

Contornos jurídico-constitucionais do planejamento tributário*

*Joana Faria Salomé***

*Ricardo Ferreira Sacco****

1 INTRODUÇÃO

Com a redemocratização do País, a partir de 1985, os empresários brasileiros passaram a adotar, com mais confiança, posturas de questionamento das imposições governamentais. A irresignação, sobretudo judicial, dos objetos de discordância do empresariado tornou-se corrente, abandonando-se uma postura eminentemente passiva para assumir outra de elevada litigiosidade sempre que necessária.

Estando certos de que vivemos sob o amparo do Estado de Direito ou, nas palavras de Dalmo de Abreu Dallari, “um estado da constituição”,¹ temos que os direitos e garantias

* Agradecemos ao Prof. Antônio Carlos Diniz Murta pelos constantes estímulos e inestimável incentivo à produção deste artigo.

** Mestre em Direito e Instituições Políticas pela FUMEC. Professora de Temas de Direito Constitucional na Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.

*** Mestre em Direito e Instituições Políticas pela FUMEC. Professor de Direito Constitucional na FUMEC.

¹ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*, p. 146.

MERITUM

fundamentais do contribuinte e, combinado com estes, os princípios constitucionais tributários, implícitos ou explícitos, inseridos no próprio Sistema Tributário Nacional, devem ser prioritariamente resguardados como meio de se alcançar uma verdadeira justiça fiscal.

Segundo estudos tributários realizados pelo próprio Governo Federal e disponibilizados pela Coordenação-Geral de Política Tributária da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda,² a carga tributária bruta brasileira aumentou 6,13%, nominais em cinco anos, passando de 29,74%, no primeiro ano, para 35,86%, no último, tendo como referência o período entre 1998 e 2002. De acordo com o próprio órgão, o ano de 2002 representou o oitavo recorde consecutivo de crescimento da “pressão fiscal”. O estudo mostra, ainda, que as receitas tributárias nas três esferas de governo cresceram, em termos reais, 7,57%, contra um crescimento apenas de 1,52% do Produto Interno Bruto (PIB). Considerando a correção dos valores pelo deflator implícito de 8,47%, resulta em uma carga tributária bruta de 35,86% do PIB, com o acréscimo de 2,02% em relação ao ano de 2001.

Assim, diante de um número assombroso de tributos (cerca de 70) entre impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições sociais a que estão sujeitas as empresas, justificase o aumento de representatividade do planejamento tributário na atividade econômica.

² BRASIL. Ministério da Fazenda. *Carga tributária no Brasil – 2002*. Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br, 2003, p. 1.

É cediço que, salvo raríssimas exceções, as decisões favoráveis a um contribuinte não aproveitam a todos os demais, daí por que o êxito acaba sendo perseguido individualmente. Para o governo, que assume a inconstitucionalidade ou ilegalidade baseado na constatação de que poucos a contestarão, seu ganho reside justamente na omissão da maioria dos contribuintes, não havendo maior estímulo que este para que prossiga com sua postura não raro antiética e desleal.

A partir de então, o livre-arbítrio coloca aos empresários as seguintes escolhas: ou os elevados custos tributários são assumidos, transferindo esse ônus para os preços e tornando-se menos competitivo, ou trata-se de maneira profissional o assunto e parte-se para o planejamento tributário. Por óbvio que a sonegação fiscal não se apresenta, aqui, como opção, pois não se pode admitir a resistência no âmbito de um Estado de Direito.

Importante apontar que mudanças notáveis também ocorreram a partir da redemocratização do País nesses últimos vinte anos. Em primeiro lugar, a informática tornou-se aliada dos governos, dotando-os de agilidade e permitindo-lhes cruzar informações que até então, confrontadas manualmente, eram de utilidade quase nula. Em segundo lugar, a lei penal, até então absolutamente inaplicada para coibir crimes tributários, passou a ser incentivada como moeda de troca, já que seu uso demonstrou grande eficácia, uma vez que a pena (que pode chegar até cinco anos de reclusão) foi afastada na hipótese de o contribuinte pagar o valor dele exigido antes da aceitação, pelo juízo criminal, da denúncia-crime oferecida pelo Ministério Público. Em terceiro lugar, temos os órgãos de combate à sonegação fiscal e lavagem de dinheiro trabalhando em parceria

MERITUM

com os equivalentes internacionais que passaram a rastrear o fluxo de transações financeiras não apenas dentro do País. Em quarto lugar, temos o que talvez possa ser mais assustador para os contribuintes: a atuação fiscalizatória afastou-se destes fisicamente para manipular dados por eles fornecidos por meios eletrônicos, o que, juntamente com as inúmeras declarações criadas (DCTF e DECOM, por exemplo), tornaram-se instrumentos poderosíssimos na identificação de infrações e na aplicação de multas, agora lavradas normalmente nos gabinetes oficiais, longe do contribuinte, que acaba tomando conhecimento de sua existência quando é notificado. Resultado: a fiscalização tornou-se cada vez mais eficiente, aumentando significativamente a chance de o contribuinte ver contra ele iniciada uma ação penal fundamentada na prática de crime tributário ou aplicada uma vultosa multa.

É preciso lembrar que, com o cerco se fechando cada vez mais, o Judiciário deixa de representar a única alternativa. Talvez o planejamento tributário, fazendo parte de uma “advocacia preventiva”, seja a melhor opção. Note-se, contudo, que este não afasta, em absoluto, a viabilidade da via judicial. Pode, muitas vezes, ser com ela conjugado, conforme veremos mais à frente quando tratarmos das formas de planejamento tributário, sobretudo ao se considerar a variabilidade de alternativas que apresenta o referido instituto.

É bem verdade que inúmeros pontos que antes ofereciam opção de planejamento hoje já não mais existem; contudo, novos nasceram e estão para nascer, fazendo com que esta disciplina esteja mergulhada em um notório dinamismo. Diante da evolução demonstrada, é inegável que o planejamento tributário, direito subjetivo do contribuinte, passa a ser vital para a manutenção da

viabilidade econômica e financeira de suas atividades. Se o empresário estuda com afinco e planeja seu êxito industrial, mercadológico, publicitário e financeiro, por que haveria de omitir-se quanto ao planejamento tributário? A esse respeito, ressalta Almir Malkowski:

Na medida em que a lei impõe ao administrador o dever de empregar todos os recursos – obviamente legais – que estiverem ao seu alcance no sentido de lograr os fins e no interesse da empresa, o planejamento e a adequada administração da carga tributária devem fazer parte da rotina de qualquer empreendimento.³

2 EVASÃO, ELISÃO E SONEGAÇÃO FISCAL

Para que possamos inserir com maior precisão o instituto do planejamento tributário no ordenamento jurídico pátrio, teceremos, a partir de então, algumas considerações sobre elisão e evasão fiscal, dando especial atenção à instituição da chamada norma geral antielisiva pela Lei Complementar nº 104. Senão, vejamos.

A evasão fiscal, em sentido lato, pode ser conceituada como todo ato ou omissão que tende a evitar, reduzir ou retardar o pagamento de um tributo. Trata-se, como pode se ver, de expressão demasiado genérica, o que nos leva a propor, com o apoio de renomados tributaristas, uma taxionomia ao referido instituto, com a finalidade precípua de diferenciar os vários termos utilizados, sem muita precisão, para apontar condutas relativas ao planejamento tributário.

³ MALKOWSKI, Almir. *Planejamento tributário e a questão da elisão fiscal*, p. 19.

MERITUM

Sampaio Dória talvez tenha sido um dos juristas que maior contribuição prestou nesse sentido ao Direito Tributário brasileiro, distinguindo a evasão comissiva da evasão omissiva, esta caracterizada por uma abstenção e aquela, por uma conduta positiva do contribuinte.⁴ A evasão tributária omissiva, por sua vez, subclassifica-se em evasão imprópria, evasão não intencional e sonegação fiscal.

A evasão imprópria, consistente na abstenção pura e simples de incidência, caracteriza-se pela não-realização do fato imponible. Assim, o agente se furta de obter o resultado econômico decorrente do fato concreto realizável no “mundo fenomênico”, tomada a expressão de Geraldo Ataliba,⁵ e abstratamente previsto na hipótese de incidência. Trata-se, por certo, de opção do contribuinte, que aceita a tributação, dando lugar ao nascimento da obrigação tributária, ou não, simplesmente deixando de concorrer para o seu surgimento.

A evasão não intencional, por sua vez, é aquela decorrente do desconhecimento da legislação tributária. É de se anotar, contudo, que o art. 136 do Código Tributário Nacional (CTN) é expresso ao deliberar que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente. Conforme salienta Luciano Amaro,

o preceito questionado diz, em verdade, que a responsabilidade não depende da intenção, o que torna (em

⁴ Cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 1977.

⁵ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1981.

princípio) irrelevante a presença de dolo (vontade consciente de adotar a conduta ilícita), mas não afasta a discussão da culpa (em sentido estrito) [...] O que, em regra, não cabe é a alegação de ausência de dolo para eximir-se de sanção por infração que não requer intencionalidade.⁶

Isso, é óbvio, na esfera meramente tributária, porquanto na penal não se pode admitir responsabilização sem que haja intenção, ou dolo, salvo excepcionalíssimas previsões de crimes culposos. Note-se que, no caso da evasão não intencional, o fato imponível é praticado, mas o contribuinte não recolhe o tributo, por não saber ser ele devido em determinada hipótese. Trata-se, sem dúvida, de ilícito, mas que se circunscreve, insistimos, ao âmbito tributário, dada a ausência de dolo que caracterize crime, que é o que a diferencia da sonegação fiscal, esta, sim, necessariamente intencional. Ruy Barbosa Nogueira ressalta a diferença entre os dois institutos:

[...] a sonegação somente pode ocorrer em relação a fato gerador já realizado. O que na verdade é 'sonegado', escondido, é o conhecimento ao fisco da realização do fato gerador, da sua natureza ou das suas circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte. Somente depois de realizado o fato gerador é que pode nascer objetivamente a obrigação e ser subjetivamente atribuída a alguém. Não pode cometer sonegação quem não chegue a realizar o fato gerador, porque somente com ele nasce a obrigação.⁷

⁶ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, p. 430-431.

⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*, p. 197.

MERITUM

A sonegação fiscal, além de ilícito na esfera tributária, também o é na esfera penal, sendo tipificada como crime nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90. Decorre do não-recolhimento intencional do tributo, consistindo, portanto, em um grupo de condutas omissivas dolosas. Entretanto, a referida lei também incrimina condutas comissivas, o que poderia acarretar certa impropriedade em se encaixar a sonegação fiscal inteiramente em subespécie de evasão fiscal omissiva.

A evasão tributária comissiva, por sua vez, é sempre ativa e intencional; classifica-se em elusão fiscal e Elisão fiscal. A expressão Elisão fiscal, de autoria de Sampaio Dória,⁸ é terminologicamente mais precisa, pois não se pode tomar o mesmo conceito sobre evasão e admitir que essa mesma realidade possa ser lícita ou ilícita, o que criaria confusões.

A Elisão fiscal é considerada conduta lícita, tendo sido expressão criada justamente para diferenciar o que antes se chamava de evasão lícita e evasão ilícita: tem-se, a partir de Sampaio Dória, a Elisão fiscal, lícita, e a evasão fiscal, ilícita.⁹ Propõe o autor, por sua vez, que evasão em sentido lato abranja todas as condutas tendentes a evitar ou minorar a incidência de tributos, sejam lícitas, sejam ilícitas. E evasão em sentido estrito, esta sim, seja sempre ilegal, traduzindo a sonegação fiscal e demais formas antijurídicas de redução de pagamento ou sua falta, ainda que sem efeitos criminais. Expressão, portanto, mais

⁸ Cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 1977.

⁹ Cf. DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.

ampla que a sonegação fiscal, dentro da qual se insere. Dessa forma, temos que, na evasão fiscal em sentido estrito, o indivíduo lança mão de certos meios ou instrumentos no ato ou depois da ocorrência do fato imponible. Sua ilicitude reside justamente no fato de, havendo a subsunção do fato à norma tributária, surgir a obrigação tributária que, pelo menos a princípio, deve ser paga. Na elisão fiscal, ao contrário, a utilização de meios lícitos deve se dar sempre antes de o fato imponible acontecer. Por isso, a elisão é um procedimento inexoravelmente preventivo e que visa à economia fiscal.

A elisão fiscal pode ser entendida como uma forma de abstenção de incidência, em que se evita a ocorrência do fato imponible para se atingir, por outra via não tributável, o mesmo resultado econômico. Busca-se, assim, o mesmo resultado econômico ou resultado semelhante ao que teria no caso da incidência tributária, mas evitando ou retardando o nascimento da obrigação tributária. Difere, neste ponto, essencialmente da evasão omissiva imprópria, cuja marca é a simples abstenção de se praticar a operação, sem que se alcance qualquer resultado. Nesta, renuncia-se não só à própria conduta tributável, como também a qualquer efeito econômico que daí possa advir.

A elisão fiscal se subdivide em elisão lacunar e em elisão legal, ou induzida. A elisão lacunar é a espécie mais relevante de elisão fiscal, uma vez que decorre das chamadas “brechas da lei”, que acabam por admitir, inadvertidamente, a não-incidência de tributos em determinadas hipóteses, manipuláveis pelo contribuinte. A legalidade e a legitimidade de tais práticas são muito questionadas, sobretudo a partir da promulgação da Lei Complementar nº 104, que instituiu uma norma geral antielisiva, sobre a qual nos deteremos com maior atenção mais à frente.

MERITUM

A elisão fiscal induzida, por sua vez, insere-se na esfera das políticas fiscais, correspondendo a opções oferecidas abertamente pela própria legislação. É o caso típico da opção oferecida ao contribuinte de ser tributado pelo lucro real ou pelo lucro presumido, conforme lhe for mais vantajoso. Também os incentivos fiscais e as sanções positivas (como a incidência de juros inversos no pagamento antecipado de tributos) podem ser citados como exemplos de elisão legal ou induzida. Aliás, a possibilidade de concessão de desconto pela antecipação do tributo é hipótese expressamente prevista no parágrafo único do art. 160 do CTN.

Saliente-se que há uma diferença essencial entre as duas espécies de elisão analisadas, uma vez que a elisão induzida decorre de expressa permissão legal, refletindo uma opção política estatal. A elisão lacunar, ao contrário, é resultado de uma ausência de regulamentação, numa falha da lei, não prevista antecipadamente pelo legislador, dada a impossibilidade de, numa norma genérica, encaixar-se todos os casos específicos. Conseqüência direta da complexa estrutura normativo-tributária do Direito brasileiro.

3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

A partir da publicação da Lei Complementar n° 104/2001, sobretudo devido a inclusão do parágrafo único no art. 116 do CTN criando a denominada norma antielisão, a elisão fiscal lacunar passou a ser cada vez mais combatida, mormente pelo Fisco. A fim de analisarmos melhor essa norma, será necessário que façamos um exame de alguns princípios constitucionais necessários à elucidação da questão.

Temos que os dois pilares mestres, ou melhor, os sustentáculos do Estado de Direito Democrático, são a segurança e a certeza jurídica, indispensáveis, porque na desordem não é possível reconhecer direitos ou exigir o cumprimento de obrigações. O Estado de Direito Democrático reconhece os direitos individuais, cuidando de acatar e fazer cumprir o Direito instituído pela própria sociedade, tendo em vista que o nascimento do próprio Estado se deu com a Constituição.

A Constituição Federal de 1988 consagra diversos princípios de forma explícita ou implícita, com o objetivo primordial de assegurar aos cidadãos a observância e o cumprimento, pelo Poder Público, de seus direitos. A segurança jurídica visa conferir previsibilidade e obrigatoriedade na aplicação do direito, o que somente pode ser atendido se houver certeza do direito. Miguel Reale, discorrendo sobre o tema, afirma que a idéia de justiça liga-se intimamente à idéia de ordem. O próprio conceito de justiça seria inerente a uma ordem, que não pode deixar de ser reconhecida como valor mais urgente, que está na raiz da escala axiológica, mas é degrau indispensável a qualquer aperfeiçoamento ético.¹⁰

3.1 Princípio da legalidade

Conforme explícito na Constituição Federal, o princípio da legalidade insculpido no art. 5º, inciso II, traz com clareza a vontade do Constituinte Originário, *verbis*:

¹⁰ Cf. REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 20. ed. São Paulo. Saraiva, 2002.

MERITUM

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...];

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

[...].

Como bem ensinou José Joaquim Gomes Canotilho, “sendo aberta” e não típica a lista dos direitos e garantias individuais, o princípio da legalidade da tributação é um direito fundamental “disperso” ou “fora do catálogo”.¹¹ Como se não bastasse esta garantia, no capítulo concernente ao Sistema Tributário Nacional, novamente o legislador constituinte enfatizou a importância desse princípio, em seu art. 150, inciso I, garantindo que somente por lei se instituirá tributo. Dessa forma, fica claro que referido princípio no âmbito do direito tributário é, além de uma garantia do contribuinte, também uma limitação ao poder de tributar dos entes federados que detêm tal competência.

O princípio da legalidade, considerando lei em sentido amplo, de acordo com o constitucionalista José Joaquim Gomes Canotilho, deve ser entendido em uma tríplice dimensão, em que a lei é o ato de vontade do Estado juridicamente mais forte; tem preferência sobre todos os outros atos do Estado; detém a

¹¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*, p. 380.

posição de “topo da tabela”¹² da hierarquia das normas, desfrutando de superioridade sobre todas as outras normas de ordem jurídica, excetuando-se, por óbvio, a Constituição.

Em outras palavras, o constituinte originário reservou determinadas matérias que devem ser tratadas necessariamente por lei em sentido estrito, não permitindo que, por exemplo, portarias, regulamentos ou instruções normativas façam as vezes de lei, ainda que o CTN, nos arts. 96 e 100, se refira à legislação tributária como expressão que compreenderia todas essas espécies. Com relação ao princípio da legalidade em matéria tributária, não basta apenas lei, mas sim uma lei tributária qualificada; por esta razão, ao falarmos de princípio da legalidade em matéria tributária nos referimos em princípio da “legalidade estrita”.

Como consectário, toda ação estatal na aplicação da regra matriz de incidência ao fato jurídico tributável, por meio do qual haverá a subsunção do fato à norma que descreve o tipo tributário, é ato plenamente vinculado, não podendo a Administração Pública utilizar subjetivismos. Portanto, a lei deve conter todos os elementos do tipo, de forma similar ao que ocorre no direito penal, e estando ausente algum de seus elementos, é vedado à Administração Pública promover uma subsunção forçada. Concluímos que a legalidade no direito tributário não é apenas formal, mas sim absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento ou as bases do comportamento da Administração,

¹² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*, p. 715.

MERITUM

mas, principalmente, os próprios critérios da decisão no caso concreto. É dessa forma que localizamos a linha de interseção entre o princípio da legalidade e o princípio da tipicidade, tão importantes para o direito penal quanto para o direito tributário, que traduzem a garantia da previsibilidade.

Esse entendimento é corroborado por Heleno Taveira Tôrres, que afirma estar o princípio da tipicidade inserido em uma das funções do princípio da legalidade, acreditando o autor que o princípio da legalidade insculpido na Constituição cumpre três importantes papéis: I) como princípio da “reserva de lei”; II) como princípio da tipicidade ou como nomeia o autor “legalidade material” e por fim III) como princípio da “vinculatividade” dos órgãos da Administração, tanto à legalidade material, de conteúdo, quanto à legalidade que fundamenta seu agir funcional, disciplinando os órgãos, as competências e os procedimentos que se devem executar para que os atos emanados sejam válidos e legítimos.¹³

3.2 Princípio da tipicidade

Os doutrinadores pátrios consideram o princípio da tipicidade, como já afirmado, a própria materialização do princípio da legalidade, ou seja, a lei formal que institui tributo deve trazer em seu bojo todos aqueles elementos descritos no art. 97 do CTN. Esse dispositivo revela a preocupação do legislador em que a lei tributária defina em *numerus clausus*, ou

¹³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*, p. 71.

seja, em rol exaustivo, todos os elementos necessários para a verificação, pelos contribuintes, do efetivo alcance do tributo que está sendo instituído. A tipicidade é cerrada, esmiuçando todas as características inerentes ao tributo, o que significa afirmar, nas palavras do renomado tributarista Sacha Calmon Navarro Coêlho, que a norma jurídico-tributária deve ser “rigorosamente legislada”.¹⁴ Evita-se, então, a interpretação extensiva e a utilização da analogia, pois, sendo a lei omissa ou obscura em quaisquer desses pontos, descabe ao administrador e ao juiz integrarem a lei, suprimindo eventual lacuna.

Entendemos, a propósito, que o tipo tributário cerrado oferece segurança não só aos contribuintes, mas igualmente aos entes tributantes, uma vez que, ao mesmo tempo que limita a legitimidade de interpretação deste, limita também a interpretação judicial, passível de exclusão do campo de abrangência da hipótese de incidência tributária.

O termo “tipicidade”, segundo Misabel de Abreu Derzi, é substituído por “conceitualização determinada e fechada”. Adota a autora a posição predominante na doutrina, ou seja, a de que a tipicidade em matéria tributária é fechada e que o “conceito de tributo é nuclear para o direito tributário e deve ser precisado, acertado e determinado de forma conceitual fechada”.¹⁵

Concluimos, ainda, que os princípios da legalidade e da tipicidade são integrantes do rol de direitos e garantias fundamentais e trata-se de direitos subjetivos de caráter instrumental, que viabilizam a plena eficácia de muitos outros

¹⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 153.

¹⁵ *In*: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 113.

MERITUM

princípios contidos no texto constitucional. Apesar desses dois princípios não constarem explicitamente no rol de direitos e garantias individuais estampados no art. 5º da Constituição da República, diferentemente dos princípios congêneres no âmbito do direito penal, não o exclui da qualidade de garantia individual em decorrência do permissivo inserto de forma expressa o § 2º do art. 5º da Carta Magna, pois os direitos e garantias individuais dispostos neste dispositivo não excluem outros, confirmando seu caráter exemplificativo, como bem lembrou o professor Luiz Alberto David Araújo.¹⁶

3.3 Princípio da livre iniciativa

A livre iniciativa, insculpida no art. 170 da Constituição da República, é considerada cláusula pétrea em nosso ordenamento, visto que a interpretação do art. 60, inciso IV, leva-nos à conclusão de que, dentro da licitude, o indivíduo detém o direito subjetivo de explorar qualquer atividade livremente, para dela retirar seu sustento. Portanto, a autonomia privada, que visa garantir a todos os cidadãos liberdade em administrar seus negócios da maneira que melhor lhes aprouver, permite ao empreendedor escolher um dentre os diversos caminhos disponíveis para seguir, dentro dos rijos ditames da lei.

Na seara tributária, o contribuinte pode agir mediante legítima economia de tributos, para redução de suas despesas com o respectivo recolhimento, evitando a incidência tributária

¹⁶ ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*, p. 83.

ou se sujeitando a regime mais favorável, desde que não contraste frontalmente com o ordenamento; pode valer-se de negócios lícitos sem constituir-se em simulações, mas com o objetivo de contornar a norma tributária sem transgredi-la.

4 NORMA GERAL ANTIELISIVA E ELUSÃO FISCAL

O contribuinte que gerencia seus negócios em busca de resultados seguindo os ditames do art. 170 da CR não teria o direito de, da mesma maneira, planejar seu empreendimento visando a melhores resultados também no campo tributário? Não se trataria senão de injustificável ingenuidade esperar que ele optasse por via mais onerosa havendo, de antemão, diversos outros caminhos legais que conduzissem ao mesmo resultado, com significativa redução em suas despesas e possibilitando-lhe maior competitividade no mercado.

O contribuinte pode e deve agir para a redução de suas despesas com recolhimento de tributos, evitando a incidência (evasão omissiva imprópria) ou se sujeitando a regime mais favorável sem descumprir a lei tributária, mediante legítima e legal economia de tributos; sempre por com o objetivo de aplicar a norma tributária de forma mais econômica a si ou a seus empreendimentos (elisão tributária).

Com o intuito de evitar a prática da evasão fiscal ilícita, mas também da elisão fiscal, lícita e fundamentada no princípio da autonomia privada, vital em tempos de altas cargas tributárias, o Estado alterou o CTN com a edição da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, acrescentando o parágrafo

MERITUM

único ao art. 116, com o objetivo de atingir frontalmente as práticas elisivas. Esta a redação do parágrafo:

Art. 116 [...].

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

Mencionada alteração legislativa criou uma figura nova no âmbito do planejamento tributário: a elusão fiscal. Entende-se por elusão fiscal toda prática negocialmente injustificada e intencionalmente levada a efeito com a finalidade única de evitar ou minorar a incidência das normas tributárias em vigor, e efetivadas com base na ausência de um proibitivo legal expresso, sendo a exteriorização última da autonomia privada em sede tributária (liberdade fiscal). Assim, a elusão diferencia-se da elisão, pois nesta a opção do contribuinte seria legítima, sendo respeitada a capacidade contributiva, havendo um componente de ilegitimidade na elusão fiscal. A idéia desse conceito (elusão fiscal) é a de que é vedado escusar-se em opções fiscais sem causa negocial para se pagar menos do que se pode economicamente. Inexistindo, pois, causa negocial para a opção adotada, deveria ser desconsiderado o revestimento dado ao negócio pelo contribuinte. Assim, em termos de planejamento, somente restaria ao contribuinte a elisão legal (induzida), pois a lacunar impreterivelmente convolar-se-ia em elusão fiscal. Seriam espécies de elusão fiscal a elisão lacunar, a simulação e a fraude, todas ilícitas.

De acordo com esse posicionamento, majoritário nas repartições fiscais, o próprio instituto da elisão restaria desfigurado. É lícita por natureza, mas sua espécie de maior expressão, qual seja, a elisão lacunar, subitamente faz-se ilegal, em razão do indigitado parágrafo único inserido na espúria disposição da Lei Complementar n° 104.

Imprescindível, portanto, tecer algumas críticas pertinentes à referida norma. Tem-se, em primeiro lugar, que o princípio mor da legalidade é mitigado pelo subjetivismo das autoridades administrativas, de um lado, e por uma visão deturpada do princípio da isonomia e da capacidade contributiva, de outro: deixa de ser lícito fazer o que a lei permite se a causa for exclusivamente de economia fiscal. Avoca-se como justificativa para tal a inobservância da capacidade contributiva, como meio de se tributar sem estrita lei nesse sentido. Esse argumento, por si só, já é apto a comprovar a inconstitucionalidade do dispositivo, uma vez que afronta diretamente o princípio genérico da legalidade, consagrado no inciso II do art. 5° da Constituição.

Como se não bastasse, também o princípio específico da legalidade tributária é frontalmente descumprido pela lei complementar em pauta, uma vez que permite a cobrança de tributos sem que haja lei nesse sentido, bastando a percepção dos agentes do Fisco de que houve omissão legal, ou seja, que a norma não vislumbrou hipótese que deveria e que o contribuinte valeu-se desse lapso!

Além disso, acaba por incentivar a tributação por analogia, o que é expressamente vedado pelo CTN, no § 1° do art. 108. Isso acontece porque, ao desconsiderar atos ou negócios praticados alternativamente com o intuito de evitar a tributação,

MERITUM

o Fisco acaba por criar extralegalmente nova hipótese de incidência tributária, só que não descrita abstratamente, absurdamente aplicável no caso concreto. Quanto à natureza da norma antielisiva, pode-se afirmar que é geral, não porque abrange todos os administrados, mas sim porque regula todas as situações nas quais há possível imperfeição na descrição do fato jurídico, tributando por analogia outras condutas que não apenas aquelas qualificadas em norma específica, conforme entendimento de Heleno Tôrres.¹⁷ A hipótese normativa encontra-se ordenada para reger os demais casos não qualificados na hipótese de incidência de normas específicas, atribuindo pressupostos aos casos que possam ser alcançados, para a aplicação da sanção prevista, qual seja, a desconsideração e a requalificação dos negócios operados.¹⁸

A fundamentação da norma geral antielisiva encontra-se na teoria do “abuso de direito”, na qual a Fazenda Pública, ante uma interpretação dos fins econômicos e sociais pretendidos pelo contribuinte, ou seja, conduta tomada com fins meramente fiscais, sem cunho empresarial, para atender ao princípio da capacidade contributiva, pretende tributar fato jurídico extratípico por analogia.

Ao analisarmos o termo “dissimular” incluso neste diploma legal em face dos princípios da legalidade estrita, garantida pelo art. 150, inciso I, da Constituição da República; da tipicidade fechada, que é corolário da legalidade estrita, também garantido

¹⁷ Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

¹⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*, p. 237.

pelo art. 150, I, da Constituição; e, por fim, verificar a possibilidade de instauração da tributação por analogia no direito tributário pátrio, verificamos sérios indícios de inconstitucionalidade em sua aplicação desmedida, violando frontalmente também os princípios da certeza e da segurança das relações jurídicas.

Com supedâneo na garantia constitucional do direito ao exercício da autonomia privada, à propriedade e à liberdade de iniciativa, procuramos fundamentar a possibilidade de o contribuinte se utilizar ou não a elisão fiscal, por meio de uma interpretação sistemática e de acordo com a Constituição dessa norma antielisiva, verdadeira aberração jurídica.

Efetivamente, ao conjugarmos os princípios da tipicidade e da legalidade estrita, bem como o da liberdade de iniciativa, concluimos que a aplicação direta e imediata da regra inserida no parágrafo único do art. 116 do CTN, ou seja, a aplicação analógica de norma tributária a fato jurídico extratípico, revela-se inafastavelmente inconstitucional. É verdadeira ofensa ao princípio da legalidade estrita permitir que a Administração Pública promova a instituição de tributo sem a exigência de lei, como já salientado, bem como ofensa ao princípio da tipicidade fechada pela ausência da exata descrição da conduta. Além do que, o princípio da autonomia privada e da livre iniciativa, insculpida no art. 170 da Constituição Federal, garante a todos a liberdade de administrar seus negócios, permitindo a qualquer empreendedor escolher um dentre os diversos caminhos disponíveis para seguir, desde que não afronte a lei.

Como dito alhures, os princípios da legalidade e da tipicidade, como direitos fundamentais, são intocáveis, abrangidos que são

MERITUM

pela limitação do poder de reforma disposto no art. 60, § 4º, IV, da Constituição da República. São cláusulas pétreas, e seu respeito, pressuposto não só do Estado de Direito, como do Estado Democrático.

Para se sustentar a aplicação da referida norma antielisiva no direito pátrio é necessário relativizar os princípios constitucionais da legalidade estrita e da tipicidade da tributação que, como exposto acima, não resiste a uma interpretação sistemática da Constituição de 1988, pois que não aceita a mitigação dos princípios expostos.

Entendemos, ademais, que a realização do princípio da capacidade contributiva e da isonomia constitui tarefa do legislador, ao definir, em tese, as hipóteses de incidência tributária, e não da administração tributária, uma vez que não pode haver discricionariedade em termos de tributo, “prestação pecuniária cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, nos termos do próprio art. 3º do CTN.

Assim, concluímos a esse respeito que a norma geral antielisão somente abrange os casos em que os atos ou negócios jurídicos tenham sido praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Interpretação no sentido de coibir o planejamento tributário legalmente levado a efeito conduz à inexorável inconstitucionalidade da norma.

5 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SUA TAXIONOMIA

Cumpre, por fim, delinear o instituto do planejamento tributário.

O planejamento tributário é a atividade que prevê, coordena e projeta atos e negócios, com a finalidade de optar por uma via jurídica menos onerosa, para se atingir um mesmo resultado econômico. Tem natureza técnica, de antecipação dos efeitos futuros da tributação, o que torna estritamente necessária a definição do período anterior e posterior à ocorrência do fato imponible. O fato imponible é, portanto, o ponto de referência do planejamento tributário. Seu conceito assemelha-se muito ao de elisão fiscal, mas não devem ser confundidos. É que o planejamento é, por certo, mais amplo do que a elisão fiscal, pois não é realizado de maneira exclusivamente preventiva. Assim, a elisão fiscal é apenas um dos instrumentos de efetivação do planejamento tributário. Por isso, ao contrário do que se possa vislumbrar, elisão e planejamento não são sinônimos.

Por também englobar a elisão fiscal, o planejamento tributário submete-se à mesma problemática da norma geral antielisiva, colocando em pauta sua legalidade e sua legitimidade, as quais exaustivamente afirmamos e defendemos.

Três são os objetivos básicos do planejamento tributário que podemos apontar, a partir da decomposição de seu conceito: impedir a ocorrência do fato imponible, retardar sua ocorrência ou reduzir o montante do tributo devido. Claro que esses são os objetivos diretos porque indiretamente é a competitividade mercadológica que se busca com o planejamento, ao menos na esfera empresarial de incidência da tributação. De se observar, ainda, que o planejamento tributário é atuação lícita, alheia a qualquer forma de simulação, e consistente na antecipação dos efeitos jurídico-tributários causados pela efetivação do fato imponible.

MERITUM

O planejamento tributário, conforme salientamos, é muito mais amplo que a elisão fiscal envolvendo uma série de práticas, preventivas e repressivas, tendentes a reduzir ou evitar a tributação, penetrando em todas as esferas da atividade empresarial. Compreende, sempre, a previsão ou a estimativa dos efeitos da tributação, o que torna inegável seu caráter antecipatório. É um estudo técnico do impacto tributário. O planejamento faz-se antes, ainda que sua execução e os resultados a que conduza só sejam produzidos posteriormente. Por isso, é pertinente proceder à taxionomia de tão complexo instituto.

Quanto à área de efetivação do planejamento, ele pode ser administrativo, judicial ou interno. O planejamento administrativo é aquele que o contribuinte conduz na esfera do Poder Executivo, como quando realiza uma consulta ao Fisco, a fim de se informar quanto aos efeitos de determinada atividade econômica, por exemplo. Judicialmente, o planejamento tributário consiste numa antecipação dos efeitos da entrada de receita proveniente da restituição de determinada quantia, por meio de uma ação de repetição de indébito, ou nos gastos que serão poupados a partir da declaração da inexistência de relação jurídico-tributária. Note-se que, nesses casos, o planejamento é executado *a posteriori*, por meio de determinadas ações judiciais; o planejamento em si, contudo, é realizado *a priori*, com a previsão dos efeitos de uma possível sentença favorável, calculada em termos de probabilidade. Internamente, a instalação de um comitê de planejamento é um bom exemplo de como se estruturar essa prática no âmbito da própria organização da empresa.

No que concerne aos objetivos do planejamento, pode-se classificá-lo em anulatório, quando o que se impede é a própria

concretização da hipótese de incidência tributária; em redutivo, quando se buscam formas ou alternativas fáticas ou jurídicas que concretizem a hipótese de incidência de menor gravame tributário, sendo o exemplo típico da incorporação de ações no lugar de incorporação de empresas; em postergativo, cuja finalidade é a preterição do lançamento tributário, do pagamento ou da própria realização do fato imponible. São os casos da denúncia espontânea, do parcelamento do débito fiscal e mesmo da moratória.

De acordo com as medidas adotadas para se concretizar o planejamento tributário, pode-se distinguir o planejamento induzido, o planejamento optativo, o interpretativo e o metamórfico. O primeiro deles tem por instrumento os incentivos fiscais implementados em lei, a qual sugere ao contribuinte a adotar determinada forma de tributação. O planejamento optativo, que igualmente se insere no âmbito das políticas fiscais, consiste na explícita apresentação de opções ao contribuinte, sem que seja utilizada nenhuma forma de incentivo fiscal. Nessas condições, é somente no caso concreto que o contribuinte poderá aferir qual o modo menos gravoso de tributação para a situação em que se encontra. Já no planejamento interpretativo, a escolha de via menos onerosa de tributação se dá em razão de alguma lacuna da lei, a qual admite entendimentos diversos entre os operadores do direito tributário, possibilitando mesmo a fuga do fato gerador do imposto; trata-se da aplicação da elisão fiscal lacunar. Por fim, aponta-se o planejamento metamórfico, cuja bizarra terminologia é consequência de sua finalidade: modificar o próprio regime de tributação incidente. Consiste, pois, na busca de forma jurídica alternativa. Exemplo dessa espécie de planejamento é a transformação de uma sociedade

MERITUM

comercial em cooperativa, o que não raro transmuda-se em simulação ou fraude; caso isso ocorra, deixa de haver planejamento, lícito por natureza, para se configurar alguma forma qualquer de conduta antijurídica (evasão tributária em sentido estrito).

6 CONCLUSÃO

Antes de mais nada, é fundamental ter em mente que não há um planejamento universal; cada situação concreta demanda exame dos detalhes somente a ela peculiares, ou seja, não é possível planejar sem conhecer as peculiaridades de cada caso concreto porque dado planejamento pode funcionar numa circunstância e não noutra. É fundamental ficar claro que, antes de ser executado, seus efeitos devem ser medidos em simulações, o que pressupõe a elaboração de cálculos e apuração quantitativa desses efeitos em cada variável apresentada. Além disso, o planejamento tributário é atividade complexa e não raro interdisciplinar, uma vez que o advogado envolvido em tal mister deverá quase que necessariamente interagir com profissionais de outras disciplinas, principalmente contabilistas, caso deseje obter um estudo completo dos melhores resultados econômicos alcançáveis e promover, com sucesso, a execução do planejamento.

Ademais, o planejamento tributário efetivado de maneira séria, de acordo com os parâmetros da legalidade, não está ao alcance das limitações impostas pela norma geral antielisiva, uma vez que esta, sim, afronta princípios primários da Constituição e do Estado de Direito.

Temos, de um lado, um Estado que persiste em elevar a carga tributária e, de outro, o contribuinte que se vê forçado a

adotar os meios que encontra para se resguardar de sua “sanha arrecadatória”. O ponto de equilíbrio, que permite a esse contribuinte proteger suas atividades, reside justamente no permissivo não vedado do princípio da legalidade, consectário do Estado de Direito. Sabemos que determinadas atividades econômicas se vêm inviabilizadas sem uma postura de cautela em relação aos tributos. Portanto, o planejamento tributário, no atual contexto político e econômico, deve ser visto não como um capricho ou excesso de zelo, mas sim como uma questão de sobrevivência.

7 REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2001.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1981.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a emenda constitucional 10/1996. Atualização de Mizabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BRASIL, Secretaria da Receita Federal. Ministério da Fazenda. *Carga tributária no Brasil em 2002*. Brasília: abril de 2003. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/Publico/EstudoTributario/cargafiscal/CTB2002.pdf>. Acesso em: 8 nov. 2004.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2002.

MERITUM

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CRUZ E ALVES, Adler Anaximandro de. *A legalidade da fusão, cisão e incorporação de empresas como instrumentos de planejamento tributário*. Disponível em: <www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=3583>. Acesso em: 7 set. 2004.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Bushatsky, 1977.

GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. *Planejamento tributário: análise jurídica e ética*. Disponível em: <www.tributarista.org.br/content/estudos/ética.html>. Acesso em: 7 set. 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *A norma antielisão e outras alterações no CTN*. Disponível em: <www.hugomachado.adv.br>. Acesso em: 7 set. 2004.

MALKOWSKI, Almir. *Planejamento tributário e a questão da elisão fiscal*. São Paulo: LED Editora de Direito, 2000.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

PORTAL TRIBUTÁRIO. *Os tributos no Brasil*. Curitiba. Disponível em <www.portaltributario.com.br/tributos.htm>. Acesso em 7 nov. 2004.

REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 20. ed. São Paulo. Saraiva, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

Contornos jurídico-constitucionais do planejamento tributário

Resumo: Nosso objetivo neste artigo é promover um estudo, ainda que breve, do complexo instituto do planejamento tributário, de maneira a situá-lo no ordenamento jurídico pátrio. Busca-se, inicialmente, conferir precisão aos diversos termos vulgarmente utilizados para expressá-lo: evasão, elisão, elusão e sonegação fiscal. Em seguida, procede-se à análise da famigerada Lei Complementar nº 104, a denominada norma geral antielisiva, inserida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, para se concluir pela inconstitucionalidade do dispositivo, sobretudo em face dos direitos fundamentais tributários, que passam a ser estudados. Por fim, efetiva-se pesquisa em torno do conceito e da taxionomia do planejamento tributário, cuja licitude é consectário do Estado de Direito, concluindo-se pela imprescindibilidade do instituto no exercício das atividades econômicas e empresariais no país.

Palavras-chave: Planejamento tributário – Evasão, elisão, elusão e sonegação fiscal – Norma geral antielisiva – Atividade econômica e empresarial – Princípios constitucionais – Estado de Direito.

MERITUM

Legal-constitutional outlines of tax planning

Abstract: Our purpose in this article is to develop, even if in a brief way, a study on the complex institute named tax planning, in order to define its position in the Brazilian legal system. Such study intends, initially, to award accuracy to the various terms vulgarly used to express the term tax planning: tax dodging, illegal tax dodging, tax avoidance and tax evasion. In the following passage, the article presents an exam of the quite famous rule of law called Lei Complementar nº 104, known as the anti-avoidance general rule, which lies in the single paragraph of the article nº 116 of the National Tributary Code (Código Tributário Nacional – CTN). Such exam leads to the conclusion that the rule mentioned is unconstitutional, especially in view of the basic tax rights, also studied in this article. Finally, we develop a research about the concepts and the taxonomy of tax planning, which presents its legality as a result of the Rule of Law (the State). The study also leads to the conclusion that the institute of tax planning is essential to the economic and business activities in the country.

Keywords: Tax planning – Tax dodging, tax avoidance, illegal tax avoidance and tax evasion – Anti-avoidance general rule – Economic and business activities – Constitutional principles – Rule of Law (the State).