dimensão, de cunho assistencial, possuíssem custos para implementação.

Ocorre que alguns direitos, nomeadamente os de segunda dimensão (SARLET, 2009), como o direito à saúde e à educação, possuem custos mais facilmente detectáveis que outros. Nem por isso, os direitos de primeira dimensão, denominados de direitos negativos, historicamente caracterizados por uma não intervenção estatal, deixam de possuir seus custos para sua realização. Cite-se, por

⁸ Apenas para esclarecermos, para fins deste estudo e em toda a sua extensão, ao tratarmos do paradigma do Estado Democrático de Direito, adotamos aqui o conceito de *paradigma científico* trabalhado por Thomas Kuhn, podendo ser compreendido como uma realização científica universalmente reconhecida e aceita em um determinado período de tempo e que se altera por meio de rupturas nos aspectos centrais de suas proposições até então dominantes, chegando-se a um ponto no qual as visões e respostas apresentadas por aquele paradigma não são mais aceitas ou não promovem mais soluções para os casos apresentados (KUHN, 1997). Assim, “o paradigma fixa um conjunto de aspectos metodológicos, convenções lingüísticas e formas de realização/interpretação de experimentos, o que estabelece valores, crenças, técnicas, problemas e soluções modelares compartilhados por uma dada comunidade cientista. A noção de paradigma enterra qualquer possibilidade de se encarar a ciência dentro dos padrões clássicos de neutralidade e objetividade. (CRUZ, 2007).

exemplo, o direito à propriedade, classicamente relacionado como direito negativo de primeira dimensão. Ainda que seja classificado como direito negativo, faz-se necessária uma atuação estatal, pois se não houvesse um Estado que garantisse a ordem pública, por meio de policiamento e o próprio direito à propriedade privada, mediante a possibilidade de coerção pelo Poder Judiciário, não seria possível sequer a existência de tal direito. E o raciocínio é simples: o Poder Judiciário é responsável pelo provimento de uma solução quando um direito é violado. Este mesmo Poder, por sua vez, é financiado, na grande maioria dos países, pelos recursos públicos arrecadados por meio de impostos. Desta feita, num Estado falido, conforme argumentam os autores Holmes e Sunstein (2000), pouco provavelmente o cidadão poderia exercer plena e efetivamente seus direitos e garantias fundamentais.

Devido a todos os direitos fundamentais terem custos financeiros, não há sentido na aludida distinção entre direitos negativos/positivos no sentido de delimitar quais direitos demandariam gastos para sua implementação. Na verdade, seus custos são proporcionais às reais e efetivas possibilidades de exercício dos direitos e liberdades.

É justamente pela da tributação, devidamente alocada pelo poder público conforme as necessidades em determinada época, que os aparatos estatais permitem a criação e a manutenção da própria fonte produtora da renda, os quais são financiados através da contribuição pecuniária da coletividade, na medida de sua capacidade.

Desta feita, para fazer frente a tais gastos, os Estados têm meios de se financiarem, ora se caracterizando como Estados Patrimoniais, donos dos meios de produção ou titulares de monopólios de exploração de recursos naturais (como o petróleo), ora assumindo o papel de um Estado Fiscal, cujo suporte financeiro se assenta eminentemente na cobrança de impostos sob a coletividade.

Surge, assim, um dever fundamental de pagar impostos, entendido este como a responsabilidade comunitária de que os indivíduos assumem ao integrar uma comunidade organizada no estado moderno. São ditos fundamentais por estarem previstos no texto constitucional e se dirigirem, primeiramente, aos legisladores ordinários, os quais têm o objetivo de implementá-los. Constituem os impostos, portanto, o preço que se paga por uma comunidade organizada e civilizada, o contributo indispensável.

Os deveres fundamentais, caracterizados como uma faceta passiva do conjunto dos direitos fundamentais, podem então serem considerados um aspecto do estatuto constitucional do indivíduo baseado nos direitos e liberdades fundamentais da pessoa humana.

No âmbito nacional, dentro do paradigma do Estado Democrático de Direito Brasileiro, fica constatada também a presença de um dever de pagar impostos, uma vez que o Estado Brasileiro se caracteriza por ser um Estado Fiscal, o qual assenta seu financiamento basicamente pela arrecadação tributária de impostos e contribuições federais.

Esta conclusão pode ser extraída da leitura do art. 173 da Constituição de 1988, que trata da ordem econômica e financeira, estabelecendo que o Estado somente deve atuar diretamente na exploração da atividade econômica em casos excepcionais. Soma-se a isso o fato de a própria Constituição dedicar um capítulo inteiro à sistematização e à criação do sistema tributário, além de regular pormenorizadamente a repartição das receitas tributárias.

Por fim, fica o questionamento se tal dever de pagar impostos pode permear a aplicação e a interpretação da legislação tributária, no sentido de permitir a desconsideração de atos praticados pelos contribuintes com base numa suposta prevalência do interesse público sobre o privado, como justificativa de se tributar para se fazer frente aos inúmeros custos dos direitos individuais e sociais.

3. INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E AS VERTENTES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

No capítulo anterior, vimos que não há como se negar que todos os direitos – sejam de primeira, segunda ou terceira dimensão – têm um custo para serem implementados. Surge então um dever de pagar impostos no sentido de que são os impostos, quando alocados pelo Governo no exercício de sua função, que garantem não só os direitos fundamentais, mas a própria existência da fonte geradora de riquezas.

Questiona-se, assim, se tal dever de pagar impostos – uma vez que estes são necessários para a garantia e efetividade dos próprios direitos – poderia ser utilizado como justificativa para sempre se buscar uma maior tributação na hora de se interpretar e aplicar uma legislação tributária, face a um caso de planejamento tributário ou simplesmente ao se deparar com uma situação concreta em que haja dúvida sobre qual a natureza do fato ocorrido para determinar se há tributação ou não.

De outra perspectiva, poder-se-ia questionar se a autonomia privada do contribuinte em escolher o meio menos oneroso poderá sempre ser tolhida sob a justificativa de que se deve pagar a maior quantidade de impostos para que o Estado possa garantir a ordem e a paz, além dos direitos individuais e difusos? Mesmo que não houvesse qualquer planejamento tributário, mas apenas se estivesse discutindo a delimitação de um conceito (por exemplo, conceito de “renda” para fins de tributação) para se enquadrar determinada situação dentro da definição (ou conceito) legal, poder-se-ia então pretender a aplicação de uma lei de forma extensiva (ou restritiva, no caso de isenções) para sempre se alcançar a tributação daquele fato, com base no aludido dever de pagar impostos? Estaria em debate novamente a celeuma autonomia privada x interesse público?

Para chegarmos a alguma conclusão sobre quais pressupostos devem anteceder a tarefa de aplicação e legislação tributária, devemos antes analisar as teorias e seus respectivos fundamentos teóricos atualmente existentes acerca do tema, principalmente quando relacionado a situações que envolvem planejamento tributário.

Certamente o tema permite a abordagem sob vários enfoques, tais como a justiça da tributação, tributação com finalidade de redistribuição de riqueza, caráter social do tributo, solidariedade, igualdade material e formal, capacidade contributiva, carga tributária, teoria geral do tributo, legalidade, tipicidade, interpretação econômica, proibição de analogia, teoria da substância sobre a forma, interpretação econômica, dentre outros vários. Entretanto, o objeto deste trabalho está direcionado ao debate existente sobre interpretação e aplicação da legislação tributária em face das vertentes do planejamento tributário, que envolvem a discussão de figuras como a elisão, evasão e elusão, para depois justificar a adoção de um posicionamento sobre o referido tema, utilizando-se da resposta à dicotomia existente entre interesse público x privado fornecida pela co-originariedade exposta por Habermas.

Far-se-á uma análise das interpretações mais formalistas e menos formalistas acerca do planejamento tributário, tecendo, posteriormente, no próximo capítulo, considerações até mesmo sobre a origem de tais interpretações em virtude dos paradigmas jurídico-sociais existentes em épocas distintas, chegando por fim à justificativa (ou afirmação) de Habermas (2003), que deve anteceder à aplicação e interpretação da legislação tributária acerca da coexistência do público e do privado, como consequência (ou pressuposto) do paradigma do Estado Democrático de Direito, sem se esquecer da positividade (legalidade) existente no ordenamento jurídico.

3.1 Vertentes sobre Interpretação e Aplicação da Legislação Tributária conforme entendimentos acerca do Planejamento Tributário – Elisão, Elusão e Evasão

Pode-se designar por planejamento tributário a organização das atividades econômicas das pessoas físicas e jurídicas com o objetivo de eliminar, reduzir ou diferir a carga tributária incidente sobre um determinado ato jurídico, um conjunto de operações ou no desenvolvimento do objeto empresarial como um todo. (GRECO, 2008). A realização dos planejamentos, dessa forma, está sempre ligada à formatação do negócio jurídico empreendido pelas partes que o realizam, tanto no que se refere ao seu conteúdo, como no tocante à sua forma.

Há, assim, uma manifesta contraposição entre o interesse da administração tributária em tributar a atividade negocial exteriorizadora da capacidade econômica das partes, na medida das respectivas capacidades contributivas (justiça fiscal) e o interesse destas de otimizar um planejamento empresarial menos oneroso no que se refere ao custo tributário que naturalmente integra toda a atividade econômica (liberdade ou autonomia privada negocial).

Neste contexto é que surge a divisão clássica entre a evasão fiscal e a elisão fiscal, como vertentes do planejamento tributário realizado pelos contribuintes, bem como a idéia subjacente da aplicação de uma norma geral antielisiva como mecanismo de assegurar uma eficaz arrecadação tributária para a administração, decorrente da repartição das competências tributárias fixadas constitucionalmente, combatendo-se uma terceira forma, denominada de elusão. (GODOI, 2001)

Pode-se afirmar que existe certo consenso sobre a dicotomia Evasão/Elisão⁹. Assim, evasão seria uma prática em que se busca omitir ou encobrir a ocorrência do fato ensejador da tributação. Dentro desse conceito, estar-se-ia diante da própria simulação em si, no seu conceito mais amplo, ou seja, haveria uma vontade dolosa em se ocultar os elementos (ou os próprios indícios) de fatos geradores de obrigações tributárias. Trata-se, portanto, de prática ilegal, de origem fraudulenta e que jamais poderá ser considerada um planejamento tributário, que, pelo seu próprio conceito, pressupõe a organização econômica na esfera da legalidade.

De outra sorte, elisão seria a economia lícita de tributos pelo contribuinte. A partir de um conhecimento da legislação fiscal vigente no ordenamento, o contribuinte opta por realizar determinado ato ou negócio jurídico que desencadeie a menor pressão fiscal, sempre dentro da legalidade (GODOI, 2001). Seria um planejamento tributário de forma simples. Havendo possibilidade de se praticar um negócio jurídico por duas formas distintas e legais, sem quaisquer artifícios, o contribuinte apenas opta pelo menos oneroso, ou, de outra forma, pretendendo não ser tributado pelos ganhos de capitais na compra e venda de ações, o contribuinte redireciona seus investimentos para imóveis para, posteriormente, por exemplo, se valer do incentivo fiscal na aquisição de outro imóvel, autorizado pela famosa MP do Bem (convertida na Lei n. 11.196/2005).

⁹ As referências bibliográficas sobre a matéria estão indicadas ao final do trabalho e especificamente sobre cada tópico no decorrer deste tópico.

Corroborando o exposto, colaciona-se breve lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho, quando expõe que:

A doutrina pátria distingue os institutos da elisão (economia lícita de tributos, por alguns denominadas “elusão”) e da evasão fiscal (ilícita). Conforme entendimento dominante, elisão fiscal corresponde à prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, de modo a obter-se legítima economia de tributos, seja impedindo-se o acontecimento do fato gerador, seja excluindo-se o contribuinte do âmbito de abrangência da norma ou simplesmente reduzindo-se o montante de tributo a pagar. Já a evasão fiscal constitui prática, concomitantemente ou posterior à incidência tributária, na qual são utilizados meios ilícitos (fraude, sonegação, simulação) para escapar ao pagamento de tributos. (COÊLHO, 2007, p. 351)

Anota-se apenas que, em que pese, com todo respeito, a lição do citado mestre, não compartilhamos da definição atribuída pelo ilustre jurista ao termo “elusão”, conforme demonstraremos a seguir, sem descartarmos, contudo, sua exposição que sintetiza bem a diferença entre elisão/evasão.

Nota-se que a grande dificuldade na dicotomia proposta está justamente na definição dos limites entre o que seria uma elisão e uma evasão fiscal. Quando o planejamento tributário seria lícito e quando a interpretação proposta pelo contribuinte extrapolaria o campo da licitude, mesmo que a intenção não seja fraudulenta, mas ingressa na esfera do ilícito. Registre-se que, nesta situação, há a exposição real do fato jurídico à administração fazendária, sem qualquer tentativa de simular (distorcer a realidade para auferir vantagem tributária) ou de encobrir o fato (fraude). O eventual ilícito, nesta situação, está adstrito exclusivamente na divergência da aplicação da interpretação da legislação tributária vigente ao caso concreto em exame, sobretudo pautado nos pressupostos finalísticos do negócio jurídico empreendido.

Neste campo minado, do limítrofe entre o lícito e o ilícito, pretende-se adotar a terminologia da elusão tributária, que seria um planejamento cujo enquadramento realizado pelo fisco e pelo contribuinte é divergente, tendo em vista que o negócio jurídico utiliza meios não usuais para sua efetivação ou extrapola as finalidades dos negócios jurídicos. Heleno Taveira Tôres (2002, p. 36-37) prefere esta terminologia, como se vislumbra da explanação do autor:

No caso da elusão, o contribuinte assume o risco pelo resultado, visando a uma tributação menos onerosa, mediante o uso de meios atípicos, seja para evitar a ocorrência do fato gerador, seja para pô-lo em subsunção com uma

norma menos onerosa. Aqui já não se trata de economia de tributos; outrossim, sem que sua atitude se constitua numa modalidade de simulação, num agir impulsionado por escapatória, ardil, escamoteação, estratégia, subterfúgio, visando prejudicar a aplicação da legislação tributária. (TÓRRES, 2002, p. 36-37)

A grande divergência que se instaurou e que restou evidenciada com a discussão da norma geral antielisiva foi quanto à validade jurídica dos atos jurídicos acima designados de elusivos. Sua realização deve ser considerada lícita ou um mecanismo de fraude à lei tributária, desrespeitando o dever fundamental de pagar tributos e direitos fundamentais do contribuinte como a isonomia?

Assim, desde 2001, quando foi promulgada a Lei Complementar n. 104, que alterou o artigo 116 do Código Tributário Nacional, grande polêmica e caloroso debate têm envolvido os doutrinadores. Isso porque foi inserido o parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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. (BRASIL, 2010a, p. 112)

Iniciou-se então a discussão se tal previsão seria uma norma geral antielisiva ou se seria somente nova roupagem para norma já existente, que consiste em desconsiderar atos simulados e fraudulentos, com claro intuito de evasão de divisas, já combatido nas leis civis e estabelecido no art. 149, inciso VII, do CTN. A designação deste tópico adotou sua titulação pelo fato de que a própria exposição de motivos da lei complementar destacar que a intenção do texto legislativo seria exatamente a sua instituição no ordenamento jurídico brasileiro.

De forma sintética, a despeito de se saber que toda classificação está sujeita a imprecisões e reducionismos, mas apenas para fins de desenvolvimento deste trabalho, pode-se afirmar que a doutrina se dividiu, em sua maioria, em duas posições consideradas principais: a) aqueles que viam em tal dispositivo apenas uma norma mais específica para casos de fraude e/ou simulação, tendo em vista adotarem o conceito de tipicidade fechada, pautados no princípio da legalidade e da segurança jurídica, considerando até mesmo inconstitucional eventual disposição geral antielisiva (XAVIER, 2001); b) os que consideravam como verdadeira norma geral antielusiva (diferentemente de antielisiva), válida no ordenamento jurídico e

pressuposto de aplicação do princípio da capacidade contributiva e da isonomia (GRECO, 2008), especialmente no formato de uma norma contra fraude à lei tributária em razão do abuso das formas do direito privado.¹⁰ Haveria ainda uma terceira vertente, minoritária, que, apesar de refutar os fundamentos da corrente que admite a existência de uma norma antielusiva, admite a existência de situações artificiosas, adotando um conceito menos formalista de simulação (COÊLHO, 2007).

Foge, entretanto, do escopo do presente trabalho reconstruir, de forma aprofundada e completa, toda discussão doutrinária e histórica acerca da evolução e conceituação dos institutos da elisão, evasão e elusão (ou fraude à lei) na doutrina brasileira. O que se pretende neste estudo é se pesquisar acerca de uma possível coordenação entre o dever de pagar tributos e a autonomia privada do contribuinte, ao invés de se propugnar uma hierarquização de um pelo outro. Assim, exporemos a seguir, em síntese, a justificativa de cada posição doutrinária¹¹, procurando destacar que mesmo se tratando de posições antagônicas, todos alicerçam sua argumentação na existência de determinados direitos fundamentais do cidadão que deveriam ser resguardados para, posteriormente, fazermos uma conjugação com o dever de pagar impostos.

A fim de se ilustrarem as diferenças existentes entre as vertentes interpretativas, será utilizada, para balizamento e como ponto de partida, obra coordenada por Douglas Yamashita (2007), na qual os autores que representam as correntes expostas neste trabalho analisaram os mesmos casos, dentre outros: a) o de incorporação às avessas, julgado pela Câmara Superior do Conselho de Contribuintes (atual CARF), acórdãos CSRF/01 nº02.107 e CSRF/01 nº01.857; b) o caso de dedução no Imposto de Renda de valor pago a título de prêmio de seguro de vida, conforme julgamento do STF nos Embargos no RE nº40.518/BA.

Antes de prosseguirmos, cabe aqui situar o leitor acerca dos casos analisados.

Com relação aos casos de incorporação às avessas, através de tais procedimentos, uma empresa A (deficitária, com prejuízo contábil, praticamente inoperante) tem seu controle acionário adquirido pelos mesmos controladores da uma empresa B (superavitária, com margens de lucro e em plena atividade). Ato

¹⁰ No mesmo sentido desta classificação, veja-se SALIBA (2010), para quem as correntes doutrinárias dividem-se em formalistas e antiformalistas.

¹¹ Para uma análise completa e histórica, ver, por todos: TÔRRES (2003), GRECO (2008), GODOI (2005).

contínuo, a empresa A (deficitária) incorpora a empresa B (superavitária), assumindo a mesma denominação social de B e mesma atividade, sendo os mesmos controladores para, posteriormente, poder compensar seu prejuízo fiscal (de A) com os lucros de B, alcançando assim uma redução da base de cálculo do imposto de renda e CSLL e, conseqüentemente, uma redução do imposto a recolher.

Os referidos expedientes ocorrem porque a legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica proíbe que a empresa incorporadora compense seus lucros com os prejuízos fiscais da incorporada (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33; art. 514 do RIR/99), mas nada diz a respeito da incorporadora (no caso acima, a empresa A, deficitária, com prejuízo fiscal) compensar seu próprio prejuízo com lucros da incorporada.

Levados a julgamento, os casos de incorporação às avessas, perante o Órgão Administrativo da Receita Federal, no acórdão nº02.107, ficou estabelecido que a autoridade fiscal não estava obrigada a aceitar os efeitos jurídicos pretendidos com os atos praticados, uma vez que “a documentação acostada aos autos comprova de forma inequívoca que a declaração de vontade expressa nos autos de incorporação era enganosa para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado”, (YAMASHITA, 2007, p. 59) ao passo que, em sentido contrário, o acórdão nº01.857 entendeu que se tratava de elisão fiscal e não de evasão ou simulação, ao argumento de que para se poder materializar a simulação na incorporação é indispensável “que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer razão”. (YAMAHISTA, 2007, p. 52)

No que diz respeito ao acórdão proferido pelo STF no RE 40.518/BA, em relação à dedução de prêmios de seguro do Imposto de Renda Pessoa Física, o caso, em síntese, era o seguinte: na década de 60, um contribuinte havia contratado seguro de vida às vésperas do encerramento do ano calendário para apuração do IRPF. Ao proceder daquela maneira, o contribuinte deduzia da base de cálculo do IR o valor pago a título de prêmio para obtenção da apólice de seguro de vida. Todavia, imediatamente após essa dedução, o contribuinte desfazia o contrato com a seguradora, utilizando-se de tal permissão (dedução do valor do prêmio da base de cálculo do IR unicamente com o objetivo de redução da carga fiscal.

Naquela época, o STF havia entendido que tal expediente consistia em fraude à lei, tanto assim que a ementa do acórdão mencionava expressamente “Imposto de

Renda. Seguro de vida feito pelo contribuinte para furtar-se ao pagamento do tributos. Fraude à lei”. (YAMASHITA, 2007, p. 14)

A partir dos citados casos concretos, passa-se, então, à abordagem das premissas de cada corrente interpretativa, juntamente com as conclusões a que chegaram diante dos mesmos.

3.1.1 Tipicidade Estrita e a relação Elisão x Evasão

Com relação à elusão (ou fraude à lei, na modalidade do abuso de formas), para aqueles que adotam o princípio da tipicidade de forma estrita (como se existisse apenas uma operação de subsunção do fato à norma, norma essa que previsse de forma exaustiva todos os elementos e critérios do fato jurígeno; um normativismo conceitualista¹²), não há possibilidade de existir uma norma geral antielisão (ou antielusão, como veremos a seguir, baseada na figura da fraude à lei) no ordenamento brasileiro. O princípio da tipicidade, como desdobramento da legalidade e da segurança jurídica, determinaria que a lei estabelecesse de forma completa e exaustiva toda e qualquer hipótese de incidência, com todos seus elementos e caracteres. Qualquer elemento ou fato que não estivesse previsto na lei, não seria passível de ser subsumido à norma tributária. Corroboram tal idéia ainda com a disposição do artigo 108 do CTN, que proíbe o uso de analogia para tributação.

No que se refere a esta corrente, fica claro que há uma prevalência do texto sobre qualquer elemento constante da realidade, coincidindo com uma prevalência do princípio da legalidade (leia-se “tipicidade cerrada”) em detrimento de princípios com menor densidade normativa, tais como a capacidade contributiva e a isonomia.

Trata-se de verdadeira liberdade do contribuinte na escolha da forma de realização de seus negócios, salvo a ocorrência de simulação. Nesta fase do debate, doutrina e jurisprudência concebem o relacionamento entre Fisco e contribuinte a partir de uma liberdade absoluta de que o indivíduo está investido para

¹² Sobre essa classificação ver GODOI (2008).

dispor de seus negócios, com exceção se houver prática de atos ilícitos, realizados com simulação ou após a ocorrência do fato gerador (GRECO, 2008, p. 126).

Pode-se identificar que a base teórica desta corrente reside numa concepção acerca da relação existente entre cidadão e Estado, na qual o indivíduo preexistiria ao Estado, razão pela qual o tributo é visto como instrumento de agressão ao patrimônio individual (GRECO, 2008, p. 128). Dito com outras palavras, a autonomia privada teria prevalência frente ao interesse público, pois o Estado somente existiria através dos indivíduos que o compõem, devendo, portanto, haver pouca ou quase nenhuma interferência estatal na autonomia privada, característica essa que foi o alicerce fundamental do pensamento liberal.

Nessa corrente doutrinária, utiliza-se também o argumento de que a tipicidade cerrada traz e garante a segurança jurídica, entendida esta como uma previsibilidade, estática, que permite não só ao contribuinte, mas aos cidadãos de forma geral, tomar decisões com base em certa capacidade de se antever as conseqüências que futuramente podem emanar dos atos e negócios jurídicos que praticaram.

Dentro deste contexto, característico do pensamento liberal, considerando a prevalência da autonomia da vontade e contratual, pode-se afirmar que há um pressuposto de que se deveria limitar ao máximo a incidência fiscal. Dessa forma, para os liberais não haveria melhor remédio para tal limitação do que a segurança jurídica trazida pela estrita legalidade tributária. A partir de uma previsibilidade decorrente do engessamento da delimitação dos fatos elencados como tributáveis na legislação, buscava-se o menor pagamento de tributos, ganhando-se força, assim, a defesa da elisão fiscal, entendida como a livre opção do contribuinte na escolha de seus planejamentos, desde que não ofendesse frontalmente qualquer dispositivo legal. (OLIVEIRA, 2010)

Podem-se citar, como defensores da adoção da tipicidade cerrada em matéria tributária, dentre outros, autores como Alberto Xavier (2001) e Ives Gandra da Silva Martins (1998; 2001).

Para Alberto Xavier, somente o legislador tem a exclusividade em definir e identificar fatos e situações tributáveis, devendo descrever minuciosamente todas as características que permitam tal identificação, impedindo assim que outros poderes interfiram na atividade legiferante. (XAVIER 2001).

Dentro de sua concepção, o citado autor afirma que os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação constituem uma garantia individual cujo objetivo é proteger os direitos do homem, que por sua vez consistem no direito de propriedade e no direito da liberdade de contratar. (XAVIER, 2001, p. 111) Assim, para tal autor, a tipicidade cerrada “exige a utilização de conceitos determinados, entendendo-se por estes [...] aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos, isto é, sua capacidade de previsão objetiva de seus direitos e deveres tributários”. (XAVIER, 2001, p. 19)

Importante anotar que Ives Gandra da Silva Martins (1998) vai além da simples adoção de uma legalidade estrita apenas para manutenção da segurança jurídica. O citado autor justifica a adoção de uma tipicidade exacerbada, pois elabora suas conclusões calçado numa visão odiosa do tributo, argumentando que a norma tributária é uma norma de rejeição social por excelência, pois seria uma norma alheia ao direito natural, imposta à sociedade e cumprida pelo receio da sanção, esta como essência do comando indicativo da obrigação.

Sintetizando a doutrina da tipicidade exacerbada, ao demonstrar o pensamento de Alberto Xavier, valemos dos dizeres de Marciano Seabra de Godoi, quando argumenta que:

Para essa concepção, a tipicidade tributária exige que a lei esgote totalmente qualquer espécie de valoração no que diz respeito à interpretação e aplicação da norma de incidência tributária, devendo os órgãos aplicadores se limitarem a uma “pura subsunção lógica dos fatos na norma. (GODOI, 2008, p. 76)

Dessa forma, é possível afirmar que esta corrente doutrinária não concebe a possibilidade de se afastar o negócio jurídico celebrado validamente, já que não há qualquer contrariedade com o ordenamento jurídico vigente, apenas para fins tributários, permitindo ao fisco que desconsidere somente atos firmados ilicitamente.

A partir desta doutrina da tipicidade cerrada, por entender que a atividade do aplicador do direito é uma atividade restrita de se verificar qual fato se subsume à determinada norma, com relação à atividade de interpretação e aplicação do direito, convencionou-se chamar de silogismo judicial, no qual a premissa maior é fornecida pela lei e a premissa menor é o fato tributável ocorrido no mundo fenomênico.

Conforme afirma Greco, tal formulação tem nítida origem aristotélica, no sentido de trazer para o campo jurídico a aplicação da lógica formal bivalente à

operação do direito (GRECO, 2008, p. 421). A lógica formal aristotélica decorria da concepção de seu autor, que entendia que a atividade do ser humano era meramente descritiva da realidade, pois para conhecer a realidade o homem deveria ater-se a descobrir qual a “essência” dos objetos, o que eles transmitiam, porque esses objetos se esgotariam em si mesmos. Corroborando tal assertiva, afirma Streck que “Aristóteles acreditava que as palavras só possuíam um sentido definido porque as coisas possuíam uma essência” (STRECK, 2003, p. 118). Nesses termos, as palavras e expressões representariam objetos que, por sua vez, já possuem um sentido material prévio já definido. Logo, trazendo tal pensamento para o campo jurídico discutido aqui, para os defensores da legalidade estrita haveria uma descrição legal da realidade capaz de expressar todas as características e elementos que permitissem identificar o significado de determinado objeto independentemente de qualquer interferência do intérprete, ou seja, bastaria um procedimento descritivo-subsuntivo para se encaixar, quase que mecanicamente, determinado fato em determinada previsão normativa.

Trata-se, assim, da lógica do pensamento tipificante, no sentido de que um texto legal já compreenderia todo o conteúdo da realidade que se pretende tributar, caracterizando-se esta lei como objeto e com conteúdo pré-determinado antes mesmo de ser interpretada/aplicada. (OLIVEIRA, 2010).

Para essa doutrina, enfatiza-se aquela idéia de que a hipótese de incidência tributária (abstratamente prevista na lei) deve conter todos os elementos que descrevam os fatos sobre os quais incidirá a exação. Daí a razão de se afirmar que, caso o contribuinte pratique qualquer ato que não se encaixe objetivamente (por simples subsunção do fato à norma) em uma das descrições previstas na lei, terá praticado a elisão tributária. Em síntese, vale o brocardo jurídico de que “o que não for proibido, é permitido”.

Afirma Heleno Tôrres (que acreditamos não ser partidário dessa corrente formalista, pela análise de sua obra) que elisão tributária sempre foi identificada pela doutrina como um fenômeno lícito, de legítima economia de tributos, que consistiria em evitar (no todo ou em parte) a obrigação tributária, sem, contudo violá-la, tendo em vista a busca planejada dos espaços que fossem livres de tributação (lacunosos), visando, ao fim, à economia de tributos. (TÔRRES, 2003, p. 182).

Para tanto, nesta versão da tipicidade cerrada adota-se um conceito restritivo de simulação, entendida esta somente como aquela hipótese na qual há declaração

falsa de vontade, ou seja, utiliza-se de um conceito de simulação baseado na distorção entre a vontade declarada e a vontade realizada.

Cite-se, por exemplo, Alberto Xavier (2001, p. 58), defensor da tipicidade cerrada, que define a simulação como “um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo entre o declarante e o declaratório e determinada pelo intuito de enganar terceiros”.

Como bem salienta Marciano Seabra de Godoi (2007b), tal visão chega, às vezes, até mesmo a identificar os conceitos de simulação com elementos característicos de evasão, ao enumerar, como causas de simulação, situações que envolvem mentiras ou falsidades de declarações, tais como a compra e venda em que não há pagamento de preço, realizada com o intuito de se escapar do imposto de doações; compra e venda com preço declarado inferior ao efetivamente pago, com o objetivo de se burlar o Imposto de Renda sobre ganho de capital. Adota-se um conceito restritivo de simulação (uma simulação-evasão), considerando-se simulação somente aqueles casos em que as partes declaram algum fato concreto que se mostra falso¹³.

Dentro dessa perspectiva, Heleno Tôrres define evasão como um fenômeno que “decorre de uma conduta voluntária e dolosa, omissiva ou comissiva, dos sujeitos passivos de eximirem-se ao cumprimento, total ou parcial, das obrigações tributárias de cunho patrimonial” (TÔRRES, 2003, p. 178)

Nesse contexto, se o contribuinte, ao praticar algum negócio ou fato jurídico, não houver infringido frontalmente nenhuma norma proibitiva ou se tiver se esquivado de alguma norma tributária (impositiva) sem declarar falsamente a existência de algum fato que realmente não existe, nada poderá ser feito a tal contribuinte, uma vez que se adotou uma definição estritamente restritiva de simulação, bem como uma definição cerrada (fechada) de conceitos jurídicos.

Portanto, os defensores da tipicidade cerrada não admitem que a norma contida no parágrafo único do art. 116 do CTN seja uma norma antielisão (na verdade, antielusão, como veremos a seguir), pois se baseiam no conceito restritivo de simulação. Mesmo que o contribuinte agisse de forma artificiosa, pretendo atribuir uma roupagem diferente ao negócio jurídico praticado, desde que não oferecesse

¹³ Não cabe aqui reconstruir, historicamente, o instituto da simulação, bem como seu conceito e seu desenvolvimento, bastando que se demonstre como as correntes doutrinárias compreendem a simulação nos casos de planejamento tributário e em relação à interpretação e aplicação da legislação tributária. Sobre o assunto, ver ainda GODOI, 2007b.

nenhuma declaração falsa, estaria protegido pelo instituto da elisão e alcançaria, assim, a menor carga tributária pretendida. Seria o caso, por exemplo, da já conhecida operação casa/separa, na qual duas pessoas que pretendessem negociar um imóvel (uma compradora e outra vendedora), no intuito de contornarem a incidência do ITBI quando da transmissão do imóvel, constituiriam uma pessoa jurídica na qual a vendedora do imóvel integralizaria o capital da sociedade com o aludido imóvel e a compradora integralizaria o capital com dinheiro propriamente dito, uma vez que, para integralização de capital de sociedades, há imunidade em relação ao ITBI, prevista no art. 156, §2º, inc. I da CR/88. Logo após, a sociedade seria desfeita (liquidada), saindo a vendedora do imóvel com o dinheiro, como pagamento de suas quotas e a compradora com o imóvel em si.

Com base nesta corrente, partindo-se de um conceito restritivo de simulação, conforme já demonstrado, a operação acima estaria ao abrigo da elisão, uma vez que não houve qualquer declaração falsa sobre fatos concretos: o imóvel foi transferido pelo seu valor real; as partes realmente existiam; a sociedade foi constituída, ainda que tenha existido somente “no papel”; os valores foram realmente transferidos.

A partir das premissas aqui expostas, conforme a obra coordenada por Douglas Yamashita (2007), os autores representantes desta vertente interpretativa, ao analisarem os casos de incorporação às avessas e dedução do prêmio pago por seguro do Imposto de Renda Pessoa Física consideraram que tais expedientes eram perfeitamente lícitos.

Assim é que, instado a se manifestar sobre o assunto, Ives Gandra da Silva Martins, árduo defensor da tipicidade estrita e da segurança jurídica, entendeu que era perfeitamente lícito e válido o expediente praticado pelo contribuinte ao deduzir do IR o valor pago pelo contrato de seguro de vida e cancelá-lo (o contrato) imediatamente após tal dedução, afirmando, assim, a impossibilidade de aplicação do instituto da fraude à lei no ordenamento jurídico brasileiro. Justamente por adotar um conceito restritivo de simulação (derivado da concepção adotada pelo autor acerca da tipicidade cerrada e a conseqüente liberdade total do indivíduo, salvo simulação), o citado jurista afirmou que “na hipótese julgada incorreu a simulação cuja natureza é de ilicitude e acobertamento de fato gerador também incorrido”. (MARTINS; MARONE, 2007, p. 160-161). No que tange ao caso de incorporação às avessas, os referidos autores também entenderam que tal expediente seria lícito,

tratando-se de verdadeira elisão tributária, afirmando, dentre outros fundamentos, que “é legítimo o uso das estruturas jurídicas disponíveis para se evitar fato gerador de imposto, sendo a simulação, ato que esconde fato gerador, no caso, inexistente pelo uso de incorporações”. (MARTINS; MARONE, 2007, p. 166).

3.1.2 Fraude à lei e a relação Elusão x Elisão x Evasão

3.1.2.1 O Significado do termo “elusão”

Sob outro ângulo, para aqueles que não compartilham da referida visão descritivo-subsuntiva da realidade pautada, única e exclusivamente, na tipicidade cerrada, adotando-se então uma posição mais aberta, haveria a vertente da elusão tributária (na modalidade de fraude à lei), que consiste na utilização desvirtuada dos institutos de direito privado, com ofensa ao próprio espírito deles, para se alcançar a economia de tributos.

Nesta vertente interpretativa, os contribuintes fazem usos de meios não usuais para escaparem da incidência da norma tributária (ou para serem alcançados por norma mais benéfica), utilizando procedimentos artificiosos, embora lícitos. Neste caso, ao contrário da evasão, não há ocultação dolosa do fato gerador, com intuito de se fraudar, omitir ou evadir divisas (como prática criminosa). Não há simulação. Ao contrário, o negócio jurídico praticado não é ocultado. Ocorre uma dissimulação do fato gerador, ou seja, pretende-se atribuir uma roupagem diferente ao negócio jurídico, de modo que ele escape à incidência da lei tributária, ou seja alcançado por norma mais benéfica.

Argumenta Heleno Tôrres (2003, p. 166) que, quando alguém pratica um negócio jurídico com a finalidade de se obter redução da carga tributária, exceto no caso de violação frontal de lei (evasão), se teriam duas hipóteses: ou o contribuinte agiria com liberdade garantida pelos princípios constitucionais que protegem a autonomia privada no campo do planejamento tributário legítimo, sejam negócios típicos ou atípicos, diretos ou indiretos, constituindo negócios válidos e dotados de causa (elisão); ou então organiza negócios pretendendo aparentar um negócio

jurídico legítimo e válido, mas, todavia, desprovido de causa, com pacto de simular ou promovido unicamente para contornar a incidência de lei imperativa, também carente de causa (elusão). Logo, nas palavras do autor:

Eis como se diferenciam elisão de elusão. Ambos os conceitos decorrem do exercício de autonomia privada, sendo aquele vinculado às opções legítimas do ordenamento e este decorrente do uso das liberdades negociais disponíveis, mas sem uma causa, uma finalidade que a ampare e permita funcionalidade suficiente. E só uma interpretação (jurídica) do negócio jurídico, como fato e como texto, permitirá à Administração alcançar, de modo adequado e compatível com os princípios reitores do sistema, a efetiva demonstração de capacidade contributiva, nos termos da qualificação obtida. (TÔRRES, 2003, p. 166)

Conforme expõe Heleno Tôrres (2003, p. 187), outros países preferem adotar a terminologia “elusão” para qualificar conduta de sujeitos que, mediante a criação de negócios jurídicos lícitos, buscam evitar a obrigação tributária, com violação indireta da lei, contornando o campo material de incidência. Corresponde, assim, a algo que fica a meio caminho entre a economia legítima de tributos (elisão) e a simulação, mas não se confunde com a primeira porque se caracteriza como um violação indireta da lei tributária, da mesma forma como não se identifica com a segunda na medida em que seus atos não são encobertos, ocultos ou inexistentes.

Aliás, como enfatiza o autor, a elusão é sempre um fenômeno transparente no sentido de que seu procedimento não é oculto, na medida em que o contribuinte revela-se ao Fisco, atendendo aos requisitos formais e materiais dos procedimentos com os quais pretende alcançar a menor carga fiscal. (TÔRRES, 2003, p. 187)

Antes de prosseguirmos, considerando que estamos analisando as diferenças entre as duas correntes interpretativas, que se baseiam em conceitos de elisão e elusão, tendo em vista também a existência do parágrafo único do art. 116 do CTN (que utiliza a expressão “dissimular”), nada mais lógico do que voltarmos nossa atenção, agora, ao significado propriamente dito de tais termos, bem como dos verbos que lhes são subjacentes (elisão/ elusão, elidir/eludir, simular/dissimular).

Desta feita, esclarece Heleno Tôrres que o termo “eludir” tem origem do latim *eludere*, que significa “evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem. Elusivo é aquele que tende a escapular, que se mostra arisco, evasivo.” (TÔRRES, 2003, p. 188).

Nesse diapasão, para o citado autor, o conceito de elusão tributária é:

fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos ilícitos, mas desprovidos de “causa”(simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária. Em modo mais amplo, elusão tributária consiste em usar de negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de causa ou organizados como simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica. (TÓRRES, 2003, p. 189)

Importante destacar, ainda que brevemente, no que se refere à distinção entre elusão e evasão, o autor refuta o critério cronológico, pois argumenta que seria possível a prática de evasão antes da ocorrência do fato gerador, fornecendo o exemplo do comerciante que emite nota fiscal adulterada para, posteriormente, promover a saída da mercadoria de seu estabelecimento, *i.e.*, realizar o fato jurídico do imposto sobre circulação de mercadorias.

Desta forma, somente uma análise da natureza do ato ou negócio jurídico, bem como dos respectivos efeitos, permitiria aferir se houve prática de evasão, elusão ou elisão.

Se analisarmos o vocábulo “**elidir**”, na língua portuguesa, veremos que significa “retirar, excluir, eliminar”, ao passo que “**eludir**” significa “evitar (algo) de modo astucioso, com destreza ou artifício <e. a lei>”. (HOUAISS; VILLAR, 2001, p. 1111-1112).

Da mesma forma, o léxico “**dissimular**” significa “ocultar, disfarçar, [...] suavizar o resultado de (algo), [...] aparentar o contrário do que de fato ocorre” ao passo que “**simular**” tem por definição “fazer parecer real o que por si não é, [...] proceder com simulação, ocultar intenção, fingir”. (HOUAISS; VILLAR, 2001, p. 1059, 2575)

Nesse diapasão, considerando que o parágrafo único do art. 116 do CTN faz referência expressa a “dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo”, (BRASIL, 1966) é bem lembrada a distinção entre o vocábulo “**simular**” e “**dissimular**” realizada por Maricano Seabra de Godoi, sem esquecermos seu alerta de que a definição do léxico deve ser um ponto de partida da interpretação, e não o ponto de chegada, cabendo, a partir daí (definição do léxico) os métodos de interpretação jurídica (GODOI, 2001). Assim, afirma que à primeira vista os vocábulos “**simular**” e “**dissimular**” parecem ter significados idênticos. Todavia, é fácil percebermos que

existem diferenças, pois soaria estranho dizer “dissimulador de vôo” ou “dissimulação de incêndio” em vez de “simulador de vôo” ou “simulação de incêndio”, razão pela qual tais palavras não seriam intercambiáveis. Desta feita, o ato de “simular parece ter um papel muito mais ativo que dissimular, ativo no sentido de criador de realidades que não existem”. (GODOI 2001, p. 112)

Para exemplificar a diferenciação proposta, o citado autor procede à seguinte elucidação e respectiva conclusão acerca da norma contida no parágrafo único do art. 116 do CTN :

Na simulação, o contribuinte “finge o que não é”, finge que é compra e venda o que na verdade é uma doação (doação do ponto de vista jurídico, sem necessidade de apelar para o sentido econômico), finge que transfere um bem para A quando na verdade (verdade jurídica) transfere para B, finge que teve gastos dedutíveis (notas frias) quando na verdade não teve. Ora, como ato simulado se trate de *algo que não é*, que não se sustenta como realidade jurídica, não é necessário que o CTN ordene ao aplicador que o desconsidere, pois isso está subentendido como decorrência da lógica jurídica.

Por isso mesmo andou bem o legislador ao utilizar o termo dissimular (e não o termo simular) no artigo ora em análise. Na verdade, na dissimulação prevista no art. 116 há uma realidade (ocorrência do fato gerador) e uma cobertura, um disfarce promovido por atos ou negócios jurídicos, e o legislador ordena que tais disfarces sejam desconsiderados. (GODOI, 2001, p. 112-113)

Ainda sobre a diferenciação entre elisão e elusão, GODOI (2007a), baseando-se em doutrina e legislação européia, ensina que há momentos nos quais o planejamento tributário efetuado pelo contribuinte ultrapassa um limite razoável¹⁴ de mera expectativa de economia fiscal, ainda que não chegue a ser verdadeira evasão fiscal. Nestes casos, o contribuinte utiliza procedimentos artificiosos que não condizem com o escopo e a finalidade dos institutos jurídicos ou, até mesmo, com a lisura do sistema jurídico, agindo como se pretendesse contornar a lei de forma indireta, como se estivesse fraudando a lei sem ofender frontalmente obrigações tributárias. Desta forma, não seria mais o caso de simples elisão fiscal na qual a economia de tributos é lícita, mas haveria uma elusão fiscal.

Assim expõe o citado autor:

¹⁴ A despeito de não ser possível se definir, desde logo, um conceito do que seria ultrapassar “um limite razoável”, mais adiante será demonstrado, por meio do discurso de Habermas, que tal tarefa não é possível, sendo que a averiguação do que extrapola ou não um limite razoável deverá ser realizada em cada caso concreto, utilizando-se a lei como ponto de partida, reconstruindo o caso pela linguagem e se depurando os argumentos das partes envolvidas no discurso.

Ainda que existam especificidades técnicas no sistema de cada país, há três parâmetros muito recorrentes para diferenciar a elisão da elusão:

1. o manifesto artificialismo das configurações ou formalizações jurídicas adotadas pelo contribuinte (abuso de forma, abuso das possibilidades de configuração que o direito positivo oferece, fraude à lei);
2. a completa inexistência de um motivo não-tributário que possa explicar ou justificar a escolha do contribuinte por aquelas formas jurídicas artificiosas; e
3. a vulneração que seria promovida nos propósitos da lei e do sistema tributário, caso pudesse prevalecer o esquema montado pelo contribuinte (GODOI, 2007, p. 246-247):

3.1.2.2 O Significado de Fraude à lei

Dentro dessa ótica, o expediente praticado pelos contribuintes no sentido de dissimular a ocorrência do fato gerador é normalmente denominado pela doutrina de “fraude à lei”¹⁵, que corresponde à situação na qual o contribuinte busca, no próprio ordenamento, uma norma na qual enquadre seu comportamento, com o objetivo de contornar a aplicabilidade de uma norma imperativa, buscando assim “uma norma de cobertura para, com isto, contornar norma que prevê certa consequência indesejada pelo agente”. (GRECO, 2008, p. 240)

Explicando melhor tal figura, afirma GRECO (2008, p. 242) que a fraude à lei é um “drible jurídico”, no qual o contribuinte utiliza uma norma de contorno (norma 2) para obter o mesmo resultado que conseguiria se houvesse percorrido o caminho da norma contornada (norma 1), que é a norma de incidência ou a que possui a maior carga tributária; porém, ao utilizar a norma 2, alcança menor pressão fiscal.

Como afirma GRECO (2008), na fraude à lei não há violação a uma norma direta, ou seja, uma ofensa frontal à norma tributária (seja a obrigação principal ou instrumental), mas ao contrário, procura-se uma cobertura em outra norma que

¹⁵ Certamente, ao lado da perspectiva que trabalha a figura da fraude à lei, este tema poderia ser abordado também sobre outros ângulos debatidos por demais autores, tais como o abuso de formas, prevalência da substância sobre a forma, o teste de propósito comercial norte-americano (*business purpose test*), interpretação econômica, abuso de direito e outros. Todavia, considerando o escopo do presente trabalho, preferimos delimitar o debate, focando apenas na figura da fraude à lei, pois acreditamos que esta, além de representar as consequências advindas do paradigma do Estado Democrático de Direito (como veremos no próximo capítulo), possui ainda uma dimensão mais abrangente a respeito da interpretação e aplicação da legislação tributária, abarcando, muitas vezes, outras figuras que seriam espécies da própria fraude à lei, como o abuso de formas (Neste sentido, ver GRECO, 2008, p. 275). Isto não significa que, ao adotarmos esta vertente, as demais estão excluídas. Nada obsta que as demais figuras possam auxiliar o intérprete e aplicador da lei quando confrontado com o caso concreto, desde que tais figuras não trabalhem sobre pressupostos antagônicos.

também pertence ao mesmo ordenamento jurídico. Assim, “a conduta em fraude à lei frustra a plena imperatividade do ordenamento, mas não agride diretamente um preceito específico”. (GRECO 2008, p. 262)

Na mesma linha de pensamento, importante é se anotar o entendimento de outro autor português, que diz que “a fraude à lei existe quando alguém contorna uma proibição legal, recorrendo a processos formalmente lícitos, mas que conduzem afinal ao resultado que a lei quis proibir”. (SANCHES , 2006)

Elaborando suas lições, calçado em doutrina e legislação espanhola, GODOI (2001; 2005) nos esclarece que, na Espanha, há muito já se tentava combater a figura lá denominada de *elusión fiscal* (equivalente ao que chamamos aqui de elusão), que seria diferente da *economía de opción* (procedimento equivalente ao que se denomina no Brasil de elisão, entendida esta, para fins deste estudo e dentro dessa vertente interpretativa, aquela economia lícita de tributos sem utilização de procedimentos artificiosos ou distorcidos). Assim, a Lei Geral Tributária espanhola combatia os expedientes de elusão por meio da figura à fraude à lei, prevista no antigo artigo 24 da LGT espanhola¹⁶, estabelecendo que ocorre a fraude à lei quando negócios jurídicos são realizados com o propósito de eludir o pagamento de tributos com utilização de texto de normas ditadas com finalidades distintas e produzindo um resultado equivalente ao da hipótese de incidência.

Apesar de a figura da fraude à lei não ser unânime em todos os países europeus, existem expedientes que se assemelham (ou se baseiam no mesmo pressuposto) com o intuito de se combater a utilização de normas e institutos jurídicos de forma artificiosa ou distorcida. Conforme nos informa GODOI (2001), no direito comparado, especificamente na legislação francesa, o art. 64 do Livro de Procedimentos fiscais estabelece que “não podem ser opostos à administração tributária atos que dissimulem o verdadeiro alcance de um contrato ou de um convênio mediante cláusulas...”. Estaria assim previsto na legislação francesa o

¹⁶ Devemos esclarecer que à época da publicação de GODOI (2001), ainda não havia sido publicada a Lei 58/2003 na Espanha (ESPANHA, 2003), que se trata da atual Lei Geral Tributária. Em que pese a nova lei ter modificado alguns termos e expressões antes contidos no antigo art. 24, continuou prevendo a figura da fraude à lei em seu artigo 15.1.a, fazendo expressa referência a atos ou negócios, individualmente considerados ou em seu conjunto, que sejam notoriamente artificiosos ou impróprios para consecução do resultado obtido. Isto é o que nos importa para o momento, ou seja, o reconhecimento da figura da fraude à lei. Não cabe aqui discutirmos quais as conseqüências trazidas pela nova LGT espanhola, uma vez que a mesma continuou admitindo a referida figura, além de não ser do escopo do presente trabalho a investigação das razões e possíveis conseqüências de tais mudanças. Para uma análise completa acerca do tema, ver GODOI, 2005.

“abuso de direito”. O referido autor cita ainda o art. 42 do Código Tributário Alemão, que dispõe que “a lei tributária não poderá ser eludida mediante o abuso das possibilidades de configuração jurídica que oferece o direito.” (*apud* GODOI, 2001). Por fim, menciona ainda que, na Itália, em 1997, foi aprovada uma nova lei que, ao que tudo indica, procurava o mesmo objetivo que as já citadas, segundo a qual são inoponíveis à Administração Fiscal os atos, fatos ou negócio jurídicos realizados com o objetivo de eludir obrigações ou proibições previstas no ordenamento tributário.

Para demonstrar como outros países já vinham combatendo expedientes que, apesar de possuírem forma lícita, eram realizados com intuito de se fraudar determinada norma, contornando-a, Heleno Tôrres (2003) também percorreu o mesmo caminho; advertindo, contudo, que não se deve realizar uma importação acrítica de teorias estrangeiras oriundas da Alemanha, França, Itália, Inglaterra ou Portugal, tendo em vista que o princípio da legalidade no Brasil difere, em alguma medida, do equivalente normativo daqueles países.

Relata o autor que a Alemanha sofreu mudanças ao longo de sua história a respeito da forma como enfrentava as questões de elusão tributária, sendo que no início, quando da promulgação do Código Tributário Alemão em 1919, para parte da doutrina, o abuso se caracterizava pela “anormalidade” das formas empregadas pela contribuinte, o que gerava certa insegurança, pois não era fácil identificar o que se deveria entender por “prática normal”. Após modificações ocorridas na década de 70 no Código Tributário Alemão pertinente às regras antielusivas, sendo as últimas mudanças em 2002 e 2003, adotou-se naquele país a figura do abuso de formas para combate da elusão. Dessa forma, afirma o autor, para que se configure o abuso de formas no direito alemão, faz-se necessário: a) escolha de formas ou negócios inadequados para os fins a que se destinam os negócios, visando eludir o sistema tributário; b) ausência de razões negociais; c) intencionalidade do abuso; d) redução da carga tributária decorrente do ato ou negócio praticado. (TÔRRES, 2003, p. 242)

Continuando, na Espanha, conforme afirma Heleno Tôrres, para parte da doutrina espanhola, o conceito de fraude à lei em matéria tributária consiste em prática de atos que se tentam apoiar em uma norma (chamada de “norma de cobertura”) com o intuito de evitar a aplicação de outra (chamada de “norma fraudada”), que seria esta última, desejada ou vedada pelo próprio ordenamento, ou

até mesmo mais adequada ao caso, com a finalidade de economizarem tributos. (TÔRRES, 2003, p. 245)

Prosseguindo a análise, afirma o autor que, apesar de não haver uma norma geral antifraude nos Estados Unidos, existem regras de controle preventivo às condutas elisivas, a maioria constado do *Internal Revenue Code* (que seria o equivalente ao Regulamento do Imposto de Renda brasileiro), as quais, por sua vez, vão se combinar com os precedentes jurisprudenciais de *business purpose test*, *step transactions* e *substance over form*. (TÔRRES, 2003, p. 247-248)

Explica o autor, em síntese, que a regra do *business purpose test* surgiu de uma decisão proferida pela Suprema Corte norte-americana, na busca de um princípio para verificação da legalidade/legitimidade dos negócios realizados, segundo o qual para uma operação ser legítima, deveria haver um motivo negocial subjacente, e não apenas pela simples intenção de se reduzirem tributos. Em outras palavras, identifica-se com o princípio da prevalência da substância sobre a forma, que consistem em não se levar em consideração somente a forma legal da operação, sendo necessária uma investigação do conteúdo dos atos a fim de se evitar a simulação.

Na França, ainda de acordo com Heleno Tôrres (2003, p. 249), o Código dos Procedimentos Fiscais permite que o Fisco desconsidere todos os atos que dissimulem o conteúdo real de um contrato, quando este for feito com o fim exclusivo de se eximir de obrigações tributárias.

Expõe o autor que, naquele país, para que se possa aplicar a desconsideração de fatos ou negócios jurídicos, mister se configure a intenção do contribuinte eludir a tributação mediante atos qualificados como “abuso de direito”, advertindo que, na história das decisões francesas sobre o tema, inicialmente admitia-se a aplicação da teoria do abuso de direito somente aos casos de simulação (atos fictícios ou simulados), ampliando-se, posteriormente (em 1981, em virtude de uma decisão do Conselho de Estado) para os casos de elusão mediante atos não fictícios.

Dessa forma, passou-se a admitir duas categorias para o conceito de abuso de direito no sistema francês: a) abuso de direito por simulação, correspondente ao conceito civil de simulação; b) abuso de direito por fraude à lei, referente a atos juridicamente regulares, mas, cuja motivação, porém, seja exclusivamente reduzir encargos tributários. (TÔRRES, 2003, p. 250-251)

Na Itália, por sua vez, elucida o autor que não existe uma norma geral antielusão por entender, o Fisco, que sua utilização traria responsabilidade excessiva em vista do plano da certeza do direito e das garantias dos contribuintes. (TÔRRES, 2003, p. 255)

A despeito das razões de não se adotar uma norma geral, informa o autor que em 1997 foi introduzido no ordenamento o art. 37-*bis* ao Decreto do Presidente da República 600/73, cuja amplitude toma praticamente a roupagem de norma geral antielusiva, por meio da qual não são oponíveis à administração atos, fatos ou negócios desprovidos de razões econômicas, “organizados para evitar obrigações ou vedações previstas pelo ordenamento e para obter vantagens fiscais, de outro modo indevidas”. (TÔRRES, 2003, p. 258) Soma-se a isso outra disposição legal que estabelece que Administração não reconhecerá as vantagens tributárias advindas dos negócios praticados e aplicará os tributos determinados com base nas disposições legais que foram eludidas.

Assim, após percorrer doutrina estrangeira sobre a figura da fraude à lei, Heleno Tôrres (2003, p. 338) não destoa inteiramente dos demais autores, ao afirmar que, no contexto atual, quase sempre, a noção de fraude à lei consiste na violação indireta de normas, encobertas por outras normas, de forma artilosa, de forma que o sujeito possa fugir à aplicação de normas imperativas.

O referido jurista bem aponta ainda a diferença entre atos praticados *contra legem* e fraude à lei, de modo que aqueles consistem em atos praticados com intuito deliberado de violar frontalmente, diretamente, preceito de lei cogente (impositiva ou proibitiva), enquanto a fraude à lei (*fraus legis*) consistiria naquele ato jurídico com tentativa de se afastar a incidência de determinada lei, de modo indireto, usando de uma norma de cobertura para se fazer sujeito a esta e não àquela que evita, por ser, de algum modo, mais benéfica. (TÔRRES, 2003, p. 338-339)

A partir da doutrina de Pontes de Miranda sobre a classificação das normas, Heleno Tôrres entende que seria possível explicar o modo como se concretiza a fraude à lei, que geralmente decorre de tentar se aplicarem normas dispositivas (regras que permitem aos interessados construir a ordem como entenderem e incidem somente onde faltou a manifestação da vontade) quando só caberiam regras cogentes ou interpretativas (normas cuja vontade das partes não pode alterar, incidindo sempre que esteja aperfeiçoado o suporte fático), ou seja, agir “com liberdade criadora de normas, com autonomia privada, onde só caberia a

aplicação do direito já positivado, que obrigasse ou proibisse alguma espécie de conduta”. (TÔRRES, 2003, p. 341)

Logo, afirma o autor que a finalidade do instituto da fraude à lei é evitar “o uso abusivo da autonomia privada, quando esta tenha por objetivo superar os limites de norma de ordem pública”. (TÔRRES, 2003, p. 341)

Nestes termos, argumenta o autor que a fraude à lei, alcançada pelo exercício da autonomia privada, sob a forma de um negócio jurídico, típico ou atípico, ou mesmo através de uma seqüência de atos, justamente por ter como objetivo evitar a incidência de determinada norma, deve ser sempre consequência do uso de um instrumento negocial sem causa, importando saber qual a finalidade objetivada pela lei que foi superada com a manobra do agente. Por essa razão, como afirma o autor, é que se diz que “o ato que se pratica é legítimo, real e eficaz; mas, por ser desprovido da causa que aparenta servir-lhe de objeto, o regime de fraude à lei permite sua qualificação de invalidade, ao se reportar aos efeitos da lei violada”. (TÔRRES, 2003, p. 343)

Cumprir observar que, apesar de não estar dentre os objetivos deste trabalho descer minuciosamente às raízes históricas da figura da fraude à lei, seus desdobramentos e sua evolução, o que se pretende demonstrar aqui é apenas que em inúmeros países, preocupados com procedimentos artificiosos para evitar ou diminuir a incidência tributária, já houve o reconhecimento da existência da referida figura de fraude à lei (ou semelhante), por parte de uma corrente doutrinária que trabalha pressupostos de interpretação e aplicação da legislação tributária diferentes daqueles adotados pela corrente que defende uma tipicidade cerrada, conforme exposto no item anterior.

Diante dessa constatação, estaria o Brasil ainda avesso a essa corrente interpretativa mais aberta, menos formalista? Acreditamos que não, justamente pela inserção do parágrafo único ao art. 116 do CTN, como será visto a seguir.

3.1.2.3 O combate à elusão no sistema brasileiro

Dentro dessa perspectiva de se admitir a prática de atos elusivos, notadamente por meio de expedientes que configuram fraude à lei, pode-se citar,

como exemplo, caso no qual poderia ser aplicada a aludida figura, qual seja, os conhecidos casos de *incorporação às avessas*, explicados anteriormente¹⁷

Neste exemplo, da incorporação às avessas, pode-se perceber uma distorção do instituto societário da incorporação, pois não seria economicamente viável que uma empresa deficitária conseguisse incorporar uma outra empresa, ante a notória ausência de disponibilidade financeira para tanto. Poder-se-ia ainda citar a artificiosidade do procedimento em questão pois, ato contínuo à incorporação, ao invés de a empresa adquirida (incorporada) assumir as características da adquirente (incorporadora), ocorre justamente o contrário.

Assim, o procedimento de incorporação às avessas, quando realizado com empresas deficitárias que somente “existem no papel”, ou seja, empresas que muitas vezes estão desativadas há algum tempo, não possuindo qualquer atividade econômica ou sequer ativos, poderá ser considerado como verdadeira fraude à lei para a corrente doutrinária que aqui expomos. Uma observação deve ser feita, contudo, no sentido de que a simples constatação da realização de uma incorporação às avessas não significa a existência de fraude à lei, uma vez que o tema é controvertido, havendo decisões no próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que admitem tal expediente¹⁸, o que será objeto de análise posterior, quando tratarmos das conseqüências do paradigma do Estado Democrático de Direito (notadamente, pelos contornos assumidos por meio da teoria de Habermas) face ao dever de pagar impostos e em relação à interpretação e aplicação de legislação tributária.

Nesse sentido, para a corrente aqui trabalhada, a inovação trazida pelo Parágrafo único do art. 116 do CTN não regularia as hipóteses de atos ou negócio simulados (simulação absoluta), que não traria assim nada de novo, pois doutrina e jurisprudência já reconheciam que atos ou negócio simulados estão fora do campo da elisão. Ao contrário, de acordo com as conclusões de Marciano Seabra de Godoi, o dispositivo em comento haveria inserido no ordenamento jurídico brasileiro verdadeira hipótese de fraude à lei, permitindo-se ainda o planejamento tributário desde que este, ao buscar uma economia fiscal, não promovesse um uso por demais artificioso ou uma distorção das finalidades e objetivos de atos ou negócio jurídicos previstos na legislação civil e comercial. (GODOI, 2001)

¹⁷ Ver item 3.1, p. 45.

¹⁸ Ver item 4.1.5, p. 122.

O entendimento consolidado neste tópico, da validade geral da norma geral antielusiva, contempla uma modalidade de interpretação mais aberta, baseada, como já dito, no critério de fraude à lei (do qual podem ser considerados, como espécies, ou como similares, as figuras do abuso de direito e abuso de forma), tal como preconizada por Marco Aurélio Greco, que assim analisa a matéria:

No entanto, creio que há um outro aspecto a ser ponderado, quando se examina o tema do planejamento tributário (ou da elisão fiscal), e que não se prende, propriamente, à existência do direito, mas sim ao seu uso, ao modo de seu exercício. A pergunta que se põe é: admitida a existência do direito de organizar sua vida, este direito pode ser utilizado pelo contribuinte sem quaisquer restrições? Ou seja, tal direito é ilimitado? Todo e qualquer 'planejamento' é admissível?

Minha resposta é negativa. E assim entendo por várias razões. [...]

Ou seja, cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que gera à luz dos valores básicos da igualdade, da solidariedade social e justiça.

Partindo desta abordagem, embora reconheça que o contribuinte tem o direito de organizar sua vida (desde que o faça atendendo aos requisitos da licitude dos meios, previedade em relação ao fato gerador e inexistência de simulação) sou imediatamente conduzido à conclusão (aliás, aceita de forma praticamente unânime nos países ocidentais) de que um direito absoluto é incontrastável no seu exercício é figura que repugna à experiência moderna de convívio em sociedade, fundamentalmente informada pelo princípio da solidariedade social e não pelo individualismo exacerbado. (GRECO, 1998, p. 123)

Pondera Heleno Tôrres, que não se pode confundir a hipótese normativa brasileira com as experiências vividas nos países anteriormente citados, uma vez que não foi ordenada para alcançar situações lícitas e válidas (TÔRRES, 2003, p. 259) .

Entretanto, entende que o dispositivo do parágrafo único do art. 116 do CTN atribuiu aos legislativos instrumentos importantes, com uma finalidade:

para que possam controlar, de forma segura e objetiva, os atos elusivos que sejam constituídos sem causa ou para encobrir um negócio real (por simulação ou fraude à lei), visando a uma economia de tributos ou superar vedações previstas pelo ordenamento e para obter vantagens fiscais, de outro modo indevidos. (TÔRRES, 2003, p. 260)

E reafirma que, mesmo que seja possível admitir um conceito geral de “elusão tributária”, não seria possível importar opiniões doutrinárias, sem cautela, haja vista que nenhum dos Estados estrangeiros com experiência nessa cláusula possui uma constituição tão analítica como a nossa, além do fato de que nosso conceito de

legalidade material encontra-se adstrito a uma série de preceitos que lhe conferem peculiar tratamento, afora outras razões.

Sobre o campo de aplicação da norma contida no parágrafo único do art. 116 do CTN, para Heleno Tôrres o referido dispositivo deve alcançar os atos elusivos praticados sem causa, como espécie de fraude à lei ou como forma de simulação, refutando a utilização da figura do abuso de direito (conforme será explanado no item subsequente), por entender que o abuso de direito depende sempre de uma específica relação jurídica, na qual o sujeito detenha o direito e dele abuse, e não um dever de realizar uma dada prestação (pecuniária), como no caso do direito tributário. (TÔRRES, 2003, p. 361-362). Dessa forma, adotando uma posição mais alargada do que Marciano Seabra de Godoi sobre as hipóteses de aplicação do referido dispositivo legal (uma vez que aquele entende ser aplicável somente nos casos de fraude à lei), disserta o autor sobre a função do dispositivo introduzido no CTN:

Essa é a sua função, desconstruir o aparente para construir em linguagem o evento que se verificou *in concreto*, permitindo localizar a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário, nos termos do que dele emana, independentemente de ter, o contribuinte ou responsável, para sua ocultação, usado de simulação, absoluta ou relativa, de fraude à lei ou de simples negócio jurídico sem causa. (TÔRRES, 2003, p. 363).

Importa verificar que ambos os autores possuem um ponto de convergência em comum, qual seja, a norma do parágrafo único do art. 116 do CTN aplica-se aos casos de atos elusivos (por meio de fraude à lei), o que permite afirmar que a norma citada não possui aquele caráter, apenas, de combate às hipóteses de simulação, já previstas no ordenamento, como pretende aquela corrente formalista-positivista.

De qualquer forma, torna-se imperioso demonstrar que, no direito brasileiro, há o reconhecimento da existência de uma norma, cujo objetivo seja combater procedimentos elusivos, como afirma categoricamente Heleno Tôrres, acerca do referido parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar 104/2002:

Cuida-se de norma geral em matéria de legislação tributária, nos moldes do quanto exige o art. 146, inc. III, c, disso não se tem dúvida, estritamente destinada ao controle de condutas elusivas (no sentido que empregamos, envolvendo simulação, fraude à lei e negócios jurídicos sem causa). (TÔRRES, 2003, p. 259)

Pelas razões aqui expostas, conforme obra coordenada por Douglas Yamashita (2007), é que autores, defensores da corrente desenvolvida neste tópico, consideraram que expedientes por demais artificiosos caracterizam-se como atos elusivos, passíveis, portanto, de serem desconsiderados.

Assim, Marciano Seabra de Godoi, argumentando, inclusive, que em estudo anterior já havia demonstrado que a figura da fraude à lei não é nova no âmbito da jurisprudência do STF (GODOI, 2007a, p. 275-276), considerou que nos casos de dedução, para fins de Imposto de Renda, do valor pago a título de prêmio de seguro de vida, tratava-se de fraude à lei tributária, pois “os contribuintes utilizaram de maneira artificiosa a forma jurídica, o revestimento formal do contrato de seguro para se incluírem na norma tributária que autorizava a dedução dos prêmios de seguro”. (GODOI, 2007a, p. 276) Com relação aos expedientes de incorporação às avessas, da mesma forma o citado autor os considerou abusivos, na medida em que para contornar a norma tributária relativa à disciplina de compensação de prejuízos fiscais, “lança-se mão de incorporações notoriamente artificiosas, que constituem meras formas vazias e sem qualquer correspondência com a finalidade prática que legitima e informa essa instituição do direito societário”. (GODOI, 2007a, p. 283) No mesmo sentido se manifestou Douglas Yamashita (2007, p. 82, 101) e Hugo de Britto Machado (2007), apesar de discordar quanto ao reconhecimento de fraude à lei nos contratos de seguro.

3.1.2.4 Fraude à lei e abuso de direito no Código Civil 2002

Dentro desse contexto de fraude à lei, no âmbito da legislação nacional, o tema poderia ser tratado ainda sob o enfoque do art. 166, inc. VI do Código Civil de 2002, que determina que o negócio jurídico será nulo se “tiver por objetivo fraudar lei imperativa”, ou ainda sob a luz do art. 187 do mesmo código, que, ao prever a figura do abuso de direito, estabelece que “também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”. (BRASIL, 2011)

A análise de tais institutos civilistas demandaria uma pesquisa ampla sobre a teoria geral do direito, para fins de se apurarem quais as raízes de cada figura e as

conseqüências da utilização de institutos privados dentro do direito tributário. Não é o que se pretende aqui. O objetivo, neste momento, é somente fazer uma ponderação sobre os efeitos dos referidos institutos no campo tributário, uma vez que não se devem importar, acriticamente, figuras do âmbito privado para o domínio fiscal. Assim, ainda que de forma breve, cabe um esclarecimento a respeito da impossibilidade de utilização de tais figuras privadas, no domínio tributário, em virtude dos efeitos jurídicos decorrentes delas mesmas.

É o que ressalta Heleno Tôrres, sobre os efeitos do reconhecimento de atos elusivos no direito tributário, ponderando que as conseqüências no direito privado são diferentes daquelas no direito tributário, não podendo o intérprete simplesmente transpor conceitos de um ramo para o outro, quando afirma:

Ocorre, todavia, que os efeitos desejados com suas aplicações no âmbito tributário são muito diferentes daqueles que se vêem no direito privado, pois, no direito tributário, a desconsideração opera-se como uma sanção por si própria, mesmo quando afirma a simples inoponibilidade, mantendo incólume o princípio de conservação dos atos e negócios jurídicos; enquanto que, no direito privado, as sanções correspondem à nulidade ou anulabilidade definitiva dos atos, negócio ou pessoas jurídicas. (TÔRRES, 2003, p. 240)

Apesar da enorme proximidade de tais institutos com o tema aqui debatido, acreditamos que, por estarmos trabalhando a figura da fraude à lei no campo tributário, campo este que possui suas peculiaridades e nuances em relação à esfera civil (da qual os institutos referenciados nos artigos citados fazem parte), as conseqüências e os pressupostos do campo civil não seriam completamente coerentes e compatíveis com a esfera tributária. Explicamos.

Com relação ao art. 166, inc. VI do CC/2002, apesar da notável proximidade com as definições trazidas ao conceito de fraude à lei (“fraudar lei imperativa”), o referido artigo trata, todavia, de causas de **nulidade** do negócio jurídico. Se tal “**nulidade**” puder ser entendida como “**não oponibilidade ao fisco**” dos efeitos dos negócios jurídicos praticados em fraude à lei, acreditamos que então não haveria nenhum problema, apesar de tal possibilidade de interpretação não estar definida em nenhum texto legal, muito menos na doutrina. Assim, concordamos com GODOI (2002), que o efeito civil de “**nulidade**” do negócio jurídico é demasiadamente drástico e desnecessário no campo do combate à elusão tributária, considerando que a própria norma contida no parágrafo único do art. 116 do CTN,

ainda que dependa de regulamentação, já traz em seu bojo os pressupostos de “dissimulação” do fato gerador, suficiente para se combaterem os casos de fraude à lei, esperando, obviamente, a edição de lei para estabelecer o procedimento para proceder à desconsideração do ato/negócio elusivo.

Afirma Heleno Tôrres (2003) que o controle sobre atos de fraude à lei é praticado, geralmente, por normas especiais que regulam a situação preventivamente, como acontece nos casos de fraude contra credores, pacto comissório e outros. Os demais casos são regulados por normas gerais que têm por finalidade declarar a nulidade ou ineficácia dos atos ou negócios contrários à lei.

Neste sentido, entende o autor que o artigo 166 do Código Civil Brasileiro seria uma norma geral antielusão negocial, para repressão de casos de fraude à lei no direito privado. (TÔRRES, 2003, p. 345)

O autor ainda fornece como exemplo de fraude à lei no âmbito privado a situação na qual, vedada a transferência de bens entre ascendentes e descendentes sem consentimento dos demais herdeiros (art. 496 do CC/2002), realiza-se negócio jurídico de compra e venda, firmado entre ascendente e terceiro (interposta pessoa), acompanhado de outro negócio posterior, entre o terceiro e o descendente, frisando ainda que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou (RE 100440-PR, rel. Dejací Falcão) que, nesses casos de interposta pessoa, não há simulação, mas verdadeira fraude à lei, porém, restrita ao âmbito privado.

No que se refere ainda ao artigo 187 do CC/2002, em que pese o mesmo regular as hipóteses de abuso de direito, o que poderia ser aplicável, à primeira vista, por exemplo, ao caso de incorporação às avessas (notadamente com relação à distorção ou abuso das finalidades do instituto societário de incorporação, objetivando exclusivamente burlar a norma tributária que proíbe a compensação de prejuízos fiscais da incorporada pela incorporadora), é preciso observarmos que tal previsão contida no citado artigo refere-se à configuração de **ato ilícito**. Considerando que, conforme já exposto, a prática de fraude à lei não configura um ato ilícito em si mesmo, pois não afronta diretamente nenhum dever/obrigação tributária, não poderíamos considerar compatível, portanto, a aplicação do artigo 187 do CC/2002 no campo tributário¹⁹.

¹⁹ Não estamos aqui adentrando profundamente no debate acerca da configuração de planejamentos tributários como atos ilícitos ou não, para fins de aplicação de penalidades agravadas o que, por si só, demandaria pesquisa e trabalho desenvolvidos exclusivamente para o tema.

Todavia, cumpre anotarmos o posicionamento de Heleno Tôrres, no que se refere à consideração de ser o ato elusivo um ilícito, o que diverge em parte do exposto. Argumenta o citado autor que, se fosse o agir elusivo uma conduta lícita, não se aplicaria qualquer norma tributária sancionatória, ainda que seja somente a desconsideração dos atos ou negócios, ou seja, considera sanção a desconsideração do negócio elusivo. (TÔRRES, 2003, p. 195). Entende, então, que a elusão é uma espécie de ilícito, mesmo que os negócios aparentes sejam lícitos, pois é erro grave confundir a licitude do negócio jurídico adotado pelas partes com os efeitos deste. Assim, o conceito de elusão que cada ordenamento adota tem como objetivo recompor a juridicidade do sistema que foi violada por essa mesma elusão.

Expõe, ainda, o referido jurista que, no estudo da ilicitude, apresentam-se dois tipos de ilicitude: a) ilícitos típicos, quando são estes enumerados em preciso elenco, sob a forma de lista taxativa, determinando, pois o espaço da antijuridicidade (o que ocorre na maioria dos ilícitos penais); b) ilícitos atípicos, consistindo em casos de ilicitude nos quais, para permitir o fechamento operacional do sistema, não é possível construir uma regra específica para cada um, predispondo de um critério geral de sanções a todos os atos danosos (cita como exemplo os sistemas de direito civil, como o art. 186 do CC/2002, que define o tipo geral do conceito de ato ilícito: “Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência violar e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito”). Dessa forma, considerando que o agir elusivo se encaixaria como um ilícito atípico, os “excessos promovidos no exercício de direitos (permitidos) que causem prejuízos ou privações de vantagem somente podem ser reprimidos por uma cláusula geral exclusivamente dirigida a esta função”. (TÔRRES, 2003, p. 197-198)

Em que pese Heleno Tôrres divergir apenas da configuração ou não como ilícito (recordando que, para aquele jurista, a sanção consistiria na simples desconsideração do ato em si, ainda que fosse somente isso), explica o autor que se convencionou denominar abuso de direito aquela situação na qual o indivíduo, “no exercício de um direito subjetivo, excede os limites impostos pelo direito positivo, quanto à regularidade desse exercício, causando prejuízo a terceiro”. (TÔRRES, 2003, p. 333)

Explica o autor a razão do surgimento do referido instituto, ao expor que o sistema de regramento de condutas ilícitas qualifica como espécie de antijuridicidade

o descumprimento de regras obrigatórias ou proibitivas através de atitudes comissivas ou omissivas, caracterizando-se como um sistema de *ilícitos típicos*, pois a conduta ilícita é tipificada caso a caso com a respectiva atribuição de sanções.

Todavia, a técnica jurídica passou a perceber que condutas permitidas, especialmente no âmbito de direitos subjetivos, também possuíam potencialidade para causar danos a terceiros, quando houvesse um uso além da razoabilidade e expectativa social permitida. Surgia, então, um sistema de ilícitos atípicos, baseado numa cláusula geral de sanções para todos os atos danosos decorrentes de tal abusividade, desprovida de uma categoria prévia de ilícitos tipificados. Portanto afirmou:

Por isso, deve-se entender por negócios jurídicos com “abuso de direito” o uso de configurações jurídicas que se apresentem inadequadas com relação ao regime jurídico típico ou atípico, gerando a possibilidade de obtenção de “vantagem injustificáveis”, além do quanto ordinariamente seria possível. (TÔRRES, 2003, p. 335)

Adverte o autor, entretanto, que aplicação da figura do abuso de direito, em matéria tributária, é desprovida de qualquer justificativa constitucional, porque, dentre outros motivos, tratando-se de abuso de direito subjetivo, o direito contido na relação jurídico-tributária é sempre direito do Fisco, como sujeito ativo desta relação e qualquer abuso se traduzirá numa forma de ilegalidade ou abuso de poder, o que é vedado expressamente pela Constituição Federal. (TÔRRES, 2003, p. 337)

Podemos ainda acrescentar as observações de GODOI (2005, p. 69) que, ao comparar o abuso de direito com a figura da fraude à lei, trabalhando sob influência de doutrina espanhola, após anotar as semelhanças entre os mesmos (nascem a partir do princípio da equidade e justiça; possuem uma tendência moralizadora do direito, servindo de freios e contra-pesos; ambas supõem certa discricionariedade judicial; ambas supõem uma quebra relativa do princípio da segurança e certeza jurídica, razão pela qual a doutrina mais formalista e garantidora da liberdade individual se opõe; etc.) aponta que as duas figuras possuem características díspares, uma vez que no abuso de direito há um mau uso de um direito subjetivo (entre particulares), ao passo que na fraude à lei há um mau uso do direito objetivo, o qual se burla através de recurso a normas do ordenamento criadas com finalidade distinta, através de uma utilização torcida ou forçada dessas normas.

Por fim, argumenta Heleno Tôrres que a necessidade de se adotar critérios de direito civil como “abuso de direito” ou “fraude à lei”, para justificar o direito de a Fazenda Pública alegar a ineficácia dos negócios praticados em desfavor da arrecadação, é uma questão posta à margem da natureza da relação tributária, em face dos princípios que a governam. Isso porque os institutos de direito civil podem ser usados nos limites do quanto seus efeitos digam respeito às relações entre partes que se encontram no mesmo plano negocial. Não cabe ao Fisco a obrigação de provar a ocorrência de fraude à lei ou abuso de direito, como categorias que se manifestam no direito privado. Bastaria demonstrar a ocorrência da “conduta elusiva, capitaneada pelo conceito de ilícito atípico para ter em seu favor autoridade para obter a desconsideração”. (TÔRRES, 2003, p. 194)

3.2.1 Uma posição intermediária a respeito da legalidade e fraude à lei

Cumprido destacar, todavia, uma corrente intermediária da legalidade, que apesar de se dizer contrária ao reconhecimento do instituto da fraude à lei, ao argumento de que tal posicionamento permitiria a tributação por analogia e se afastaria assim do princípio maior da legalidade inerente ao sistema tributário nacional, reconhece a existência de procedimentos por demais artificiosos que se encaixariam como simulação relativa, passíveis, portanto, de serem desconsiderados por parte do fisco.

Para essa corrente, a fraude à lei somente teria serventia no Direito privado, uma vez que o objetivo de tal figura seria contornar uma proibição (uma norma proibitiva), no âmbito privado (“origem privatística”), razão pela qual não poderia ser aplicada no âmbito tributário. (COÊLHO, 2006, p. 61 - 63).

Nesse diapasão, além das críticas feitas às figuras do abuso de formas e abuso de direito, argumenta Sacha Calmon Navarro Coêlho (2006, p. 63) que justamente por sermos, no Brasil, regidos em matéria tributária e administrativa pelo princípio da legalidade estrita, não poderia prevalecer entre nós teorias “subversivas da fraude à lei e do abuso de direito” em sede de tributação.

As principais críticas feitas pelo citado autor (COÊLHO, 2006, p. 61) são, de modo geral, no sentido de que se adotarmos a figura da fraude à lei, estaríamos

induzindo um relativismo no princípio da legalidade da segurança e da certeza do direito, derrubando a legalidade e a tipicidade, em prol do Estado, contrariando-se os princípios da livre iniciativa. Assim, não haveria lugar para normas gerais antielisivas frente ao rigor da Constituição Brasileira. Haveria, todavia, a possibilidade de normas anti-simulatórias como presunções *juris tantum*. Este seria o sentido da norma contida no parágrafo único do art. 116 do CTN. Nas palavras do autor:

Cuida-se aqui de uma norma anti-simulação. Uma providência a mais para controlar os atos de fraudes, no seu contexto mais amplo, de natureza tipicamente ilícita. Com esse recurso, o Legislador brasileiro passa a regular os atos de simulação relativa (dissimulação) que se verifica nas situações em que o contribuinte praticado determinados atos fictícios para encobrir o negócio real, visando a uma economia de tributos. Agrega ao ordenamento uma regra específica para este intento, uma vez que a simulação absoluta sempre foi definida como um ilícito tributário. (COÊLHO, 2006, p. 66-67)

Apesar das críticas feitas à corrente doutrinária que admite a existência da figura da fraude à lei no campo tributário, importante se observar, conforme já salientamos, que em 2007 foi coordenada obra sobre planejamento tributário (YAMASHITA, 2007) na qual os autores que representam as correntes expostas neste trabalho analisaram os mesmos casos e, apesar de trabalharem sobre pressupostos diferentes, os autores que adotam a figura da fraude à lei e os que a repudiam, representados neste tópico, chegaram a conclusões semelhantes.

Na citada obra, tanto autores que defendem uma tipicidade cerrada (MARTINS; MARONE, 2007), tanto os que defendem a figura da fraude à lei (GODOI, 2007a), como aqueles que admitem a existência somente de uma norma anti-simulação relativa (COÊLHO, 2007), manifestaram suas opiniões analisando os já mencionados casos de incorporação às avessas (julgado pela Câmara Superior do Conselho de Contribuintes, atual CARF, acórdãos CSRF/01 nº02.107 e CSRF/01 nº01.857) e o caso de dedução no Imposto de Renda de valor pago a título de prêmio de seguro de vida (conforme julgamento do STF nos Embargos no RE nº40.518/BA).

Recordando que, instado a se manifestar sobre o assunto, Ives Gandra da Silva Martins e José Ruben Manore entenderam que era perfeitamente lícito e válido o expediente praticado pelo contribuinte ao deduzir do IR o valor pago pelo contrato de seguro de vida e cancelá-lo (o contrato) imediatamente após tal dedução, afirmando, assim, a impossibilidade de aplicação do instituto da fraude à lei no

ordenamento jurídico brasileiro. No que tange ao caso de incorporação às avessas, os referidos autores também entenderam que tal expediente seria lícito, tratando-se de verdadeira elisão tributária.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, apesar de se dizer contrário também à adoção de uma norma geral antielusiva (conforme já exposto, nos termos aqui trabalhados, ou seja, na perspectiva de fraude à lei), ao analisar os mesmos casos, chegou a conclusões diferentes. Isto porque, para o autor, o conceito de simulação é menos apegado à idéia de tipicidade cerrada, ou seja, não se caracteriza como um conceito ultraformalista adotado pela corrente defensora da legalidade estrita. Com efeito, ao tratar do assunto evasão/elisão, o referido autor inclui a simulação dentre os atos que poderiam ser classificados como evasão (e, conseqüentemente, não estariam ao abrigo da elisão), expondo que a evasão se caracterizaria pelas seguintes práticas: a) sonegação: entendida, por exemplo, como ocultação de rendimentos; b) fraude: corresponde a atos de adulteração ou falsificação de documentos; c) simulação: que pode ser absoluta (na qual simplesmente finge-se o que não existe) ou relativa, no sentido de dissimulação, quando “sob o ato ou negócio praticado jaz outro negócio, oculto, que corresponde à real vontade das partes”. (COÊLHO, 2007, p. 353) Interessante notarmos que, dentro desta perspectiva, o autor cita como exemplo de dissimulação o mesmo caso entendido como elisão pela doutrina defensora da tipicidade cerrada (item 3.1.1), classicamente denominado de operação casa/separa, para fins de contornar a incidência do ITBI (utilizando-se da imunidade prevista no art. 156, §2º, I da Constituição de 1988), no qual a compra e venda de imóvel é ocultada pela celebração de um contrato de sociedade, a qual é posteriormente dissolvida e aquele que entrou com o dinheiro sai com o imóvel e vice-versa.

A elisão, por sua vez, para o referido autor, poderia ser classificada como elisão introduzida por lei (ex.: Zona Franca de Manaus) ou elisão por lacuna na lei, considerando esta como a típica elisão fiscal, que permitiria ao contribuinte utilizar eventuais “falhas legislativas”, uma vez que a Constituição de 1988 possui preceito no qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei. Nesta senda, o contribuinte realizaria a economia de tributos por intermédio dos denominados negócios jurídicos indiretos, caracterizados por terem finalidade atípica. O referido negócio jurídico indireto, para o autor, não se confundiria com a simulação, visto que nesta a *intentio facti* diverge da *intentio juris*, ao passo que para

aquele a particularidade consistiria em as partes o praticarem visando ao alcance de fim que não é normalmente típico ao negócio celebrado. Para tanto, o aludido autor adota também conceito de negócio indireto elaborado por Rutnéa Guerreiro, para quem o negócio indireto é aquele ao qual as partes recorrem com o objetivo de alcançar, consciente e consensualmente, finalidades lícitas diferentes das que lhe são típicas, caracterizando-se por ser verdadeiramente querido pelas partes e realizado segundo as formas e disciplinas jurídicas próprias dos negócios adotados, às quais as partes se sujeitam, suportando todos os seus efeitos. (GUERREIRO *apud* COELHO, 2007, p. 355)

Desta feita, partindo-se de tais pressupostos, para COELHO, no caso da dedução do prêmio de seguro da base de cálculo do IR, entendeu que, apesar de ter utilizado erroneamente o termo “fraude à lei”, o STF tratou do tema acertadamente, interpretando a lei de maneira correta, como se fosse caso de verdadeira evasão fiscal, que pressupõe atos simulados (COELHO, 2007, p. 361). No que se refere à incorporação às avessas, o autor entendeu que as duas decisões, apesar de sua contradição aparente, estão ambas corretas, dadas às especificidades de cada caso. Assim, no primeiro caso (acórdão CSRF/01 nº02.107), por ter havido uma série de cisões para que, posteriormente, as empresas cindidas deficitárias pudessem incorporar as superavitárias, não seria caso de incorporação pura e simples, mas sim criação artificial de empresas para que, posteriormente, pudessem incorporar outras. Para o autor, nesta hipótese, estar-se-ia diante de caso de simulação relativa, ou seja, “consecução de um negócio jurídico não desejado (cisão, com criação de novas empresas que nunca existiram na regular prática empresarial) para praticar-se outro (incorporação às avessas) que possibilitasse a economia fiscal” (COELHO, 2007, p. 376). No segundo caso (acórdão CSRF/01 nº01.857) haveria pura e simples incorporação às avessas, pois o objetivo era apenas transformar duas empresas em uma, não havendo simulação ou atos sucessivamente praticados que pudessem implicar este fim. (COELHO, 2007, p. 376)

Os citados autores, Ives Gandra Martins e Sacha Calmon Navarro Coêlho, chegaram a conclusões contrárias porque o último partiu de pressupostos diferentes, que mais se assemelham àqueles reconhecidos pela doutrina que admite a existência da figura da fraude à lei, conforme exposto no item 3.1.2.

Considerando os casos acima expostos e os entendimentos externados por autores filiados às correntes debatidas neste trabalho, podemos afirmar que mesmo aqueles que não admitem a existência da figura da fraude à lei (como COELHO), uma vez que trabalham a partir de um conceito menos formalista de simulação – e talvez ainda sob uma influência implícita, inconsciente, das mudanças acarretadas em virtude do paradigma do Estado Democrático de Direito – reconhecem, todavia, que existem situações que, por serem artificiosas, ou simuladas (na perspectiva de simulação relativa adotada pela corrente), frustram a própria finalidade da lei.

Valemo-nos aqui das conclusões de Marciano Seabra de Godoi ao comentar a mesma passagem dos citados autores:

O raciocínio que leva Sacha Calmon e Misabel Derzi a constatar a simulação de determinadas operações é muito semelhante ao raciocínio que leva autores favoráveis a normas gerais antielusão a constatarem a ocorrência de fraude à lei tributária.

A conclusão a que queremos chegar é a seguinte. Quando determinados autores rechaçam as normas gerais antielusão brandindo contra elas o princípio da tipicidade fechada, esses autores provavelmente não estão dispostos a considerar legítimas as mesmas manobras e formalizações colocadas em prática pelos contribuintes, pois tudo dependerá do conceito de simulação manejado por tais autores. Somente os autores que adotam um conceito restritivo e ultraformalista de simulação é que chegarão a conclusões práticas realmente opostas às conclusões dos autores favoráveis às normas gerais antielusão. (GODOI, 2007b)

Desta forma, é possível afirmar que, nesta linha de raciocínio, consideram que o parágrafo único introduzido no artigo 116 do CTN somente se admite como válido se interpretada a idéia da dissimulação como forma de simulação relativa, isto é, objetivo é tão somente explicitar um mecanismo específico de fraude à legislação tributária, embora já estivesse contemplado no art. 149 do CTN. Ricardo Mariz de Oliveira afirma:

Com efeito, prestigiando o sentido técnico da palavra “dissimular”, este dispositivo não se aplicaria aos casos de simulação absoluta, a qual, não obstante, continuaria a ser motivo de evasão fiscal, embora não possível de desconsideração segundo o rito previsto por este dispositivo. Assim sendo, o rito da lei promulgada sob o parágrafo único do art. 116 somente seria aplicável às situações de simulação relativa. (OLIVEIRA, 2001, p. 269)

Neste diapasão, as relações jurídicas de natureza tributária devem seguir rigorosamente a legalidade, pela observância do procedimento administrativo, tanto no que tange à regular seqüência dos atos praticados, como à validade de cada um

deles mediante o atendimento de sua finalidade e motivação, restando fundamentado de forma clara, inteligível para o cidadão comum. O lançamento tributário não pode deixar de registrar todos os elementos necessários, quer na exigência do tributo, quer na cobrança das penalidades pecuniárias, assim como as obrigações instrumentais e as de natureza sancionatória. Mas, para a corrente aqui exposta, se o procedimento for caracterizado como uma simulação relativa, entendida como aquela em que se dissimula a ocorrência do fato gerador (sem recorrer à figura da fraude à lei), interpretar-se-ia e aplicar-se-ia a legislação tributária no sentido de se alcançar, pela tributação, o ato ou negócio praticado.

3.2 Síntese do Capítulo

No primeiro capítulo, demonstramos que os direitos possuem um custo e este, por sua vez, no Brasil, é suprido por intermédio da arrecadação tributária, alicerçada no reconhecimento de um dever (fundamental) de se pagar impostos.

Questiona-se, desta feita, se o referido dever fundamental de pagar impostos – uma vez que estes são o contributo necessário para vida em sociedade – poderia ser utilizado como justificativa para sempre se alcançar a tributação no momento de se interpretar e aplicar a legislação tributária, notadamente em face dos casos de planejamento tributário. Daí decorre a relação entre o dever de pagar impostos e a forma de se interpretar e de se aplicar a legislação tributária, ou seja, como realizar o controle de atos elusivos para se atribuir efetividade àquele dever de pagar impostos.

Considerando que o Estado brasileiro busca seu financiamento na tributação, partindo-se da idéia de que, para que os custos dos direitos sejam cobertos, é necessário que a legislação tributária alcance sua finalidade, torna-se de extrema importância a percepção de como se interpreta e se aplica a legislação tributária diante de casos concretos, denunciando, por vezes, quais os pressupostos teóricos que estão por detrás de tais correntes interpretativas.

Nesse contexto, procuramos demonstrar no presente capítulo quais são as correntes doutrinárias existentes acerca da interpretação e aplicação da legislação

tributária, especialmente em relação ao planejamento tributário, considerando ainda o disposto o art. 116, parágrafo único do CTN.

A primeira corrente abordada, que tem como expoentes, no âmbito nacional, Alberto Xavier e Ives Gandra da Silva Martins, defende uma tipicidade cerrada, um legalismo levado à última conseqüência, caracterizando-se pela necessidade de a norma tributária prever todo e qualquer fato, minuciosamente, que possa ser tributado, como decorrência do princípio maior da segurança jurídica, entendido como a possibilidade de previsão das conseqüências dos atos praticados pelo contribuinte. Parte-se da perspectiva na qual a norma abstrata deve descrever de forma clara e precisa o fato, ocorrido no mundo fenomênico, que pretende ser tributado. Dentro dessa ótica, haveria uma clara prevalência da autonomia privada (ou liberdade contratual) em detrimento do texto da norma, no sentido de que o contribuinte possuiria uma liberdade total na escolha de seus atos, desde que não o fizesse com simulação. Cumpre anotar ainda que esta doutrina, em virtude de trabalhar sobre a idéia de tipicidade fechada, legalidade, adota, assim, um conceito restritivo de simulação, caracterizando-se como uma simulação-evasão, ou seja, somente haveria simulação onde houvesse verdadeira ocultação do fato gerador ou declaração inverídica de fatos, confundindo-se com o próprio conceito de evasão. Desta feita, a norma contida no parágrafo único do art. 116 do CTN não traria qualquer inovação aos casos de planejamento tributário, uma vez que se fosse recepcionada como uma norma antielusão estaria violando os preceitos da legalidade e tipicidade cerrada.

Haveria, em seguida, uma segunda corrente, menos formalista que a primeira acima citada, representada por Marciano Seabra Godoi e Marco Aurélio Greco, a qual defende a existência de procedimentos que, quando praticados por contribuintes se mostrariam por demais artificiosos. Assim, ainda que não houvesse uma ofensa frontal à norma tributária, haveria um “drible” (nas palavras de Marco Aurélio Greco), um contorno, da norma que tivesse maior carga tributária para que fosse alcançada outra com menor pressão fiscal. Tal expediente seria caracterizado quando houvesse uma distorção na finalidade dos institutos jurídicos de outros ramos do direito ou uma forma artificiosa, pretendendo não a ocultação do fato gerador, mas a atribuição de uma roupagem diferente ao fato/negócio praticado, uma pretensão de se classificar o fato ocorrido conforme a norma menos onerosa.

Denominou-se tal prática de fraude à lei, o que caracterizaria uma elusão tributária, em oposição à elisão tributária.

Este raciocínio teria suporte em razão do termo “dissimular” adotado pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN – a despeito de tal norma depender de regulamentação – o qual teria significado diferente de “simular”. Nesse diapasão, para frisar, uma vez mais, a distinção entre simulação e abuso de direito (no sentido de dissimular), vale citar a lição de Ricardo Lobo Torres (para o autor, abuso de direito equivaleria à fraude à lei), ao argumentar que :

a) Na simulação o fato ou não existiu (ex. compra e venda sem entrega de dinheiro) ou só parcialmente era verdadeiro (ex. compra e venda por baixo do preço, que é doação); no primeiro caso ocorre simulação absoluta; no outro, simulação relativa. Já no abuso de direito (= elisão abusiva), em suas diversas configurações (fraude à lei, ausência de propósito mercantil, abuso de forma jurídica, dissimulação do fato gerador abstrato e dos elementos constitutivos da obrigação) o fingimento não se dá com relação ao fato concreto, mas com referência ao fato gerador abstrato definido em lei (*mens legis*);

b) na elisão abusiva pretende o contribuinte fazer prevalecer a forma jurídica sobre a substância, enquanto na simulação procura revestir o conteúdo fático com o *nomen juris* ou a forma jurídica inadequados; (TORRES, 2007, p. 344)

Neste aspecto, quando houvesse a ocorrência de fraude à lei, o negócio praticado ou o planejamento tributário realizado não seriam oponíveis ao Fisco e, portanto, seriam tributados como se houvessem realizado o fato descrito na norma que se contornou. A previsão contida no parágrafo único do art. 116 do CTN seria, portanto, uma norma inovadora, sendo verdadeira norma antielusão, a qual permitiria que fossem alcançados atos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

Existiria ainda uma terceira corrente, que poderia ser classificada como intermediária entre as duas acima expostas, que, apesar de não reconhecer a figura da fraude à lei e condenar a existência de uma norma antielusiva, admite que existem casos nos quais os atos praticados se caracterizam como simulação relativa, permitindo assim sua tributação.

É óbvio que a oposição mais evidente ocorre entre a primeira e segunda correntes. Todavia, não queríamos deixar de abordar esta terceira vertente interpretativa em virtude de sua proximidade com aquela corrente menos formalista.

Superada a exposição das referidas vertentes interpretativas, necessário foi identificar qual a vertente que mais se adapta com os avanços do paradigma do Estado Democrático de Direito, considerando principalmente o dever de pagar impostos como a necessidade de se fazer frente aos custos dos direitos. Indicou-se que a modificação introduzida pelo parágrafo único do art. 116 do CTN não significou uma repetição do que já havia na legislação nacional, para combate de casos de simulação, os quais já eram tratados no CTN. Pelo contrário, tratou-se de inovação no ordenamento brasileiro, que veio combater a prática de atos elusivos, conforme havia defendido aquela corrente menos formalista, admitindo-se, pois, a existência da figura da fraude à lei.

Contudo, ainda que se identifique qual a vertente interpretativa mais adequada, necessário se investigar quais as limitações impostas à mesma também pelo paradigma do Estado Democrático de Direito, vale dizer, imperioso que seja analisado se há uma pré-disposição, por menor que seja, de se atribuir uma prevalência do interesse público sobre a autonomia privada no momento de se aplicar e se interpretar determinada disposição na legislação tributária.

Para responder a essas indagações, será necessário analisar a teoria de Habermas a respeito do embate entre a autonomia privada e o interesse público, com o conseqüente reconhecimento de instrumentos que permitam a depuração de argumentos de ambas autonomias no momento de se interpretar e aplicar a legislação tributária, diante do caso concreto, como será visto no próximo capítulo.

4. CUSTOS DOS DIREITOS, DEVER DE PAGAR IMPOSTOS, PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA – POR UMA INTERPRETAÇÃO HARMÔNICA ENTRE O INTERESSE PÚBLICO E O PRIVADO EM FACE DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Antes de se prosseguir, importante esclarecer que somos da posição de que não há como se negar que existem expedientes por demais artificiosos para se alcançar a economia de tributos. Percebemos claramente os contornos da figura de fraude à lei (ou elusão) e acreditamos ser esta a vertente interpretativa mais coerente com o paradigma do Estado Democrático de Direito e com os custos dos direito. Tal posição é mais visível ainda em legislações estrangeiras, nas quais há previsão expressa de aplicabilidade de tal instituto e suas conseqüências. Todavia, a adoção de tal vertente também não pode descambar num fiscalismo que se sobreponha à autonomia privada, caracterizando-se como uma busca à tributação a qualquer custo.

Como já afirmamos anteriormente, não pretende este estudo discorrer pelas teorias acerca dos conceitos e da evolução dos institutos da elisão, evasão e elusão. O objetivo é apenas investigar uma possível relação existente entre o dever fundamental de pagar impostos e a aplicação/interpretação da legislação tributária em face dos avanços e limitações advindos do paradigma do Estado Democrático de Direito, notadamente por meio dos contornos atribuídos a este paradigma por Habermas (2003).

A despeito do enfoque aqui proposto, a questão no Brasil gravita basicamente em torno da natureza (ou da extensão) da norma contida no parágrafo único do art. 116 do CTN, que prevê a possibilidade da autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, apesar da parte final da referida redação estar previsto que deverão ser observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, lei esta que, até a presente data, não fora editada e promulgada na esfera federal. Assim, parte da doutrina defende uma prevalência da autonomia privada, quando da escolha pelo contribuinte das formas para realizar o negócio jurídico, com base em uma legalidade exacerbada e outra parte defende não uma negação dessa

autonomia, mas uma limitação dela, frente a expedientes praticados que desvirtuam institutos jurídicos de outros ramos do direito, no único intuito de contornar a incidência de uma lei mais onerosa, sem nos esquecermos ainda da posição defendida pelos procuradores da fazenda nacional, que sempre são fiscalistas, no sentido de haver uma prevalência do interesse público (leia-se “tributação”) sobre a autonomia privada.

Então, considerando a aludida previsão legislativa, levando ainda em conta o reconhecimento dos custos dos direitos e o conseqüente dever de pagar tributos (como contrapartida àqueles custos), seria possível entendermos que haveria uma autorização para que a legislação tributária fosse sempre interpretada e aplicada com o objetivo de se atingir a maior tributação? Questionando-se de outra forma, poder-se-ia entender que haveria um pressuposto de prevalência do interesse público sobre o privado (uma vez que seria necessário arrecadar para fazer frente aos custos), que antecederse e permeasse a interpretação e aplicação da legislação tributária, no sentido de se adotar uma corrente interpretativa menos formalista sempre buscando a tributação de todo e qualquer negócio realizado pelo contribuinte? O dever fundamental de pagar impostos, como a responsabilidade dos cidadãos de determinado país para com a sociedade como um todo, seria um limite para o planejamento tributário, principalmente para o planejamento tributário que fosse artificioso, com intuito de dissimular à ocorrência do fato gerador? Se entendermos dessa forma, onde estaria então o balanceamento entre a autonomia privada e o interesse público?

Ao expormos nossa filiação à corrente menos formalista, que admite a existência da figura da fraude à lei, poderia o leitor entender que está aqui a se defender uma interpretação fiscalista, na qual se o contribuinte tivesse duas formas para realizar seu negócio, deveria optar sempre pela mais onerosa ou ainda no sentido de que todo e qualquer ato praticado, que implicasse menor carga tributária, poderia ser desconsiderado pela Fazenda Pública para que fizesse incidir sobre este negócio a norma tributária com maior pressão fiscal.

Não é este o entendimento que poderá ser extraído do presente trabalho. Aliás, se tal entendimento prevalecesse, estaríamos retornando ao paradigma do Estado Social, anterior ao paradigma do Estado Democrático, uma vez que haveria um reconhecimento da prevalência do interesse público sobre qualquer forma de autonomia privada.

Ao contrário, o que se pretende neste trabalho é investigar a compatibilização do dever de pagar tributos (para fazer frente aos custos dos direitos) e a autonomia privada, no que se refere à interpretação/aplicação da legislação tributária sem prevalência, *a priori*, do elemento público sobre o privado ou vice-versa, tomando-se como pressuposto o paradigma do Estado Democrático de Direito. Dito de outra forma, investiga-se qual o caminho a ser percorrido no momento de se interpretar e se aplicar a legislação tributária, no combate à prática de atos elusivos, alcançando-se, assim, efetividade àquele dever de pagar impostos e, ao mesmo tempo, garantindo-se a legitimidade da própria aplicação da norma, sem se aniquilar a autonomia privada e sem se deixar de lado a coercibilidade inerente ao direito.

No mesmo sentido de que se deve buscar uma compatibilização entre a autonomia privada e o dever de pagar impostos, afirma Heleno Tôrres que, no Brasil, este dever de pagar tributos deriva da repartição constitucional de competências tributárias, porque se às pessoas políticas cabe o dever legislativo de cobrá-los, ao cidadão vige o dever de contribuir ao sustento dos gastos públicos em prol da coletividade. Portanto, não haveria dúvida de que as normas tributárias possuem um caráter de ordem pública instrumental de extrema relevância, porque se destinam ao financiamento do Estado. Todavia, o que se discute é se essa função constitucional tem o condão de permitir invasões nos domínios da “autonomia privada”, promovendo mutações nos negócios jurídicos sob a justificativa de garantir aquela “autonomia pública”, com formação de patrimônio público e atendimento das necessidades públicas, por meio da cobrança de tributos. (TÔRRES, 2003, p. 16)

Procura-se investigar como é possível se chegar a um consenso mútuo na interpretação e aplicação de legislação tributária, com relação aos casos que envolvem práticas elusivas, conforme demonstrado no capítulo anterior, sem se atribuir prevalência prévia de uma esfera sobre a outra, mas que, ao mesmo tempo, baseie-se em procedimentos que garantam a legitimidade da própria norma construída, bem como sua aplicação, ainda que coercitivamente, quando for necessário.

Dentro desse contexto, no sentido de que há necessidade de se perquirir sobre a legitimidade de normas que pretendam controlar os procedimentos elusivos, Heleno Tôrres já afirmava:

Os critérios de qualificação usados pelos vários ordenamentos para identificar formas de evasão ou mesmo atos de simulação, de um modo geral, não destoam muito. Adensa-se em dificuldade, contudo, a tentativa de isolar os limites entre a legítima economia de tributos e a elusão tributária, cuja importância é crucial para a análise de legitimidade dos instrumentos de controle sobre tais atos. (TÔRRES, 2003, p. 174)

É a partir desses questionamentos que exporemos o pensamento de Habermas na tentativa de se apresentar uma solução para o impasse entre o dever de pagar impostos e a autonomia privada, que permita a aceitação racional e o reconhecimento da aplicação de normas legítimas.

A resposta aos questionamentos feitos logo acima, bem como a explicação às afirmações e posicionamentos aqui expressados, serão nos próximos tópicos elucidados.

4.1 Os pressupostos do Procedimentalismo Habermasiano: Coercibilidade (facticidade) e Legitimidade (validade), Teoria do Discurso, Co-originariedade entre público e privado

Para explorarmos as conseqüências da teoria habermasiana no embate entre autonomia pública (dever de pagar impostos, direitos de segunda dimensão, custos dos direitos) e autonomia privada (liberdade individual de se auto-organizar, direitos de primeira dimensão, tipicidade cerrada), necessário que sejam feitos esclarecimentos sobre alguns pressupostos que já estão incorporados na obra do referido autor e seus objetivos.

É preciso que fique claro, desde logo, que Habermas trabalha em sua obra um ponto de vista que não admite a idéia presente no positivismo arraigado de que a linguagem seja simplesmente descritiva da realidade, ou seja, como se houvesse uma cisão platônica entre o mundo das idéias (hipótese de incidência abstrata prevista nas leis) e o mundo fenomênico (fato jurídico tributário ocorrido no mundo real), bastando ao aplicador que apenas fizesse a subsunção do fato ocorrido no mundo à norma abstrata.

Ele parte da concepção de que todo e qualquer entendimento/comunicação se faz pela linguagem e da relação desta com o falante e ouvintes, na pressuposição

de que seja alcançado um consenso/entendimento, compartilhando-se as compreensões subjetivas de cada um com todos (intersubjetividade), da mesma forma que, para ele, é a linguagem que permite a construção de todo e qualquer pensamento e do próprio mundo.

Dessa forma, todo o assunto abordado neste tópico diz respeito à questão trabalhada por Habermas de como é possível o conhecimento e o entendimento pela da linguagem, para que seja alcançada a aplicação legítima das leis coercitivas. Colocando esta proposição dentro do estudo aqui proposto, seria o mesmo que se questionar como seria possível o conhecimento e o entendimento, entre os sujeitos do direito (fisco, contribuintes e poder judiciário) acerca de quais situações se caracterizariam como fraude à lei e quais seriam planejamentos lícitos.

Habermas afirma que a modernidade inventou o conceito de razão prática e a desvinculou de suas encarnações políticas, transpondo conceitos aristotélicos para o campo da filosofia do sujeito. Isso tornou possível referir a razão prática²⁰ à felicidade de modo individual e à autonomia do indivíduo (HABERMAS, 2003, p. 17).

Mas Habermas afirma também que as sociedades tornaram-se tão complexas ao ponto de as duas figuras de pensamento – sociedade centrada no Estado (autonomia pública) e sociedade composta de indivíduos (autonomia privada) – não poderem mais ser utilizadas indistintamente, uma vez que “o poder burocrático do Estado deve fundir-se com a economia capitalista”. (HABERMAS, 2003, p. 18)

O Estado passa então a configurar um subsistema ao lado de outros subsistemas sociais funcionalmente especificados e estes, por sua vez, encontram-se numa relação configurada como “sistema-mundo circundante”.

Relatando as falhas de diversas correntes filosóficas na tentativa de explicar a ciência social e jurídica e sua coercitividade, Habermas afirma que trabalha a razão prática com a razão comunicativa.

Para Habermas, a razão prática, até Hegel, pretendia orientar o indivíduo no seu agir, e o direito natural, por sua vez, devia configurar normativamente a única e correta ordem política e social. Todavia – diz Habermas – se transportarmos o conceito de razão para o *médium lingüístico* e aliviar sua ligação exclusiva com a moral, ele adquirirá outros contornos, podendo servir aos objetivos descritivos da reconstrução de estruturas de competência e consciência.

²⁰ Quando Habermas fala em razão prática é o cumprimento do dever pelo dever. (CRUZ, 2007, p. 156)

De acordo com a teoria proposta por Habermas, a razão comunicativa se diferencia da prática porque não está adstrita a nenhum ator singular nem a um macro-sujeito político. O que a torna possível é o *médium* lingüístico, através da qual as interações se interligam e as formas de vida se estruturam. Desta feita, a razão comunicativa, dentre outras coisas, “tem que tomar como ponto de partida que os participantes perseguem sem reservas seus fins ilocucionários, ligam seu consenso ao reconhecimento intersubjetivo de pretensões de validade criticáveis...” (HABERMAS, 2003, p. 20)

Neste ponto, torna-se necessário um esclarecimento acerca do que pode ser entendido por “discurso” na concepção de Habermas. Este autor percebe que a comunicação em si, por meio da linguagem, pressupõe uma tentativa de acordo e de consenso mínimo entre os homens. Dessa forma, trabalha sua teoria na distinção entre atos meramente comunicativos (sem pretensão de convencimento ou conhecimento) e os discursos, que são atos que constituem uma forma especial de comunicação, mecanismos de construção de pretensões de validade (legitimidade) para fins de obtenção de um consenso verdadeiro. (CRUZ, 2006, p. 96)

Neste diapasão, afirma Habermas que a razão comunicativa não é uma fonte de normas do agir, ao contrário da razão prática. A razão comunicativa possibilita uma orientação na base de pretensões de validade.

O que Habermas pretende com isso é, como ele mesmo diz, adotar uma linha de teoria da sociedade e de uma teoria do direito, apoiada no princípio do discurso, tornando possível introduzir um paradigma procedimentalista do direito, o qual nos permitirá ultrapassar a oposição entre os modelos sociais do direito formal burguês e do Estado Social (HABERMAS, 2003, p. 24), os quais, como vimos, são as bases não só de direitos fundamentais e deveres (como o de pagar impostos), mas também de correntes interpretativas do direito tributário e do direito como um todo.

Daí a teoria do agir comunicativo tenta assimilar a tensão que existe entre facticidade e validade, pois, para Habermas, a questão seria como explicar a possibilidade de reprodução da sociedade num solo tão frágil como é o das pretensões de validade transcendentais, ou seja, considerando as vontades individuais e coletivas ao mesmo tempo. Para Habermas o direito seria o candidato para essa explicação, em especial o direito positivo, pois possibilitariam associações de membros livres e iguais, cuja coesão resultaria simultaneamente da ameaça de sanções externas e da suposição de um acordo racional motivado.

4.1.1 A tensão entre facticidade (coercibilidade) e validade (legitimidade) das leis e das decisões

Antes de se adentrar na crítica propriamente dita, feita por Habermas, sobre o embate entre as correntes que defendem a supremacia do interesse público ou do interesse privado, necessário esclarecermos que o objetivo da obra desse autor é tentar demonstrar como é possível se atingir uma legitimidade para produção e aplicação de normas que não caia na anterior construção de supremacia de um elemento sobre o outro, o que não oferecia uma resposta aceitável.

Daí o autor trabalhar os termos facticidade e validade, ou seja, como é possível atribuir uma legitimidade (validade) a determinadas normas e aplicações ao caso concreto e, ao mesmo tempo, permitir uma aceitação racional da coercibilidade (facticidade) existente no sistema jurídico, complementando esta e, até mesmo, servindo de pressuposto para a mesma.

Habermas explora então a tensão que existe entre essa legitimidade e coercibilidade, existente no próprio sistema e na linguagem que constitui suas normas. Esta tensão não possui um único sentido e pode ser compreendida como uma tensão interna (inerente ao direito com uma tensão entre a coerção e a legitimidade das normas) e como tensão externa (tensão entre o poder político e a autonomia dos cidadãos). (SEGATTO, 2008)

Habermas, citando filósofo alemão Gottlob Frege, explica como a linguagem começou a fazer parte do pensamento filosófico científico, dando origem à filosofia da linguagem. Para FREGE, as representações dos fatos fenomênicos ocorridos no mundo são individuais (minhas ou suas), atribuíveis a um sujeito identificável no tempo e no espaço, ao passo que os pensamentos ultrapassariam os limites de uma consciência individual, de tal forma que :

a partir de agora [*referindo-se à época do pensamento de Frege*] não podemos mais apreender simplesmente e sem mediação pensamentos e fatos no mundo dos objetos representáveis; eles só são acessíveis enquanto representados, portanto em estados de coisas expressos através de proposições. (HABERMAS 2003, p. 27-28)

Dessa forma, os membros de uma determinada comunidade (por exemplo, os autores/operadores do direito tributário brasileiro) têm que supor que falantes e ouvintes podem compreender uma expressão gramatical de modo idêntico, supondo que as mesmas expressões conservam o mesmo significado na variedade de situações e atos de fala nos quais são empregadas. Vale dizer, o que é compreendido como conceito de “renda” para uma pessoa deve ter o mesmo significado para a outra que debate com a primeira.

Portanto, é possível afirmar que desta análise surge a teoria da relação entre essência/aparência, conceito/formas.

Considerando que cada um possui a sua própria representação individual, particular, conforme Habermas, ao simples “ter um pensamento” acrescenta-se um ato de apreciação crítica, ou seja, ele é verdadeiro ou falso, sim ou não. Por isso, somente o pensamento traduzido em proposições ou a proposição verdadeira expressam um fato. A avaliação de um pensamento ou assertiva coloca em jogo a validade do juízo. (HABERMAS, 2003)

Conclui-se que o que Habermas pretendia demonstrar, a partir do filósofo alemão Frege, é que a existência do pensamento não depende de uma consciência e que suas propriedades essenciais não se alteram por força dos atos mentais dos sujeitos. O pensamento transcende espaço e tempo e, embora possam ser apreendidos por vários sujeitos, em diferentes lugares e momentos, os pensamentos são os mesmos e têm sua verdade garantida. Em outras palavras, o pensamento é objetivo, pois todos teriam acesso a ele, ao passo que as representações seriam subjetivas e se colocariam no plano psicológico. (CRUZ, 2007, p. 178). Como exemplo, cita o teorema de Pitágoras: o pensamento que expressamos com o teorema de Pitágoras é atemporalmente verdadeiro, não necessitando de nenhum portador.

Logo, como a percepção não cria, mas apreende o objeto percebido, os atos de pensar e julgar não criam, mas apreendem o que é pensado e julgado: um pensamento. O sol, por exemplo, ainda que apareça para uns como uma estrela e para outros como uma bola de fogo, é o que é independentemente de como apareça para os vários sujeitos. Da mesma forma, também, é o pensamento. Mas os pensamentos não possuem realidade efetiva, na medida em que não podemos ter deles percepções sensíveis. Daí admite FREGUE, para além dos domínios dos

fenômenos subjetivos e dos objetos materiais, um terceiro domínio, chamado de objetividade desprovida de realidade. (SEGATTO, 2008).

Essas colocações permitem identificar como a tensão entre facticidade e validade se apresentam no campo da linguagem. Embora as proposições verdadeiras estejam sempre vinculadas a situações factuais de enunciação, em razão de expressarem pensamentos atemporais e que transcendem o espaço, são elas mesmas verdadeiras para além do espaço, do tempo e da consciência.

Todavia, para Habermas há uma limitação no pensamento de FREGE, pois este trabalha apenas na relação ontológica entre linguagem e mundo, entre proposição e fato, ou seja, a linguagem como meramente descritiva da realidade de um indivíduo isolado.

Evoluindo no pensamento de FREGE, Habermas, fazendo referência ao pensamento de PIERCE, afirma que “real” é o que pode ser representado em proposições verdadeiras, ao passo que “verdadeiro” pode ser explicado a partir da pretensão que é levantada por um em relação ao outro no momento em que assevera uma proposição, ou seja, trabalhando-se dentro da intersubjetividade. (HABERMAS, 2003, p. 32)

Para contornar tal limitação, utiliza-se, então, da análise semiótica de PEIRCE, afirmando que:

Um signo consegue unicamente desempenhar sua função representativa se estabelecer, simultaneamente à referência ao mundo objetivo das entidades, uma referência ao mundo intersubjetivo dos intérpretes; conseqüentemente, uma objetividade da experiência não é possível sem a intersubjetividade do entendimento mútuo. (PEIRCE *apud* SEGATTO, 2008, p. 42)

A crítica que Habermas severamente faz é direcionada à tentativa de fundar o conhecimento exclusivamente a partir da relação estrita entre sujeito e objeto. Daí, mais uma vez, surge a tensão entre facticidade e validade na linguagem, uma vez que “apesar de a verdade dos enunciados que representam a realidade ser um limite ideal para o qual o conhecimento deve convergir, ela só pode ser alcançada nos limites factuais da comunidade de pesquisa”. (SEGATTO, 2008, p. 43)

Habermas expande esse limite factual da comunidade de pesquisa para o âmbito mais geral das práticas comunicativas cotidianas.

Trazendo tais considerações para o campo tributário, sob esta mesma necessidade de a intersubjetividade permear a interpretação e o entendimento acerca de determinado conceito/termo, Marco Aurélio Greco também se manifestou quando disse:

Neste ponto, é preciso insistir que as palavras não carregam nelas mesmas um determinado conteúdo. A função de um signo não é transmitir significado. A rigor, sua função é evocar no interlocutor um conteúdo significativo que se espera seja idêntico àquele que a palavra evoca no emissor. Daí a importância de saber qual a realidade à qual ambos estão se referindo e qual a concepção que adotam perante ela, pois disto é que decorrerá o conteúdo do conceito e, por decorrência, o significado da palavra. E não o inverso, a partir da palavra e pretender que só haja uma concepção de mundo como que a colocar grilhões na realidade. (GRECO, 2008, p. 77)

Há, então, dentro da própria linguagem, uma tensão entre a pretensão de validade de uma enunciação face ao contexto factual e a transcendência deste contexto, ou, para Habermas, a validade exigida para as proposições e as normas transcendem espaços e tempos, mas a pretensão de validade é aceita ou recusada em cada caso, conforme contextos determinados. (SEGATTO, 2008)

É na verdade uma tensão entre o que é considerado em cada caso como verdadeiro, adequado, e o que é efetivamente verdadeiro, adequado, justo para além de contextos determinados.

Nada mais é do que a tensão entre facticidade e validade que existe na própria linguagem (HABERMAS, 2003, p. 21), tensão esta que poder ser entendida como aquele movimento dialético hegeliano, entre o ir e vir, entre o ser e o não ser, entre o significado e o significante, de tal modo que se expande também para os contornos externos à linguagem e inerentes ao próprio direito, como um movimento entre o legítimo e o coercitivo, ou seja, um posicionamento que não é estático, parado, mas constantemente em movimento e jamais definitivo.

Então, pode-se dizer que Habermas pretende demonstrar como é possível a integração social e a manutenção das relações nas sociedades modernas. Para isso, esclarece-nos SEGATTO (2008), que devemos lembrar que, nas sociedades tradicionais, os valores compartilhados, que determinavam a visão global do mundo, funcionavam como uma última instância de legitimação das normas e regras válidas.

Por outro lado, afirma SEGATTO (2008) que, nas sociedades modernas, coexiste uma pluralidade de visões e concepções do mundo, de tal forma que o

reconhecimento da legitimidade das normas não se opera mais pela simples referência à tradição (valores comumente aceitos nas antigas sociedades), mas sim pela adoção de procedimentos democráticos reconhecidos por todos.

Dessa forma, conclui SEGATTO (2008), citando o próprio Habermas, se não é mais possível a simples recorrência à tradição, o “médium do direito” se apresentaria como um candidato para tal explicação, especialmente a figura moderna do direito positivo.

Seria então o direito positivo que permitiria uma integração social, de modo que as normas devem ser impostas, por um lado, mas devem também ser aceitas como válidas e legítimas, na medida em que resultam de um processo democrático de elaboração. Então, somente no discurso, uma norma poderia ser aceita como válida, ou seja, mediante a discussão do caso concreto e de futuros desdobramentos.

Portanto, as normas que regulam a sociedade não retiram sua validade (ou legitimidade) do simples fato de serem normas instituídas pelo poder competente, ou ainda pelo simples argumento de serem coercitivas, mas “devem ser reconhecidas como válidas porque [...] devem poder ser aceitas por qualquer cidadão de um Estado Democrático de Direito.” (SEGATTO, 2008, p 50). Fica claro então que – ainda que adiantando um pouco as conclusões do citado jurista alemão – a partir da sua teoria discursiva, os cidadãos de um Estado Democrático de Direito são considerados simultaneamente autores e destinatários do sistema de direitos. Assim também entende SEGATTO (2008, p. 50), quando esclarece que:

A positividade de uma norma (sua facticidade) não se confunde, pois, com sua legitimidade (sua validade). Vê-se que a tensão entre facticidade e validade, de um ponto de vista interno ao direito, se mostra como uma tensão entre a facticidade da coerção e a validade da norma produzida de maneira legítima. Trata de uma tensão interna ao direito, pois os cidadãos, que se compreendem como autores da norma são também seus destinatários. Sobre isso, Habermas fala de uma co-originariedade ou uma pressuposição recíproca entre a autonomia pública e a autonomia privada dos cidadãos: ao mesmo tempo em que estão sob a coerção das normas, eles, na medida em que são participantes potenciais de discursos jurídicos, compreendem-se como co-legisladores. (SEGATTO, 2008, p. 50)

Dessa forma, Habermas tenta demonstrar como essa tensão exerceu seu papel nas defesas das teorias acerca da prevalência do interesse público ou do privado, pois sua crítica é no sentido de denunciar as posições concorrentes da

autonomia pública e privada, de modo a conseguir, dentro desta tensão, a aceitação racional de determinadas normas (legitimidade), sem abrir mão da coercitividade.

4.1.2 As razões do embate entre o público e o privado conforme Habermas

Para Habermas, a autonomia pública e a privada não teriam conseguido ser harmonizadas, uma vez que são posicionadas em um embate que leva a submissão de um pela outra, alternadamente, sendo necessária, portanto, uma reinterpretação dessas duas autonomias. Vê-se que tal constatação perdura até hoje no direito, seja no âmbito do direito administrativo, no direito tributário, no direito constitucional, por intermédio de decisões judiciais e administrativas que, comumente, recorrem a um “interesse público” ou a uma legalidade exacerbada para justificarem seus posicionamentos sem, contudo, esclarecerem ou até mesmo criticarem qual o real significado de tais termos.

Habermas retorna a alguns juristas conhecidos historicamente para reconstruir o caminho de como o embate entre autonomia pública e privada foi se desenvolvendo com base na compreensão dos direitos subjetivos.

Partindo da dogmática alemã, Habermas faz uma análise de como tal corrente foi determinante para a compreensão, não só do direito em sua totalidade, mas também como serviu de fundamento à exacerbação do direito subjetivo e posterior reconhecimento de uma intersubjetividade. A partir de Savigny, quando este afirma que uma relação jurídica garante “o poder que compete à pessoa fica singular: uma região onde domina sua vontade e domina com nosso consentimento”, (*apud* HABERMAS, 2003, p. 116) fica claro que está se referindo ao nexos entre as liberdades subjetivas de ação e o reconhecimento intersubjetivo pelos demais sujeitos de direito.

A partir de Puchta, o qual define que o direito é essencialmente subjetivo, pois “é o reconhecimento da liberdade que advém em igual medida aos homens como sujeitos que detêm o poder da vontade”, (*PUCHTA apud* HABERMAS, 2003, p. 116) Habermas demonstra claramente que, consoante esta linha de interpretação, os direitos subjetivos são direitos negativos que protegem os espaços de ação individual (que garantem a liberdade), “na medida em que fundamentam pretensões,

reclamáveis judicialmente, contra intervenções ilícitas na liberdade, na vida e na propriedade”. Assim, a autonomia privada é garantida, pois tem a proteção do direito, notadamente no sentido da liberdade de fechar contratos, adquirir, alienar, etc... Note-se como este posicionamento foi também a base para a defesa de que os direitos fundamentais de primeira geração seriam negativos, ou seja, não necessitariam de uma intervenção estatal, da mesma forma como serviu de alicerce para aquela corrente formalista que se baseia na tipicidade cerrada, como já demonstramos anteriormente.

Evoluindo mais um pouco em seu pensamento, ressalta Habermas que a partir de Kant o direito privado somente poder-se-ia legitimar por si mesmo se a autonomia privada do sujeito estivesse apoiada na autonomia moral da pessoa. Todavia, outra fase se sobrepôs a esta moralista, na qual o direito passou a se afirmar segundo interpretação positivista, sendo que direitos subjetivos passaram a valer como reflexos de uma ordem jurídica, ou seja, conferidos por um sistema jurídico. (HABERMAS, 2003, p. 117)

Habermas afirma que foi por intermédio de Kelsen que o direito desengatou-se da moral, pois um sistema jurídico que se tornou autônomo tem que sobreviver com suas ficções autoproduzidas, de modo que o direito subjetivo é entendido como interesse protegido, objetiva e juridicamente, e ainda como liberdade de arbítrio (ou “poder querer”), assegurada também objetiva e juridicamente. (HABERMAS, 2003, p. 118)

Assim, com a desvinculação de direito e moral, abriu-se uma vertente da dogmática para uma interpretação funcionalista dos direitos subjetivos, baseada em premissa claramente positivista-liberal.

Com a mudança do paradigma do direito formal burguês para o direito materializado do Estado Social, afirma Habermas que se tentou corrigir aquele princípio individualista com o auxílio de uma sociologia do direito, reintroduzindo-se no direito seu conteúdo moral. Limita-se o conceito de direito subjetivo às clássicas liberdades de ação, de tal forma que os direitos fundamentais devem continuar garantindo a auto-afirmação e a responsabilidade própria da pessoa na sociedade, porém eles devem ser complementados através de direitos sociais. (HABERMAS, 2003, p. 119-120)

Mesmo com a mudança do paradigma, Habermas esclarece que o sentido intersubjetivo não foi esquecido, pois os direitos subjetivos apóiam-se no

reconhecimento recíproco de sujeitos do direito que cooperam. Como elementos da ordem jurídica, pressupõem a colaboração de sujeitos que, por sua vez, se reconhecem reciprocamente em seus direitos e deveres. Dessa forma, tal reconhecimento recíproco constitui a própria ordem jurídica, permitindo a existência de direitos protegidos e reclamáveis judicialmente. Assim, afirma Habermas que, “neste sentido, os direitos subjetivos são co-originários com o direito objetivo; pois este resulta dos direitos que os sujeitos se atribuem reciprocamente”. (HABERMAS, 2003, p. 121)

Para Habermas, o verdadeiro problema está ligado à posição central dos direitos subjetivos, no sentido de que não se conseguiu explicar de onde o direito positivo obtém sua legitimidade. Esclarece o autor:

Certamente a fonte de toda legitimidade está no processo democrático da legiferação; e esta pela, por seu turno, para o princípio da soberania do povo. Todavia, o modo como o positivismo jurídico introduz esse princípio não preserva o conteúdo moral independente dos direitos subjetivos – a proteção da liberdade individual, sublinhada por Coing. (HABERMAS, 2003, p. 122)

Até este momento, conforme nos elucidava SILVA (2008, p. 91), Habermas pretende apontar, em síntese, que a filosofia haveria concebido a noção de autonomia como a liberdade possuída pelo indivíduo de seguir apenas normas que ele mesmo produz, permitindo ser seu próprio senhor. O adjetivo “jurídica”, acrescido à noção de autonomia, passa a representar as liberdades para auto-condução da vida conforme direitos subjetivos pertencentes a cidadãos de sociedades (comunidades jurídicas) específicas.

Todavia, a liberdade para participação na vida pública, na qual são decididos os fins a serem coletivamente perseguidos, demonstrou não coincidir com a liberdade necessária a uma orientação independentemente da vida privada.

A tentativa habermasiana de superar o conflito existente na tensão entre a autonomia privada e pública não será realizada com a adoção de uma superioridade de uma pela outra. Ao contrário, trata-se de demonstrar, pela teoria do discurso, que a referida vertente teórica não se sustenta como tal.

Nessa esteira, importante destacar, no âmbito nacional, além de Marco Aurélio Greco, a análise que Heleno Tôrres também fez sobre a origem da autonomia privada e suas limitações.

Afirma o autor que os negócios economicamente apreciáveis, entre sujeitos que acordavam suas vontades, sempre existiram desde longa data, sendo que a tradução destes em “negócios-jurídicos” operou-se em época mais recente, especialmente por juristas como Savigny, Windsheid, Hugo e pela escola da exegese francesa, como forma de configuração jurídica dos ideais de cunho individualista defendidos pelo liberalismo da época, no intuito de conferir uma espécie de segurança jurídica às relações econômicas e ao direito de propriedade, atribuindo-lhes condição de juridicidade para que pudessem ser tutelados (TÔRRES, 2003, p. 102).

Argumenta Heleno Tôrres, todavia, que o princípio moderno do consensualismo dos contratos nem sempre foi admitido. Assim, após a idade média, com a formação da sociedade burguesa, centrada no individualismo, somada com a Escola de Direito Natural, surge a autonomia da vontade, caracterizando-se como o modo de exercício da liberdade para que o sujeito se pudesse obrigar ou não perante outrem.

Conforme o referido autor, a idéia de que o contrato tem força de lei entre as partes que o celebram teve origem, justamente, na escola jusnaturalista, consolidando esta idéia, de que os particulares poderiam estabelecer regras jurídicas entre eles, no Código Civil Francês de 1804 (código de Napoleão).

Contudo, na concepção de Heleno Tôrres (2003, p. 107), a autonomia privada tem também sede constitucional, na medida em que se descortina como princípio constitucional civil, através de um poder atribuído pela Constituição às pessoas, individual ou coletivamente, para determinar conseqüências jurídicas como decorrência de comportamentos livremente assumidos, ou seja, trata-se de um poder constitucionalmente conferido aos particulares para que possam regular situações jurídicas, fundando direitos subjetivos sobre bens disponíveis, sob tutela e garantia do Estado.

Frisa que, etimologicamente, autonomia quer dizer capacidade de autogovernar-se, para estabelecer suas próprias normas, livre de subordinação. Todavia, atenta o autor que, trazida para o âmbito jurídico, “autonomia privada” significa a faculdade que as pessoas têm para criar entre si normas jurídicas, mediante exercício da vontade, desde que se faça sem vícios.

Assim, partindo da idéia de Windsheid de que o negócio jurídico seria uma “declaração de vontade privada dirigida ao nascimento, extinção ou modificação de

direitos”, esclarece o autor sua concepção de autonomia privada dentro do Paradigma do Estado Democrático de direito, ou seja, sem se esquecer da necessária intervenção estatal para manter o equilíbrio das relações, não mais se admitindo, ao que tudo indica, uma liberdade irrestrita e desmedida na liberdade de contratar, consoante ainda a função social do contrato:

Com isso, nascia, por construção doutrinária, um poder igual para todos os cidadãos, capaz de equilibrar os interesses contrapostos de diversas classes sociais, sob a base da liberdade consubstanciada na vontade expressa por cada um. Em muitas das definições oferecidas na atualidade sobre o “negócio jurídico”, este continua sendo compreendido como um modelo jurídico de mediação de interesses, entre patrões e empregados, entre grandes e pequenas empresas, entre produtores e consumidores, entre proprietários e compradores, cujas particularidades vão se definindo nas formas contratuais admitidas e com um adicional: o grau de intervenção do Estado, como tutela ao equilíbrio que sempre deve persistir entre as partes, em favor de uma garantia da função social dos contratos, da propriedade, das sociedades, do trabalho e de todos os valores que norteiam a construção de uma ordem econômica justa e solidária. Eis que se consolida o conceito de “autonomia privada”, à luz do Estado Democrático e Social de Direito. (TÔRRES, 2003, p. 103-104)

Desta feita, o autor demonstra a tensão existente entre o público e privado já referida por Habermas, quando se questiona que uma das grandes dificuldades no estudo da autonomia privada gravitaria precisamente na relação desta com o ordenamento jurídico, buscando saber se a referida autonomia preexistiria à formação do sistema jurídico ou se seria uma decorrência deste, uma espécie de autorização estatal. (TÔRRES, 2003, p. 108)

O autor refuta veementemente a idéia de que a “autonomia privada” seja uma autorização estatal, pois nos atuais modelos de organização social, o Estado também é ente criado por uma Constituição, à qual se obriga em sentido formal e material. (TÔRRES, 2003, p. 110)

Essa mesma questão, acerca da preexistência ou não da autonomia privada em relação ao sistema jurídico (leia-se, prevalência da autonomia privada sobre o interesse público ou vice-versa), foi também abordada por Habermas sob o enfoque das tradições políticas surgidas nos Estados Unidos denominadas como “liberais” e “republicanas”. Argumenta o ilustre autor que estas vertentes interpretam os direitos humanos (ou fundamentais, ao nosso sentir) como expressão de uma autodeterminação moral (no caso dos liberais, ou seja, uma prevalência do direito subjetivo, individual, sobre o coletivo) e a soberania do povo como expressão de

uma auto-realização ética (no caso dos republicanos, ou seja, o bem-estar coletivo sobre o projeto individual de vida). Afirma o autor, então, que nesta perspectiva “os direitos humanos e a soberania do povo não aparecem como elementos complementares, e sim, concorrentes” (HABERMAS, 2003, p. 133) o que demonstra mais uma vez como o embate entre autonomia privada e interesse público se forma.

Assim, a partir dessa análise da disputa entre liberais e republicanos acerca da prevalência da “liberdade negativa” e “liberdade positiva”, afirma SILVA (2008), elucidando o pensamento de Habermas, que, ao defender um leque de liberdades individuais contra intervenções do Estado, o liberalismo teria então estabelecido uma concorrência entre a autonomia pública e a privada, tendo, obviamente, prevalência desta última.

Essa não intervenção permitiria assim a liberdade para auto-realização (ou auto-organização) individual, ou seja, buscar o bem individual e à maneira de cada um, configurando projetos de vida individuais pautados pela escolha de cada indivíduo, o que poderíamos facilmente transportar para o campo tributário aqui estudado, através de planejamentos tributários defendidos por uma vertente interpretativa formalista pautada unicamente na legalidade estrita, ou seja, o que não fosse proibido seria permitido em matéria de economia de tributos, desde que não houvesse evasão/simulação.

Dessa forma, para que tal dimensão de liberdade individual destinada à configuração da autonomia da vontade existisse, seria necessário que fossem erigidas barreiras contra a intervenção ilegítima do Estado, estabelecendo uma fronteira legal entre o público e o privado, determinando liberdades negativas individuais que figurassem como uma proteção do sujeito contra o controle público. (SILVA, 2008)

Corroborando o que foi exposto por Habermas, neste ponto, salienta SILVA (2008) que a teoria liberal clássica, apesar de diferentes autores terem previsto variadas classificações de liberdades, comumente seus conteúdos mais recorrentes se referiam a um comprometimento direto com a proteção da pequena família burguesa e da propriedade privada:

Segundo Habermas, a primazia dada pelos liberais à autonomia privada e sua consideração como esferas de liberdade afastadas do escrutínio público prejudicaria diretamente a pretensão de autogoverno e atribuiria à autoridade política um papel reduzido de vigilância contra eventuais intervenções nas relações privadas existentes. (SILVA, 2008, p. 96)

De outra lado, essa mesma concorrência entre privado e público encontraria inversão de prevalência no desenvolvimento do pensamento republicano, uma vez que a liberdade dos cidadãos se daria exclusivamente na formação de uma vontade soberana do povo em busca do bem-comum. (SILVA, 2008, p. 93)

A tradição republicana defenderia a vontade coletiva do povo como a vontade soberana no interior de uma comunidade, de modo que a liberdade dos cidadãos não poderia ser alcançada através de uma condução independente de suas vidas individuais, pois os sujeitos se encontram numa relação de dependência que exige cooperação e solidariedade. (SILVA, 2008, p. 96)

Por conseqüência, na tradição republicana, os interesses individuais são freqüentemente interpretados como egoísmos, solipsismos e corrupção das virtudes cívicas que deveriam orientar o cidadão na busca da vontade coletiva pelo bem-comum:

Em nome da integridade do ente coletivo, a vontade soberana do povo estaria autorizada a regular todos os âmbitos da vida social, sendo possível e mesmo justificável a supressão da vontade individual em proveito de alguma meta que a todos beneficia (como a preservação da cultura de origem, a saúde pública, a honra da comunidade, etc.).(SILVA 2008, p. 97)

Dentro do que foi abordado no primeiro capítulo, poderíamos dizer que o dever de pagar impostos seria então, além das razões já expostas, uma decorrência também dessa necessidade de se manter a sociedade, seja com os direitos assistenciais de segunda dimensão, seja com os direitos fundamentais de primeira dimensão, mas acreditamos que não se chegaria ao ponto de uma supressão da vontade individual, como veremos a seguir.

Desta feita, Habermas diz que é possível observar na tradição constitucional americana uma tensão entre o domínio impessoal das leis, fundada em direitos humanos naturais e na auto-organização espontânea de uma comunidade, a qual se outorga leis através da vontade soberana do povo. Fica óbvio que esta tensão pode ser desfeita para qualquer um dos lados, dependendo apenas da filiação a uma das correntes.

De acordo com Habermas, os liberais evocam o risco de uma “tirania da maioria”, defendendo o primado de direitos humanos que garantem liberdades pré-políticas dos indivíduos, colocando barreiras à vontade soberana do legislador

político. Os republicanos, por sua vez, focam o valor da auto-organização dos cidadãos, de modo que dentro de uma comunidade política, os direitos humanos só se tornam obrigatórios enquanto elementos da sua própria tradição, reconhecida conscientemente pelos demais sujeitos de direito. Dito de outra forma, na visão liberal os direitos humanos impõem-se como algo dado, ancorado num estado natural fictício, ao passo que na visão republicana, a vontade de uma coletividade que está se auto-organizando não pode reconhecer nada que não corresponda ao próprio projeto de vida autêntico e coletivo. (HABERMAS, 2003, p. 134)

Em síntese, para Habermas a vertente liberal sobrepõe a dimensão privada à pública, e a compreensão republicana o inverso, ou seja, prefere a dimensão pública à privada. Conseqüentemente, a adoção de qualquer uma das formas de autonomia causaria um autoritarismo injustificado, pois o Estado não existiria sem seus cidadãos para financiá-lo (pelo menos no caso do Brasil, que se caracteriza por um estado fiscal que assenta seu financiamento nos impostos), da mesma forma como este mesmo Estado é necessário para regular a convivência entre seus cidadãos e garantir, até mesmo, a própria geração da renda (conforme ensinaram MURPHY e NAGEL, 2005).

A adoção de uma supremacia da autonomia privada causaria um paternalismo das leis, podando a atuação estatal através de limites legais rígidos erguidos pela teoria em favor da privacidade, impedindo que injustiças contidas no âmbito da própria privacidade sejam discutidas e modificadas publicamente (SILVA, 2008), característica marcante da corrente formalista que defende uma tipicidade exacerbada.

De outro lado, sobre a adoção de um republicanismo, a crítica de Habermas, é no sentido de que quando essa defesa da busca do bem comum vai tão longe a ponto de suprimir as liberdades de opinião e a vontade individual, a autonomia pública acaba com a possibilidade de existirem posições divergentes no interior de uma mesma comunidade (sociedade) e obriga, conseqüentemente, todos os seus membros a aceitarem, coercitivamente, as posições assumidas por uma suposta maioria, situação para a qual poderia se descambar numa vertente interpretativa que levasse sempre o dever de pagar impostos às últimas conseqüências, aniquilando a autonomia individual.

Assim, argumenta Habermas que essa visão republicana, ancorada no pensamento de Rousseau, não consegue explicar a possibilidade de uma mediação

entre a orientação pelo bem comum dos cidadãos e os interesses sociais diferenciados das pessoas privadas, ou seja, não sabe dizer como é possível mediar, sem repressão ou preferência, entre a vontade comum, construída normativamente (leis abstratas) e o arbítrio dos sujeitos singulares (autonomia privada). (HABERMAS, 2003, p. 136)

O conteúdo normativo de direitos humanos (individuais) não surge apenas da leitura e da gramática de leis abstratas e gerais. Como afirma Habermas, a forma gramatical de mandamentos universais nada diz sobre sua validade.

Então, a possível correlação entre soberania do povo (interesse público) e direitos humanos (autonomia privada) reside no conteúdo normativo de um modo de exercício da autonomia política, que é assegurado através da formação discursiva da opinião e da vontade, não somente pela simples legalidade através de leis gerais. (HABERMAS, 2003, p. 137)

Portanto, se são os discursos (agir comunicativo) que constituem o lugar no qual é possível se formar uma vontade racional, a legitimidade do direito apóia-se exatamente nesse arranjo comunicativo: enquanto participantes de discursos racionais, os sujeitos (Habermas utiliza a expressão “parceiros”) de direito devem poder examinar se uma norma controvertida encontra assentimento de todos os possíveis atingidos (HABERMAS, 2003, p. 138).

Este seria o caminho para tentar se dirimir a tensão que envolve a legitimidade e a coercibilidade, procurando-se uma forma de aceitar racionalmente a aplicação de determinada norma/interpretação, sem que se pretenda uma resposta *a priori* à questão, sem preferências privatistas ou publicistas.

O desejado nexos interno (co-relação) entre soberania popular (interesse público) e direitos humanos (autonomia privada) só se estabelecerá se o sistema de direitos estabelecer a forma sobre a qual a comunicação, necessária para uma legislação política autônoma, puder ser institucionalizada juridicamente. (HABERMAS, 2003, p. 138)

O sistema jurídico não pode ser reduzido a interpretação liberal (baseada na moral individual) nem a uma interpretação republicana (com base na visão ética da soberania do povo), porque “a autonomia privada dos cidadãos não pode ser sobreposta e nem subordinada à sua autonomia política”. (HABERMAS, 2003, p.138)

Buscando a solução desse problema, expõe Habermas:

A co-originariiedade da autonomia privada e pública somente se mostra, quando conseguimos decifrar o modelo de autolegislação através da teoria do discurso, **que ensina serem os destinatários simultaneamente os autores de seus direitos**. A substância dos direitos humanos insere-se, então, nas condições formais para a institucionalização jurídica desse tipo de formação discursiva da opinião e da vontade, na qual a soberania do povo assume figura jurídica. (HABERMAS, 2003, p. 139, grifos nossos)

É a partir, então, do direito posto, do sistema jurídico positivado, que Habermas entende ser possível admitir a coexistência da autonomia privada e dos interesses públicos, por meio de instrumentos que possibilitem averiguar a participação de cada uma das partes na construção da norma diante do caso concreto, depurando-se os argumentos estratégicos trazidos por elas mesmas para, ao final, alcançar-se a legitimidade para aplicação daquela norma, como será abordado a seguir.

4.1.3 A Teoria do Discurso e o sistema de direitos como possibilitador

Habermas explica que até este ponto o objetivo foi um só: introduzir o direito, especialmente o direito moderno, na ótica da teoria do agir comunicativo, pois uma teoria crítica da sociedade não pode ser meramente descritiva da relação entre norma e realidade. (HABERMAS, 2003, p. 113)

Tomando como ponto de partida os direitos que os cidadãos têm de atribuir uns aos outros, caso pretendam regular legitimamente sua convivência com meios do direito positivo, Habermas demonstrou que existe uma tensão entre facticidade e validade permeando todo o sistema de direitos, como vimos nos itens anteriores.

Prosseguindo então em sua análise, o conceito de Direito subjetivo corresponde ao conceito de liberdade de ação subjetiva, uma vez que os direitos subjetivos estabelecem os limites no interior dos quais um sujeito está justificado a empregar livremente sua vontade, definindo também liberdades de ação iguais para todos os indivíduos ou pessoas jurídicas. (HABERMAS, 2003)

Para justificar esta afirmação acerca de direitos subjetivos, Habermas cita ainda o art. 4º. da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, que estabelece que “A Liberdade consiste em poder fazer tudo o que não prejudica a

um outro. O exercício dos direitos naturais de um homem só tem como limites os que asseguram aos outros membros da sociedade o gozo de iguais direitos". (*apud* HABERMAS, 2003, p. 113).

O referido jurista alemão esclarece que o direito, como forma de estabilização das expectativas nas sociedades modernas (e aqui talvez resida o ponto fundamental de sua obra, pois entende que o direito tem como objetivo maior, justamente, a estabilização/regulação das relações sociais), não pode apenas satisfazer às exigências funcionais de uma sociedade complexa, devendo levar em conta a questão da integração social entre sujeitos que agem comunicativamente.

Daí o direito moderno, para Habermas (2003, p.114), tira dos indivíduos o fardo das normas morais e as transfere para leis que garantem a compatibilidade das liberdades de ação. Estas liberdades de ação, por sua vez, obtêm sua legitimidade através do processo legislativo o qual, por sua vez, se apóia no princípio da soberania do povo. Para o autor, com o auxílio dos direitos que garantem aos cidadãos sua autonomia política (soberania do povo) é possível explicar o paradoxal surgimento da legitimidade do direito por meio da legalidade.

E por que se trata de um paradoxo? Porque esses direitos políticos dos cidadãos possuem a mesma estrutura de outros direitos, ou seja, abrem aos indivíduos esferas de liberdade de arbítrio, são considerados como liberdades de ação subjetivas. De outro lado, o processo legislativo precisa confrontar seus participantes com as expectativas normativas das orientações do bem da comunidade (HABERMAS, 2003, p. 115).

Por isso afirma Habermas que a relação não esclarecida entre direito subjetivo e público, no âmbito da dogmática jurídica, revela que não se conseguiu harmonizar de modo satisfatório autonomia pública e privada, não harmonização esta que, para ele, poderia ser explicada não somente a partir das premissas da filosofia da consciência, mas também a partir de uma herança de subordinação do direito positivo ao natural.

Analisando a relação entre direito e moral, Habermas (2003, p. 116) afirma não ser possível entender essa relação como uma representação platônica, segundo a qual haveria um relação de cópia entre o direito e a moral, como se fosse uma mesma figura geométrica representada em diferentes níveis, no sentido de não se poder interpretar os direitos fundamentais que aparecem em normas positivas constitucionais como simples cópias de direitos morais ideais. Isso se deve ao fato

de que as normas de ação gerais se ramificam tanto em regras morais como jurídicas.

E a razão de retomar a discussão sobre direito e moral se deve à crítica feita pelo autor no sentido de que não é possível alcançar um equilíbrio entre autonomia pública e privada e, conseqüentemente, uma legitimidade das normas se o aplicador partir somente de um conteúdo moral dado *a priori* (por exemplo, um argumento não justificado de que um suposto “interesse público deve se sobrepor ao privado em prol de um bem coletivo maior” ou uma “autonomia privada em prol das liberdades individuais”), conforme a seguinte afirmação (HABERMAS, 2003, p. 172):

O Estado de Direito deveria garantir a autonomia privada e a igualdade jurídica dos civis. Contrapondo-se a isso, a fundamentação do sistema dos direitos pela via da teoria do discurso esclarece o nexos interno que existe entre autonomia privada e pública. O direito não consegue o seu sentido normativo pleno *per se* através de sua *forma*, ou através de um *conteúdo* moral dado *a priori*, mas através de um *procedimento* que instaura o direito, gerando legitimidade. (HABERMAS, 2003, p. 172)

Por esta via, a autonomia pública e a privada teriam origem e fundamento comuns, os quais seriam encontrados no *discurso*, ou seja, em formas de comunicação que permitem que a aceitação de normas de conduta, tanto individuais quanto coletivas, seja pautada pelo convencimento racionalmente motivado das partes envolvidas. (SILVA, 2008)

Elucidando o pensamento habermasiano de que a origem de ambas as formas de autonomia seria encontrada no discurso, anota Silva (2008, p.100) que isso se dá porque:

[...] a formação tanto da vontade individual quanto coletiva seria dada em meio a interações lingüisticamente reguladas, vale dizer, em meio ao intercâmbio comunicativo do saber teórico e prático, bem como das experiências estéticas e sentimentais elaboradas lingüisticamente. (SILVA, 2008, p.100)

Dessa maneira, a origem discursiva das vontades individual e coletiva faz com que suas pretensões sejam dirigidas aos discursos responsáveis pela sua formação. Portanto, para a teoria do discurso, a determinação de ações e vontades somente pode ser considerada “livre” se os sujeitos de direito (concernidos) não forem coagidos a aceita-las, mas as assumirem como as mais justificáveis para si mesmos, ou seja, quando estiverem convencidos por argumentos ou razões

expostos pela outra parte. Para isto, é preciso que essa liberdade que fundamenta as duas dimensões da autonomia seja fundada em discursos *isentos de coerção*. Por essa razão, o discurso é apresentado como fundamento das autonomias pública e privada, por permitir uma formação livre da opinião da vontade pública e privada.

Não é demais recordar, a esta altura, a concepção de “discurso” adotada pelo autor alemão. Habermas percebe que a comunicação em si, por intermédio da linguagem, pressupõe, necessariamente, uma tentativa de acordo e de consenso mínimo entre os homens. Assim, trabalha sua teoria na distinção entre atos meramente comunicativos (sem pretensão de convencimento ou conhecimento) e os discursos, que são atos que constituem uma forma especial de comunicação, mecanismos de construção de pretensões de validade (legitimidade) para fins de obtenção de um consenso verdadeiro, no qual a solidariedade (entre público e privado) seria condição indispensável para obtenção de tal consenso. (CRUZ, 2006, p. 92)

Então, sob o ponto de vista normativo, Habermas entende que a autonomia moral (individual) e política (coletiva) são co-originárias e, para sua análise, faz uso do princípio do Discurso (chamado de Princípio “D”), que teria a seguinte estrutura: “D: São válidas as normas de ação às quais todos os possíveis atingidos poderiam dar o seu assentimento, na qualidade de participantes de discursos racionais”. (HABERMAS, 2003, p. 142)

Para esclarecimento dessa proposição, imprescindível citar as próprias palavras do autor:

O predicado “válidas” refere-se a normas de ação e a proposições normativas gerais correspondentes; ele expressa um sentido não específico de validade normativa, ainda indiferente em relação à distinção entre moralidade e legitimidade. Eu entendo por “normas de ação” expectativas de comportamento generalizadas temporal, social e objetivamente. Para mim, “atingido” é todo aquele cujos interesses serão afetados pelas prováveis conseqüências provocadas pela regulamentação de uma prática geral através de normas. E “discurso racional” é *toda* a tentativa de entendimento sobre pretensões de validade problemáticas, na medida em que ele se realiza sob condições da comunicação que permitem o movimento livre de temas e contribuições, informações e argumentos no interior de um espaço público constituído através de obrigações ilocucionárias. (HABERMAS, 2003, p. 142)

É preciso observarmos que a preocupação de Habermas em alcançar essa legitimidade significa como ser possível aceitar racionalmente a

aplicação/interpretação de normas quando deparados com o caso concreto, bem como a imposição de tais comandos legais, coercitivamente, quando for necessário. Dito de outra forma, conforme expõe o Marco Aurélio Greco, dentro dos casos de planejamento tributário, diante de um caso concreto, como seria possível promover uma aceitação racional por ambas as partes (fisco e contribuinte) de que estaríamos ou não frente a um caso de planejamento/elisão uma vez “em caso afirmativo, ela [fazendo referência à hipótese de elisão] terá a proteção do ordenamento positivo, no sentido de os respectivos efeitos tributários deverem ser aceitos e respeitados pelo Fisco”. (GRECO, 2008, p. 82)

Expõe, então, Habermas, que com o princípio do Discurso é possível fundamentar imparcialmente normas de ação, uma vez que ele parte da idéia de que o próprio princípio está fundamentado nas condições simétricas de reconhecimento de formas de vida estruturadas comunicativamente. De acordo com as palavras do próprio autor, “nas ações, as pretensões de validade levantadas de modo factual [...] são aceitas ingenuamente. O discurso, ao contrário, serve para fundamentação de pretensões de validade de opiniões e normas problematizadas.” (HABERMAS *apud* SEGATTO, 2008, p. 46).

Mas o princípio do Discurso não funciona sozinho, necessitando de outro princípio que está em outro nível, que para Habermas é o princípio da Democracia, o qual se destina a regular um procedimento de normatização legítima do direito, ou seja, significa que somente podem pretender validade legítima as leis jurídicas capazes de encontrar o assentimento de todos os parceiros do direito, num processo jurídico de normatização discursiva. Como diz o autor, o princípio da democracia explica “o sentido performativo da prática de autodeterminação de membros do direito que se reconhecem mutuamente como membros iguais e livres de uma associação estabelecida livremente.” (HABERMAS, 2003, p. 145)

Na tentativa de se elucidar ainda mais o que o autor disse anteriormente, ele mesmo expõe que o princípio da democracia explica como é possível a formação política racional da opinião e da vontade, através de um sistema de direitos que garante a cada um igual participação num processo de normatização jurídica, já garantido em seus pressupostos comunicativos, ou seja, refere-se a uma institucionalização eficaz de “participação simétrica numa formação discursiva da opinião e da vontade, a qual se realiza em forma de comunicação garantidas pelo direito”. (HABERMAS, 2003, p. 146)

Justamente pela conjunção desses elementos é possível afirmar que fica caracterizado o que chamamos de Paradigma do Estado Democrático (todos participam) de direito (regula as relações entre os membros da sociedade e entre estes e o Estado, bem como os procedimentos e a forma de participação de cada um) .

Para que esse discurso possa ser o fundamento tanto da autonomia pública quanto da privada, repita-se, novamente, ele deve ser exercido segundo certas condições que permitam sustentar a racionalidade de seus resultados, ou seja, livre de coerções. Daí a formulação do princípio do discurso para Habermas, traduzindo-se na afirmação de que “São válidas apenas as normas de ação às quais todos os possíveis atingidos poderiam dar o seu assentimento na qualidade de participantes de discursos racionais”. (HABERMAS, 2003, p. 142)

Para Habermas a disputa entre autonomia pública e privada tinha como fundamento a oposição entre essas duas vontades, como se não pudessem coexistir. A partir do momento em que o “discurso livre de coerções” é apresentado como fundamento comum de ambas as esferas, aquela oposição cede lugar a uma tensão entre ambas, que não significa, conforme esclarece Silva (2008, p. 102) a exclusão de uma em detrimento da outra. Acrescentando ao que foi dito, veja-se a seguinte observação de Álvaro Ricardo Souza Cruz:

A velha sociedade liberal, que deseja ver-se livre de quaisquer intervenções estatais, e as autocráticas sociedades maoístas/stalinistas, que pretenderam eliminar por completo todo e qualquer resquício da autonomia privada, cedem lugar a uma nova sociedade, na qual os direitos humanos e a soberania política fundem-se em apoio/proteção ao pluralismo socioeconômicos, subculturas e credos religiosos. Habermas (1997) constrói uma teoria da sociedade que se sustenta sob um novo arquétipo da legislação, que extrai sua legitimidade da forma discursiva de sua normatização, na qual o direito de participação permite com que os indivíduos sintam-se como seus co-autores. (CRUZ, 2004, p. 223-224)

Ocorre que o jurista alemão faz ainda observações sobre outros dois pressupostos que devem ser acrescentados ao discurso, como possibilitadores e como critérios de verificação do mesmo.

O primeiro trata-se dos pressupostos contra-factuais (ou situação ideal de fala) para que possa se verificar se o discurso foi possível. Assim, não é demais lembrarmos que, por trabalhar eminentemente sobre como a linguagem constitui a possibilidade de conhecermos algo, Habermas distingue entre atos de fala ordinários

(sem pretensão de criar conhecimento ou convencimento) e uma forma especial de comunicação, que consiste na fala destinada à fundamentação de pretensões de validade das opiniões e normas sociais, à qual ele denomina de “discurso”. Dessa forma, desmembrando o princípio do Discurso já exposto por Habermas, o “discurso” pressupõe uma “situação ideal de fala” que, em síntese, exige como pré-requisitos contra-factuais, principalmente, a simetria de posições e igualdade na oportunidade de fala; o *médium* lingüístico, através de uma dimensão sintática (gramaticalmente adequada à compreensão), de uma dimensão semântica (que possibilite entendimento das expressões), uma dimensão pragmática (que constitui o mundo da vida de cada um de nós, que posteriormente abordaremos); a crença naquilo que se fala para levar o outro a uma decisão racionalmente motivada. (CRUZ, 2006).

Essa simetria de posições e igualdade é enfatizada quando temos que: a) todos os potenciais participantes do discurso devem dispor de igual chance de proferir atos de fala; b) todos devem possuir igual chance de fazer interpretações, sugestões, justificações, problematizar temas. (SEGATTO, 2008)

Essa situação ideal de fala, que compreende a simetria na oportunidade e na posição de cada sujeito de direito de se expressar, não é entendida como uma situação platônica, metafísica, que constitui um objetivo idealizado a ser alcançado. Pelo contrário, são chamados de pressupostos contra-factuais porque devem ser utilizados como critérios para verificar se, no caso concreto, houve respeito a essas premissas, ou seja, funcionam como critérios de verificação se as iguais oportunidades e posições para alguém se expressar foram, ou não, respeitadas. Nas palavras de Segatto (2008, p. 47):

Os Pressupostos que configuram a “situação de fala ideal” podem ser chamados, pois, de pressupostos contra-factuais, isto é, pressupostos que são imanentes à discussão de atos de fala pronunciados em situações factuais e que, ao mesmo tempo, transcendem tais situações. (SEGATTO, 2008, p. 47)

Dessa forma, os pressupostos contra-factuais do discurso têm a função de esclarecer a diferença entre aceitação racional da pretensão de validade de uma enunciação num contexto e a validade deste mesmo enunciado que se deveria comprovar em todos os contextos. (SEGATTO, 2008).

O segundo, trata-se da diferença entre o agir comunicativo e o agir estratégico.

A teoria da ação comunicativa desenvolvida por Habermas é uma tentativa de explicar como é possível o fenômeno social da integração e da coordenação de planos de ação de vários autores, através de um acordo racional e entendimento entre as partes. Este é o agir comunicativo. Em oposição, encontra-se o agir estratégico, caracterizando-se pelo fato de que os atores desse agir estratégico buscam seu próprio sucesso, a realização de seu fim desejado. Subjacente a este agir estratégico está a idéia de utilização dos meios para a obtenção de fins desejados, através da influência dos atores que participam, uns sobre os outros, tentando influenciar a decisão da outra parte através de seus argumentos pragmáticos e suas pré-concepções, sem se abrirem para uma justificação racional de suas pretensões em um debate.

É o exemplo utilizado por Cruz (2006, p. 91-92) quando expõe que o agir comunicativo “é voltado para o entendimento mediado pela linguagem em busca de normas que possam valer obrigatoriamente e que preencham legitimamente as expectativas [...] de comportamento aceitas por no mínimo dois interlocutores”, ao passo que o agir estratégico ocorreria, por exemplo, no ato de um subordinado elogiar seu superior tão somente para obter uma promoção, caracterizando-se como verdadeira “escolha racional de preferências em um processo de adequação de meios a certos fins.”

De outra maneira, dentro do tema abordado neste estudo, teríamos o agir estratégico de um advogado filiado à corrente formalista, na defesa do contribuinte, argumentando que o princípio da legalidade deve ser entendido como uma tipicidade exacerbada, para garantia dos direitos e liberdades individuais e, de outro lado, o procurador da Fazenda, argumentando que um determinado planejamento na verdade seria uma fraude à lei e que deveria ser tributado, pois todos deveriam contribuir na medida de sua capacidade contributiva tendo em vista o dever fundamental de pagar impostos, a fim de que o Estado pudesse, dessa forma, fazer frente aos seus gastos e concretizar direitos assistenciais.

Esse agir estratégico deve ser depurado justamente pelo discurso, uma vez que este, partindo de um agir comunicativo, parte também do pressuposto de que os atores buscam realizar seus objetivos, mas, em vez “de causar no interlocutor um determinado efeito através do que é dito, o falante busca na atitude orientada ao entendimento o reconhecimento não forçado da validade do que é dito”. (SEGATTO, 2008, p. 59)

Cumpra observar que a teoria de Habermas não é ingênua a ponto de pretender que perante um Juiz as partes agiriam somente comunicativamente, em busca de um consenso, conforme anota Cruz (2007, p. 228). Ao contrário (e por óbvio), elas ofereceram e introduzem, estrategicamente, razões para que a causa seja julgada a seu favor, ou seja, agem estrategicamente. Todavia, tais pretensões serão depuradas pelo próprio princípio do discurso, traduzido no devido processo legal, na medida em que não serão aceitos, acriticamente, respostas (pré-compreensões) prontas e acabadas trazidas pelas partes, pois a teoria habermasiana é crítico-deliberativa, como veremos no tópico específico.

4.1.4 A Idéia de complementaridade entre público e privado

Acreditamos que seja possível afirmar que a idéia central de Habermas é a seguinte: somente com direitos fundamentais que permitam manifestação de vontades e liberdades subjetivas de ação é possível a instauração de um meio que permita a todos a manifestação de suas opiniões e de vontades, meio este que, por sua vez, legitima não só os direitos fundamentais (subjetivos), mas também permite a aceitação racional de normas e decisões.

Por isso afirma Habermas (2003, p. 154) que, para que um sistema de direitos faça jus à autonomia privada e pública, é necessário que este sistema contemple direitos fundamentais que os cidadãos são obrigados a se atribuir mutuamente, caso pretendam regular sua convivência com meios legítimos do direito positivo.

Considerando os direitos subjetivos individuais, baseados na liberdade de arbítrio de cada um, o agir individual encontra, todavia, sua limitação através da coordenação das ações por intermédio de leis coercitivas que limitam os espaços de desse mesmo agir individual a partir de fora, constituindo direitos que garantem e compatibilizam entre si as liberdades subjetivas imputáveis individualmente. (HABERMAS, 2003)

Como Habermas (2003, p. 155) trabalha sobre o pressuposto do agir comunicativo, ele acredita que essas liberdades subjetivas garantem uma autonomia privada que pode ser entendida como uma liberação das obrigações da liberdade comunicativa. Para ele, a liberdade comunicativa, pressupondo um agir que se

orienta pelo entendimento mútuo, significa a possibilidade de tomar um posicionamento frente aos pronunciamentos de um oponente e às pretensões de validade aí levantadas, que dependem de um reconhecimento intersubjetivo.

Ora, a liberdade comunicativa só existe entre atores (sujeitos de direito) que desejam entender-se entre si sobre algo, num enfoque performativo, contando com tomadas de posição por esses mesmos atores, perante pretensões levantadas reciprocamente. Assim, entende o referido autor que, para que uma pessoa possa tomar uma posição dizendo “sim” ou “não”, é preciso que outro esteja disposto a fundamentar sua pretensão levantada através de atos de fala. (HABERMAS, 2003, p. 156). Nesse sentido, considerando o enfoque aqui proposto neste trabalho, não seria suficiente para que houvesse uma aceitação racional e legítima de aplicação de uma norma que alguém invocasse, simploriamente, a existência de um interesse público para que se desconsiderasse um ato praticado por um contribuinte, a fim de se alcançar uma maior tributação. Seria necessário que fundamentasse essa pretensão, realizando uma análise holística do direito, levando em consideração todos os fatores envolvidos no caso.

No entanto, para um ator que toma suas decisões baseado unicamente na sua liberdade subjetiva (autonomia privada), pouco importaria se os argumentos que são decisivos para ele seriam, também, aceitos pelo outro. Daí Habermas dizer que autonomia privada de um sujeito pode ser entendida como a liberdade negativa de se retirar do espaço público das obrigações ilocucionárias (dos atos de fala). Diz ele ainda que a autonomia privada vai tão longe que o sujeito de direito não precisa prestar contas, no sentido de não ser necessário apresentar argumentos publicamente aceitáveis para seus planos de ação, o que muito se assemelha e até mesmo embasa aquela vertente interpretativa formalista, baseada no positivismo arraigado, que abordamos anteriormente.

Dessa forma, para Habermas, não bastaria o reconhecimento de direitos individuais garantidos por leis gerais e abstratas. Explica o autor:

A idéia da auto-legislação de civis exige que os que estão submetidos ao direito, **na qualidade de destinatários, possam entender-se também enquanto autores de direito**. E, para fazer jus a esta idéia, não basta compreender o direito a iguais liberdades de ação subjetivas como um direito fundamentado moralmente, que necessita apenas da posituação através do legislador político. (HABERMAS, 2003, p. 157, grifos nossos)

Assim, a auto-legislação dos cidadãos não pode ser entendida como uma auto-legislação moral de pessoas singulares. Por essa razão fez uso ele do princípio do discurso, o qual deve assumir, pela via da institucionalização jurídica (o chamado *médium* do direito), a figura de um princípio da democracia que passa a conferir força legitimadora ao processo de normatização:

A gênese lógica desses direitos forma um processo circular, no qual o código do direito e o mecanismo para a produção do direito legítimo, portanto o princípio da democracia, se constituem de modo co-originário. (HABERMAS, 2003, p. 158)

Observando-se a lição de Habermas (2003, p. 159), com a forma jurídica que estabiliza as expectativas sociais de comportamento e com o princípio do discurso, que permite examinar a legitimidade das normas de ação em geral, ser-nos-iam fornecidos meios suficientes para introduzirmos, abstratamente, as categorias de direitos que geram o próprio código jurídico, direitos fundamentais que permitem a própria criação do direito: (1) Direitos fundamentais que permitam direito à maior medida possível de iguais liberdades subjetivas de ação; (2) direitos fundamentais que permitam a definição de *status de um membro* de determinada comunidade; (3) Direitos fundamentais que resultem da *possibilidade de postulação judicial* de direitos.

Essas três categorias de direitos nascem da aplicação do princípio do discurso ao *médium* do direito, direitos esses que garantem a autonomia privada de sujeitos jurídicos na medida em que esses mesmos sujeitos se reconhecem mutuamente como destinatários das leis, ou seja, possuem um *status* que lhes permite a pretensão de obter direitos e de fazê-los valer reciprocamente. Para que possam se tornar também autores de sua própria ordem jurídica, Habermas entende que se faz necessário mais um direito complementar, que seria: (4) Direitos fundamentais à participação em igualdade de chances, em processos de formação da opinião da vontade, nos quais os cidadãos exercitam sua autonomia política e através dos quais criam direito legítimo.

Em síntese, esclarece-nos Silva (2008) que as liberdades que constituem a autonomia privada são positivadas como direitos subjetivos que, através do poder de coerção estatal, regulam o comportamento externo de seus destinatários, permitindo ao sujeito de direito realizar tudo aquilo que não for expressamente proibido. Como

na perspectiva habermasiana a autonomia privada tira seu fundamento do princípio do discurso, o qual representa a liberdade contida em discursos isentos de coerção, o referido princípio exigiria, então, que essas liberdades individuais que compõem a autonomia privada deveriam ser distribuídas igualmente entre os sujeitos de direito.

Sintetizando-se a explicação acerca do pensamento habermasiano:

Como vimos anteriormente, o princípio do discurso prescreve que os próprios concernidos produzam as normas de ação que regulam seu comportamento. Com isso, ele impede que os direitos que configuram substancialmente a autonomia privada em códigos jurídicos concretos sejam estabelecidos pelo teórico. Por isso, Habermas limita-se a apresentar três “categorias insaturadas de direitos” que devem ser preenchidas pelos próprios concernidos, caso estes pretendam regular seu comportamento por meio do direito positivo segundo padrões horizontais de interação, sendo elas: (1) direitos à maior medida possível de *igual liberdades subjetivas de ação*; (2) direito ao *status* de *membro* numa associação voluntária de parceiros do direito e (3) direito à possibilidade de *postulação judicial e proteção jurídica individual*. (SILVA, 2008, p. 105)

Nesse diapasão, salienta Silva (2008, p. 107) que, após apresentar a autonomia privada, Habermas entende que é necessário que esta seja completada por uma liberdade de autogoverno, no sentido de uma liberdade política possuída pelos sujeitos de direito para produzirem, eles mesmos, as liberdades individuais que representam seus espaços de ação. Então, essa liberdade de autogoverno é representada pela compreensão discursiva de autonomia pública.

Dessa forma, conforme o autor, para Habermas a formação coletiva da vontade somente poder ser considerada “livre” se houver um livre intercâmbio de argumentos e opiniões, presumindo-se que as decisões alcançadas podem ser consideradas pelos membros como o resultado dos argumentos mais justificáveis apresentados.

Entretanto, para Habermas, essa liberdade de autogoverno que suporta a autonomia pública não pode ser entendida como aquela defendida pela vertente republicana. A compreensão republicana defendia a vontade popular como a vontade soberana no interior de uma comunidade. Todavia, no interior dessa estrutura, o “povo” foi se transformando num “macro-sujeito coletivo”, como se houvesse uma consciência e vontades próprias e homogêneas, compartilhadas entre os seus membros. (SILVA, 2008). Neste ponto reside o problema. Esclarece o autor que a suposição de tal homogeneidade de valores é um pressuposto sociologicamente indefensável (por desconsiderar a fusão de inúmeras culturas,

crenças, vontades e projetos individuais numa mesma sociedade) e normativamente indefensável (por evitar o dissenso entre os membros da sociedade e provocar a adoção de posicionamentos de forma repressiva em prol de uma “vontade coletiva”).

Logo, para a teoria do discurso a “vontade popular” não pode ser tomada como uma grandeza empírica através da qual se testa a legitimidade de normas pela capacidade destas apresentarem adequações à suposta “vontade popular”. A teoria do discurso exige então uma “despersonalização” da idéia de “vontade popular” rumo a uma compreensão procedimental. A legitimidade das normas encontra-se em procedimentos deliberativos através dos quais os sujeitos (concernidos) possam ser igualmente considerados e a vontade coletiva possa ser produzida segundo a livre aceitação dos melhores argumentos. (SILVA, 2008)

Por essa razão, consoante explicação de Silva (2008, p. 108), com relação às três primeiras categorias de direitos apresentadas por Habermas, deve ser acrescentada, em caráter de complementaridade, a quarta categoria já mencionada, qual seja, “de direitos à participação igualitária nos processos públicos de formação da opinião e da vontade”. (HABERMAS, 2003, p. 159)

Essa quarta categoria daria, então, origem à formação dos direitos políticos dos cidadãos que configuram a autonomia pública, de tal forma que os próprios cidadãos passam a ser considerados não apenas como destinatários de direito subjetivos, mas como autores deles, uma vez que tais direitos permitem estruturar procedimentos deliberativos que atribuam racionalidade e legitimidade à formação coletiva da vontade.

Nesse aspecto, vale conferir a seguinte passagem:

Tocamos, assim, em três especificidades fundamentais da compreensão discursiva da autonomia pública. Em primeiro lugar, trata-se de uma autonomia pública procedimental, quer dizer, os resultados da formação coletiva da vontade não são considerados legítimos por corresponderem a tradições comuns e valores supostamente compartilhados entre todos, mas por terem sido obtidos mediante procedimentos que, devido à sua própria estrutura imparcial, sustentam a pretensão de produzir resultados justos. Essa “racionalidade” que sustenta a racionalidade dos procedimentos deliberativos significa que os processos públicos de formação da vontade devem ser radicalmente inclusivos, tanto do ponto de vista dos participantes quanto dos temas apresentados; [...]

Em segundo lugar, a “coletividade” contida no conceito de autonomia pública é transferida da figura de um *povo* dotado de uma mesma ascendência étnica e tradições culturais compartilhadas para o conceito de *comunidade jurídica*. Isto é, a coesão social que permite falarmos de uma “vontade coletiva” é explicada pelo reconhecimento de pessoas como autoras e destinatárias de um mesmo código jurídico. [...]

Em terceiro lugar, a compreensão discursiva de autonomia pública implica num *(sic)* *compromisso necessário com as liberdades individuais*. [...] Em poucas palavras, a autonomia pública precisa contar com sujeitos individuais capazes de formular opiniões próprias e de justificá-las em face de posições alheias. Tais exigências, como vimos, nos remete à autonomia privada dos sujeitos de direito, a qual é constituída por liberdades individuais que protegem o sujeito de direito contra o controle e fiscalização de suas convicções internas, permitindo-o avaliar criticamente o saber teórico e prático que lhe são apresentados em vista de uma formulação independente de suas próprias visões do mundo. (SILVA, 2008, p. 109-110)

Fica claro como a autonomia pública pressupõe a privada e esta necessita daquela para ser garantida e respeitada. A autonomia pública garante a não interferência desarrazoada nos direitos subjetivos porque todos se manifestam e a possibilidade de se manifestarem só existe em virtude desses mesmos direitos subjetivos. Há, pois, uma tensão entre os dois âmbitos, e não a prevalência de um sobre o outro.

Assim, “Habermas quer dizer que toda a configuração de direitos operada pela autonomia pública somente é realizada por aqueles que serão também considerados seus destinatários” (SILVA, 2008, p. 111), ou seja, a figura do autor das normas jurídicas pressupõe a figura do destinatário.

O conceito de autonomia pública desenhado por Habermas requer a proteção da autonomia privada, pois, para que haja procedimentos deliberativos isentos de coerção é preciso que os participantes possam expressar seus argumentos fundados livremente em suas próprias convicções, o que só é possível se forem garantidas as liberdades subjetivas (autonomia privada) (SILVA, 2008). Sem essa liberdade individual, a manifestação desses sujeitos seria apenas uma concordância (ou uma repetição) de argumentos já incorporados passivamente por todos.

Dessa forma, as autonomias pública e a privadas não possuem apenas um fundamento comum (discursos isentos de coerção), como se pressupõem mutuamente, compartilhando um nexos conceitual que impede a prevalência de uma sobre a outra, havendo, na verdade, uma tensão entre uma e outra, um movimento dialético permanente entre o público e o privado. A isso Habermas atribui o nome de co-originariedade. Nas palavras do autor alemão:

O conceito de autonomia política, apoiado numa teoria do discurso, abre uma perspectiva completamente diferente, ao esclarecer por que a produção de um direito legítimo implica a mobilização das liberdades comunicativas dos cidadãos. Tal esclarecimento coloca a legislação na dependência do *poder comunicativo*, o qual, segundo Hannah Arendt,

ninguém pode “possuir” verdadeiramente: “o poder surge entre os homens quando agem em conjunto, desaparecendo tão logo eles se espalham”. Segundo esse modelo, o direito e o poder comunicativo surgem co-originariamente da opinião em torno da qual muitos se uniram publicamente. [...] Se o poder da administração do Estado, constituído conforme o direito, não estiver apoiado num poder comunicativo normatizador, a fonte da justiça, da qual o direito extrai sua legitimidade, secará. (HABERMAS, 2003, p. 185)

Essa tensão entre as esferas pública e privada, caracterizando-se como um verdadeiro movimento dialético, contínuo e interminável, entre os valores protegidos pela autonomia privada e os valores protegidos pelo interesse público, ocorre diariamente no campo tributário, quando juízes e operadores do direito se deparam com a adequação de uma norma ao caso concreto. Tal fato já havia sido percebido também por Marco Aurélio Greco, quando expôs que a própria Constituição Brasileira consagra, desde o seu início, valores protetivos liberais e sociais, pois na época da Assembléia Nacional Constituinte, houve um grande conflito ideológico entre defensores de um lado e de outro. (GRECO, 2008, p. 46-49). Dessa forma, de acordo com o citado autor, o produto desse confronto ideológico não foi nem um Estado de Direito meramente protetivo, nem um Estado Social meramente intervencionista, mas um Estado Democrático (valor social) de Direito (valor liberal-protetivo) retratado no próprio artigo 1º. da Constituição Federal do Brasil.

Não seria correto afirmar que, na Constituição brasileira, há uma opção pela proteção dos valores liberais (autonomia privada) em detrimento dos sociais (interesse público) ou vice-versa, mas justamente ao contrário, por não haver uma opção entre elas, o texto constitucional aprovado pela Assembléia Constituinte resultou uma “fusão das duas linhas ideológicas dando vida a essa figura híbrida que é o Estado Democrático de Direito” (GRECO, 2008, p. 48), o que está de acordo com a crítica feita por Habermas no sentido de que a tensão entre autonomia pública e privada não pode ser simplesmente dissolvida com o direcionamento prévio para uma das pontas dessa relação.

Neste diapasão, vale conferir as palavras do próprio Habermas:

A nossa tentativa de reconstrução do nexos entre direito e poder político deve evitar antecipadamente um mal-entendido. A pesquisa não visa ao desnível entre norma e realidade, portanto o poder como facticidade social, perante o qual as idéias podem ser desacreditadas. A visão dirige-se, ao invés disso, para uma tensão entre facticidade e validade que habita o direito. Esta tensão se apresenta inicialmente na dimensão de validade do direito – como a tensão entre a positividade e a legitimidade – e no interior

do sistema de direitos – como a (tensão) entre autonomia pública e privada. (HABERMAS, 2003, p. 173-174)

Como diz ainda GRECO (2008), em virtude dessa coexistência de ambos interesses, o artigo 3º, inciso I da Constituição Brasileira de 1988 estabelece que um dos objetivos da República Federativa do Brasil é construir uma sociedade livre, justa e solidária, sendo que os valores liberais (“livre”) e sociais (“solidária”) são colocados, de forma equidistante, ao lado do valor justiça (leia-se “legitimidade”, para fins aqui expostos) a qual está no meio entre os dois valores, somente podendo ser alcançada se representar o resultado do movimento dialético entre uma ponta (liberal) e outra (social).

E justamente diante de um caso concreto esse movimento dialético (tensão) entre os interesses privados e públicos se torna visível, nos dizeres de Marco Aurélio Greco:

Diante de um impasse que envolva um confronto de valores, a solução é encontrar um ponto de equilíbrio em que seja possível proteger os legítimos interesses ligados à propriedade e, ao mesmo tempo, assegurar o atendimento satisfatório da variável social. (GRECO, 2008, p. 54)

Nesse mesmo sentido, Luciana Goulart Saliba (2010), com o objetivo de desmistificar os pressupostos e conseqüências da interpretação econômica no direito brasileiro, demonstrou como esse movimento dialético também se apresenta dentro daquela vertente interpretativa.²¹ Em apertadíssima síntese, a citada autora demonstra-nos como a interpretação econômica, em seus primórdios, realmente era uma corrente interpretativa radicalista, que desconsiderava preceitos legais para alcançar qualquer manifestação de efeito econômico que decorresse de algum ato praticado pelo contribuinte, realizando, por vezes, tributação com base em analogia, subvertendo sentido legal de textos e expressões, gerando extrema insegurança jurídica. (SALIBA, 2010, p. 19). Todavia, com a evolução do próprio pensamento da referida vertente, agregando-se outros valores, corrigindo-se os exageros praticados anteriormente, foi-se criando uma interpretação econômica moderada, mais

²¹ Ainda que o tema acerca da interpretação econômica não tenha feito parte do presente estudo, já havíamos esclarecido que o assunto abordado neste trabalho poderia ser feito sobre vários ângulos, dentre eles o da interpretação econômica, não se excluindo outros que pudessem também ajudar o aplicador/intérprete do direito e, ademais, queremos apenas demonstrar, com a presente referência, que a tensão entre o público e o privado, apresentada por Habermas, apresenta-se também em outros cenários.

equilibrada, que mais se assemelha com o conceito de fraude à lei exposto aqui, no sentido de se alcançarem atos praticados com excesso de artificialismo (combate a atos elusivos), mas respeitando-se mandamentos legais e princípios maiores, como a capacidade contributiva, legalidade, proibição de analogia e outros. (SALIBA, 2010, p. 30, 61-63, 68-70). Neste ponto surge o problema – a tensão entre o público e o privado – de como se compatibilizar os valores protetivos dos liberais e os valores sociais, a não ser exercitando um movimento dialético entre ambos ou, nos termos da autora, baseando-se em Marco Aurélio Greco, colocando ambos os valores sentados à mesa para dialogarem. (SALIBA, 2010, p. 95, 120)

Disso podemos extrair a conclusão de que não é possível haver uma resposta pronta *a priori* para os casos de planejamento tributário, no qual existe também uma tensão (um movimento dialético) entre o dever de se pagarem impostos e a autonomia privada do contribuinte na escolha dos atos que melhor atendem aos seus objetivos.

Como diz GRECO (2008, p.33), uma vez que a norma jurídica é em certa medida construída no caso concreto, não haveria a possibilidade de a teoria habermasiana fornecer uma resposta pronta para os casos em que houvesse embate entre o dever de se pagarem impostos e a liberdade individual da escolha do caminho menos oneroso para o contribuinte.

Nesse mesmo sentido, Heleno Tôrres expõe que, para se verificar se o planejamento tributário encontra-se, na prática, vinculado à licitude projetada, deve-se verificar, em cada caso concreto, se os negócios jurídicos constituídos são válidos e regulares, com adequada correspondência entre a forma e o conteúdo e somente a partir dessa análise concreta poderá o Fisco controlar a licitude ou ilicitude. Nas próprias palavras do autor:

Em outras palavras, impende confirmar a circunstância concreta do negócio jurídico visado pelas partes, para que se possa falar de licitude ou ilicitude do planejado, motivo pelo qual não é cabível qualquer espécie de preconceito *a priori* sobre o que seja veiculado como conteúdo de planejamento tributário. (TÔRRES, 2003, p. 176)

Considerando que cada caso deve ser analisado individualmente, para se constatar ou não a ocorrência de fraude à lei (ou qualquer outro vício que macule o planejamento e o torne inoponível ao Fisco), até mesmo o planejamento de incorporação às avessas é considerado lícito, por vezes, pelo próprio Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais, quando levando em consideração situações fáticas e elementos do caso concreto, tais como as empresas estarem ativas operando (ao contrário daquelas outras incorporações nas quais as empresas somente existiam no papel) entendeu como válida a operação praticada, conforme se depreende pela ementa do acórdão CSRF/01-05.413:

IRPJ – INCORPORAÇÃO AÁS AVESSAS – GLOSA DE PREJUÍZOS – IMPROCEDÊNCIA – A denominada “incorporação aás avessas”, não proibida pelo ordenamento jurídico, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entre ambas praticadas. (BRASÍLIA, Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes – atual CARF – acórdão 01-05.413)

Por fim, uma vez demonstrada a necessidade de se compatibilizarem os interesses públicos com a autonomia privada, pois não seria possível que a tensão entre estes pólos simplesmente se resolvesse para um dos lados sem maiores justificativas, devendo-se analisar cada caso concreto, separadamente, Habermas entende ser necessário depurar, criticamente, os argumentos trazidos, estrategicamente, por defensores de ambas as vertentes, a fim de se desmascararem dogmas antigos que ainda subsistem por detrás de teorias e argumentos que assumem caráter de verdade absolutas. Assim, para o autor, somente por meio de uma desconstrução crítica desses argumentos e com base no direito posto, juntamente com sua coercibilidade – com vistas a não se afastar do caráter deontológico do direito – seria possível se atingir um consenso, legítimo, para solução de casos concretos. Essa é a razão de se abordar, no próximo tópico, a natureza crítico-deliberativa da teoria de Habermas.

4.1.5 A natureza crítico-deliberativa da teoria de Habermas e os discursos de fundamentação e aplicação

Após a incursão na teoria procedimentalista de Habermas, fica claro que o referido autor não pretende apresentar uma resposta pronta para o embate entre público e privado através da sua teoria. Pelo contrário, pretende é justamente utilizar

as bases de sua teoria como critérios de verificação para saber se no caso concreto foi realmente possível um debate amplo, aberto, democrático, depurando-se criticamente dogmas e compreensões prévias através de procedimentos que possibilitam o discurso que, por sua vez, traduz-se em formas de comunicação que permitem que a aceitação de normas de conduta, tanto individuais quanto coletivas, seja pautada pelo convencimento racionalmente motivado das partes envolvidas. (HABERMAS, 2003)

Defende que toda e qualquer argumentação deve ser analisada criticamente, ou seja, sem se aceitar uma resposta *a priori*, pronta e acabada, para os problemas tematizados. Todavia, Habermas não defende um procedimento argumentativo ilimitado, como se a disposição legal fosse apenas uma mera referência a um caminho a ser seguido. Se fosse dessa forma, correria o risco de sua teoria se derivar para um utilitarismo puro, pois as decisões judiciais seriam proferidas conforme as preleções e preferências de cada um, deixando o texto (a norma legal) praticamente de lado. Por essa razão afirma Habermas (2003) que o direito é deontológico e não axiológico, ou seja, funciona sob um código binário (lícito/ilícito) que deve ser respeitado quando da aplicação e interpretação da lei, não podendo ser relativizado através de um procedimento argumentativo puro.

Desta maneira, anota Cruz (2004, p. 210) que para Habermas há um risco de o subjetivismo contido na hermenêutica atual (entendida como a que se afasta daquela que procura por decisões objetivas, derivadas de uma aplicação mecânica da lei – positivismo clássico) descambar para um decisionismo judicial arbitrário, em franca violação à democracia. Assim, o que está em jogo é a legitimidade do direito.

Argumenta ainda Cruz (2004) que o positivismo também não consegue fornecer respostas à altura das mudanças sociais, científicas e jurídicas ocorridas nos últimos anos.

Ressalta Cruz que é preciso lembrarmos que surge a seguinte pergunta para Habermas: como integrar socialmente mundos da vida em si mesmos pluralizados, tão diferentes (público/privado, maioria/minoria), e ao mesmo tempo permitir a coerção e legitimidade do direito? O citado autor responde o seguinte:

... a resposta só poderia ser uma: a facticidade da imposição coercitiva do Direito pelo Estado deveria ser conectada a um *processo de normatização racional do direito*. Logo, a coerção e a liberdade são dois componentes essenciais à sua validade. (CRUZ, 2004, p. 211)

Assim, a legitimidade do direito não se resolveria com a simples entrega de uma parcela de liberdade de cada cidadão para o Estado legislar em seu nome, muito menos na simples aceitação acrítica de decisões judiciais.

Aponta Cruz (2004, p. 213) que, para Habermas, a moralidade deve transcender as diversas visões de mundo, com enunciados derivados de um diálogo público e racional, incluindo tanto concepções individuais quanto coletivas sobre a noção de o que é considerado como vida digna para cada um dos atores do direito.

Habermas trabalha sobre uma moral pós-convencional, que se caracteriza por um procedimento para avaliação de questões difíceis, procedimento esse que pressupõe e é fundado numa noção de reciprocidade, de modo que possam coexistir diferentes posicionamentos, crenças e indivíduos numa mesma sociedade.

É o que Habermas propõe quando afirma que:

...a legitimidade do direito apóia-se, em última instância, num arranjo comunicativo: enquanto participantes de discursos racionais, os parceiros do direito devem poder examinar se uma norma controvertida encontra ou poderia encontrar o assentimento de todos os possíveis atingidos (HABERMAS, 2003, p. 138)

Nesse sentido, explicando a passagem acima, pontua Álvaro Ricardo Souza Cruz:

A ética teleológica kantiana é substituída por uma ética deontológica de caráter universalista por Habermas (1997). À moral substantiva de Kant (1995), sustentada por elementos éticos, religiosos e culturais de uma sociedade específica, ele propõe uma moralidade pós-convencional. À produção interior e monológica de normas jurídicas, pautada por uma moral convencional, Habermas (1997) propõe um procedimento dialógico/discursivo fundado no “princípio da moralidade”.

[...]

Agora, a moral pós convencional, transforma-se num procedimento para avaliação imparcial de questões difíceis, um procedimento fundado na noção de reciprocidade, de maneira a permitir/garantir o florescimento de distintos projetos de vida. (CRUZ, 2004, p. 213)

Neste ponto é necessário um esclarecimento, no que se refere à terminologia “moral pós-convencional”. Cruz (2004, p. 214) observa que Habermas utiliza-se do termo “moral pós-convencional” para indicar que trabalha sob o ponto de vista crítico, ou seja, uma crítica que não aceita aqueles dogmas e respostas

convencionais, fazendo, assim, um paralelo entre níveis distintos de moralidade e o processo de aprendizagem para explicar sua posição. Explicamos.

Numa etapa pré-convencional da sociedade e da moralidade, a comunidade não possui valores próprios, uma vez que tradições e costumes ainda não se consolidaram. Utilizando-se do exemplo fornecido por Álvaro Ricardo Souza Cruz, no paralelo com a aprendizagem, da mesma forma como uma criança procura aprender padrões lingüísticos estabelecidos ou compreender regras sociais, a comunidade ainda está estabelecendo normas de comportamento social (CRUZ, 2004).

Na etapa sucessiva, a fase convencional corresponde ao momento no qual os valores éticos, sociais, políticos e econômicos já estão estabelecidos. Comparando-se com a aprendizagem, nesta etapa a criança já teria compreendido as regras sociais, sabendo utilizá-las.

Na fase pós-convencional, os indivíduos, apesar de já possuírem uma herança cultural, passam a reconhecer valores que formam sua identidade e a procederem a juízos de valor críticos sobre os mesmos, através do reconhecimento de direitos individuais e princípios gerais.

Em síntese, a moral pós-convencional é crítica e deliberativa, o que pode ser representado pela felicíssima metáfora do Álvaro Ricardo Souza Cruz, quando diz que “na moralidade pré-convencional o indivíduo está aprendendo as regras do jogo. Na etapa convencional, ele está apto a jogá-lo. Finalmente, na fase pós-convencional ele se torna capaz de criticar tais regras”. (CRUZ, 2004, p. 214).

Por isso afirma o citado professor que Habermas acredita que o homem é capaz de superar os limites da moralidade convencional, superando (ou filtrando) seus limites valorativos e culturais, estabelecendo um processo de normatização jurídica que permita que isso ocorra, através dos discursos de fundamentação e aplicação. (CRUZ, 2004).

Nesse sentido, é preciso que as vertentes interpretativas acerca do planejamento tributário tenham seus argumentos depurados criticamente, no discurso, para que se permita uma mínima legitimidade e aceitação racional que seja.

Para tanto, conforme anota Cruz:

Habermas centra sua teoria na distinção entre os meros atos comunicativos e os discursos como mecanismo de construção de pretensões de validade para fins de obtenção de um consenso verdadeiro, no qual a solidariedade seria condição indispensável para o êxito do mesmo. Ele acreditava que a legitimidade de qualquer deliberação normativa só podia ser alcançada pela observância das condições ideais de fala, pressupostos (*sic*) à comunicação, distinguindo, com isso, um consenso racional de um pseudoconsenso. Logo, o critério de legitimidade do discurso se restringiria ao procedimento, afastando-se, pois, de qualquer noção de conteúdo *a priori*. (CRUZ, 2007, p. 100)

Essa é, então, a razão de a teoria habermasiana ser considerada como crítica-deliberativa, pois não é possível aceitarmos posições, dogmas, pré-compreensões sem questionarmos qual a razão de tais premissas.

Sob um outro enfoque, agora no campo tributário, mas dentro da mesma linha de raciocínio, equivale ao que diz Marco Aurélio Greco, quando afirma que prefere aquele que diz, expressamente, qual a postura ideológica que assume em determinado debate ou em que se baseou para fazer alguma afirmação, àquele que não deixa claro qual o seu ponto de partida, fornecendo conclusões categóricas em determinado sentido como se fossem verdades absolutas e incontestáveis, sem que se denuncie que são, na realidade, produtos previamente assumidos – e não explicitados ou explicados – de determinada linha ideológica. (GRECO, 2008, p. 20)

Marco Aurélio Greco procura denunciar, com isso, que, ao nos depararmos com uma interpretação fornecida para um determinado caso, seria a hipótese de se questionar, por exemplo, qual o pano de fundo (ou quais as pré-compreensões) que foi utilizado no momento de se interpretar aquela determinada norma tributária, a qual pode ter resultado em maior tributação. Vale dizer, deve ficar claro se, por exemplo, o intérprete/aplicador da lei, naquele caso, partiu de uma premissa que admite uma supremacia do interesse público sobre o privado, chegando, dessa forma, a um resultado que seria diametralmente oposto àquele que utilizasse como premissa a prevalência da autonomia privada sobre os interesses públicos.

Neste ponto entra o que havíamos chamado atenção ainda há pouco, sobre a preocupação de Habermas de que se evite um subjetivismo exacerbado, um procedimento argumentativo sem limites. Na tentativa de resolver isso, aquele autor trabalha a noção de discurso de fundamentação e discurso de aplicação.

Anota Cruz (2004, p. 219) que, quando da elaboração de leis que pautarão ações e comportamentos humanos, devem ser levadas em consideração circunstâncias fáticas que imponham uma descrição adequada do problema. Disso

resulta que o discurso deve se abrir para os problemas pragmáticos, éticos levantados (tematizados) por seus participantes, através do princípio da democracia, que, conforme já visto, garante a todos a participação em iguais condições. Cite-se, como exemplo, inovações trazidas em legislações para corrigirem problemas ou incongruências que surgiram com práticas cotidianas, tal como a limitação de compensação de prejuízos fiscais nos casos de incorporação, tendo em vista a utilização abusiva de incorporações de empresas falidas e, na maioria das vezes, desativadas, com o único intuito de utilizar seus grandes prejuízos fiscais para compensar com os lucros das incorporadoras.

Portanto, no momento da fundamentação das normas jurídicas (legislação), ao qual Habermas denomina de Discurso de Fundamentação, haverá a integração das mais diversas argumentações trazidas à lume pelos sujeitos de direito, que passarão a ser positivadas no ordenamento jurídico através de leis promulgadas.

Conforme explica Cruz:

Os argumentos não-morais envolvem os pragmáticos e os ético-políticos. Os pragmáticos ligam-se à definição de meios necessários/adequados à realização de preferências ou objetivos da comunidade. Aí avaliam-se não apenas os meios, mas também os fins. É, pois, um elemento teleológico, finalístico, no qual se colocam discursivamente comparações e ponderações diante de alternativas para as técnicas/estratégias de ação. Já os argumentos ético-políticos envolvem debates sobre os ideais que pautam os projetos comuns de vida dessa comunidade, fixando os valores que a mesma realmente deseja para sua constituição. (CRUZ, 2004, p. 219-220)

O mesmo tema é tratado com maestria, também, por Heleno Tôrres. De acordo com este autor, em apertada síntese, ao abordar a relação do direito com os demais segmentos da sociedade e a autonomia do direito tributário, em relação aos demais ramos, assim como Habermas, esclarece que o sistema do direito trabalha sobre um código (lícito/ilícito), baseando-se no pensamento de Luhmann, no qual o direito seria um subsistema com sua própria linguagem, o qual se abriria para argumentos pragmáticos de outros subsistemas (como o econômico, o político, o social) no campo cognoscitivo, ou seja, trazendo para a linguagem jurídica, através do discurso de fundamentação, problemas/assuntos antes não regulados pelo direito. Veja-se a seguinte passagem:

Para Luhmann, o direito é um subsistema social *autopoietico* de comunicação, por ser dotado de capacidade de auto-reprodução, e distinguindo-se do todo (sistema social) graças à diferenciação que lhe

permite o seu código próprio (válido juridicamente [lícito] *versus* inválido juridicamente [ilícito]) para produção e reprodução dos seus elementos por si mesmo, para efeito de sua expansão concêntrica, na medida do crescimento da complexidade do sistema social. Trata-se, enfim, de (re)criação de comunicações especificamente jurídicas, na medida em que suas unidades básicas (normas e relações entre normas) são, em última análise, atos de comunicação, o que constitui um grande sistema comunicacional.

[...]

O direito, para a (re)produção de suas normas, precisa comunicar-se com as outras realidades (reflexividade sistêmica), mediante observação controlada, para que se faça possível sua compatibilidade material (de conteúdo) com a realidade social à qual se destina. Nisto consiste a “abertura cognitiva” (conhecimento) do sistema. Eis, portanto, o paradoxo jurídico: enquanto sua reprodução (formal e material) de elementos faz-se mediante atos de comunicação próprios e exclusivos (clausura organizativa), não pode prescindir do mundo exterior para informar (materialmente) o conteúdo das novas normas e os atos de aplicação do direito. Em síntese, o direito como sistema autopoietico, apresenta-se operacionalmente fechado, mas cognitivamente aberto em face do sistema social. (TÔRRES 2003, p. 39-40)

Ocorre que não basta a simples positivação de determinada conduta para que a exigência da mesma possa ser considerada legítima. Conforme exposto até o momento, Habermas deixou claro que a validade de uma norma jurídica não é extraída simplesmente de sua legalidade, do fato de que a mesma pudesse prever todas as circunstâncias e elementos ligadas a ela. A sua legitimidade é extraída da sua legalidade desde que haja um processo na elaboração da norma que garanta a participação de todos os destinatários, de modo que os mesmos se tornam autores também.

Todavia, ainda que tal processo fosse respeitado, anota Cruz que Habermas reconhecia que as normas válidas seriam aplicáveis somente *prima facie*, na medida em que as circunstâncias fáticas tenham sido abrangidas pela legislação. Assim o operador do direito deveria saber que “nem sempre o contexto do caso concreto se adequa perfeitamente à norma” (CRUZ, 2004, p. 225), sendo necessário argumentar favoravelmente ou contrariamente à incidência dela.

A esse momento da incidência da norma Habermas atribuiu o nome de discurso de aplicação, no qual o operador do direito pressupõe que as normas são válidas, mas o que se discute, em regra, “é sua referência/adequação a uma situação concreta”, de tal forma que o aplicador deverá “examinar a identidade, ou não, do significante contido nas expressões incluídas na norma diante dos elementos descritivos do caso” (CRUZ, 2004, p. 225).

Neste aspecto, torna-se indispensável que o aplicador proceda a um exame semântico do texto da lei, levando em consideração precedentes judiciais, doutrina, além de ter que justificar os elementos/aspectos descritivos da realidade, pois estará assim selecionando as características do caso que considera relevantes (CRUZ, 2004).

Dessa forma, observa Cruz (2004, p. 225) que a adequação permite ao operador do direito determinar um grau de restrição à aplicação de uma norma, sem se questionar sua validade. Não se fala em ponderação de princípios, mas apenas de se encontrar uma norma adequada para cada caso.

Demonstra-se assim a idéia de que o discurso jurídico possui duas frentes que se caracterizam em discurso de fundamentação (legislação) e de aplicação (jurisdição).

Aponta Cruz (2004, p. 229) que no discurso de fundamentação o agir comunicativo dos participantes é necessário para se atingir a racionalidade e legitimidade da normatização jurídica, apesar de Habermas reconhecer que o processo legislativo não é capaz de excluir todo o agir estratégico (HABERMAS, 2002, p. 277), que se manifesta por lobbies, grupos econômicos e outras formas de pressão. Todavia, no discurso de aplicação (jurisdição) deveria ser possível depurar as ações estratégicas das partes através do processo judicial.

Habermas defende a tese de que a jurisdição (discurso de aplicação) exerce uma função distinta daquela exercida pelo legislador (discurso de fundamentação), não podendo se transformar, pois, em um legislador concorrente. (CRUZ, 2004, p.230). Nas próprias palavras do autor:

Somente o legislador político tem o poder ilimitado de lançar mão de argumentos normativos e pragmáticos, inclusive os constituídos através de negociações equitativas, isso porém, no quadro de um procedimento democrático amarrado à perspectiva da fundamentação das normas. A justiça não pode dispor arbitrariamente dos argumentos enfeixados nas normas legais; (HABERMAS, 2003, p. 239)

O que Habermas pretende com isso é estabelecer uma limitação à atuação do aplicador do direito, de modo que por mais que se abram possibilidades de uma arena de debate pelo princípio do discurso, na qual o agir estratégico é depurado e as partes procuram um consenso, ainda assim deve ser respeitado um piso mínimo estabelecido pelo legislador quando este escolheu, entre argumentos

pragmáticos/político-éticos, aqueles que melhores atenderiam às necessidades daquela comunidade (discurso de fundamentação), desde que, obviamente, este mesmo discurso não esteja eivado de um agir estratégico, ou até mesmo contrário ao próprio direito (ex.: uma lei promulgada que ofende a própria constituição).

Em outras palavras, o discurso de aplicação (jurisdição) deve respeitar, pelo menos *prima facie*, os argumentos, conceitos e elementos escolhidos pelo discurso de fundamentação (legislação). É o que nos explica Cruz:

Contudo, as argumentações pragmática e ético-política, construídas pelo legislador político, frutos do balanceamento de valores e interesses, devem ser, em regra, tomadas como válidas *prima facie* pelo Judiciário. Ele não pode proceder a um novo discurso de fundamentação. Ao contrário, deverá examinar apenas a adequação da norma às circunstâncias do caso concreto.

[...]

No controle da constitucionalidade das leis, o Judiciário deixa de aplicar uma norma ordinária, válida *prima facie*, para aplicar diretamente a norma constitucional ao caso concreto.

Em sua argumentação ele não pode construir novos argumentos pragmáticos ou ético-políticos. Ao contrário, pode justificar a não aplicação da norma ordinária, estritamente por meio do “princípio do discurso”, no qual encontra-se também o “princípio da moralidade”

Em outras palavras, a jurisdição afasta a norma pelo fato de a mesma ter-se pautado por argumentos pragmáticos/éticos-políticos não devidamente depurados pelo “princípio da democracia”, ou seja, pela ilegitimidade da norma jurídica. (CRUZ, 2004, p. 230-231)

Assim, para a teoria do discurso, a legislação seria o produto de um estímulo sistêmico de identificação de uma matéria que precisou ser regulamentada, ou seja, é a forma pela qual o sistema de Direito identifica uma determinada relação social que interessa ao Direito e passa a ser regida pelo código binário do mesmo (lícito/ilícito), pois o direito é deontológico e não axiológico, conforme nos esclarece CRUZ (2007, p. 165).

Essa a razão do citado professor fazer a seguinte distinção:

... a irritação do sistema político produz uma reação própria em discursos de justificação, não podendo os mesmos se dar já no âmbito do discurso de aplicação, sob pena do sistema jurídico se desvanecer e ficar inteiramente a mercê da política. (CRUZ, 2007, p. 191-192)

Nesse mesmo sentido afirma Heleno Tôrres, ao tratar das validades das normas no sistema tributário nacional:

A “autonomia” do sistema jurídico (total) constitui seu fechamento em relação ao mundo da vida (meio envolvente) segundo a possibilidade de autorreprodução dos seus elementos. Isso evita qualquer possibilidade de entrada no sistema de normas próprias de outros subsistemas sociais (normas Éticas, religiosas, econômicas etc.), ou mesmo os próprios fatos, in concreto. Normas extrajurídicas só adquirem validade jurídica se, após um juízo de valor sobre a respectiva relevância jurídica, forem submetidas aos critérios de formação admitidos pelo sistema, institucionalmente, para sua permanência no sistema. (TÔRRES, 2011, p. 124)

Apresentando de outra forma a noção de que o discurso de aplicação não pode desnaturar o discurso de fundamentação, Álvaro Ricardo de Souza Cruz lembra bem que para Dworkin há a distinção entre os princípios em sentido estritos e diretrizes políticas (*policy*). Os primeiros justificam decisões em respeito aos direitos fundamentais, individuais ou coletivos, sendo uma exigência de justiça. As diretrizes políticas (*policy*) justificam ações estatais em favor de interesses/metabolismos da coletividade. Assim, por entender que os primeiros (princípios em sentido estrito) são trunfos essenciais à democracia, Dworkin não admite sua ponderação diante de argumentos de cunho político, pois apenas os princípios jurídicos podem justificar decisões judiciais, “uma vez que o estabelecimento de metas estatais e políticas públicas, além de não serem da alçada do Judiciário, certamente não podem servir de substrato à fundamentação racional para aplicação do direito”. (CRUZ, 2007, p. 199-200)

Por essa razão, é extremamente acurada a explicação de CRUZ quando afirma que a jurisdição:

... não pode empregar a mesma forma de argumentação empregada nos discursos de justificação que, comumente se pauta em cálculos utilitaristas de custo/benefício entre meios e fins. Ali o legislador político pode balancear e ponderar meios e fins em torno de questões morais, pragmáticas, éticas e políticas que, *prima facie*, devem ser tidas como legítimas pelo Judiciário.

Em outras palavras, os discursos de aplicação se tornam um elemento distinto no fluxo comunicativo e autopoiético do sistema jurídico. Logo, eles não são uma renovação dos discursos de fundamentação. **Ao contrário, caracterizam-se por um exame de sua adequação diante das circunstâncias do caso concreto.**

[...]

Em sua argumentação o operador do direito não pode construir uma nova argumentação pragmática ou ético-política.

[...]

Em outras palavras, a jurisdição afasta a norma pelo fato de a mesma ter se pautado por argumentos pragmáticos/éticos-políticos não devidamente depurados pelo “princípio da democracia”, ou seja, pela ilegitimidade da norma jurídica. (destaques nossos) (CRUZ, 2007, 200-201)

Ainda sobre a diferença entre os momentos de aplicação e fundamentação, para que fique claro, observa CRUZ (2007, p. 204) que o discurso de fundamentação cria textos normativos no sentido de recepcionar relações humanas que até então não interessavam ao sistema jurídico, ao passo que o discurso de aplicação constrói o direito, tanto no sentido de ser um filtro para recepção das situações elencadas pelo discurso de fundamentação, quanto por colocar em relevo situações que já pertenciam ao direito, mas que o sistema ainda não tinha se dado conta.

Assim, os discursos de fundamentação são “constituídos exatamente pela possibilidade da sociedade regradar condutas públicas/privadas diante das inúmeras e crescentes aspirações da população em geral.” (CRUZ, 2007, p. 211)

O que se demonstrou até aqui foi que ao identificarmos as diferenças existentes entre o discurso de fundamentação e o discurso de aplicação, é possível traçarmos limites à atividade do aplicador/intérprete do direito, de modo que a teoria de Habermas não admite uma argumentação ilimitada a ponto de desnaturar os elementos que foram erigidos pelo constituinte originário/derivado para serem protegidos pelo direito, ou até mesmo desnaturar o próprio significado, por mínimo que seja, de uma palavra, de um conceito, contido na lei. Pelo contrário, poderíamos identificar como conseqüências da adoção da teoria de Habermas que: a) deve haver um respeito, mínimo que seja, à literalidade da lei, ou seja, a um significado mínimo contido no próprio conceito (por exemplo, não seria possível atribuir-se o conceito de “renda” ao que é logicamente considerado como “despesa” ou vice-versa); b) deve haver um no procedimento argumentativo quando da interpretação de um enunciado, a fim de não se perder a deontologia do direito (lícito/ilícito ou oponível/inoponível), desnaturando-se num utilitarismo; c) não existem respostas *a priori* e somente no caso concreto o discurso de aplicação faz uma análise da adequação daquela norma àquele caso.

Trazendo as premissas trabalhadas por Habermas ao campo tributário, seja nos casos de planejamento tributário, seja em qualquer caso de interpretação/aplicação de uma disposição legal, é possível afirmar que não haveria uma resposta *a priori*, como se fosse uma fórmula pronta, para se determinar se houve ou não abuso de direito (fraude à lei). Contudo, é certo também que aquele mesmo dispositivo serviria de um patamar mínimo, um piso legal, para que o

aplicador da lei iniciasse sua argumentação, ou seja, a lei abstrata não pode ser considerada como ponto de chegada (o que ocorre num modelo simplesmente subsuntivo), mas deve ser considerada como ponto de partida.

É dentro deste mesmo enfoque que Heleno Tôrres (2003, p. 135) também faz sua exposição, alertando para a necessidade de utilizar-se o texto legal como ponto de partida para construção da norma no caso concreto. Numa breve reconstrução, o autor demonstra como os métodos interpretativos criados ao longo da história (literal, histórico, sistemático, finalístico – este último, eclodindo na jurisprudência dos interesses, medido pelo grau de utilitarismo, ou boas conseqüências, para a sociedade) foram criticados por filósofos e juristas, demonstrando a limitação dos mesmos e o caráter arbitrário que muitos adotavam. Na visão do autor, esses métodos constituem, na prática, apenas um repertório de recursos sem maior objetividade científica. Assim, em substituição a essas vertentes, propôs-se a *teoria da linguagem do direito*, por ser o direito essencialmente linguagem.

Desta feita, expõe Heleno Tôrres que, para a teoria do *construtivismo metodológico do direito*, o “texto jurídico” é o ponto de partida para a atividade do intérprete, a partir do qual o sujeito formará sua significação a respeito do conteúdo semântico, mediante atos de compreensão, pois o “texto jurídico” é um conjunto de enunciados do discurso prescritivo. Afirma o autor:

A tarefa do intérprete, portanto, é a de buscar compor a “significação” que os enunciados denotam no seu “contexto”. Esta significação da conduta humana (na forma de juízo hipotético-condicional), que se compõe tomando em conta toda a organização do sistema de normas gerais e abstratas, é a própria norma individual e concreta (que deve ser compreendida como resultado do procedimento de interpretação), aplicável ao caso que requer decisão. (TÔRRES, 2003, p. 135).

E no final desta etapa interpretativa, no momento de se extrair a norma do enunciado descritivo-prescritivo, afirma o autor que:

Para construir a norma (unidade completa de sentido para as mensagens deônticas), faz-se mister promover a *contextualização* dos significados conhecidos no procedimento anterior. É o que Paulo de Barros de Carvalho chama de *esforço de contextualização*. É o sistema pragmático (S^3).

[...]

Aplicando o método construtivista de interpretação de Paulo de Barros Carvalho à interpretação dos negócios jurídicos, temos o S^1 , como sistema dos *textos*, nos quais são identificados os significados conotados, apresentados no plano de expressão correspondente; o S^2 , que é o plano semântico, no qual os significados identificados a partir de S^1 são postos em

relação de significação, visando alcançar a linguagem do negócio jurídico, para determinar o sentido do texto; e, por fim, o S³, que é o sistema pragmático, da dimensão dos valores e da contextualização. (TÔRRES, 2003, p. 137-138).

Faz-se esse alerta porque inúmeras vezes nos deparamos com situações nas quais no momento do discurso de aplicação ocorrem flagrantes desvirtuações de conceitos/elementos contidos no discurso de fundamentação, que não podem ser aceitas.

Ainda que não diga respeito direto a caso de planejamento tributário, mas certamente possui relação com este, vejamos, por exemplo, o caso do Recurso Extraordinário nº 344.994-0/PR julgado pelo STF (BRASÍLIA, STF, 2009).

Naquele caso estava em discussão a constitucionalidade do dispositivo contido na lei 8.981/95, que estabelecia em seu artigo 42 que a partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinação do lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderia ser reduzido em, no máximo, 30% (trinta por cento). O mesmo ocorria em relação à CSLL, uma vez que o artigo 58 da mesma lei dispunha que para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderia ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Os contribuintes argumentavam, dentre outros pontos, que a referida lei violava o princípio da capacidade contributiva, na medida em que vedava a compensação total de prejuízos incorridos em períodos anteriores com lucros auferidos, ou seja, vedava que prejuízos fossem transportados para a base de cálculo de exercícios seguintes e, dessa forma, acabava incluindo na base de cálculo do Imposto de Renda e da CSLL valores a título de lucro que, na verdade, não existiam, pois não havia compensação integral dos prejuízos anteriores. Diziam que, sendo a empresa uma entidade que perdura no tempo, utilizando-se do princípio contábil da continuidade da empresa, não haveria razão para que houvesse vedação de compensação de prejuízos, caso contrário, haveria tributação de parcela de lucro fictícia.

Cumprido esclarecer que, na análise do recurso em questão, havia ainda argumentos relacionados à ofensa a direito adquirido, ofensa à anterioridade e à irretroatividade, que não abordaremos aqui por não ser pertinente ao tema aqui

exposto. Da mesma forma, apesar de ter ficado consignado no voto do Ministro Marco Aurélio (que foi relator do processo mas foi voto vencido, sendo eleito para relatoria do acórdão o Ministro Eros Grau) que não seria analisado o argumento de ofensa ao princípio da capacidade contributiva por falta de prequestionamento, acreditamos que não há necessidade de entrarmos nessa seara para alcançarmos o objetivo que aqui pretendemos demonstrar, qual seja, a desconsideração de elementos do discurso de fundamentação quando da análise/adequação da lei ao caso concreto.

Continuando a análise do caso em comento, o Ministro Marco Aurélio, após ter proferido voto dando provimento ao recurso, fez questão de reforçar seu posicionamento, argumentando que, ao se vedar a compensação do prejuízo em 30%, haveria uma desconfiguração do próprio imposto, que passaria a incidir sobre o patrimônio e não sobre renda, ainda que não houvesse um conceito constitucional claramente definido de renda. Veja-se a seguinte passagem:

Mas o problema é mais sério, a meu ver, é que, de forma criativa – reconheço –, sempre em busca de uma receita maior, em que pese a carga tributária, acabou-se por alterar o figurino constitucional relativo ao tributo, ao imposto de renda, no que só se pode admitir a viabilidade de incidência quando se efetua a equação em que se consideram receitas e prejuízos, sob pena de desfalque patrimonial, quando há realmente lucro. E a partir do momento em que, interferindo na contabilidade do contribuinte, se dispôs que não se poderia levar em conta, no exercício, mais do que trinta por cento dos prejuízos verificados, passou a existir tributação, sob o rótulo de imposto de renda, sob o patrimônio.

Com isso, Presidente, deturpando-se o tributo, que tem sede constitucional, e sede constitucional não bastasse a nomenclatura a revelar a base de incidência, feriu-se de morte o figurino maior, porque constitucional, chegando-se, portanto, a compelir o contribuinte a recolher tributo sem a existência real de lucro, sem a existência do fato gerador. (BRASÍLIA, STF, 2009, p. 703)

Apesar de o Ministro Marco Aurélio ter chamado a atenção de seus colegas para o fato de se estar desnaturando o conceito do próprio imposto de renda, o Ministro Nelson Jobim havia feito uma “explicação” anteriormente, no sentido de que havia sido sustentado da tribuna que se tratava na verdade de um “benefício fiscal”, pois a lei assegurava que um prejuízo ocorrido em ano anterior fosse compensado no ano subsequente. E assim, com base num simples argumento de que era um “benefício fiscal” (que consistiu num voto de duas linhas), o Ministro Eros Grau negou provimento ao recurso, sendo acompanhado pela Ministra Ellen Gracie e

demais, argumentando esta que “é apenas por benesse de política fiscal [...] que se estabelecem mecanismos como o que ora examinamos, mediante o qual é autorizado o abatimento de prejuízos verificados, mais além do exercício social em que constatados”, todavia, “como todo favor fiscal, ele se restringe às condições fixadas em lei”. (BRASÍLIA, STF, 2009, p. 693)

Partindo-se da teoria crítica de Habermas que foi exposta neste trabalho, façamos uma análise da argumentação utilizada por esse dois votos para negar seguimento ao recurso.

Conforme explicação de Edmar Oliveira Andrade Filho (2009, p. 382), baseando-se em Henry Tilbery, o fundamento para que se permita a compensação de prejuízos entre períodos “decorre da necessidade de se considerar a realidade das empresas, que se organizam para funcionar continuamente e permitir que a tributação se faça a partir de um nivelamento dos resultados”, visando ainda contribuir para a consolidação da empresa. Na mesma linha do que foi dito pelo contribuinte no julgamento do RE nº 344.994-0/PR, a empresa não se encerra com o encerramento do exercício fiscal. Por essa razão, para que se tribute a renda (e não o patrimônio), deve ser levado em consideração que a empresa pode acumular lucros num ano e, no ano seguinte, incorrer em prejuízos, devendo, portanto, haver um encontro de contas.

É preciso ainda verificar que, historicamente, antes da publicação da lei 8.891/95, a compensação de prejuízos passados em exercícios futuros era regulada pela lei 8.383/91, a qual permitia uma compensação de 100% do prejuízo acumulado em meses/períodos anteriores com exercícios subseqüentes.

Desta feita, torna-se facilmente perceptível que a possibilidade de se compensarem prejuízos passados em exercício futuros é uma decorrência lógica do próprio funcionamento da empresa, que perdura no tempo e se sujeita a pagamentos de imposto de renda, o qual estabelece períodos anuais (no caso do lucro real) para aferição da ocorrência de lucro ou prejuízo, sendo que esta divisão é necessária apenas para se definir um marco temporal para quantificação de sua base de cálculo. Ao contrário do que foi dito pelos Ministros Eros Grau e Ellen Gracie, tal sistemática jamais teve origem como um “benefício fiscal”. Aliás, se a lei anterior (lei 8.383/91) permitia ao contribuinte a compensação de 100% do seu prejuízo em exercícios subseqüentes, ao limitar em 30% essa mesma compensação, a lei 8.981/95 criou, na verdade, um malefício.

Fica claro que a utilização do argumento “benefício fiscal” é um verdadeiro desrespeito à própria origem histórica da compensação de prejuízos, além de ser uma ofensa ao discurso de fundamentação, na medida em que: a) nem mesmo a lei 9.981/95 se baseia na idéia de benefício; b) incide sobre patrimônio e não sobre a renda, desrespeitando o figurino constitucional (utilizando as palavras do Ministro Marco Aurélio Greco); c) utiliza-se do argumento pragmático/utilitarista de “benefício fiscal” para transformar o direito em política, conforme a preferência dos julgadores, argumento esse que, conforme se disse, não foi utilizado nem mesmo pela própria lei.

Diante daquela tensão existente entre os interesses públicos e os privados, a questão foi resolvida com a dissolução dessa tensão para um dos lados com a adoção de uma justificativa implausível, perdendo-se o caráter deontológico do direito, seu piso mínimo que é a própria coerência lógica dos significados das expressões, o que é criticado por Habermas quando afirma:

Até mesmo no *modelo liberalista*, no qual o Estado geralmente entrega a persecução de fins coletivos a mecanismos de mercado e a associações espontâneas (limitando-se à imposição de direitos subjetivos), o direito não pode ficar distanciado de pontos de vista teleológicos da legislação tributária e da segurança militar. De outro lado, a consideração de fins coletivos não pode destruir a forma jurídica – que é a própria função do direito; essa consideração não pode deixar o direito diluir-se em política. Caso contrário, desapareceria a tensão entre facticidade e validade, delineada no direito moderno. (HABERMAS, 2003, p. 192)

Não restam dúvidas, portanto, de que a distorção dos elementos utilizados no discurso de fundamentação, quando do discurso de aplicação, aniquila, por completo, a tensão existente entre a autonomia privada e os interesses públicos, tendo em vista a transformação caráter deontológico do direito em axiológico, eis que estará vinculado às argumentações dos julgadores, baseadas unicamente em suas compreensões íntimas e prévias, afastando-se do texto legal, positivado.

4.2 Uma Reconstrução Histórica Da relação dos direitos fundamentais com o direito tributário – Crítica acerca das Vertentes que defendem uma interpretação privatista e fiscalista

É possível afirmarmos que sempre que um aplicador/intérprete, diante de um texto legal e um fato concreto, inicia sua atividade, parte obviamente de algum ponto ou de algum pano de fundo, que normalmente é formado por suas convicções prévias, sua formação, seu entendimento acerca do direito e do papel deste.

Não há que se falar em um conhecimento objetivo, alcançado por uma ciência apartada de qualquer elemento subjetivo, para que essa subjetividade não “contamine” aquela ciência pois, como afirma o Marco Aurélio Greco, a *“alegada objetividade científica não passa de uma capa que encobre um elemento subjetivo”*. (GRECO, 2008, p. 53)

Estas compreensões do direito, além de serem ínsitas de cada um de nós, são originárias dos próprios paradigmas sociais e jurídicos que se desenvolveram ao longo dos períodos históricos dos homens. Assim, pedimos licença para fazermos uma breve digressão histórica sobre o assunto. Vejamos.

Decerto, o princípio da legalidade é um dos mais utilizados pela corrente interpretativa formalista, baseando praticamente toda a sua argumentação em cima de tal princípio, extraindo ainda dele a tipicidade cerrada e a segurança jurídica.

Neste ponto, acreditamos ser interessante a reconstrução histórica dos primórdios do princípio da legalidade que pode ser extraída do estudo que nos é fornecido por SKINNER (2006). O citado autor demonstra como as cidades-repúblicas do norte da Itália travaram, ao longo do século XII até o século XVI, lutas com a Igreja e com os Príncipes para conseguirem sobreviver e, conseqüentemente, reconhecerem sua independência e autonomia através, dentre outros pressupostos, do princípio da legalidade e do próprio constitucionalismo.

Em apertada síntese, argumenta SKINNER (2006) que, naquela época, a disputa pelo poder na Terra se dava entre a Igreja e o Império (as Monarquias), disputa essa que adquiria sua legitimação pelas doutrinas de seus defensores, tais como Santo Agostinho, Santo Tomás de Aquino, de um lado (dentre outros) e Maquiavel, Bartolo de Saxoferrato, Jean de Paris, Marsílio de Pádua, Guilherme de Occam, de outro (dentre inúmeros outros), sem deixar de lado as contribuições da reforma Luterana (talvez o ápice da disputa com a Igreja) e do Calvinismo.

Relata SKINNER (2006) que as cidades do Norte da Itália viviam em constante batalha para fazerem (ou tentarem fazer valer) suas liberdades, costumes e crenças, ora se associando ao poder Papal, ora se associando ao poder do Império. Isso ocorreu porque, em certa época, as cidades-república do norte da Itália

enfrentavam grandes batalhas entre elas mesmas, através de seus líderes que objetivavam poder e aumento de território, levando algumas cidades, como Florença, a se aliarem à Igreja, como forma de combater os Príncipes absolutistas e, ao mesmo tempo, fornecer à Igreja uma justificativa de combater seus próprios rivais na luta de estabelecer quem era o poder legítimo sobre os homens. Nesse contexto, relata Skinner, surge Bartolo de Saxoferrato, que elabora sua doutrina na qual declara que como as cidades do norte da Itália são governadas por povos livres, possuem seu próprio *Imperium*, assim seria possível “então dizer que elas efetivamente constituem sibi princeps, ou seja, que cada uma delas é princeps de si mesma”, estendendo este conceito posteriormente para as outras cidades, chegando à tese de que “cada rei, em seu reino, equivale à autoridade do imperador”. (SKINNER, 2006, p. 33), de tal forma que durante toda a luta que as cidades italianas travaram contra os Impérios rivais tiveram como seu aliado principal o papado, selando a aliança, pela primeira vez, com o papa Alexandre III.

Todavia, essa aliança comportava um perigo que as cidades logo perceberam, qual seja, de que os papas comessem a aspirar eles mesmos a governar o norte da Itália, como relata Skinner, pois eles também tinham começado a dar mais vazão às suas ambições temporais, procurando manipular as políticas internas. Assim, através de acordo entre a Igreja e outras cidades do centro da Itália, no fim do século XIII, o papado havia conseguido assumir controle direto e temporal sobre uma vasta região, assim como uma considerável influência sobre a maioria das principais cidades do norte da Itália. (SKINNER, 2006)

Como combate a esse poder papal, algumas cidades lombardas e toscanas, que resistiam aos papas, começaram a elaborar uma ideologia política que fosse capaz de legitimar sua contestação aos poderes e imunidades da Igreja, ocorrendo tal movimento basicamente em Florença e Pádua, que aparecia como a maior defensora dos valores republicanos da Lombardia. Relata Skinner que a maneira encontrada de se opor às pretensões da Igreja consistiu em se apelar ao imperador para que reequilibrasse a balança, nesta época, demasiadamente favorável ao Papa.

Entretanto, as repúblicas lombardas e toscanas não poderiam se submeter novamente a um poder imperial desmedido, sem qualquer observância a direitos naturais supostamente concedidos aos homens. Conforme relata o autor:

Fica óbvio, então, que aquilo de que elas [fazendo referências às cidades do norte da Itália] mais necessitavam era uma forma de argumentação política capaz de defender sua liberdade contra a Igreja, mas que não acarretasse o risco de cedê-la a outra potência. Assim como Bartolo procurara defender sua independência contra o Império, agora precisavam de uma forma análoga de argumento que proclamasse sua independência contra o papa. (Skinner, 2006, p. 40):

Dessa forma, para que as cidades italianas se livrassem do domínio papal e ao mesmo tempo se evitasse o retorno a um poder absolutista dos príncipes, relata Skinner que foram decisivas as contribuições de autores como Marsílio de Pádua, Francisco Suárez, Erasmo e outros, que combatiam basicamente: a) a doutrina de que o Príncipe era *legibus solutus*, ou seja, era livre da ação das leis e, ao mesmo tempo, era considerado lei aquilo que aprovasse ao Príncipe; b) a legitimidade do poder não cabia nem à Igreja, nem ao Rei, mas aos cidadãos que delegavam seu poder aos representantes. (SKINNER, 2006, p. 403-423) Surge assim, talvez, a semente do princípio da legalidade e do próprio constitucionalismo, uma vez que a partir do momento em que os cidadãos não mais aceitavam uma insegurança (jurídica) causada pela discricionariedade ampla e irrestrita de um monarca ou de um papa, foi necessário que se estabelecessem leis que pudessem prever, na maior medida de clareza possível, quais eram os direitos de cada um e que o príncipe também se sujeitasse a elas, da mesma forma como houve o reconhecimento de que a legitimidade do poder de um governante não era originária de uma escritura sagrada, muito menos de um representante déspota, mas sim de cada cidadão.

Evoluindo nessa reconstrução histórica da necessidade de positivação do direito e criação de uma legalidade com o objetivo de evitar abusos de governantes absolutistas, chegando à fase burguesa do livre comércio, importante a contribuição e reconstrução feita por Felipe Oliveira, bem como suas observações:

Noutro plano, a propriedade, antes desestimulada e objeto do alvedrio absolutista, passou a ser o centro da sociedade burguesa em sua formação capitalista. A concepção de busca individual de um projeto de vida próprio, cujo resultado final se consubstanciava na acumulação patrimonial, é bem representativa da mentalidade individualista-burguesa que começou a se formar.

[...]

As defesas da liberdade, autonomia individual e igualdade formal se transformaram em ponto comum nas obras iluministas. No entanto, é o culto à propriedade individual que mais cerca esse período, podendo ser apontada como pressuposto para o próprio reconhecimento do direito de liberdade burguês.

[...]

Apoiados nessa gama de direitos individuais, passam a surgir os documentos burgueses de restrição de atuação estatal e reconhecimento de direitos inalienáveis presentes na esfera do cidadão. Parte-se, assim, para a segmentação entre as esferas públicas e privada, com a exaltação desta última como uma garantia ao status de liberdade individual a ser atribuída aos cidadãos... . (OLIVEIRA, 2010, p. 64-65),

Assim, conforme esclarece Felipe Oliveira (2010, p. 67), como forma de controle dos excessos públicos praticados ao longo dos tempos, “a positivação e culto à legislação se apresentaram como o remédio mais eficaz”, uma vez que “todo o cenário da revolução burguesa confluía para a adoção de uma perspectiva de segurança jurídica com fulcros no texto legal”.

Não seria errôneo, pois, concluir que para esta época havia um claro entrelaçamento de justiça com legalidade, pois somente o que fosse claramente positivado e descrito (e daí a derivação para a tipicidade cerrada) poderia trazer alguma justiça e legitimidade às decisões e ao próprio direito.

Podemos observar, pois, por meio das raízes históricas, como o princípio da legalidade está intimamente vinculado com os direitos de primeira dimensão, reconhecidos estes como direitos que, supostamente, não necessitam de intervenção estatal e que proíbem qualquer ato que implique invasão da propriedade e autonomia privada, por qualquer forma, direitos estes que, por sua vez, são originários e decorrentes do próprio paradigma do Estado Liberal.

Esse reflexo de um paradigma liberal nas ciências sociais e jurídicas se deu também pelo conhecido movimento dentre dos operadores do direito, conforme nos relata Álvaro Ricardo Souza Cruz:

... a Escola da Exegese lançou as bases de uma hermenêutica absolutamente cognoscitiva, lastreada exclusivamente no exame dos textos legislativos.

A aplicação do Direito se daria por um formalismo silogístico, no qual a premissa maior seria o texto normativo e a premissa menor o fato material. Logo, fundava-se numa concepção dedutiva da incidência do elemento abstrato ao elemento concreto. (CRUZ, 2004, p. 193)

Fazendo uma relação do direito tributário com os direitos fundamentais de primeira dimensão, não seria incorreto afirmarmos que a prevalência da autonomia privada, a igualdade formal aritmética, o culto à propriedade privada exerceram grande influência na forma de interpretação e entendimento do papel do direito, inclusive do direito tributário, decorrendo disto princípios e balizamentos que

permearam toda a atividade interpretativa de uma grande geração, como o princípio da legalidade estrita, a garantia da segurança e previsibilidade jurídica, a pureza do método subsuntivo, a irretroatividade e anterioridade tributárias, dentre outros.

Assim, não é despidendo que seja denunciado, expressamente, que a defesa de uma legalidade estrita é sinônimo de um retorno a este mesmo paradigma liberal, cuja premissa reside na liberdade ampla e absoluta de cada sujeito, em busca de seu projeto de vida individual e sem qualquer preocupação com os demais, desde que não haja qualquer ilegalidade, o que não se compatibiliza com a visão de mundo atual, no qual vivemos, numa sociedade pluralista que acolhe os costumes e crenças das mais variadas espécies, cujos projetos de vida dos mais variados se entrecruzam a todo momento, através de complexa rede de relacionamentos.

É justamente dentro desta perspectiva individualista que trabalha aquela corrente mais formalista em relação aos casos de planejamento tributário, ou seja, bastaria que o contribuinte realizasse algum fato que não estivesse previsto em lei (ou que não se subsumisse automaticamente a alguma hipótese de incidência) para que realizasse verdadeira hipótese de elisão tributária, com clara prevalência da autonomia privada e do texto legal sobre qualquer outra forma. Assim, desconsideram por completo a argumentação de que os direitos fundamentais, inclusive os de primeira dimensão, possuem custos que devem ser cobertos pelo Estado o qual, no caso do Brasil, financia suas atividades por intermédio da tributação.

Dito de outra forma, defensores de uma tipicidade cerrada como proteção à liberdade individual não se dão conta de que frustrar a tributação por meio da adoção de mecanismos oriundos do modelo liberal pode frustrar, também, a realização dos próprios direitos liberais de primeira dimensão, haja vista que um estado incapacitado e falido não é capaz de fazer valer, coercitivamente, os direitos de seus cidadãos, conforme já nos demonstrou Stephen Holmes e Cass Sunstein (2000).

De outro lado, o modelo que permite uma supremacia do interesse público sobre o privado também não se sustenta como juridicamente viável, seja como ponto de partida para interpretação de leis, seja como solução aos casos concretos.

Continuando então a reconstrução histórica, não é preciso recorrermos a livros de histórias e manuais para lembrarmos que a doutrina liberal levada às

últimas instâncias causou conseqüências desastrosas à sociedade, chegando ao ápice com as revoluções industriais.

Marcado pelas revoluções industriais, o século XIX serviu de cenário para a ascensão de um novo paradigma social e científico, o do Estado Social. Uma época na qual havia grande concentração de renda e dos meios de produção, dividia a sociedade entre uma classe burguesa rica e um proletariado miserável. A presença de mulheres e crianças em postos de trabalho, a falta de reconhecimento do trabalho através de salários pífios, jornadas de trabalho absurdamente extensas, ausência de direitos trabalhistas (como férias, repouso remunerado, horas extras), bem como inexistência de assistência social e previdenciária, tudo isso configurava o quadro social existente à época.

Surgem, assim, movimentos dentro do próprio seio da classe trabalhadora, contrários à situação precária vivida à época, movimentos estes que foram tomando proporções cada vez maiores, a ponto de exercerem sua influência no direito e na perspectiva filosófico-científica como um todo.

Advém, então, além da idéia de igualdade substantiva (material), que se sobrepunha à concepção de igualdade formal burguesa, também uma mudança da própria sociedade, que passou a não mais desejar uma separação absoluta do Estado, mas, ao contrário, necessitou de uma intervenção estatal que pudesse frear os excessos cometidos pelo regime capitalista/liberal (CRUZ, 2004, p. 105).

A sociedade passa a se sentir como um cliente do Estado, não mais se contentando com um Estado mínimo, não interventor, passando a exigir prestações positivas em termos de serviços públicos que eram, na realidade, concretizadoras de direitos sociais e coletivos advindos de novas constituições.

Da mesma forma como o Legislativo perde gradativamente seu papel de proeminência para o Executivo, o interesse particular/individual perde também seu espaço para o interesse público, na medida em que o Estado se transforma num ente corretivo, capaz de reprimir abusos socioeconômicos uma vez que atua em prol de um bem comum, numa perspectiva hegeliana de submissão da esfera individual à esfera estatal. (CRUZ, 2004, p. 107)

A partir daí surge um novo conjunto de direitos, complementares àqueles direitos de primeira dimensão, porém com novos conteúdos e objetivos. São os direitos de segunda dimensão, de cunho assistencialista/intervencionista, que atribuem novas garantias a toda uma coletividade, ao contrário dos direitos de

primeira dimensão, que eram encontrados na titularidade individual de cada um. Dessa forma, o Estado passa a garantir uma série de prestações positivas com o finalidade de suprir as necessidades vitais básicas, prestações estas que se encontram presentes até os dias atuais em nossa constituição, através do direito à educação, à saúde, à assistência social, à previdência, dentre inúmeros outros.

Destaca-se assim a supremacia do interesse público sobre o privado, de modo que os direitos materiais que antes estavam garantidos de forma absoluta sob o paradigma liberal, passam agora a ser temperados de acordo com o interesse público.

Nesse sentido, fazendo um paralelo novamente do direito tributário com os direitos fundamentais de segunda dimensão, oriundos do paradigma social, temos que:

Outro ponto da tributação do Estado social que se coaduna com o pensamento hegeliano é a observância de uma capacidade contributiva material. Ainda que representando uma diminuição do patrimônio particular (antes inadmissível!), a exação tributária torna-se legítima, desde que fundamentada na satisfação dos interesses públicos, p.e., a igualdade substancial. (OLIVEIRA, 2010, p. 104).

Nessa esteira, poderíamos afirmar também que até mesmo o direito de propriedade, anteriormente considerado absoluto, passa a ser mitigado, em busca de sua adequação com a função social da propriedade, tão difundida no direito brasileiro e possibilitadora de inúmeras desapropriações.

Do mesmo modo que foi possível fazermos uma relação de princípios e balizamentos que permearam a atividade científico-interpretativa calçada nas premissas do paradigma liberal, o mesmo também pode ser igualmente feito no que se refere ao paradigma social e sua influência no direito tributário. Desta feita, princípios como o da capacidade contributiva, da igualdade formal e material, da extrafiscalidade e da progressividade, que permearam toda a atividade interpretativa (e até mesmo a atividade legislativa), podem ser concebidos como balizamentos oriundos do paradigma social e científico do Estado Social, como forma de concretizarem os próprios direitos fundamentais de segunda dimensão, cujo objetivo maior era a busca de um “bem-comum”, ou seja, não bastava que se somente garantissem os direitos do “eu” individual, mas era preciso que este “eu” fosse inserido numa sociedade, na qual ele mesmo se relaciona e da qual faz parte,

composta por outros indivíduos que também precisavam ter direitos mínimos garantidos.

No final das contas, esta busca de um “bem-comum” aniquilaria a possibilidade de existência de direitos subjetivos e projetos de vida individuais, uma vez que esta coletividade se transformaria num macro-sujeito despersonalizado, sem se atentar para as necessidades individuais de cada um dos componentes dessa sociedade pluralista, tais como crença, projetos de vida, necessidades éticas, etc., conforme já havia sido denunciado por Habermas quando analisou as vertentes republicanas norte-americanas.

Uma leitura mais apressada pode levar o leitor a entender que a corrente apontada neste estudo como a menos formalista admitiria uma pressuposição de que o interesse público deveria se sobrepor ao privado a qualquer custo. Este não parece ser o entendimento apontado por aquela corrente. Contudo, é preciso que fique claro que, a partir do posicionamento desta vertente, que admite a ocorrência de fraude à lei e se desvencilha dos limites do positivismo, seria facilmente possível que tal vertente acabasse servindo de justificativa para se defender uma supremacia do interesse público, representada pela constante busca da tributação por meio da desconsideração de qualquer ato praticado pelo contribuinte no âmbito de sua autonomia de se organizar, que implicasse redução de tributos.

Nessa esteira, Heleno Tôrres denuncia que ao longo da história houve (se não mesmo existir até os dias atuais), uma prevalência do interesse público sobre o privado, quando afirma:

Do liberalismo burguês ao Estado do bem-estar social, do individualismo jurídico para o intervencionismo legislativo, houve, por assim dizer, uma socialização dos contratos. A lei passou a assumir um caráter mitigador da autonomia da vontade, protegendo determinados interesses, valorizados pela confiança e boa-fé. A segurança jurídica individual passa a conviver com a segurança jurídica social. Por isso, o intervencionismo estatal, além de garantir a força normativa da autonomia da vontade, passou a limitá-la em favor de uma prevalência e preponderância do interesse social sobre o particular. (TÔRRES, 2003, p. 105)

São estes panos de fundo, que suportam as pré-compreensões de cada indivíduo, que estão presente em qualquer situação da vida, tanto nas relações jurídicas quanto em qualquer relação da vida cotidiana de cada um de nós, que devem ser depurados (ou denunciados) quando nos deparamos com as explicações

e conclusões oferecidas pela doutrina acerca das razões que levaram a um determinado entendimento diante de um caso específico.

Neste aspecto, mais uma vez, conforme já mencionamos anteriormente, é válida a crítica de Marco Aurélio Greco quando afirma que prefere que alguém diga, expressamente, qual a postura ideológica que assume em determinado debate ou em que se baseou para fazer alguma afirmação, àquele que não deixa claro qual o seu ponto de partida, fornecendo conclusões categóricas em determinado sentido como se fossem verdades absolutas e incontestáveis, sem que se denuncie que são, na realidade, produtos previamente assumidos – e não explicitados ou explicados – de determinada linha ideológica. (GRECO, 2008, p. 20)

Nesse sentido, afirma Marco Aurélio Greco que a concepção de Estado que cada indivíduo possui refletirá sua faceta ideológica que repercutirá “no sentido que se extrai dos dispositivos normativos no momento da sua interpretação e aplicação” (GRECO, 2008, p. 19)

Dessa forma, antes de iniciar algum debate sobre planejamento (ou qualquer assunto), afirma Marco Aurélio Greco ser necessário identificar sobre quais premissas alguém está se manifestando, de tal forma que se esta pessoa for adepta de uma ideologia liberal clássica, no sentido de um não intervencionismo estatal, ampla autonomia e liberdade do contribuinte, provavelmente ela afirmaria que o Fisco não poderia desconsiderar qualquer ato praticado pelo contribuinte, uma vez que não admitiria a figura da fraude à lei e do abuso do direito. (GRECO, 2008)

Lado outro, se a ideologia que compõe o próprio pensar do sujeito é eminentemente social, ou seja, baseada no paradigma do estado intervencionista para cumprimento das políticas sociais, certamente este sujeito afirmará que o planejamento tributário é inadmissível, por qualquer modalidade, uma vez que frustra o alcance pleno da capacidade contributiva e ainda mitiga a isonomia. (GRECO, 2008)

Este embate é o que Marco Aurélio Greco, posteriormente, denomina de realismo e formalismo fiscal, no qual o realismo fiscal privilegia os valores sociais (capacidade contributiva, isonomia, solidariedade, fraternidade, participação no custeio do serviço público e assim por diante), e o formalismo, por sua vez, prestigia os valores protetivos do Estado de Direito, tais como a legalidade, tipicidade, anterioridade, irretroatividade. (GRECO, 2008, p. 62)

De modo geral, são estas pré-concepções, que integram a vida e o pensamento de cada indivíduo que compõem o que Habermas denomina de “mundo da vida” (HABERMAS, 2003), entendido como pano de fundo do conhecimento, um enorme aglomerado de convicções prévias e às vezes comuns, na base de um domínio de inúmeras regras particulares, traduzindo-se num conjunto de certezas imediatas e praticamente inquestionáveis, que não se deixam modificar (ou penetrar) facilmente, das quais, às vezes, nem temos consciência que possuímos. Esse conjunto que serve de pano de fundo, ou seja, o mundo da vida, está presente antes mesmo de iniciarmos qualquer debate, qualquer discussão, na busca de um entendimento mútuo, deslocando-se conforme se tematiza um ou vários de seus componentes (REPA, 2008). Daí este saber prévio, pré-reflexivo, intuitivo, constituinte do mundo da vida contrastar com aquele saber que é tematizado explicitamente, debatido, mediante o discurso, na busca de uma validade para esse entendimento.

Dessa forma, para que seja alcançado um entendimento racional possível, o conceito de mundo da vida de Habermas carrega consigo uma dimensão pragmática da linguagem, ou seja, o uso que cada um faz dela para se manifestar e buscar a pretensão de validade de suas manifestações (falas, enunciados) a partir de suas concepções prévias, de seu mundo da vida.

O conceito habermasiano de mundo da vida é bastante complexo, pois envolve o horizonte de consciência individual e da coletividade na qual esse indivíduo se insere. Superando o pensamento husserliano, de modo a afastar o conceito de sua visão ainda estacionada na filosofia da consciência, Habermas o percebe como um horizonte que compreende a cultura, as tradições, sua percepção de pertencimento a um determinado grupo ou a alguma instituição social, bem como a capacidade do indivíduo de agir e de se comunicar. O mundo da vida pessoal de alguém incapaz de ler ou de escrever é bastante diferente daquele versado nas letras, o que permite dizer que a linguagem define/circunscreve o mundo da vida individual.

A dimensão transcendente do contexto do mundo da vida constitui um pano de fundo no qual a humanidade se insere de forma intersubjetivamente compartilhada, o que transforma aquele que participa de um discurso em alguém que “está-envolvido-numa-comunicação-lingüística-voltada-para-o-consenso”. (CRUZ, 2006, p. 96)

Trata-se, assim, de um pano de fundo que possibilita a racionalidade comunicativa, o qual não é concebido a partir de uma consciência humana individual e isolada, mas ao contrário, Habermas constrói seu conceito de mundo da vida

levando em consideração que o indivíduo (consciência) deixa de ser uma instância absoluta e constitutiva do mundo. Desta forma, o mundo da vida é algo que permite a comunicação e o entendimento, ou seja, não trabalha de forma individual, é intersubjetivo. (CRUZ, 2007)

O que Habermas pretende com isso é demonstrar como todos nós possuímos um saber prévio, um pano de fundo, o qual, por sua vez, é colonizado por situações da vida que levaram à formação de opiniões e posições que, muitas vezes, se revelam antagônicas (tais como o público e o privado) e utilitaristas, as quais devem ser denunciadas pelo discurso voltado para um consenso (e não para um dissenso), para que não fiquem ocultas nos debates, repetindo pensamentos de cada ideologia como verdades absolutas, como produtos já acabados e indiscutíveis, como já havia denunciado Marco Aurélio Greco.

Justamente a partir dessa concepção de mundo da vida que se torna plausível afirmar que, muito provavelmente, um auditor da Receita Federal ou um Procurador da Fazenda Pública, diante de um caso concreto, estará tendencialmente direcionado para realizar uma interpretação que objetive uma maior tributação, da mesma forma como um advogado defensor de uma legalidade estrita, ultraformalista, realizará uma interpretação centrada basicamente numa autonomia privada sem limites, totalmente sobreposta a qualquer argumento de necessidade de arrecadação tributária para fazer frente aos gastos públicos (tanto de direitos de primeira quanto de segunda dimensão).

Estes posicionamentos ocorrem devido à colonização do mundo da vida de cada destes atores do direito, através de pré-conceitos e preconceitos já enraizados no modo de pensar de cada um, do tipo “todo empresário é fraudador e busca sempre enganar o Fisco” ou, do outro lado, “a carga fiscal já é altíssima e por isso tenho que fazer de tudo para pagar sempre menos imposto, a qualquer custo, porque o Fisco é voraz”. Partem desses pontos como se fossem verdades absolutas e esquecem-se de que existem inúmeras outras variáveis a serem levadas em consideração, trabalhando o direito de forma holística, tais como a necessidade de financiamento do Estado através da tributação para garantir a realização, até mesmo, dos direitos liberais, sem, contudo, extinguir a autonomia privada.

Acerca dessa tarefa do intérprete de se levar em consideração o sistema jurídico como um todo, ciente ainda de que suas convicções íntimas exercerão papel influente na sua tomada de decisões, Heleno Tôrres, ao abordar a atividade de

interpretação e aplicação, observa pontualmente que a aplicação de normas exige também a sua própria interpretação, e o intérprete deve ter em mente que o direito tributário não pode ser considerado de modo autônomo ou estático em relação ao sistema jurídico. Acentua, assim, o problema hermenêutico, pois este fator passa a exigir uma interpretação não só sobre normas tributárias eludidas, mas também sobre normas de direito privado que fundamentaram o negócio jurídico, sobre o próprio negócio jurídico, sobre normas gerais de controle à elusão tributária, além de ser necessário levar em consideração decisões e ordens anteriores, com a finalidade de se manter uma coerência com todo o sistema jurídico. Por isso, afirma categoricamente ser necessário que esta atividade interpretativa seja feita “despojada de preconceitos e habilitada a conferir a necessária compatibilidade entre os momentos acima indicados, especialmente quanto à finalidade de cada norma jurídica”, tarefa esta que não é simples. (TÔRRES, 2003, p. 238)

É lógico que não se está aqui defendendo, ingenuamente, a idéia de que não existem fraudes fiscais por parte dos contribuintes, da mesma forma que inexisteriam práticas ilegais pelo próprio Fisco. Na verdade, o que se pretende é demonstrar que estas pré-compreensões, este “agir estratégico” conforme as convicções de cada indivíduo, que influenciam diretamente a interpretação e aplicação de qualquer legislação, devem ser depurados/filtrados por procedimentos que garantam a legitimidade do direito e das decisões decorrentes dele, pela participação de todos os interessados para que seja alcançado um entendimento mútuo, razão esta pela qual a teoria de Habermas é chamada de procedimentalista, ou crítica-deliberativa, como vimos.

Portanto, seja em questões de planejamento tributário, seja em relação à interpretação e aplicação de legislação tributária (ou qualquer outra), não há que se falar, aprioristicamente, numa prevalência do interesse público sobre o privado ou vice-versa, devendo as soluções serem construídas em cada caso concreto (hermenêutica concretista), mediante argumentos trazidos por ambas as partes, que deverão ser criticamente depurados, tendo em vista as pré-compreensões de cada um.

4.3 Síntese conclusiva: Conseqüências advindas da Teoria de Habermas e compatibilização com os Princípios da Legalidade, Capacidade Contributiva e Isonomia

Foi possível demonstrar neste capítulo que, apesar de se considerar a vertente interpretativa menos formalista (que admite a existência de atos elusivos) como mais coerente com o Paradigma do Estado Democrático de Direito e com aquele dever fundamental de se pagarem impostos (para fazer frente ao custo dos direitos), torna-se necessário, todavia, que sejam estabelecidos limites para uma utilização desta mesma vertente interpretativa, a fim de que a mesma não descambe num fiscalismo exagerado e, ainda, para que seja possível aceitar-se, racionalmente, a aplicação legítima das normas tributárias concretas que serão extraídas por essa corrente.

Tornou-se evidente, pois, o embate entre a autonomia privada e os interesses públicos, caracterizados como elementos (ou premissas) que permeiam e antecedem a própria atividade interpretativa, de modo que a defesa de um em detrimento do outro, calçados basicamente em dogmas absolutos, dissolve a tensão existente entre esses dois pólos de maneira ilegítima, pois não é possível demonstrar-se e se justificar, racionalmente, qual a razão de tal resolução.

Dessa forma, apresentou-se a teoria de Habermas como forma de se tentar solucionar o impasse entre essas esferas distintas, tendo em vista que este jurista entende não ser possível extrair a validade (legitimidade) de uma norma simplesmente em virtude de sua legalidade. Primeiramente, o citado autor demonstra que existe uma tensão entre facticidade (coercibilidade) e validade (legitimidade) inerente ao próprio direito e à linguagem, tendo em vista a divergência de significações e conceitos de que partem os autores (sujeitos) de direito. Assim como Marco Aurélio Greco, que salienta a necessidade de se trabalhar de forma intersubjetiva a construção de conceitos, Habermas ainda vai além, argumentando ser necessário partir-se para o agir comunicativo, ou seja, trabalhar o direito em busca de um consenso na aplicação de normas, por intermédio do discurso, como meio de se depurarem os argumentos (agir estratégico) trazidos pelas partes envolvidas.

A partir do referido jurista alemão, analisando as tradições políticas norte-americanas denominadas “liberais” e “republicanas”, consegue-se demonstrar que as justificativas que embasam uma prevalência da autonomia privada (liberais), bem como aquelas que justificam uma supremacia de um bem-estar social (republicanas) levam a submissão de uma pela outra, causando, pois, um autoritarismo injustificado, na medida em que a adoção de uma supremacia da autonomia privada causaria um paternalismo das leis e, lado outro, a adoção de um republicanismo leva à busca de um bem comum desmedido, suprimindo as liberdades e vontades individuais.

Dessa forma, Habermas consegue indicar que ambas as esferas (pública e privada) se pressupõem mutuamente, pois deve ficar claro que a co-originariedade entre público e privado se constitui na medida em que os destinatários dos direitos são, ao mesmo tempo, seus autores, por intermédio do princípio do discurso, pelo qual somente seriam válidas as normas às quais todos os possíveis atingidos pudessem dar seu assentimento. Assim, trabalha a idéia de que o direito positivo é o instrumento necessário para garantir a participação de todos.

Conforme anota Álvaro Ricardo Souza Cruz:

A obtenção de qualquer consenso que objetive sustentar uma afirmação, na condição de uma norma social de observância geral, deve necessariamente passar pelo crivo do “princípio da moralidade”, ou seja, deve obter o assentimento de todos os possíveis atingidos, na qualidade de participantes de discursos racionais.

[...]

Assim, a noção de validade de uma norma de ação sustenta-se diante do resgate discursivo de pretensão, imposto pelo “princípio da moralidade”, realizado sob condições sabidamente realizadas. (CRUZ, 2007, p. 217)

A fim de se evitar um retorno a um subjetivismo exacerbado, na busca dessa legitimidade para aplicação das leis, com vistas a não se perder o caráter deontológico do direito, Habermas trabalha ainda os conceitos de discurso de fundamentação e discurso de aplicação, como limites à própria atividade do intérprete.

Nesta senda, pode-se afirmar que a lei seria o ponto de partida para a interpretação diante do caso do concreto, ou seja, a disposição legal seria o patamar conceitual mínimo a ser levado em consideração, sendo vedado ao aplicador (notadamente, juízes) distorcer os argumentos/conceitos utilizados no discurso de

fundamentação conforme as convicções políticas/íntimas de cada um, sob pena de se transformar o direito em mero processo valorativo (axiológico).

Soma-se a isso o fato de que, por meio dos pressupostos contra-factuais apresentados pelo jurista alemão, é possível se verificar se foram respeitados os patamares mínimos de participação dos interessados, bem como a observância aos discursos de fundamentação e aplicação. Na verdade o procedimentalismo habermasiano serve para denunciar se foram respeitados determinados pressupostos para que seja alcançada uma legitimidade das decisões/leis, ou seja, uma aceitação racional considerando que os sujeitos de direito são, ao mesmo tempo, autores e destinatários. Nessa esteira, bem anota CRUZ que:

... o procedimentalismo fornece indicativos concretos para o balizamento dessa legitimidade, que podem ser encontrados ao longo deste trabalho, tais como a exigência de coerência/racionalidade dos argumentos, pelo respeito ao código binário do Direito, pela integridade dworkiana face às decisões passadas (precedentes) e suas conseqüências futuras, pelo emprego da moralidade pós-convencional, pelo respeito ao agir comunicativo e pela compreensão do procedimento como mecanismo depurador do agir estratégico pelas partes litigantes. Ou seja, essa resposta pode ser encontrada nas condições procedimentais de institucionalização jurídica das formas de comunicação necessárias aos discursos de fundamentação e de aplicação. (CRUZ, 2004, p. 236)

É a partir deste procedimentalismo que se pode afirmar que a solução deve ser encontrado no caso concreto, ou seja, o trabalho de Habermas não permite que seja fornecida uma resposta, dada *a priori*, para se saber se certo planejamento tributário é ou não abusivo, se pode ser caracterizado ou não como elusão, se é hipótese ou não de fraude à lei. Pelo contrário, conforme corroborado ainda por Heleno Tôrres (2003), torna-se necessária a análise do caso concreto mediante a reconstrução do fato ocorrido no mundo fenomênico pela linguagem, a qual, nos termos já demonstrados por Habermas, possui, em si, uma tensão entre facticidade e validade. Daí a necessidade de se utilizarem os instrumentos fornecidos pela teoria habermasiana para se atingir um consenso, depurando-se as convicções e as pré-compreensões ínsitas a cada indivíduo.

É dentro desta vertente, de se denunciarem os preconceitos existentes em cada sujeito, anteriores ao momento de se iniciar a interpretação, que afirma Heleno Torres que para uma correta identificação de atos elusivos, não se admite nenhuma espécie de preconceito sobre a configuração dos negócios pretendidos, pois “uma configuração insólita, promovida por formas, tipos ou causas inusuais, pode resultar

adequada; enquanto uma configuração em todo usual pode manifestar-se inadequada”. (TÔRRES, 2003, p. 169)

Por fim, na esteira do pensamento habermasiano, importante não se esquecer da falibilidade do conhecimento em relação à solução encontrada para o caso concreto, uma vez que “mesmo essa pretensão de verdade é vista como um saber provisório e falível, eis que admite que alguém possa mais à frente ver o que ele mesmo é, por ora, incapaz de enxergar”. (CRUZ, 2004, p. 137)

A partir da constatação de que a resposta aos casos de planejamento tributário é construída mediante o caso concreto, depurando-se os argumentos estratégicos trazidos pelas partes envolvidas na defesa de uma liberdade privada ou na prevalência de um interesse público, mister sejam também compatibilizados esses procedimentos com os princípios constitucionais tributários contidos na Carta Magna de 1988, haja vista que, no Brasil, estes princípios assumem papel de grande relevância, diante da regulamentação pormenorizada do sistema tributário nacional em sede constitucional.

Esses mesmos princípios devem servir também de critério de verificação para se averiguar se foram respeitados os limites constitucionais à tributação e as garantias mínimas constitucionais, seja no momento do discurso de aplicação, quando se constrói a norma tributária frente ao caso concreto por parte do aplicador, seja em momento anterior, no discurso de fundamentação, quando o legislador elege os elementos a serem juridicizados, trazendo-os para dentro do sistema jurídico para que sejam regulados/tutelados por este.

Ainda que sobre outras premissas, trabalhando sob a ótica da segurança jurídica imanente ao sistema tributário, também afirma Heleno Tôrres a necessidade de se manter a coerência do sistema e legitimidade das aplicações das normas através de decisões judiciais, tomadas caso-a-caso, quando diz:

Nestes termos, a segurança jurídica é imanente ao ordenamento jurídico. Concerne à qualidade do sistema e de suas fontes (institucional e formal) e ao conteúdo das suas regras (aspecto material). Objetivamente, a segurança jurídica resulta dos caracteres que se atribuem tradicionalmente à lei (abstração, generalidade e permanência), juntamente com a ordem e a coerência hierárquica das normas. Subjetivamente, equivale à proteção das expectativas legítimas dos sujeitos de direito, em relação às fontes normativas ou aos atos de aplicação, razão pela qual exige uma intervenção judicial destinada a apreciar, caso a caso, a legitimidade da atuação em detrimento da ordem ou da coerência. (TÔRRES, 2011, p.47-48)

Desta feita, ainda que de forma breve, necessário que sejam feitas algumas ponderações acerca dos princípios da capacidade contributiva, legalidade e isonomia, no sentido de compatibilizá-los com as conseqüências advindas de tudo o que foi exposto neste trabalho. Não se objetiva tratar da natureza, extensão ou ontologia dos citados princípios – o que demandaria um estudo exclusivo, minucioso, à parte – mas apenas realçar constatações que devem ser levadas em consideração por qualquer corrente interpretativa, independentemente dos pressupostos adotados, para que não seja esquecida a necessidade de se observar aquilo que está estabelecido, antes de mais nada, na lei (leia-se, Constituição), fonte maior de todo o ordenamento jurídico.

4.3.1 Princípios da legalidade e da segurança jurídica

A previsibilidade determinada pelo princípio da segurança jurídica e direcionada pelo devido procedimento legal constitui alicerce fundamental do sistema de arrecadação tributária, tanto para assegurar o direito da Administração Fazendária ao recebimento do crédito tributário, quanto para resguardar o direito do cidadão-contribuinte da não realização de arbitrariedades por parte do fisco no desenvolvimento da relação jurídica que se instaura entre ambos.

A legalidade é a expressão maior da segurança jurídica e do devido procedimento legal, pois é através desta regra principiológica que se desenvolve a relação jurídica tributária e suas correlatas, a instrumental e a sancionante. A atividade administrativa deve ser exercida, obrigatoriamente, na forma e nos limites da lei, sendo que o procedimento decorrente da prática ordenada destes atos tem que atingir a finalidade prevista no diploma legislativo.

Exatamente neste contexto que o princípio da legalidade foi inserido como decorrência lógica do Estado Democrático de Direito, permeando toda a matéria de direito público e, com especial relevo, o direito tributário, em virtude da denominada estrita legalidade ou tipicidade cerrada. Assegurou-se ao cidadão a ampla liberdade, própria da democracia, limitando suas ações somente nas hipóteses estabelecidas em lei, ou seja, nos casos em que ele anuiu com a restrição imposta para possibilitar

o harmônico convívio social. No tocante à Administração Fazendária não há liberdade de atuação, já que somente pode praticar os atos previstos na lei: trata-se aqui de poder e, concomitantemente, de dever estipulado nas prerrogativas que lhe são fixadas. Na realidade não são regras diametralmente opostas, mas complementares, pois jamais seria possível garantir a liberdade do cidadão se a administração, com seus poderes, tivesse liberdade similar: os choques e conflitos seriam imanentes, tornando-se impossível a convivência destas pessoas.

A observância ao princípio da legalidade é decorrência lógica do próprio Paradigma do Estado de Direito para Onofre Alves Batista Júnior, quando expõe que:

Se, em seus primórdios, o Princípio da Legalidade vem do consentimento para a criação de impostos, nos Estados modernos, a sua expressa menção aos textos constitucionais, para toda a matéria administrativa, não seria sequer necessária, uma vez que o Princípio da Legalidade decorre, em via lógica, da substância mesma do Estado de Direito, constituindo seu fundamental pilar. (BATISTA JÚNIOR, 2002, p. 347)

É dentro desta perspectiva que se volta para o procedimento previsto dentro dispositivo contido no parágrafo único do art. 116 do CTN, como forma de combate aos atos elusivos e como garantia de respeito às liberdades dos contribuintes. Entende Heleno Tôrres (2003, p. 271) que este dispositivo amplia consideravelmente a certeza jurídica dos contribuintes na medida em que determina a criação de procedimentos específicos, mediante lei, para que se aplique a correspondente desconsideração e requalificação dos negócios jurídicos.

Assim, na perspectiva do citado autor, para que o Fisco possa desconsiderar alguma forma de ato ou negócio, a autoridade administrativa deve promover a qualificação dos “meios” adotados (formas e tipicidade) e da “intenção” dos agentes (causa) dentro dos limites legais. Sendo este procedimento agressivo de direitos individuais, deverão ser instituídos limites formais e materiais pelo legislador ordinário, em consonância com os vetores axiológicos do sistema, como o princípio do não-confisco, legalidade, tipicidade, direito à propriedade, livre iniciativa, liberdade contratual.

Portanto, ao exigir um procedimento previsto em lei, amplia-se o campo da previsibilidade e reduz-se a possibilidade de arbitrariedade e indeterminação

conceitual, através da tipificação dos casos de dissimulação. Nas próprias palavras do autor:

De lege ferenda, o procedimento que possa advir com a finalidade de desconsiderar ato, fatos ou negócio jurídicos há de guardar todos os preceitos recomendáveis para uma adequada apreciação de provas e garantia de um devido processo legal. (TÔRRES, 2003, p. 273)

Identifica-se nesta breve digressão dos princípios que a pretensão colocada não é a de uma análise arraigada do formalismo exacerbado, do engessamento da administração fazendária. É a necessidade de se interpretar esta regra principiológica na sua correta extensão, pois é fundamental tanto para alicerçar a arrecadação tributária como para resguardar o cidadão quanto aos limites de sua atuação. Não se trata de sustentar que os direitos fundamentais são amplos e irrestritos, mas efetivamente de reconhecer que sua delimitação foi construída no texto constitucional e permeada no ordenamento jurídico juntamente com os respectivos deveres, dentre eles o de pagar impostos. Igualmente a administração fazendária está vinculada ao seu direito fundamental de exigir impostos, que é considerado pela Constituição como irrenunciável, inerente ao seu dever de cumprir com as delimitações de poder que lhe foi estabelecida.

Dessa forma, torna-se imprescindível que a exegese destes princípios se realize no sentido de conjugar todas as vertentes que decorrem de sua aplicação, que não se encontra limitada apenas e tão somente a assegurar um direito fundamental do cidadão. Também não se pode desprezar que sua correta interpretação perpassa pelo atendimento amplo e irrestrito dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, que se passa a destacar.

4.3.2 Princípios da isonomia e da capacidade contributiva

A isonomia tributária tem sua origem no princípio geral da igualdade, que, por sua vez, decorreria do regime político republicano. A República funda-se na assertiva de que o poder emana do povo e em seu nome será exercido, acarretando a igualdade de todos perante a lei. Os governantes são gestores da coisa pública,

devendo zelar por todos os setores da sociedade, evitando favorecimento ou privilégios incompatíveis com o interesse público. No entanto, deve-se salientar que o princípio da igualdade é aplicado em outros regimes políticos, não se podendo afirmar que é exclusivo dos Estados Republicanos, ainda que sua origem remonte à República, como exposto por Platão e Aristóteles, que abordaram a questão do direito e da justiça, através da igualdade, em seu aspecto formal.

Esta igualdade de tratamento dos cidadãos integrantes de qualquer Estado que adote o regime republicano deve estender-se para todas as matérias que envolvam o interesse público. Sob esta ótica está inserido no direito tributário, em razão da importância da relação jurídica instaurada entre o contribuinte e o poder público, tendo sido tratado de forma específica a partir do texto constitucional de 1988, com a rubrica de princípio da isonomia.

Misabel Abreu Machado Derzi elaborou substancioso estudo sobre o princípio da igualdade, onde ressalta:

Com a formação do Estado moderno e a superação do feudalismo, a nova ordem econômica capitalista que se inicia tem seu ponto alto no século XVIII. Locke, Rousseau e Montesquieu ofereceram postulados teóricos e doutrinários convenientes ao momento histórico da nova ordem, aproveitados pelos revolucionários franceses e norte-americanos. O princípio da igualdade vem expresso na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, e surge como reação a um sistema de privilégios e discriminações.

Lembra Lejeune Varcárcel que a cristalização do princípio da igualdade em perspectiva constitucional vem então de forma revolucionária como ruptura ao sistema anterior. Marcado, por tal razão, de rigidez (cf. op. cit., p. 37), serviu ao Estado policial e neutro do liberalismo econômico com que a burguesia se firmou como classe política dominante. Nesse enfoque do liberalismo, o princípio da igualdade se desdobra em paridade de tratamento perante a lei, sem quaisquer privilégios, como reforço da segurança jurídica. Realçam-se apenas os aspectos negativos do princípio, vedando-se as discriminações no teor da lei e, finalmente, compreende-se como justa a tributação proporcional à capacidade contributiva de cada um. No Direito Tributário, generalidade e capacidade contributiva são os correspondentes dessas noções de justiça como norma de tratamento, perfeitamente compatíveis com o capitalismo liberal.

Mas o constitucionalismo moderno trabalha com exigências jurídicas concretas. Abandona a igualdade formal própria do liberalismo clássico e, ao impulso das idéias socializantes, impõe a busca da igualdade na ordem dos fatos, de caráter econômico-material. O Estado intervencionista põe-se a serviço de uma nova ordem social e econômica mais justa, menos desigual, em que seja possível a cada homem desenvolver digna e plenamente sua personalidade. (BALEEIRO, 2003, p. 528-529)

Nos dizeres de Roque Carrazza, “diante do princípio republicano, é proibida a concessão de vantagens tributárias fundadas em privilégios de pessoas ou categorias de pessoas.” (2002, p. 51) Exige-se, em relação ao princípio da isonomia, que a legislação seja idêntica para contribuintes em situações semelhantes. Esta igualdade inadmite que o legislador estabeleça diferenciações, sem qualquer justificação plausível, notadamente impondo tratamento fiscal mais oneroso, baseado numa capacidade contributiva meramente potencial ou ideal de determinados contribuintes, completamente distanciados da realidade objetiva.

Note-se que, durante longo período, discutiu-se a igualdade no seu aspecto meramente formal, culminando no enunciado de que todos são iguais perante a lei, não se podendo distinguir entre aqueles que estejam nas mesmas condições. Todavia, modernamente, atribui-se ao princípio da igualdade e da isonomia um enfoque imprescindível à instauração do Estado Democrático de Direito, que consiste em estabelecer conteúdo mais abrangente e efetivo ao princípio, procurando-se extrair e aplicar sua essência material.

Uma das formas de se efetivar o princípio da igualdade, como já salientado, é tratar de maneira desigual quem se encontre em situações também distintas. Esta concepção pode ser aplicada através do princípio da capacidade contributiva que será analisado a seguir. Marciano Seabra de Godói, em obra sobre os parâmetros da justiça e da igualdade no Direito Tributário, salienta que a relação entre igualdade e capacidade contributiva é uma relação entre um princípio maior (que engloba um direito individual fundamental e se aplica a todo e qualquer ramo do direito) e “um subprincípio que se consubstancia na eleição (por vezes expressa na constituição) de um critério fundamental – mas não o exclusivo – para operar, na seara tributária, aquele princípio maior.” (GODOI, 1999, p. 192)

Tem-se, portanto, que a capacidade contributiva nada mais é do que a condição econômica do contribuinte para pagar tributo, para transferir parcela de sua renda ou patrimônio em benefício do Estado. Será subjetiva quando leva em consideração a real possibilidade econômica do sujeito passivo da obrigação tributária, na exata medida de sua disponibilidade financeira (econômica / patrimonial). Torna-se objetiva quando a incidência da norma jurídica tributária toma como parâmetro elementos que manifestem sinais exteriores de riqueza – normalmente bens patrimoniais.

Sobre o tema, vale citar a seguinte lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Griziotti, há quase meio século, dizia que a capacidade contributiva indicava a potencialidade das pessoas de contribuir para os gastos públicos. Moschetti a conceituou como 'aquela força econômica que deva julgar-se idônea a concorrer às despesas públicas', e não 'qualquer manifestação de riqueza', acentuando assim a capacidade econômica real do contribuinte e, pois, personalizando o conceito Aliomar Baleeiro avançou um pouco mais, fazendo surgir a capacidade contributiva como o elemento excedentário, sobrando, da capacidade econômica real do contribuinte; seria a 'sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos; Perez de Ayala e Eusébio Gonzalez, desde a Espanha, predizam que o princípio da capacidade contributiva estende-se às pessoas jurídicas, as quais têm que satisfazer necessidades operacionais mínimas sob pena de extinção. Somente após este limite teriam capacidade contributiva.

Alberto P. Xavier aduz que capacidade contributiva, igualdade, legalidade e generalidade da tributação assumiram uma profunda unidade sistemática, como 'emanação do Estado de Direito no domínio dos impostos.' Ao dizer o que disse, considerou o princípio da capacidade contributiva como o princípio operacional da igualdade de todos perante a lei na medida de suas desigualdades (COELHO, 2003, p. 81)

Destaca-se que são balizas constitucionais intransponíveis, que devem ser necessariamente conjugadas com os princípios da legalidade e da segurança jurídica. Não há qualquer passagem do texto constitucional que estabeleça grau de hierarquia entre os mesmos ou que admita a aplicação de um em detrimento do outro. Logo, os direitos fundamentais do cidadão devem ser pautados em consonância com seu respectivo dever fundamental de pagar impostos, sempre em sintonia com os princípios constitucionais em comento. Da mesma forma exsurge da aplicação deste grupo principiológico o dever fundamental de pagar impostos, uma vez que a igualdade redistributiva e a solidariedade social, no âmbito da legalidade, determinam a justa distribuição da carga tributária, tanto na repartição do sistema como na eficiência da gestão tributária.

5. CONCLUSÕES

Pelo que vimos até aqui, pode-se afirmar que os direitos (fundamentais ou como quaisquer outros) possuem custos para serem implementados. Não somente aqueles direitos assistenciais de segunda dimensão, que demandam uma clara intervenção estatal para sua própria concretização, mas também os direitos fundamentais (individuais) de primeira dimensão. Estes, apesar de terem sido caracterizados, ao longo da história, como direitos negativos, nos quais não haveria necessidade de intervenção estatal – pelo contrário, deveria haver uma não intervenção como medida de proteção à autonomia individual e à propriedade privada – reclamam também uma certa atuação estatal, pois não seria possível falar em propriedade privada (ou qualquer outro direito individual) se não houvesse um Poder Judiciário atuante que garantisse essa mesma propriedade (ou demais direitos) contra ofensas.

Partindo-se então da constatação de que direitos têm custos para serem garantidos e implementados, como decorrência de tal fato, surge necessariamente um dever de pagar impostos, entendido este como o contributo necessário para se manter a vida numa sociedade organizada.

No caso do Brasil, vimos que, ao contrário de Portugal, não existe uma disposição legal constitucional dizendo expressamente que é dever – de todos – contribuir no custeio do orçamento público através de impostos. Mas, pela leitura do sistema tributário contido na Carta Magna brasileira, fica evidentemente claro que o Brasil é um país que financia seus gastos através dos impostos, caracterizando-se, portanto, como um Estado eminentemente fiscal.

A partir da constatação de que o dever de pagar impostos exsurge como decorrência do reconhecimento de que direitos também têm custos, procurou-se analisar, dentro do contexto brasileiro, as premissas trabalhadas pelas correntes interpretativas acerca dos casos de planejamento tributário, para se verificar qual é aquela que mais se adapta ao Paradigma do Estado Democrático de Direito como forma de se atribuir efetividade àquele dever.

Nesse aspecto, as correntes interpretativas existentes no direito tributário se dividiriam, basicamente, em três vertentes, sendo: a) uma extremamente formalista,

baseando-se numa tipicidade cerrada, atribuindo uma prevalência do texto normativo sobre a realidade e, conseqüentemente, a primazia da autonomia privada sobre qualquer interesse público; b) uma corrente menos formalista, admitindo a existência de fraude à lei como combate a expedientes por demais artificiosos com o intuito de contornar a lei mais fiscalmente onerosa; c) uma corrente intermediária que, apesar de não reconhecer a existência de fraude à lei (por entender que esta somente ocorre quando houver uma burla a normas proibitivas e a norma tributária não seria, por natureza, proibitiva) admite que existem procedimentos por demais artificiosos.

Analisando criticamente as vertentes citadas, foi possível denunciar que a corrente formalista, ao se pautar eminentemente por um positivismo arraigado em defesa da autonomia privada sem qualquer limitação, acaba por desconsiderar totalmente os custos dos direitos, custos esses que servem para a própria manutenção da fonte produtora de riqueza, não havendo que se falar no direito irrestrito e indiscutível a uma renda pré-tributária, como se não fosse a própria tributação que garantisse a existência dessa renda.

A corrente menos formalista, que busca evitar distorções dos institutos jurídicos utilizados em planejamentos tributários abusivos se apresenta, então, a mais coerente com o paradigma do Estado Democrático de Direito, pois entende que a modificação introduzida no parágrafo único do art. 116 do CTN se trata de verdadeira inovação no sistema brasileiro, objetivando combater atos elusivos e não somente casos de simulação, que já eram devidamente tratados pelo ordenamento. Desse modo, combatendo expedientes abusivos, a referida corrente leva em consideração a necessidade do Estado fazer frente aos custos dos direitos, inclusive aqueles de cunho liberal.

A partir desse momento surge o seguinte questionamento: sabendo da existência de um dever de pagar impostos (necessário para garantia até mesmo dos direitos individuais), haveria, então, uma limitação da autonomia privada do contribuinte quando da realização de planejamentos tributários, no sentido de sempre tentar se alcançar a maior tributação com base num interesse público (fazer frente às despesas estatais para garantia dos direitos assistenciais e individuais), o qual deveria se sobrepor àquela autonomia privada?

Torna-se necessário, portanto, observar como compatibilizar essa vertente interpretativa com a própria autonomia privada, para se evitar que a referida corrente

descambe, por sua vez, num interesse público desmedido, um bem-estar social de um macro-sujeito despersonalizado, aniquilando toda e qualquer forma de autonomia privada, através de uma interpretação fiscalista, almejando-se, sempre, a maior tributação, através da desconsideração dos atos praticados pelo contribuinte.

Diante do empasse, novamente, entre a autonomia privada (direitos liberais, livre gestão dos negócios de cada um, escolha do meio menos oneroso) e o interesse público (dever de pagar impostos para se manter a sociedade organizada, poder judiciário para garantir a defesa dos direitos contra ofensas), fica a questão de como ser possível compatibilizar tais ideologias de forma legítima, ou seja, que se permita uma aceitação racional das normas impostas, com a participação de todos.

Propôs-se, então, o caminho apresentado por Habermas para a solução deste conflito.

Em sua obra, Habermas trabalha a tensão existente entre facticidade e validade, que pode ser traduzida tanto na tensão dentro da própria linguagem na definição de um conceito, quanto na tensão entre coercibilidade e legitimidade das normas, quanto ainda na tensão presente entre o interesse público e a autonomia privada, denunciando como as ideologias que defendiam as vertentes públicas e privadas não conseguiram fornecer uma resposta correta e adequada para a solução dos problemas.

Por meio do citado autor alemão, é possível visualizar a existência de uma tensão entre essas esferas públicas e privadas, de modo que a submissão de uma à outra causaria um autoritarismo injustificado, pois o Estado não existiria sem seus cidadãos para financiá-lo, da mesma forma como este mesmo Estado é necessário para regular a convivência entre seus cidadãos.

É preciso observar que Habermas, com sua teoria, pretende traçar uma estratégia para conceber a possibilidade de conhecimento do mundo em torno da intersubjetividade.

Para tanto, Habermas concebe o mundo da vida como um conceito complementar ao de ação comunicativa, no qual um horizonte de evidências culturais e lingüísticas torna-se um pano de fundo que possibilita a racionalidade comunicativa.

Dito de outra forma, Habermas parte da idéia de que a linguagem permeia tanto as relações humanas quanto aquelas ligadas à interpretação de textos, seus significados e a conseqüente aceitação por parte dos ouvintes e dos falantes de

determinada situação, saindo daquela visão solipsista de um intérprete individual que simplesmente compartilha suas noções e pontos de vista, para alcançar a questão ligada à legitimidade da norma, de forma que pressupõe que aquele que entende um enunciado (uma fala, uma proposição) de um falante compreende sobre que condições esse mesmo enunciado pode se tornar verdadeiro e aceito.

Uma vez que a comunicação humana tem como elemento essencial a proposição, ou seja, a afirmativa dirigida a outrem, quando esta afirmação é colocada para outra pessoa pressupõe-se que o falante e o ouvinte possam se expressar de forma idêntica, para que haja sucesso (concretização) dessa comunicação.

Dessa forma, falante e ouvinte se ligam através do meio (*médium*) lingüístico, que, por sua vez, envolve uma tensão entre a realidade e um discurso (aquilo que é falado), de tal forma que essa tensão se justifica uma vez que os participantes desta comunicação podem fazer uso lingüístico diferente de certas expressões (exemplo: a concepção do conceito de renda para um sujeito pode ser diferente daquela adotada por um Juiz e por um procurador da Fazenda)

Habermas entende que cumpre ao direito a superação dessa tensão, pois se o direito busca estabilizar as expectativas de comportamento, deve então também organizar o discurso para que possa surtir efeitos.

Daí a razão dos participantes desse discurso deverem “agir comunicativamente”, ou seja, buscar a compreensão mútua, no sentido de buscar um consenso sobre um conteúdo assertivo de uma afirmação. Para que isso ocorra, o participante desse discurso deve estar disposto a sustentar sua afirmação em público, com razões que convençam os demais da veracidade de sua afirmação.

Conforme já mencionamos, é preciso observar que a teoria de Habermas não é ingênua a ponto de não reconhecer que perante um Juiz as partes agiriam comunicativamente, em busca de um consenso, mas ao contrário (e por razões óbvias), elas ofereceriam e introduziriam, estrategicamente, razões para que a causa seja julgada a seu favor, ou seja, agiriam estrategicamente. Todavia, tais pretensões serão depuradas pelo discurso e pelo próprio devido processo legal.

Isso se faz através do já citado princípio D de Habermas, no qual todos os possíveis atingidos devem dar sua parcela de contribuição para que seja alcançado certo consenso.

Esse mesmo discurso serviu para se denunciar as pré-compreensões das correntes que defendem a autonomia privada e o interesse público, de modo que não é possível se adotar, de antemão, a prevalência de uma esfera sobre a outra para justificar uma aplicação/interpretação da legislação tributária, frente ao caso concreto.

Conforme demonstrado por Habermas, ambas as esferas (pública e privada) estão numa relação de co-originariedade e de pressuposição de uma com a outra, numa tensão dialética entre a proteção das liberdades privadas e a realização dos fins coletivos-sociais, sendo que não seria possível a existência do Estado sem seus cidadãos para financiá-lo, bem como a convivência em sociedade sem um Estado para garanti-la.

Em síntese, transportando as lições do citado jurista alemão para o campo tributário, poder-se-ia fazer o seguinte questionamento: diante do caso concreto de planejamento tributário, qual seria a resposta correta então para a interpretação/aplicação da lei? Dever-se-ia desconsiderar sempre qualquer expediente que apresente o mínimo de criatividade, sob a justificativa de se tratar de fraude à lei, tendo em vista que o dever de se pagarem impostos é imperativo necessário para se fazer frente aos custos dos direitos?

Não existe uma resposta pronta e acabada, *a priori*, fornecida pelo procedimentalismo de Habermas. Ao contrário, a resposta correta não se trata de uma resposta ideal, baseada numa idéia metafísica de que público e privado se pressupõe. Na verdade o procedimentalismo habermasiano serve para denunciar se foram respeitados determinados pressupostos para que seja alcançada uma legitimidade das decisões/leis, ou seja, uma aceitação racional considerando que os sujeitos de direito são, ao mesmo tempo, autores e destinatários.

A teoria de Habermas, por meio desse procedimentalismo, fornece indicativos concretos para o balizamento dessa legitimidade, tais como a exigência de coerência/racionalidade dos argumentos, respeito ao código binário (lícito/ilícito) do Direito, pela integridade dworkiana face às decisões passadas (precedentes) e suas conseqüências futuras, pelo emprego da natureza crítica-deliberativa habermasiana, pelo respeito ao agir comunicativo e pela compreensão do procedimento como mecanismo depurador do agir estratégico pelas partes.

Repita-se, Habermas não fornece uma resposta pronta, utópica, metafísica para a solução de qualquer problema. Ele apresenta os caminhos para que a melhor

resposta seja construída no caso concreto, para aquele momento, denunciando-se (conforme já havia salientado Marco Aurélio Greco) os dogmas e pré-compreensões que habitam as teorias que propugnam pela prevalência do interesse público sobre o privado ou vice-versa. Em síntese, não se apresenta uma resposta ideal, mas se fornecem elementos para se apontar o “como não deve ser feito” ou o que está incoerente.

Dito de outra forma, dentro do campo tributário, não é possível afirmar-se, *a priori*, se determinado ato praticado pelo contribuinte será sempre caracterizado como elusivo ou se consistirá numa economia lícita de tributos, mas é possível que seja alcançado um consenso, aceitando-se racionalmente a solução a ser encontrada (legitimidade) ao se denunciar, desmascarar argumentos trazidos pelas partes que justifiquem a adoção de determinada interpretação calçada, unicamente, na prevalência da autonomia privada ou na supremacia do interesse arrecadatório.

Corroborando a afirmação de que a análise do caso concreto é essencial para o deslinde da questão, levando-se em consideração todos os elementos levantados para se atingir um equilíbrio entre a pretensão arrecadatória e autonomia privada, foram citados casos de incorporação às avessas julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (antigo Conselho de Contribuintes) nos quais se considerou a prática de atos elusivos (em fraude à lei) quando a incorporação era realizada de forma abusiva, com empresas que possuíam enorme prejuízo fiscal e existiam somente no papel, da mesma forma como em outro julgamento se considerou possível a realização do referido expediente de incorporação, quando efetuado entre empresas do mesmo grupo econômico, em razão de imperativos comerciais.

Nesse sentido, se voltarmos nossa atenção à norma contida no parágrafo único do art. 116 do CTN, podemos afirmar que a desconsideração, por parte da autoridade fazendária, de atos que objetivaram dissimular a ocorrência de fato gerador certamente será efetuada a partir das pré-compreensões dos mundos da vida que foram aqui denunciados, o que significa que sempre haverá uma opção pela maior tributação (um interesse público velado) por detrás disso. Para que não seja perdida a tensão existente entre esse interesse arrecadatório e a autonomia privada, os argumentos a favor desse interesse arrecadatório deverão ser demonstrados e sustentados racionalmente, tanto no âmbito administrativo quanto no âmbito judicial, da mesma forma que deva ser permitido que os argumentos

proferidos pelo contribuinte sejam demonstrados e sustentados para que, ao final, seja proferida uma decisão por um órgão imparcial, que analise os precedentes passados, os elementos atuais e as conseqüências futuras, como forma de se preservar a coerência do sistema jurídico. Nota-se, no domínio do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que o voto de qualidade, previsto em caso de empate no julgamento, já seria uma ofensa flagrante a qualquer princípio democrático aqui exposto.

Da mesma forma, a lei a ser editada para regulamentar o procedimento para descon sideração dos atos dissimulados não poderá conter uma fórmula, *a priori*, que determine quando há ou não casos de fraude à lei, devendo respeitar ainda todos os pontos acima referidos. Nada impede que contenha elementos indicativos da ocorrência de fraude à lei, desde que tais presunções sejam *juris tantum*.

É pela compatibilização dos pressupostos trabalhados pela teoria de Habermas com os princípios constitucionais da capacidade contributiva, legalidade e isonomia que será possível alcançar-se uma interpretação/aplicação legítima das normas tributárias frente aos casos de planejamento, haja vista a peculiaridade do ordenamento brasileiro ao regular, pormenorizadamente, em sede constitucional, o sistema nacional tributário. Por essa razão os referidos princípios assumem papel de relevo no Brasil, eis que balizam toda a relação jurídico-tributária, em todos os âmbitos, em todos os efeitos, desde a sua previsão, passando pelo seu nascimento, até sua finalização.

E justamente por estar preocupado em coibir um subjetivismo exacerbado no momento de aplicação das leis, é que Habermas trabalha os conceitos de discurso de fundamentação e aplicação, o que não deixa de ter grande proximidade (e até mesmo fundamento) no princípio da legalidade no campo tributário, uma vez que veda a distorção dos conceitos/elementos contidos no discurso de fundamentação, no momento de aplicação. Objetiva-se, dessa forma, evitar que o direito se desnature em política, em virtude de argumentos pragmáticos e convicções íntimas trazidas para solução do caso que, todavia, desrespeitam o patamar conceitual mínimo contido na legislação, como ocorreu no caso relatado, julgado pelo STF, no qual a limitação para compensação do prejuízo fiscal, entre um exercício fiscal e outro, foi entendida, convenientemente, como “benefício fiscal”.

Por fim, importante se atentar para falibilismo do conhecimento, ou seja, qualquer resposta alcançada deve ser considerada como a melhor resposta para

aquele momento, levando-se em consideração os precedentes judiciais e as circunstâncias do caso concreto naquele momento, haja vista que essa pretensão de verdade torna-se um saber provisório e falível, na medida em que mais a frente alguém pode ver o que ele mesmo, naquele momento, foi incapaz de perceber.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. São Paulo: Atlas, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar** (atualizada por Misabel Derzi). 7^a ed., Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O planejamento tributário fiscal e a interpretação no direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

BRASIL. **Código Civil** (2002). 17^a. ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

BRASIL. **Código Tributário Nacional** (1966). 15^a. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010a.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil** (1988). 15^a. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010b.

BRASÍLIA. **Supremo Tribunal Federal**. RE 344.994-0/PR. Recurso extraordinário. Tributário. Imposto de renda. Dedução de prejuízos fiscais. Limitações. Artigos 42 e 58 da lei n. 8.981/95. Constitucionalidade. Ausência de violação do disposto nos artigos 150, inciso iii, alíneas "a" e "b", e 5^o, xxxvi, da Constituição do Brasil. Rel.: Min. Marco Aurélio Greco. Rel. para Acórdão: Min. Eros Grau. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28344994%2EENUME%2E+OU+344994%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>> Acesso em: 10 de Dezembro de 2010.

BRASÍLIA. **Conselho de Contribuintes** (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais). Câmara Superior de Recursos Fiscais. Proc. 10675.003870/2002-21 - Acórdão : CSRF/01-05.413 . Incorporação às avessas, IRPJ, Prejuízos. Disponível em:<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf>> Acesso em 01 de Maio de 2011

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12^a. ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal**. O parágrafo único do art. 116, CTN e o Direito Comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário - denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. In: **Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência**. YAMASHITA, Douglas (coord). p. 349-378. São Paulo: Lex Editora S.A., 2007.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Habermas e o Direito Brasileiro**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2006.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Hermenêutica jurídica e(m) debate: o constitucionalismo brasileiro entre a teoria do discurso e a ontologia existencial**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Jurisdição constitucional democrática**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

ESPANHA. Constitución Española (1978). Disponível em <<http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/titulos/articulos.jsp?ini=30&fin=38&tipo=2>> Acesso em 25 de Janeiro de 2011.

ESPANHA. Ley 58/2003. Altera Ley General Tributária . Disponível em <http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/doc.php?id=BOE-A-2003-23186> Acesso em 13 de Outubro de 2010.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O Direito à Economia de Imposto - seus limites (Estudo de Casos). In: **Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência**. YAMASHITA, Douglas (coord.). p. 289-327. São Paulo: Lex Editora, 2007.

GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos**: Direitos não Nascem em Árvores. 2 ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, , 2005.

GODOI, Marciano Seabra de. Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito tributário brasileiro: estudo de casos. In **Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência**. YAMASHITA, Douglas (coord.) p. 237-288. São Paulo: Lex, 2007a.

GODOI, Marciano Seabra de. Dois Conceitos de simulação e elisão e suas conseqüências para os limites da elisão fiscal. In **Grande Questões Atuais de Direito Tributário**. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). v. 11, p. 272-298. São Paulo: Dialética, 2007b.

GODOI, Marciano Seabra de. **Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de. O quê e o porquê da tipicidade tributária. In: **Legalidade e tipicidade no direito tributário** RIBEIRO, Ricaro Lodi (org.); ROCHA, Sérgio Andrade. p. 71-99. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

GODOI, Marciano Seabra de. A figura da fraude à lei tributária prevista no parágrafo único do art.116 do Código Tributário Nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 68, São Paulo, p. 101-123, 2001.

GODOI, Marciano Seabra de. A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 74, São Paulo, p. 75-85, 2002.

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

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2008.

GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre faticidade e validade. 2a. edição. v. 1 e 2. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. p. 1059, 111-1112. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

HOBBS, Thomas. **O Leviatã**. 1a. Edição. tradução: Cláudia Berliner. São Paulo: Martins, 2003.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: W. W. Norton & Company, 2000.

KUHN, Thomas S. **A Estrutura das revoluções científicas**. 5^a. ed. tradução: Beatriz Viana Boeira e Nelson Boeira. São Paulo: Perspectiva, 1997.

NABAIS, José Casalta. **A Face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos**. Coimbra: Almedia, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O Dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. reimpressão. Coimbra: Almedina, 2009.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da propriedade: os impostos e a justiça**. tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MACHADO, Hugo de Britto. Elisão e Evasão de Tributos. In: **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. YAMASHITA, Douglas (coord.). p. 103-128. São Paulo: Lex, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Norma antielisão é incompatível com o sistema constitucional brasileiro. In **O Planejamento tributário e a lei complementar 104**. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). p. 118-128. São Paulo: Dialética, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. 2a. ed. São Paulo: LTr, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONE, and José Ruben. Elisão e Evasão de Tributos - Estudos de Caso. In **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. YAMASHITA, Douglas (coord). p.129-167. São Paulo: Lex, 2007.

MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. **Os Direitos fundamentais e o dever fundamental de pagar impostos: a igualdade e o imposto - Tese (Doutorado)**. v.I e II. Belo Horizonte: Faculdade de Direito UFMG, 2002.

OLIVEIRA, Felipe Faria de. **Direito tributário & direitos fundamentais**: uma revisão do princípio da tipicidade junto ao estado democrático de direito. Belo Horizonte: Arraes, 2010.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar nº 104. In **O Planejamento tributário e a lei complementar nº 104**. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). São Paulo: Dialética, 2001.

Organização das Nações Unidas. **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. (1948) <http://www.onu-brasil.org.br/documentos_direitoshumanos.php> Acesso em 15 Outubro de 2010.

PORTUGAL. **Constituição Portuguesa**. Assembleia da Republica. (1976). <http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx> Acesso em 25 de Janeiro de 2011.

SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. **A Interpretação econômica do direito tributária** - Dissertação (Mestrado). Belo Horizonte: Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2010.

SANCHES, J. L. Saldanha. **Os Limites do planeamento fiscal** : substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 10a. edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SEGATTO, Antonio Ianni. A Tensão entre Facticidade e Validade. In: **Direito e democracia**: Um guia de leitura de Habermas. NOBRE, Marcos; TERRA, Ricardo. p. 37-55. São Paulo: Malheiros, 2008.

SILVA, Felipe Gonçalves. A solidariedade entre o público e o privado. In: **Direito e democracia**: Um guia de leitura de Habermas. NOBRE, Marcos; TERRA, Ricardo. p. 91-117. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2008.

SKINNER, Quentin. **As Fundações do pensamento político moderno**. Tradução: Renato Janine Ribeiro e Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2006.

STRECK, Lênio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do direito. 4a edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

REPA, Luiz Sérgio. Direito e Teoria da Ação Comunicativa. In: **Direito e democracia**: um guia de leitura de Habermas. NOBRE, Marcos; TERRA, Ricardo. p. 55-73. São Paulo: Malheiros, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. Limites ao planejamento tributário – normas antielusivas. In: **Tributação e elisão**. MARINS, James (coord.). p.19-101. Curitiba: Juruá, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado** : autonomia privada - simulação - elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: 2011. No prelo

TORRES, Ricardo Lobo. Elisão abusiva e simulação na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Conselho de Contribuintes. In: **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. YAMASHITA, Douglas (coord.). São Paulo: Lex Editora, 2007.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielusiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

YAMASHITA, Douglas. Limites à economia de tributos: da teoria legal à prática jurisprudencial. In: **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. YAMASHITA, Douglas (coord.). p. 71-102. São Paulo: Lex editora, 2007.