



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO
UMA VISÃO CONSTITUCIONAL

THAISA NOGUEIRA MARCIANO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO
Limitações Constitucionais

São Paulo
2012

THAISA NOGUEIRA MARCIANO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO
Limitações constitucionais

Monografia apresentada à Pós-Graduação em Direito Tributário – uma visão constitucional - do Curso de especialização da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito parcial para a obtenção de grau de Especialista em Direito Constitucional Tributário.

São Paulo
2012

A
Meu marido, parceiro de vida e de
profissão, que tem cumprido o seu
compromisso de estar ao meu lado e
me fazer mais feliz a cada dia.

AGRADECIMENTOS

Inúmeras pessoas foram fundamentais para a elaboração desse trabalho, de forma que sou profundamente grata a todos que, de alguma forma, trouxeram sua contribuição.

No entanto, imprescindível apresentar os maiores agradecimentos:

Aos meus pais, Ana e Valmir, por me terem dado a possibilidade de manter-me “estudante”, mesmo depois de graduada, e por terem *plantado* em mim, ainda menina, *a sementinha do encantamento pelo Direito Tributário*.

Aos meus queridos “chefes” do JBM Advogados, que concordaram com a minha transferência para São Paulo e flexibilizaram a minha jornada de trabalho, para que eu pudesse comparecer às aulas em São Paulo, mesmo morando e trabalhando em Bauru.

Ao meu marido, Edilson, que foi uma fonte inesgotável de incentivo, parceria, aprendizado e conforto.

Aos queridos colegas e mestres da PUC, que transformaram essa especialização em uma experiência rica e encantadora.

“O relacionamento entre liberdade e tributo é *dramático*, por se afirmar sob o signo da *bipolaridade*: o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la; a liberdade se autolimita para se assumir como fiscalidade e se revolta, rompendo os laços da legalidade, quando oprimida pelo tributo ilegítimo. Quem não percebe a bipolaridade da liberdade acaba por recusar legitimidade ao próprio tributo”.

Ricardo Lobo Torres

RESUMO

Este trabalho pretende discutir quais as principais formas de planejamento tributário que podem ser adotadas pelos contribuintes e o sutil limite entre as formas lícitas e as ilícitas de tal planejamento. Além disso, chama-se a atenção para os princípios constitucionais e a dificuldade existente em apaziguar o conflito aparente que pode existir entre os princípios protetores dos contribuintes e aqueles que visam a dar autonomia e soberania ao Estado Fisco, sempre com foco na necessidade de um sistema tributário eficaz e justo.

Palavras-chave: Planejamento. Tributos. Princípios. Limitação.

ABSTRACT

This paper will discuss what are the main forms of tax planning that can be taken by taxpayers and the subtle boundary between the licit and illicit forms of such planning. Furthermore, called attention to the constitutional principles and the existing difficulty in appeasing the apparent conflict that may exist between the principles of protecting taxpayers and those who intend to give autonomy and sovereignty to the State Treasury, always focusing on the need for a system effective and fair tax.

Keywords: Planning. Taxes. Principles. Limitation.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
Arts.	Artigos
CC	Código Civil
CF	Constituição Federal da República
CTN	Código Tributário Nacional
ED	Edição
EPP	Empresa (s) de Pequeno Porte
FL.	Folha
FLS.	Folhas
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto sobre Renda da Pessoa Jurídica
LC	Lei Complementar
ME	Microempresa (s)
N.	Número
P.	Página

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	09
2. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	11
2.1 ELEMENTOS FORMADORES DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	12
3. PRINCÍPIOS ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIOS.....	16
3.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.....	20
3.2 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA.....	21
3.3 PRINCÍPIO DA SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO SOBRE O PRIVADO.....	22
4. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	23
4.1 CONCEITO.....	25
4.2 ELISÃO FISCAL.....	28
4.3 EVASÃO FISCAL.....	30
4.4 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA OU INFRAÇÕES FISCAIS.....	31
4.4.1 Abuso de Direito <i>Stricto Sensu</i>	32
4.4.2 Simulação ou dissimulação.....	34
4.4.3 Fraude.....	35
4.4.4 Outras espécies.....	36
5. LIMITAÇÕES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	38
6. CONCLUSÃO.....	45
REFERÊNCIAS.....	47

1. INTRODUÇÃO

O Brasil é internacionalmente conhecido como um dos países com a maior carga tributária do mundo. A quantidade de tributos e as alíquotas utilizadas no país estão entre as mais altas e a diversidade de legislações, em razão da autonomia dada aos entes tributantes, torna o sistema tributário pátrio muito complexo e rigoroso.

Para tentar amenizar as dificuldades que tal sistema impõe aos contribuintes, a Constituição Federal (somada à legislação infraconstitucional) instituiu diversos mecanismos, que asseguram garantias ao sujeito passivo. Dentre tais garantias, encontra-se o direito ao planejamento tributário, alavancado pelo Princípio da Legalidade.

A palavra “planejamento” significa basicamente a possibilidade de se definir antecipadamente as ações a serem praticadas. Assim, planejamento tributário é o estabelecimento prévio das condutas que serão adotadas pelo sujeito passivo, com o intuito de reduzir a carga tributária que ele teria que suportar.

Da leitura da definição acima exposta, nenhuma ilegalidade se extrai. Entretanto, essa autonomia dada ao contribuinte não é absoluta, sendo limitada por diversas normas.

A possibilidade de limitação estatal a esse planejamento tributário também é plenamente compreensível, já que diante das atribuições outorgadas ao Estado, voltadas à gerência da coisa pública, o ente estatal tem que restringir certos direitos individuais, com o foco na satisfação ao interesse comum.

Reside aí uma das funções precípua das leis: estabelecer limites às condutas individuais, em respeito à idéia de que “o direito de um termina quando começa o do outro”.

Ocorre que, para que tal restrição seja lícita e, mais ainda, para que seja constitucional, ela tem que ser específica, pois para que o Estado possa proibir determinada conduta, ele tem que fazê-lo através de lei prévia, que individualize o ato proibido e, se for o caso, defina especificamente qual a sanção gerada pelo desrespeito a tal norma.

Essa é a idéia basilar do Princípio da Legalidade, na medida em que ele estabelece que o cidadão apenas pode ser proibido de adotar determinada postura através de lei prévia, que defina individualmente o ato impedido.

Mas o que se pode fazer quando não há uma quantidade satisfatória de normas que restrinjam determinada conduta? Pode o Estado, baseado em normas gerais e abstratas, restringir a atuação do cidadão? E mais: normas voltadas especificamente para o âmbito cível, como aquelas tratadas no Código Civil, podem ser utilizadas para coibir e tornar ilícitas posturas adotadas em relações público-privadas?

Essas questões permeiam o estudo do planejamento tributário, já que, diante da insuficiência de tipificação, o Estado tem feito uso de conceitos abertos para descrever determinadas atuações dos contribuintes como infrações tributárias. Mas a autonomia do Estado é tão ampla a esse ponto? Ou as garantias constitucionais dadas aos cidadãos impedem que eles sejam punidos (administrativa ou criminalmente) por posturas não prévia e especificamente tipificadas?

A matéria está longe de ser pacificada. Os agentes fiscais encabeçam a corrente que defende a legalidade das posturas restritivas do Fisco, mesmo nos casos em que a punição tem como único fundamento o abuso de direito.

Em contrapartida, os contribuintes combatem veementemente a posição adotada pelo Estado e, para isso, se valem de princípios constitucionais, mais especificamente do já citado Princípio da Legalidade.

No meio desse confronto, os doutrinadores tentam construir teses que justifiquem um ou outro posicionamento. No entanto, o que se constata é que é o instituto do planejamento tributário que tem sido fatalmente atingido pelo embate em questão. Limitado de todas as formas pela atuação do Estado, o planejamento tributário está fadado a deixar de ser “planejamento”, na medida em que as únicas hipóteses permitidas são aquelas legalmente previstas.

E mais, o Princípio da Legalidade administrativa está sendo invertido, pois se está caminhando para o momento em que o Estado será autorizado a fazer tudo, salvo as proibições legais, enquanto o contribuinte apenas poderá fazer aquilo que a lei taxativamente autoriza. Assim, o Estado estará agindo como cidadão e este estará sofrendo todas as restrições dirigidas ao primeiro.

2. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional, como todo sistema, representa um conglomerado de itens, que se complementam e dão utilidade ao todo. Mais especificamente falando, o Sistema Tributário brasileiro é o conjunto de regras e princípios, que regulamentam a estrutura arrecadatória do Estado, estabelecendo as suas limitações, as atribuições da competência tributária de cada um dos entes políticos e a repartição de receita entre eles.

Para tornar esse Sistema rígido e eficaz, a Constituição Federal toma para si parcela considerável da responsabilidade legiferante, estabelecendo os pontos basilares da sua estrutura, instituindo seus princípios fundamentais e limitando a atuação dos legisladores e dos entes públicos, que devem se submeter ao texto constitucional.

O estudo desse complexo sistema se dá através do Direito Tributário, que, de forma bastante simplista, é a disciplina jurídica dos tributos. Esse ramo do Direito recebeu um tratamento muito especial nas últimas décadas, tratamento esse que veio a se firmar com a promulgação da Constituição Federal de 1988. A partir daí, o direito tributário recebeu *status* de ramo autônomo e, ao mesmo tempo, se tornou ainda mais interligado ao direito maior, aquele que estuda a nossa carta magna de direitos.

A nova ordem constitucional, instaurada em 1988, sistematizou a disciplina jurídica dos tributos de forma mais eficaz, representando uma verdadeira evolução da estruturação iniciada com a Emenda Constitucional n. 18, de 1965 e seguida pela Lei n. 5.172/66, posteriormente denominada Código Tributário Nacional (Ato Complementar n. 36/67).

O Direito Tributário, como todo Direito Público, tem como preocupação principal a observância ao interesse público. E, para atingir esse objetivo, foca suas atenções na obtenção de formas de custear o Estado e suas mais diversificadas extensões.

Daí a importância do tributo. Esse instituto representa a receita que o Estado obtém dos seus cidadãos, para financiar as despesas públicas. O Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 3º, assim o define:

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

O tributo é, portanto, a principal figura que compõe o sistema tributário, já que é em torno dele que gira toda a sistemática arrecadatória do Estado. E, para melhor organizar toda essa sistemática, a Constituição Federal, nos diversos artigos que tratam do tema, traz suas regras matrizes e as limitações a essa atividade estatal, através dos famosos princípios constitucionais tributários.

No entanto, o tributo, para nascer e se firmar, depende de outros eventos, como a hipótese de incidência e o fato gerador. Apenas com a ocorrência de todos os requisitos legais é que se pode afirmar que a obrigação tributária surgiu e o tributo pode ser fiscalizado e cobrado pelo Estado.

2.1 ELEMENTOS FORMADORES DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária representa o elemento central do Direito Tributário, já que, em verdade, esse ramo nada mais é que um direito obrigacional, que tem como grande peculiaridade os seus sujeitos típicos. Assim, a obrigação tributária é uma relação jurídica firmada entre o credor, responsável pela arrecadação do tributo, e o devedor, que é aquele que deve pagar tal prestação. Esses papéis são ocupados, respectivamente, pelo Estado (sujeito ativo) e pelo contribuinte (sujeito passivo).

Uma característica que diferencia a relação jurídico-tributária das demais relações obrigacionais é que o seu nascimento independe da vontade das partes. A esse respeito, assim ensina Luciano Amaro¹:

¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, fl. 272.

“O nascimento da obrigação tributária independe da manifestação de vontade do sujeito passivo dirigida à sua criação. Vale dizer, não se requer que o sujeito passivo queira obrigar-se; o vínculo obrigacional tributário abstrai a vontade e até o conhecimento do obrigado: ainda que o devedor ignore ter nascido a obrigação tributária, esta o vincula e o submete ao cumprimento da prestação que corresponde ao seu objeto. Por isso, a obrigação tributária diz-se *ex lege*”.

A obrigação tributária pode ser principal ou acessória. Essa distinção foi traçada pelo CTN, que estabelece que a obrigação tributária principal é aquela que equivale ao pagamento de tributo ou penalidade tributária, de forma que tanto o valor do tributo, quanto os juros e as multas são considerados obrigação principal.

Por sua vez, a obrigação acessória é toda prestação relativa a fazer ou deixar de fazer algo, sem equivalência com a obrigação de dar dinheiro.

Independente da distinção feita acima, relativa à obrigação tributária principal ou acessória, é a ocorrência do fato gerador, baseado em uma hipótese de incidência, que define o nascimento da obrigação.

A hipótese de incidência é a definição legal dada a determinada situação, de forma que tal fato se torna caracterizador no nascimento de um dever tributário, seja esse dever de pagar (obrigação principal) ou de fazer/deixar de fazer algo (obrigação acessória).

Por sua vez, o fato gerador é a ocorrência, no mundo concreto, de determinada situação anteriormente prevista em lei como hipótese de incidência. Assim, tem-se que a soma da hipótese de incidência com o fato gerador ocasiona a obrigação tributária – independentemente, frise-se, da vontade das partes. E mais: a obrigação tributária, concretizada com o fato gerador, é a condição para que o Estado intervenha no âmbito privado, obrigando o particular a praticar atos ou fornecer dinheiro.

Nas palavras do ilustre Aliomar Baleeiro²:

² BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, fl. 402.

“O vínculo da obrigação tributária que a prende a um ou mais fatos jurídicos, como manifestação da capacidade econômica dos contribuintes, não foi produto da inventiva de qualquer jurista ou homem do Estado. Surgiu da prática antiga, como consequência natural do propósito de o Fisco atender ao cânon da certeza do imposto e da acomodação deste às possibilidades econômicas dos súditos do príncipe.”

Em verdade, a ocorrência do fato gerador ocasiona, para o particular, a obrigação de pagar o tributo. E, em contrapartida, gera para o Estado o direito de cobrar tal obrigação e de fiscalizar o seu integral cumprimento, nascendo aí o crédito tributário.

Assim, o crédito tributário é o direito que o sujeito ativo adquire para cobrar do particular o cumprimento da obrigação tributária. Exatamente por isso que o CTN, em que pesem as diversas críticas ao seu texto, esclarece que o crédito tributário decorre da obrigação tributária principal. Data máxima vênua ao posicionamento de ilustres doutrinadores, a exemplo da professora Regina Helena Costa³, que defende a atecnia do artigo 139⁴ do CTN, citado dispositivo legal apenas fez um esclarecimento lógico e até dispensável do crédito tributário, pois não há crédito antes do nascimento da obrigação, o que naturalmente fez o primeiro decorrer do segundo.

O crédito tributário, em verdade, surge do lançamento tributário. Assim, o lançamento, instituto próprio do Direito Tributário, é um ato (ou conjunto de atos) praticado, via de regra, pelo agente fiscal competente, para verificar a ocorrência do fato gerador com relação a determinado sujeito passivo e exigir os valores e obrigações envolvidos. Trata-se de prática que formaliza o direito do Estado de cobrar e fiscalizar a obrigação tributária individualizada. Exatamente por isso, o CTN, em seu art. 142⁵, esclarece que o lançamento constitui o crédito tributário.

³ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009, fl. 215.

⁴ Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

⁵ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Pode-se dizer, portanto, que o lançamento é a concretização de dois princípios basilares do Direito Brasileiro: o princípio da segurança jurídica e o princípio da formalidade dos atos administrativos.

Além desses, diversos outros princípios foram instituídos com foco na manutenção do Sistema Tributário atual: uns com o objetivo de permitir que o Estado atue, atribuindo-lhe prerrogativas nesse sentido; e outros protegendo o cidadão e limitando a autonomia estatal.

3. PRINCÍPIOS ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIOS

O Direito, como todas as demais ciências existentes, necessita de ferramentas que viabilizem a sua concretização, sendo sua ferramenta mais usual a *norma*. Esta norma não é representada apenas pelos textos legais consolidados, mas por todos os recursos disponibilizados para a concretização do Direito, tais como as leis, os princípios, a doutrina e a jurisprudência.

A lei em sentido amplo tem um papel fundamental na função garantidora do Direito, visto que ela é a maior responsável pela segurança jurídica que os cidadãos e os legisladores tanto almejam – ao tratar textualmente de um comando, a lei determina os limites às condutas sociais e as sanções impostas àqueles que ultrapassarem tais fronteiras.

Por outro lado, como seria possível a existência de conflitos e balanceamento de valores em um sistema estrito de regras? Eis que surge então a importância basililar dos princípios. São eles que possibilitam a flexibilização do sistema jurídico, permitindo a interpretação do texto legal e a aplicação deste ao caso concreto. É nesse ínterim que reside a distinção fundamental entre estes dois instrumentos: os princípios e as regras.

Muitos doutrinadores se propuseram a apresentar a distinção entre princípios e regras e inúmeras são as teorias criadas para expressar estas diferenças. O ilustre jurista Canotilho⁶ ensina que muitos são estes critérios, mas que as principais diferenças são que os princípios são “normas jurídicas impositivas de uma otimização”, permitindo o balanceamento de valores e interesses; a convivência entre eles é conflitual, havendo, porém, coexistência. Por outro lado, as regras são normas que tratam imperativamente de uma exigência; a convivência entre elas é antinômica, visto que elas se excluem mutuamente.

Já Paulo de Barros Carvalho⁷ determina que o princípio pode aparecer como norma ou como valor, mas em ambos os casos ele funciona como um orientador da

⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 1998, fl. 1035.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, fl. 145.

interpretação jurídica, visto que ele atrai as regras jurídicas e sobre elas exerce a sua influência interpretativa.

Por sua vez, Humberto Ávila⁸ concorda com Canotilho ao apresentar vários critérios para distinguir normas e princípios, determinando resumidamente que regras são espécies de normas descritivas com pretensão de decidibilidade e abrangência e que sua aplicação depende de uma avaliação de correspondência entre a construção conceitual das descrições normativas e a construção conceitual dos fatos. Já os princípios são uma espécie de norma finalística, com pretensão de complementaridade e parcialidade e para cuja aplicação faz-se necessária a avaliação da correlação entre o estado de coisas a se realizar e os efeitos decorrentes da conduta humana realizadora.

Diante de tais posicionamentos, chega-se à conclusão que dentro do imenso panorama formado pela ciência do Direito, as normas têm função primordial na aplicação desta ciência. Entretanto, duas são as principais expressões dessas normas: as regras e os princípios. As regras são comandos mais estáticos, que impõem certos comportamentos sob pena de sanção (normalmente expressa); trata-se, na verdade, do modo de proceder, da imposição da forma ou da conduta imposta no texto legal.

Em seu turno, os princípios são normas instituídas como base do sistema jurídico pátrio. Eles revelam o conjunto de preceitos que traçam a conduta a ser seguida em qualquer operação jurídica. Sendo assim, exprimem sentido mais relevante que o da regra jurídica, já que são os alicerces do Direito e de onde surgem todas as suas demais ferramentas.

Apresentando tamanha importância dentro do ordenamento jurídico, os princípios não podem ser desrespeitados. Existindo uma colisão entre eles, deve haver uma ponderação entre os valores conflitantes para que se possa verificar que valor, no caso em debate, deve ser priorizado. Através dessa medida, os princípios não são violados, mas apenas momentaneamente subjugados por outros.

Dessa forma, o que se pode apreender é que esporadicamente, nas situações em que há conflitos entre princípios, um deles será relativizado na sua aplicação no caso concreto, cedendo em parte ou totalmente diante de outro princípio. Neste caso, não há violação a alguma norma, apenas ponderação de valores. Entretanto, o que

⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, fl. 70.

ocorre no caso em que um cidadão ou mesmo um legislador ou agente público viola propositadamente um princípio jurídico?

Para tentar solucionar tal indagação, inicialmente tem-se que salientar que no pensamento jurídico contemporâneo, os princípios adquiriram o *status* de norma de Direito. Diante desse posicionamento dominante, eles têm positividade, vinculatividade, obrigam e têm eficácia positiva e negativa sobre comportamentos públicos e privados.

Por conseguinte, o legislador está diretamente vinculado aos preceitos normativos do Estado, em especial aos preceitos constitucionais. A autonomia do legislador é consideravelmente restringida pelas concepções jurídicas do país em questão, de forma que ele, ao produzir um texto legal, deve observar as diretrizes normativas, em especial os princípios jurídicos.

A violação a esses princípios por parte do legislador corresponde ao desrespeito ao sistema jurídico do Estado, acarretando a produção de um texto legal destoante do contexto em que está inserido. Dessa forma, *nada mais justo do que esta produção padecer de inconstitucionalidade, visto que está ferindo frontalmente a essência jurídica do país, especialmente se esta transgressão é derivada de princípios constitucionais.*

O mesmo ocorre com o ato praticado por um agente administrativo, que age em confronto aos princípios jurídicos. Tal prática padece de inconstitucionalidade, de forma que o ato em comento não pode gerar nenhuma consequência, sendo absolutamente nulo.

Mas e quando o autor de tal desrespeito é um cidadão comum? Bem, como ensina o ilustre jurista Luis Barroso⁹, “as normas jurídicas, quer se destinem a organizar o desempenho de alguma função estatal, quer tenham por fim disciplinar a conduta dos indivíduos, revestem-se de uma característica que é própria do Direito: a imperatividade”. Mais adiante ele aduz que toda norma (e neste íterim ele se refere às leis e aos princípios) necessariamente apresenta, em maior ou menor grau, a imperatividade, de sorte que seu descumprimento por algum cidadão acarreta sanção jurídica. Ele então finaliza o seu ensinamento dizendo que:

⁹ BARROSO, Luis Roberto. **O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, fl. 76.

“A sua inobservância (*inobservância das leis e princípios*) há de deflagrar um mecanismo próprio de coação, de cumprimento forçado, apto a garantir-lhe a imperatividade, inclusive pelo estabelecimento das conseqüências da insubmissão ao seu comando. [...] Não há, em uma Constituição, cláusulas a que se deva atribuir meramente o valor moral de conselhos, avisos ou lições. Todas têm a força imperativa de regras, ditadas pela soberania nacional ou popular aos seus órgãos”. (2009, p. 78-84).

Diante de tão elucidativa doutrina, resta claro que tanto os representantes do Poder Público (como os legisladores e agentes administrativos) quanto os cidadãos de um Estado têm o dever moral e jurídico de cumprir as diretrizes expressas nos princípios jurídicos, visto que, como uma espécie de norma, eles têm imperatividade e seu descumprimento pode acarretar sanções severas, já que eles são responsáveis por determinar todo o sistema jurídico pátrio.

No Direito brasileiro, inúmeros são os princípios vigentes, podendo eles aparecer de forma explícita, ou seja, textualmente tratados em alguma norma jurídica; ou implicitamente, de forma que seu entendimento é extraído da interpretação do sistema jurídico como um todo. E é essa objetividade e presencialidade normativa do princípio, que se firma independentemente de qualquer preceito particular, que configura a distinção primordial entre princípios e regras.

No que tange especificamente ao Direito Tributário, muitos são os princípios basilares de tal ciência. Alguns deles são gerais do Direito, outros são mais específicos. Há ainda a possibilidade de, ocasionalmente, a ciência tributária se valer de princípios comumente utilizados por outros ramos jurídicos, aplicando-os às relações entre fisco e contribuinte. No entanto, seja como for (geral, específico ou advindo de outro ramo do Direito), os princípios são importantes ferramentas orientadoras do Direito, e especificamente do Direito Tributário, servindo, assim, como normas fundamentais.

Cada doutrinador comumente enumera um rol próprio de princípios ditos essenciais para o Direito Tributário. Muitos desses princípios representam a repetição, com nomes diferentes, de outros já tratados. Assim, existem dezenas deles, mas

apenas alguns serão aqui comentados frente a sua importância no estudo do Planejamento Tributário.

3.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Princípio retratado no art. 5º, II¹⁰, da Constituição Federal, ele determina que nenhum cidadão será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em razão de expressa ordem legal. Em virtude de sua importância no ordenamento jurídico, este princípio exerce influência em todos os ramos do Direito.

Por conseguinte, não é possível o surgimento de direitos subjetivos e de deveres correlatos sem que alguma lei os estipule. A sua razão última é assegurar a igualdade (sendo a lei genérica e abstrata, importa em tratamento equânime a todos os cidadãos) e a segurança jurídica (apenas a lei, produzida por órgão colegiado composto por representantes do corpo social, pode determinar os valores dirigentes no Estado).

Desse princípio geral, surgem algumas ramificações, todas fundamentadas no art. 5º, II da CF:

- a) Princípio da Legalidade Administrativa: de acordo com tal princípio, a Administração Pública apenas pode fazer aquilo que estiver expressamente autorizado em lei. Essa orientação normativa é corroborada pela própria função do administrador, que não atua em finalidade própria, mas apenas em atendimento à finalidade legalmente estabelecida.

Nesse sentido, pode-se dizer que o princípio orientador das relações entre particulares é o da Autonomia da Vontade, já que o particular pode fazer tudo, salvo as condutas previamente proibidas por lei.

Assim, tem-se uma duplicidade de aplicação do mesmo princípio da legalidade: quando voltado para as situações públicas, tem-se que o

¹⁰ Art. 5º (...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Estado apenas pode fazer aquilo que a lei o autoriza; nos casos em que a relação é privada, tem-se que o cidadão pode fazer tudo o que a lei não proíbe.

- b) Princípio da Legalidade Tributária: especificamente tratado no art. 150, I¹¹ da CF, ele determina que nenhum tributo pode ser instituído ou majorado sem expressa autorização legal.
- c) Princípio da Legalidade Penal-Tributária ou da Reserva Legal: trata-se, na verdade, de uma limitação ao poder punitivo do Estado, já que, de acordo com tal princípio, apenas a lei pode instituir normas incriminadoras. Assim, nenhum fato pode ser considerado crime (e nenhuma pena pode ser aplicada) sem que haja uma lei anterior que o defina e comine a pena correlata.

3.2 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Este princípio tem como objetivo fundamental atribuir segurança ao indivíduo na busca do seu direito, concretizando um sistema de previsibilidade quanto aos instrumentos jurídicos. Ele pretende gerar estabilidade e um mínimo de certeza na regência da vida social.

O Princípio da Segurança Jurídica é fundamentado na necessidade de resguardar o passado através da irretroatividade e de estabelecer o futuro, assegurando a aplicação dos princípios e regras formadoras do sistema jurídico pátrio.

Dessa forma, se pode determinar que o referido princípio implícito é assegurado por diversos outros princípios, dentre eles o da Irretroatividade da Lei, da Coisa Julgada, do Respeito aos Direitos Adquiridos e do Respeito ao Ato Jurídico Perfeito.

¹¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

A segurança jurídica determina, em última análise, que as proibições direcionadas aos cidadãos e os atos permitidos ao Estado, de acordo com as premissas estabelecidas pelo Princípio da Legalidade, sejam não apenas previstos em lei anterior, mas que tal previsão seja detalhada a ponto de ser completamente compreensível por todos, para que os cidadãos possam ter certeza das suas obrigações e garantias e não surjam dúvidas quanto à abrangência das prerrogativas e poderes estatais.

3.3 PRINCÍPIO DA SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO SOBRE O PRIVADO

Este princípio está presente no momento da elaboração das leis e posteriormente, na execução das mesmas pela Administração Pública. Ao elaborar as normas, os legisladores são influenciados pelo princípio da supremacia do interesse público, já que as normas de direito público têm como objetivo primordial o atendimento ao interesse público, ou seja, o interesse da coletividade.

Como dito, também no momento da execução das leis, a Administração está vinculada ao princípio ora estudado. Tal fato se caracteriza pela obrigação de o Estado, em qualquer ato ou decisão, visar sempre ao atendimento do interesse público, em detrimento do interesse particular, sob pena de estar agindo em desvio de poder ou desvio de finalidade.

Importante ressaltar que o interesse público não representa o atendimento aos objetivos do Estado, como pessoa jurídica que é; mas o cumprimento às pretensões da coletividade. Assim, supremacia do interesse público, em última análise, é a observância da vontade da população e o atendimento às necessidades primordiais dos cidadãos, sendo que tais objetivos são sim os objetivos primeiros do Estado. E ele existe principalmente para atingir esse fim.

4. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Sendo a obrigação tributária *ex lege*, o seu surgimento independe da vontade das partes, especialmente do sujeito passivo. Ocorrendo o fato gerador, a obrigação nasce, não podendo então ser alterada apenas pela liberalidade dos sujeitos envolvidos.

A partir daí, pode-se dizer que o planejamento tributário nada mais é que uma atitude preventiva do contribuinte, de forma a possibilitar que ele se antecipe ao fato gerador, adotando posturas que obstaculizem o nascimento da obrigação ou permitam que a obrigação surja de forma menos onerosa.

Ocorrido o fato gerador, não resta outra opção ao contribuinte que não seja pagar o tributo devido e/ou cumprir as prestações acessórias, já que a desobediência a esses comandos representa infração tributária.

Nesse contexto, assim explica Rutnea Navarro Guerreiro¹²:

“O planejamento tributário é um procedimento lícito e transparente, pelo qual o contribuinte planeja os custos tributários de uma operação que pretende realizar, numa atividade necessariamente anterior à materialização da hipótese de incidência, antecipando-se ao fato gerador e evitando a ocorrência do mesmo mediante a adoção de um procedimento lícito e não defeso em lei, que corresponda à alternativa legal que estiver ao seu alcance para realizar a operação pretendida, com a menor carga tributária possível”.

É importante ressaltar que a natureza do ser humano o leva sempre ao desejo de obter mais recursos para sua subsistência. Exatamente por isso, é intrínseco a tal

¹² GUERREIRO, Rutnea Navarro. **Planejamento Tributário: os limites de licitude e ilicitude**. IN ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Planejamento fiscal – teoria e prática. Volume II. São Paulo: Dialética, 1998, fl. 149.

natureza o desejo de se desvencilhar da obrigação de pagar tributo, ou, ao menos, pagar a menor parcela possível.

Em contrapartida, mas seguindo a mesma natureza humana, encontra-se o Estado-Fisco, com sua ânsia exacerbada de arrecadar cada vez mais tributo e tornar a máquina estatal uma empresa altamente lucrativa e rentável.

Equilibrar essas duas forças é uma tarefa das mais complexas, atualmente amparada e resguardada em dezenas de princípios constitucionais, que objetivam possibilitar que o Estado obtenha dos seus cidadãos o provento necessário para a manutenção da coisa pública (e suas mais variadas extensões), mas principalmente proteger o cidadão-contribuinte, contra as ânsias arrecadatórias do Estado-leão.

Os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, por exemplo, são marcos evolutivos do viés constitucional-protetor da era atual. No entanto, eles devem caminhar em perfeita harmonia com o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, de forma que o cidadão contribua para a manutenção do Estado, mas que a sua contribuição seja condizente e proporcional a suas posses.

Ocorre que o equilíbrio acima mencionado não é encontrado com facilidade. Na verdade, o Estado, possuidor maior do “saber legal” e detentor da máquina pública, por muitas vezes desvirtua o instituto arrecadatório, transformando-o em uma incontida máquina fiscal, que torna a carga tributária cada vez mais onerosa e desleal.

Aqui se torna importante lembrar que o princípio da supremacia do interesse público, maior orientador da arrecadação tributária, não prega, de forma alguma, a extorsão do cidadão, mas estabelece a obrigatoriedade de que todos contribuam para o melhor desenvolvimento do Estado, de forma que, em última análise, esse ente possa atender todas as necessidades básicas e fundamentais da população.

Assim, em última linha, o citado princípio tem como objetivo maior proteger os membros da sua macro comunidade, e, para isso, atribui prerrogativas ao Estado – prerrogativas essas que não se confundem com o desrespeito ao cidadão, mas se justificam exatamente pela necessidade de um ente obter renda para financiar as anseios de tal cidadão contribuinte.

Como isso, o que se quer dizer é que o sistema tributário é um elemento indispensável para a manutenção digna do Estado. E indispensável também é a contribuição dos cidadãos para o funcionamento da máquina pública. No entanto, não

se pode esquecer que o objetivo maior da arrecadação não é manter a máquina pública como se empresa privada fosse, mas financiar todas as atividades (sociais) que devem ser exercidas exclusiva ou fundamentalmente por tal máquina.

Com intuito de tornar toda essa sistemática mais leal para com o contribuinte, surge o planejamento tributário, que objetiva a organização dos negócios e dos atos das pessoas (físicas e jurídicas), evitando ou reduzindo a carga tributária. Importante ressaltar que o sistema tributário nacional admite que o contribuinte planeje sua atuação, de forma a excluir ou reduzir a cobrança de tributo. Tal prática permite que o cidadão analise seu campo de atuação, de forma a evitar a incidência tributária, postergar o momento da sua incidência ou reduzir a sua carga.

Essa permissão decorre inicialmente do Princípio da Legalidade (art. 5º, II da CF), já que não se pode obrigar um cidadão a adotar determinada prática, de forma a caracterizar o fato gerador ou ampliar o seu valor. O sujeito apenas torna-se obrigado a recolher tributo após a incidência do fato gerador, mas nada impede que haja um planejamento prévio, objetivando evitar tal fato, retardar sua ocorrência ou reduzir o valor dele decorrente.

4.1 CONCEITO

O planejamento tributário pode ser concretizado através de algumas formas distintas de atuação do contribuinte. Tais posturas se diferenciam principalmente pelo marco temporal (se ocorrem antes ou depois do fato gerador), pela licitude ou não da conduta do sujeito passivo e pela atitude omissiva ou comissiva do mesmo.

Com isso, se quer dizer que ao contribuinte é dada a liberalidade de analisar seu campo de atuação e escolher a opção menos onerosa. No entanto, essa escolha não é ilimitada, estando condicionada ao ordenamento pátrio, que estabelece as situações nas quais ocorrendo determinado ato/fato, o cidadão será efetivamente obrigado a recolher tributo.

Tendo-se essa verdade inconteste (a certeza de que a ocorrência do fato gerador obriga o sujeito passivo a pagar o tributo), o contribuinte pode evitar a prática do ato/fato tributável ou pode realizá-lo de forma a gerar uma incidência tributária mais restrita. Agindo assim, estará efetuando um planejamento tributário lícito.

Por sua vez, existem posturas comumente adotadas por determinados contribuintes, camufladas sob o dogma do planejamento tributário, mas que representam posturas ilícitas e até criminosas. Tais atitudes se concretizam quando os cidadãos tentam ocultar o fato gerador (e não apenas evitar ou postergar a sua ocorrência), com o intuito único de não recolher tributo. Ou ainda, mais sutilmente, nos casos em que o sujeito devedor do tributo toma proveito de conceitos jurídicos abertos ou indeterminados, para se eximir da sua obrigação tributária.

Percebe-se, assim, que o planejamento tributário, abstratamente falando, é qualquer ato, revestido ou não de legalidade e eticidade, que visa à redução ou extirpação da carga tributária.

Em muitos casos, a distinção entre posturas lícitas e posturas ilegais é facilmente constatada. Para ilustrar o que aqui se afirma, têm-se dois exemplos:

- a) O sujeito passivo, sócio administrador de pessoa jurídica de pequeno porte, ao analisar os modelos de adequação tributária, opta pela adoção do Sistema do Simples Nacional, tendo em vista a sua simplicidade e eventual redução da carga tributária;
- b) O proprietário de imóvel urbano, após a construção de residência no terreno, omite tal informação à Prefeitura, para recolher IPTU incidente apenas sobre o terreno, e não sobre a integralidade do bem, que foi valorizado com a construção da casa.

No primeiro caso, há a nítida aplicação do planejamento tributário de forma lícita e até fomentada pelo Estado, já que a Lei Complementar 123/2006 instituiu o Sistema do Simples Nacional, outorgando às Empresas de Pequeno Porte e às Microempresas o poder de escolher a filiação ou não a tal sistema, que por objetivar a proteção a tais pessoas jurídicas, é mais vantajoso e menos oneroso para elas.

Em contrapartida, o segundo exemplo demonstra clara situação de crime contra a Ordem Tributária, previsto no art. 1º, inciso I¹³ da Lei n. 8.137/90, decorrente de um planejamento tributário realizado em aberto confronto à legislação tributária e aos princípios que regem a estrutura federativa brasileira.

No entanto, existe um sem número de situações em que não se tem certeza se a conduta do contribuinte, no planejamento tributário, é ou não violadora da lei. Essas hipóteses se concretizam principalmente nos casos em que o sujeito passivo, objetivando uma redução na carga tributária, adota uma postura imoral, visando unicamente ao seu benefício próprio, sem levar em consideração a finalidade dos tributos e a importância do recolhimento de tal prestação para a consecução do interesse público ou coletivo.

Diante de situações dessa natureza, o planejamento tributário fica a mercê da análise subjetiva do seu executor (contribuinte) e do seu fiscal (agente administrativo), que podem classificar tal ato como lícito, ilícito ou apenas imoral.

A diversidade de possíveis interpretações para cada uma das condutas que pode ser adotada pelo contribuinte é também percebida na doutrina. Os estudiosos e professores do tema não analisam o planejamento tributário com unanimidade. E diversas teorias foram criadas, para classificar e separar as espécies de planejamento, principalmente tomando-se por base a licitude ou ilegalidade da conduta.

A divergência está presente nas teorias e na forma de identificar as práticas vinculadas ao planejamento tributário. Para uma parcela dos doutrinadores, elisão fiscal teria equivalência de significado do planejamento tributário, já que as duas expressões representariam a forma lícita, outorgada ao contribuinte, de análise do seu campo de atuação e adoção das posturas menos onerosas.

Para essa corrente, apenas se pode falar em Planejamento Tributário se a conduta do contribuinte é completamente lícita. As medidas ilegais, voltadas à economia de tributo, seriam meros exemplos de evasão fiscal.

No entanto, como esclarecido anteriormente, essa vertente doutrinária não é unânime. Vários são os doutrinadores, a exemplo de Ricardo Lobo Torres e Aliomar Baleeiro, que definem planejamento tributário, elisão fiscal e evasão fiscal de forma distinta.

¹³ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias.

De acordo com os citados mestres, a evasão fiscal não se restringe às condutas ilícitas dos contribuintes que pretendem reduzir sua carga tributária; oposta à elisão fiscal, que também não é apenas um sinônimo do planejamento tributário (lícito).

As duas práticas, a elisão e a evasão, representam, na verdade, tipos de planejamento tributário, que, da mesma forma, pode ser realizado através de condutas lícitas ou ilícitas.

Como a seguir se demonstrará, a tese aqui defendida tem pontos de divergência e convergência com as duas correntes acima descritas.

4.2 ELISÃO FISCAL

A elisão fiscal é uma espécie de planejamento tributário, que se dá antes da ocorrência do fato gerador e representa a prática de condutas lícitas, com o intuito de redução da carga tributária.

A elisão fiscal equivale, portanto, à redução da carga tributária obtida com a interpretação razoável da lei. Exatamente por ter um conceito extremamente subjetivo, é um modelo de atuação que oferece muitas divergências doutrinárias e dificuldades de fiscalização para o sujeito ativo, já que o liame existente entre a legalidade e a infração tributária pode parecer muito sutil.

Na verdade, aqui reside a maior quantidade de possíveis posturas voltadas ao planejamento tributário, pois como a legislação penal tributária e administrativo-fiscal é bem restrita, resta uma seara imensa de possíveis condutas a serem adotadas pelo sujeito passivo, com o intuito de ter sua carga tributária reduzida.

Com isso se quer dizer que, se a legislação não trata especificamente de uma possível conduta, proibindo-a, tal conduta é lícita, estando no campo de incidência da elisão fiscal.

No entanto, aqueles que entendem ser possível uma elisão ilícita defendem que ela é baseada na prática de atos que têm uma forma jurídica não adequada à descrição contida na lei. Em outros termos, a elisão seria ilícita nos casos em que o planejamento tributário seria feito com base em interpretação abusiva das possibilidades expressas em lei e da utilização de conceitos jurídicos abertos ou indeterminados.

Para tais estudiosos, o planejamento fiscal abusivo seria iniciado com utilização de formas jurídicas lícitas, que seriam manipuladas, gerando o abuso de direito, bem descrito no artigo 187¹⁴ do Código Civil.

Percebendo a dificuldade que essa “espécie de planejamento tributário” gera ao Estado Fiscal, várias teorias foram criadas, especialmente do Direito comparado, para simplificar o conceito de elisão e tornar mais límpida a suposta distinção entre sua forma lícita e ilícita.

O professor Ricardo Lobo Torres¹⁵, defensor da existência de elisão ilícita, traz duas teses existentes no direito comparado, uma americana e outra alemã, que visam a detectar a elisão ilícita ou abusiva:

“o teste do *propósito comercial (business purpose test)*, desenvolvido nos Estados Unidos, que sinaliza no sentido de que não devem produzir efeitos contra o Fisco os negócios jurídicos que tenham por finalidade única a obtenção de economia de tributo; o teste da *proporcionalidade*, adotado pelo art. 42 do Código Tributário alemão, na reforma de 2008, que considera ter havido abuso da forma (*Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten*) quando for escolhida a forma jurídica inadequada, que resulte numa vantagem não prevista em lei sem que o contribuinte comprove o fundamento não tributário da escolha, significativo de acordo com o quadro geral das circunstâncias.” (2012, fl. 09).

¹⁴ Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao tentar exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

¹⁵ Planejamento Tributário – elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro, Elsevier, 2012.

O direito brasileiro não traz nenhuma teoria que simplifique a análise do caso concreto. Assim, o Estado, que tem se posicionado favorável à existência de elisão ilícita, ou seja, que através do Fisco e do Judiciário tem coibido diversas posturas adotadas pelo contribuinte (em que pese a inexistência de lei proibitiva desses atos), baseia sua postura repressora em analogias e no emprego de jurisprudências.

Essa situação apenas corrobora com o que aqui se defende: se inexistente lei que trate determinada conduta como proibida, a analogia e a jurisprudência não podem ser utilizadas com esse fim. Não havendo proibição legal, o ato é lícito.

Nesse sentido, importante lembrar que o Direito Brasileiro tem como um dos seus cânones o Princípio da Legalidade, que defende que o particular está autorizado a praticar qualquer conduta não proibida em lei. Sendo assim, por mais imoral ou incoerente que determinada interpretação legal, voltada à economia tributária, possa parecer, se não houver vedação legal, ela será lícita. E essa é justamente a definição de elisão fiscal.

No momento em que o contribuinte burla a lei, não se está mais no campo da elisão fiscal. Daí porque não se pode admitir uma elisão ilícita, como alguns pretendem.

4.3 EVASÃO FISCAL

Diferente da elisão, a evasão fiscal pode ser praticada de forma lícita ou ilícita¹⁶. A evasão lícita é anterior ao fato gerador e decorre da postura do contribuinte, voltada a impedir que o ato/fato que ocasionaria o fato gerador ocorra. O sujeito passivo, assim, passa a atuar em uma área não sujeita à incidência da norma tributária.

¹⁶ Com a data máxima vênua aos ilustres juristas, que entendem que a evasão fiscal seria apenas a economia tributária através de condutas legalmente proibidas.

O exemplo que os doutrinadores costumam citar é o do sujeito passivo que, com o intuito único de não recolher ou recolher menos IPI ou ICMS, deixa de fumar ou passa a consumir cigarros mais baratos.

O exemplo é pouco prático exatamente porque a abstenção da prática do ato com o intuito de não recolher ou recolher menos tributo é bem improvável de ser verificada no cotidiano dos contribuintes.

Em contrapartida, a evasão ilícita é muito comum, pois é promovida após a ocorrência do fato gerador, caracterizando-se pela ocultação da sua ocorrência, com o intuito único de evitar o pagamento do tributo. Na verdade, o sujeito passivo não altera ou evita o ato/fato que geraria o fato gerador e também não interfere em sua responsabilidade como contribuinte. A única prática adotada é a omissão proposital da ocorrência do fato jurídico, com o não recolhimento do tributo correlato.

Essa modalidade ilícita de planejamento fiscal é representada por algumas espécies de infrações tributárias, que são efetivadas basicamente através de falsificações de documentos fiscais, da utilização de informações inverídicas nos livros fiscais ou da prestação de informações falsas ao fisco, sempre com o intuito de evitar a incidência tributária ou fazer com que o valor a ser recolhido seja inferior ao efetivamente devido.

4.4 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA OU INFRAÇÕES FISCAIS

Uma verdade incontestável é que o Direito não tem a capacidade de se antecipar aos fatos, sendo inimaginável uma sociedade na qual todos os ilícitos são tipificados especificamente em lei. O Sistema Tributário brasileiro não foge à regra.

Assim, em decorrência de tal limitação, a legislação fiscal tipificou certas condutas, amplas e genéricas, como crimes contra a ordem tributária ou infrações fiscais. Na verdade, esses tipos, em razão da sua amplitude, trazem em si uma diversidade de condutas e situações que são contrárias ao espírito fiscal instituído no país.

Se por um lado essa generalidade permite que um leque maior de condutas seja criminalizado, por outro gera uma insegurança jurídica com relação aos limites à licitude do planejamento tributário, recaindo nos órgãos julgadores (administrativos e judiciais) analisar a legalidade de cada ato.

Importante ressaltar, à parte da discussão acerca da abrangência dos tipos penal-tributários, que a sonegação é a prática de qualquer ato, omissivo ou comissivo, com o intuito de ludibriar o fisco e, com isso, obter uma redução da carga tributária.

Assim, os crimes tributários, por própria definição, são formas de sonegação fiscal. Esse instituto, apesar de estar definido no art. 71¹⁷, da Lei 4.502/64 – o que pode gerar a sensação de ser a sonegação uma espécie de crime contra a ordem tributária – em verdade é mero sinônimo da criminalização tributária e comporta, dentro de seu conceito, as diversas espécies penais correlatas à ciência tributária.

4.4.1 Abuso de Direito *Stricto Sensu*

Um das figuras mais amplas que se tem é o abuso de direito. Tal instituto foi incorporado ao Direito Brasileiro com o Código Civil de 2002, que, em seu art. 187, estabelece que o sujeito, mesmo que titular de um direito, se o exerce com violação à boa-fé, aos bons costumes ou ao fim econômico ou social do instituto, comete ato ilícito.

Com esse artigo, incontáveis situações, que não têm uma tipificação expressa, têm se tornado ilícitas. Assim, o campo de atuação do Estado Fisco tem sido ampliado, já que a subjetividade analítica desse “tipo penal-tributário” autoriza a proibição de diversas posturas, enquadrando-as como violadoras dos bons costumes ou do fim econômico do instituto, por exemplo.

¹⁷ Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Em contrapartida, ao contribuinte é gerada uma insegurança jurídica tamanha, já que certas posturas, que para alguns são plenamente intituladas de planejamento tributário lícito (por não ter proibição legal expressa), para o Fisco podem ser ato atentatório ao fim social do tributo.

O abuso de direito, em sua definição mais ampla, seria qualquer das hipóteses de crime contra a ordem tributária, já que ao fraudar, dissimular ou sonegar, por exemplo, o contribuinte estaria praticando ato exterior àquele permitido em lei. Ocorre que, em última análise, qualquer ato de planejamento tributário acarretará um “prejuízo ao erário”, já que seu objetivo é unicamente reduzir a carga tributária ou postergar a sua incidência. Daí a subjetividade do abuso de Direito.

Assim, se tal instituto for observado em sua concepção ampla e literal, tem-se que todos os institutos que permeiam o planejamento tributário ilícitos seriam, antes de tudo, atos de abuso de direito. E, como consequência, espécies de tal instituto.

Por isso, se fala aqui em abuso de Direito *stricto sensu*, caracterizando-se todos os atos/fatos jurídicos, praticados pelos contribuintes, e que geram um prejuízo ao erário público, mas que não têm um tratamento individualizado e específico – diferenciando-os, portanto, dos crimes contra a ordem tributária e das infrações fiscais, que têm regulamentação própria e específica.

Na verdade, o que se tem é que o Estado, ao se deparar com uma infinidade de condutas não tipificadas, mas que acarretam prejuízo ao erário, já que voltadas ao planejamento tributário, tem-se utilizado de uma figura altamente subjetiva, que foi extraída do direito privado, para assim criminalizar a elisão fiscal.

Por isso, não se pode ter o abuso de direito como uma forma proibitiva de atuação do contribuinte, já que, novamente se faz importante repetir, a atuação do particular está pautada na autonomia da vontade, de forma que as condutas não proibidas/tipificadas são absolutamente lícitas. O que equivale a dizer que um conceito tão amplo e subjetivo não pode caracterizar infração fiscal.

E mais: não sendo uma infração fiscal, uma gama de condutas, que têm sido coibidas por representarem prática de abuso de direito, são, na verdade, completamente lícitas. E caracterizadoras da elisão fiscal.

4.4.2 Simulação ou dissimulação

A simulação também traz a mesma amplitude e subjetividade para o planejamento tributário e torna extremamente complexa a tarefa de estabelecer as suas limitações legais. Inserida no ordenamento tributário brasileiro com a LC 104/2001, a simulação hoje é tratada pelo parágrafo único do art. 116 do CTN¹⁸.

O citado parágrafo estabelece que é facultada à autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios que tenham sido praticados com o objetivo *dissimulatório*, ou seja, com o intuito de omitir ou disfarçar a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos seus elementos.

A dissimulação, em verdade, é a simulação relativa, através da qual os fatos praticados são omitidos ou manipulados. Assim, não se trata de uma atuação prévia ao fato gerador, mas posterior a ele e que se constitui pela ausência de veracidade na sua exibição.

Em outras palavras, pode-se dizer que há dissimulação quando o ato é praticado com determinada intenção, mas tal intuito é omitido ou alterado. O ato em si é perfeitamente praticado (o que diferencia tal instituto da simulação), entretanto, há uma camuflagem em tal ato, para que suas conseqüências sejam distintas daquelas que naturalmente ocorreriam.

O intuito da dissimulação é enganar terceiros. Por isso, há um fingimento intencional e pretendido por parte do contribuinte, que diferencia a declaração e a vontade.

Um exemplo que facilmente pode ser compreendido é o de sócios de uma empresa, que omitem a integral movimentação financeira ocorrida em cada exercício, com intuito único de recolher menos tributo. Assim, não há uma alteração do fato gerador do IPI ou do IRPJ, por exemplo, mas o recolhimento será reduzido, em razão de uma camuflagem da real situação e intenção dos sócios.

¹⁸ Art. 116. (...)

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.

Da mesma forma que ocorre com o abuso de direito, a simples dissimulação não pode ser utilizada como caracterizadora de um ilícito tributário. No entanto, é comum que o ato dissimulatório seja também enquadrado em um tipo penal tributário, o que autoriza o Fisco a coibi-lo.

No exemplo anteriormente exposto, a prática da empresa, com o intuito de camuflar a real base do cálculo dos citados impostos, pode ser inserida na tipificação do crime contra a ordem tributária, descrito como omitir informações ou prestá-las de forma falsa¹⁹. Sendo assim, a fiscalização e repressão do Estado terão fundamentação legal própria, não representando agressão à autonomia da vontade.

4.4.3 Fraude

O ordenamento jurídico brasileiro traz um tratamento mais extenso à fraude, definindo-a e delimitando-a, de forma que tal instituto se torna mais claro ao contribuinte e ao Fisco, permitindo maior segurança jurídica por parte de quem recolhe e de quem fiscaliza.

O art. 166, inciso VI²⁰ do CC, de forma mais ampla, também trata do assunto, estabelecendo que o negócio jurídico será nulo se tiver o intuito de fraudar a lei. Nesse dispositivo, tem-se a amplitude e subjetividade até então demonstradas nos citados exemplos de infração fiscal (abuso de direito e dissimulação).

Atribuindo uma definição menos ampla, o art. 72²¹, da Lei n. 4.502/64, demarca fraude como todo ato, omissivo ou comissivo, doloso ou culposos, que visa a impedir ou postergar a ocorrência do fato gerador ou alterar suas características, de forma que haja uma redução no valor do tributo a ser recolhido.

¹⁹ Art. 1º, I da Lei n. 8.137/90.

²⁰ Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

(...)

IV – tiver por objeto fraudar lei imperativa.

²¹ Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Por sua vez, a Lei n. 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária, em seu art. 1º, inciso II²², tipifica a fraude, determinando que ela estará configurada nos casos em que o contribuinte, ao fazer registros nos documentos fiscais, faz uso de informações inexatas ou omite as operações tributáveis.

Assim, dentre os crimes aqui tratados, a fraude é aquele que o legislador melhor definiu e delimitou, o que, como já fora afirmado, contribui para uma compreensão mais segura do instituto, reduzindo a possibilidade de diversidades de interpretação. E mais: autoriza o Estado a fiscalizar e punir o contribuinte que adote posturas condizentes com aquelas descritas em lei como fraudulentas, gerando uma atuação do Fisco transparente e similar àquelas incentivadas pela Constituição Federal.

4.4.4 Outras espécies

Justamente em razão da subjetividade que permeia o tema, a doutrina define outras tantas espécies de crimes tributários, com características similares e que, em última análise, podem ser enquadradas como abuso de direito ou simulação.

Um exemplo é o do conluio. Essa categoria de ilícito tributário é concretizada quando duas ou mais pessoas, físicas ou jurídicas, se unem com o intuito de praticar fraude ou sonegação. A definição do conluio é dada pelo art. 73²³, da Lei 4.502/64.

A Lei n. 8.137/90, nos seus artigos 1º e 2º, traz, de forma mais específica, os atos praticados pelos sujeitos passivos, que representariam violação à ordem tributária. Assim, a citada lei é uma tentativa de tipificar e elencar em rol taxativo os tipos penais tributários:

²² Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

(...)

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

²³ Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

No entanto, paralelamente a tal previsão legal, encontram-se os já citados artigos 187 do CC e o 166, parágrafo único do CTN, por exemplo, que ampliam o conceito de crime tributário, instituindo uma infinidade de lacunas ou situações nas quais a definição de licitude ou ilicitude do ato depende exclusivamente da análise do julgador, representando uma violação direta aos Princípios da Legalidade e da Segurança Jurídica.

5. LIMITAÇÕES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A realização de planejamento tributário, principalmente em decorrência direta do já reiterado Princípio da Legalidade, é facultada a qualquer contribuinte. Todo aquele que se encontra em uma situação de incidência na norma tributária pode analisar as possibilidades e agir de acordo com a opção menos custosa.

No entanto, como já mencionado, essa liberalidade não é ilimitada. E a linha divisória entre o planejamento permitido e aquele proibido é composta justamente pelos tipos penal-tributários e pelas infrações administrativo-fiscais.

Assim, pode-se dizer que todo ato praticado pelo sujeito passivo e voltado à economia fiscal (exclusão, redução ou postergação do tributo) é lícito, desde que não esteja tipificado como atentatório à ordem tributária e, assim, caracterizado como crime tributário ou sonegação fiscal.

Os atos de sonegação fiscal e os crimes tributários, como já explicado, são aqueles que representam violações à ordem tributária, constituindo crime ou infração administrativa e, como tal, inseridos no âmbito normativo do direito das proibições, sejam elas criminais, sejam administrativas.

O Direito Penal, e aqui está naturalmente inserido o Direito Penal Tributário e todo o elenco de crimes contra a Ordem Tributária, é fundamentalmente construído em total reverência ao art. 5º, inciso XXXIX²⁴ da CF e ao Princípio da Legalidade ou da Reserva Legal.

De acordo com tal orientação, a instituição de determinado ato como criminoso requer a prévia definição e tipificação legal do mesmo, com a correlata cominação. Complementando a definição da Reserva Legal, importante trazer o ensinamento do ilustre jurista Cezar Roberto Bittencourt²⁵, que assim determina:

²⁴ Art. 5º.

XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal.

²⁵ BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: parte geral**. Volume I. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, fl. 10.

“Em termos bem esquemáticos, pode-se dizer que, pelo princípio da legalidade, a elaboração de normas incriminadoras é função exclusiva da lei, isto é, nenhum fato pode ser considerado crime e nenhuma pena criminal pode ser aplicada sem que antes da ocorrência desse fato exista uma lei definindo-o como crime e cominando-lhe a sanção correspondente. A lei deve definir com precisão e de forma cristalina a conduta proibida.” (Grifos nossos).

Dessa forma, tem-se que nenhum ato pode ser proibido e a ele imputada uma pena, se não houver uma prévia e específica tipificação legal.

Por sua vez, as infrações administrativo-fiscais também têm uma regulamentação extremamente restritiva ao Estado, pois estando inseridas do campo público, são fundamentalmente regidas pela máxima que afirma que o particular pode fazer tudo que não estiver proibido em lei, enquanto o agente administrativo apenas pode fazer aquilo que a lei expressamente o autoriza.

Daí se tem que, mesmo na esfera administrativa, o Estado não pode reprimir uma opção do contribuinte, salvo se esta conduta estiver previamente tratada como ilícita, o que equivale a dizer que todas as opções de planejamento tributário são absolutamente permitidas, salvo aquelas especificamente tratadas em lei como proibidas.

Dessa constatação nasce uma questão extremamente complexa, relativa ao planejamento tributário e à constitucionalidade de determinados tipos penal-tributários ou administrativo-fiscais: podem o abuso de direito e a simulação, conceitos amplos e subjetivos, serem tratados como infrações tributárias, limitantes do livre direito ao recolhimento planejado do tributo?

Como aferido anteriormente, o direito dado ao contribuinte de estudar a sua sistemática arrecadatória e optar pela forma menos onerosa tem como limites legais a existência de atos/fatos, que são definidos em lei como infrações tributárias, sonegação fiscal ou crimes contra a Ordem Tributária.

Parcela considerável dos atos/fatos tipificados como contrários ao Sistema Tributário vigentes tem regulamentação expressa e previsão legal específica e singularizada. Para ilustrar tal afirmação, segue art. 1º, inciso III da Lei 8.137/90:

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

(...)

III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável.

(...)

Pena – reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.”

Diante da leitura do transcrito inciso, dúvidas não restam quanto à natureza e às peculiaridades dos atos tipificados e que estão sujeitos à pena de reclusão de dois a cinco anos, além da multa. Pode-se dizer, assim, que tal previsão legal é condizente com o Princípio da Legalidade Penal, já que define especificamente qual a postura que a lei pretende coibir.

Assim, o contribuinte foi previamente informado no inciso acima transcrito, que ele é específica e absolutamente proibido de falsificar ou alterar nota fiscal (e demais documentos), sob pena de estar cometendo crime contra a Ordem Tributária, sujeito à reclusão de até 5 (cinco) anos.

Em contrapartida, existem casos nos quais o Estado imputa ilegalidade à postura do contribuinte, baseado exclusivamente em preceitos legais vagos e inconsistentes, que permitem uma variedade de interpretações e representam uma violação direta ao princípio constitucional da reserva legal.

Torna-se facilmente compreensível o que aqui se afirma ao analisar as hipóteses de abuso de direito e simulação. A primeira das hipóteses, prevista no Código Civil, é definida simplificada como a situação na qual o titular de um direito, ao exercê-lo, excede os seus limites.

A subjetividade de tal preceito é tamanha, que tem gerado divergências doutrinárias e jurisprudenciais desde a sua instituição. E em todos os campos do Direito. Fugindo rapidamente da seara da fiscalidade, uma discussão que tem

envolvido os processualistas é com relação à existência ou não de abuso de direito na interposição de recursos manifestamente improcedentes.

Essa questão é levantada, principalmente, nos casos em que o réu, consciente da sua responsabilidade pelo dano litigado, após a prolação da sentença de procedência, interpõe recurso de apelação, com o intuito único de postergar o momento da execução da mesma. Tal postura é absolutamente salvaguardada pelo Princípio do Duplo Grau de Jurisdição ou se trata de hipótese de abuso de direito?

Não há uma resposta precisa para tal questionamento. E a razão dessa divergência de compreensão é exatamente a subjetividade dos conceitos envolvidos.

Lidar com conceitos abertos no Direito Civil, por mais inconvenientes que possa gerar, é uma premissa possível e até necessária, tendo em vista a amplitude da área e a quase inexistência de conseqüências absolutamente rígidas para as partes envolvidas, em razão da multiplicidade de possíveis interpretações.

No entanto, permitir que o Direito Penal, que está completamente mergulhado em direitos fundamentais, como da liberdade e da presunção de inocência, seja regido por normas inconsistentes ou abertas, seria o mesmo que aceitar a violação a tais preceitos constitucionais frequentemente.

E o mesmo, naturalmente, se diz do Direito Penal Tributário e das normas administrativo-fiscais.

Como conseqüência, não se pode aceitar que o abuso de direito seja utilizado como justificativa para atribuir ao sujeito passivo a prática de infração ou crime tributário e a ele seja imputada pena correlata, com a conversão de um planejamento tributário lícito em crime contra a ordem tributária.

Tornando o conceito mais transparente, tem-se a seguinte situação: determinado cidadão resolve abrir uma empresa de médio porte, com previsão de receita bruta anual superior a R\$ 3.600.000,00²⁶. No entanto, ao analisar os benefícios

²⁶Lei Complementar 123/2006

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

ofertados aos contribuintes inscritos no Simples Nacional (para manter a mesma linha de outros exemplos dados ao longo do presente estudo), resolve reduzir os investimentos e começar um negócio mais modesto, com uma previsão de receita bruta que lhe permita a inscrição no citado regime tributário.

Bem, ao se analisar o “fim econômico ou social” do Simples Nacional, tem-se que tal instituto foi criado com o objetivo maior de reduzir a carga tributária e as dificuldades administrativas para as ME e EPP e permitir que elas tenham maior condição de competir com as empresas mais fortes.

Sendo assim, se um empresário tem capital para se manter e competir com os concorrentes, uma análise mais extensiva do caso poderia levar à conclusão que o citado cidadão, ao reduzir a sua capacidade negocial com o intuito de aderir ao sistema do Simples Nacional, agiu em límpido abuso de direito. E se assim entender o Fisco, pode haver uma requalificação da inscrição da empresa e todo o planejamento tributário empreendido será tido como mera evasão fiscal.

Para alguns, o exemplo pode parecer absurdo, mas o que se pretende aqui expor é a consequência de se manter cláusulas e conceitos subjetivos como tipos penais: além de violar o princípio da Reserva Legal (plenamente aplicável tanto ao direito penal tributário quanto às normas administrativo-fiscais), gera uma imensurável insegurança jurídica, já que o contribuinte, por mais bem intencionado que esteja, não pode prever se o seu planejamento tributário será admitido ou se será considerado abusivo e ilegal (criminoso) pelo fisco.

O mesmo ocorre com a tipificação da simulação. Tal instituto, previsto no já transcrito parágrafo único do art. 116 do CTN, atribui à autoridade administrativa o poder de desconsiderar os atos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza da obrigação tributária.

Aqui também se tem um conceito amplo e genérico, altamente aberto, que permite que o Estado, na figura do agente fiscal, analise e interprete determinado ato do contribuinte e subjetivamente o trate como lícito ou ilícito.

Novamente se faz necessária a exemplificação para melhor entendimento do que aqui se afirma.

II - no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

No caso em que uma empresa, de médio porte, composta por familiares, divide-se em duas ou mais empresas, agora na forma de ME, o Estado pode (e costumeiramente o faz) descaracterizar a cisão, por entender que ela foi ocasionada pelo intuito de arredar menos tributo, através da divisão da pessoa jurídica e a consequente inscrição de cada uma das novas empresas do Sistema do Simples Nacional.

Desse exemplo algumas reflexões podem ser feitas:

- a) O simples fato de o CTN “criminalizar”, de forma altamente genérica, a simulação é suficiente para tornar tal prática uma infração tributária?
- b) Não seria necessária uma regulamentação específica, que definisse precisamente quais as hipóteses de infração tributária e qual a pena imputada à prática de tais atos, para que assim o Fisco pudesse coibir tais práticas?
- c) Como pode o órgão administrativo prever se a cisão teve como intuito a redução da carga tributária e não que essa redução foi mera consequência de uma outra razão, como a ruptura da confiança societária, por exemplo?
- d) Por fim, e mesmo que se defenda o integral direito do Fisco de coibir o fato anteriormente descrito, representa simulação a opção de os sócios fracionarem uma empresa, com CNPJ e sede autônomos, se tal mudança for feita de forma transparente, com o intuito de inserir tais organizações no Sistema do Simples Nacional e consequentemente ser menos oneradas?

Assim, diante dos questionamentos acima expostos, não há outra conclusão a se chegar que não seja a de que o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado não deve e não pode ser utilizado como mecanismo de subjugação dos princípios da legalidade e da segurança jurídica.

Como consequência, tem-se que ao Estado restam duas opções que não representam violação às normas orientadoras das relações contribuinte-Fisco: regulamentar especifica e individualmente os crimes contra a ordem tributária e as infrações fiscais, de forma a tipificar as práticas coibidas e imputar as penas a elas correlatas; ou agir em harmonia com os princípios anteriormente citados e deixar de “criminalizar” as condutas que não estão previamente proibidas em lei, permitindo que o contribuinte adote, a título de planejamento tributário, toda e qualquer conduta, salvo aquelas já previstas legalmente como infrações ou crimes.

É importante ressaltar que essa conclusão decorre diretamente da natureza da relação aqui tratada. Caso o estudo fosse direcionado a outras questões sem regulamentação expressa, mas que envolvessem direitos civis, por exemplo, várias outras ferramentas poderiam ser utilizadas para suprir a lacuna legal, como a analogia, a jurisprudência e a própria utilização de conceitos amplos, importados de outras ciências jurídicas.

Tratando-se de “direito de proibições”, ou seja, que envolve relações firmadas entre o particular e o Estado, e nas quais o segundo pretende restringir direitos do primeiro, a regulamentação precisa e individualizada é uma exigência imprescindível. Qualquer postura que objetive retirar um direito do cidadão, impedir-lhe de adotar determinada conduta ou cominar-lhe uma sanção deve atender com rigor o Princípio da Legalidade e, assim, ter prévia caracterização em lei.

E o Princípio da Segurança Jurídica também representa um papel fundamental na peculiaridade aqui tratada, já que na seara em comento, a diferença entre a conduta permitida e a proibida pode representar, além de considerável perda financeira, a suspensão do direito de ir e vir, já que havendo a possibilidade de criminalização do ato, dele podem decorrer penas restritivas de liberdade.

Assim, ao se referir a um campo no qual os sujeitos envolvidos estão à mercê de drásticas conseqüências, como redução do patrimônio e perda da liberdade, a regulamentação tem que ser rígida, específica e individualizada, de forma a permitir que tais sujeitos pratiquem seus atos com a total consciência das conseqüências que deles podem advir. Aí sim o Estado estará constitucionalmente autorizado a fiscalizar, coibir e punir.

6. CONCLUSÃO

Administrar um Estado soberano com as dimensões do Brasil não é uma tarefa simples. Ela requer uma complexa teia de órgãos, sistemas e agentes voltados para o fim comum, que é a satisfação dos interesses públicos ou coletivos. Ocorre que essa atividade depende do bom funcionamento de outro sistema paralelo, o sistema de custeio.

A estrutura arrecadatária do Estado é um dos seus principais pilares de sustentação, tendo em vista que nenhuma administração, por mais simplista que seja, pode ser implantada sem uma forma de financiamento. E o custeio do Estado é feito, primordialmente, pela arrecadação tributária.

Assim, para atender ao bem comum, tem-se uma estrutura bipolar, na qual em um pólo se encontra o agente fiscal, incumbido de obter verba para a manutenção do Estado, e no outro está o contribuinte, que deve recolher esse tributo, mas também tem o direito de optar pela forma menos onerosa de fazê-lo.

Trata-se de uma dura queda de braço e nenhum dos seus integrantes quer ceder. O contribuinte, salvaguardado por um ordenamento pautado em princípios garantidores da liberdade e da segurança, tem ao seu alcance o direito de planejar sua contribuição, de forma a ceder a menor fatia possível para o “bolo público”.

O Fisco, por sua vez, obrigado a atuar com diligência e eficiência, exercendo uma atividade plenamente vinculada, visando a atender os interesses da coletividade, tem como obrigação fundamental fiscalizar a máquina arrecadatária e extrair do contribuinte tudo que é devido.

Mas o que é realmente devido?

Já ficou claro que o Princípio da Liberdade autoriza o cidadão a analisar as possibilidades e agir de acordo com a opção que representar uma menor carga tributária. Mas essa atuação pode ser imoral? Melhor dizendo: a imoralidade de um ato, voltado ao planejamento tributário, é suficiente para defini-lo como ilegal?

No sistema tributário brasileiro não.

Não pode o Estado, baseado em conceitos valorativos, restringir a margem de atuação do particular. Assim, desde que não haja uma lei, definindo pormenorizadamente quais as condutas proibidas de serem adotadas pelo contribuinte na sua busca por uma carga tributária menos onerosa, qualquer atitude pode ser adotada – seja ela moral ou não.

Ao Estado não é dado o direito de impedir que o cidadão exerça a sua liberdade de escolha, sem que uma ordem normativa anterior coíba tal liberdade.

O cidadão, o contribuinte, é livre para planejar seu campo de atuação. Ele pode se valer de lacunas na lei, de conceitos abertos, de permissivos legais, de textos mal redigidos. O Estado não.

O Estado deve fiscalizar. Mas deve fiscalizar primeiramente as leis que regem o país e, se for o caso, produzir novas. E fiscalizar também a sua própria atuação, pois nenhum agente público, valendo-se de qualquer conceito que seja, pode restringir um dos direitos primeiros do cidadão, a liberdade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 6ª ed. São Paulo: Método, 2012.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BACHOF, Otto. **Normas Constitucionais Inconstitucionais?** Coimbra: Livraria Almedina, 1994.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BASTOS, Roseli Quaresma. Elisão e Evasão Fiscal: os limites do planejamento tributário. **Âmbito Jurídico.Com.Br**. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8325 Acesso em 05 de junho de 2012.

BARROSO, Luis Roberto. **O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: parte geral**. Volume I. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10ª ed. Brasília: UnB, 1999.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento Tributário**. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 1998.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de Princípios Constitucionais**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

FURLAN, Anderson. **Planejamento Fiscal no Direito Brasileiro – limites e possibilidades**. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

GUERREIRO, Rutnea Navarro. **Planejamento Tributário: os limites de licitude e ilicitude**. IN ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Planejamento fiscal – teoria e prática. Volume II. São Paulo: Dialética, 1998.

JUNQUEIRA, Gustavo Octaviano Diniz; e FULLER, Paulo Henrique Aranda (coords.). **Legislação Penal Especial**. Volume II. 3ª Ed. São Paulo, Saraiva, 2010.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquemático**. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Sistema Tributário na Constituição**. 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____ (coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Volume I. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____ (coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Volume II. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____ (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____ **Elementos do Direito Administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 9ª Ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 28ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado democrático de direito – Fisco X contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

PIETRO, Maria Sílvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 25ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos; CÉSPEDES, Livia (coord.). **Vade Mecum**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 29ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Thaisa Nogueira Marciano

_____ **Planejamento Tributário – elisão abusiva e evasão fiscal.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.