



PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

GUSTAVO LUÍS LAPA SILVA

**O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO
EXERCÍCIO DE UM DIREITO DO CONTRIBUINTE: EVOLUINDO
ENTRE A IGUALDADE E A LIBERDADE**

RECIFE

2017

FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

GUSTAVO LUÍS LAPA SILVA

**O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO
EXERCÍCIO DE UM DIREITO DO CONTRIBUINTE: EVOLUINDO
ENTRE A IGUALDADE E LIBERDADE**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito como requisito parcial para a obtenção do título de **Mestre em Direito**.

Área de Concentração: **História do Pensamento Jurídico**.

Linha de Pesquisa: **Historicidade dos direitos fundamentais**.

Orientador: Prof. Dr. **André Felipe Canuto Coelho**.

RECIFE

2017

RESUMO

Desde a origem da tributação, quando a cobrança dos tributos dependia do arbítrio e discricionariedade dos soberanos, havia a preocupação dos contribuintes em pagar menos ou, até mesmo, em eliminar a exigência dos tributos. Também é antiga a preocupação para que a incidência tributária ocorra a partir da capacidade econômica do cidadão, balanceando o custeio social com as condições mínimas de existência do contribuinte. O planejamento tributário, nos últimos anos, está sendo alvo de intensas discussões, uma vez que ainda pairam incertezas quanto as suas práticas e quais seriam os limites da licitude de tais práticas, além da sua relação com o princípio constitucional da capacidade contributiva. Este trabalho tem por objetivo defender como o contribuinte pode, via planejamento tributário, direito de auto-organização, dar efetividade prática ao histórico princípio tributário da capacidade contributiva, corolário do princípio da igualdade. Esse comportamento é um exercício de um direito do contribuinte em face do poder de tributar do Estado, que tem sido exercido de maneira excessiva, em detrimento das garantias asseguradas ao administrado. Ressalva-se que o referido planejamento tributário lícito passa pelo conhecimento do teor da norma tributária e dos seus efeitos, para que o excesso ilícito não seja privilegiado. É notório que, com os desdobramentos na esfera econômica, jurídica e política, a prática elisiva tem despertado o interesse de vários doutrinadores em diversos países, e a relevância deste estudo reside nesse cenário, onde os contribuintes não desfrutam da desejada segurança e certeza jurídicas sobre como o Fisco irá qualificar seus planejamentos tributários. Durante o processo de desenvolvimento deste trabalho, buscou-se traçar um panorama das posições doutrinárias a respeito dos princípios da capacidade contributiva frente ao dever fundamental de pagar impostos e a conseqüente importância da tributação para o Estado democrático de direito diante do debate acerca do planejamento tributário. Também foram analisados os limites legais no exercício desse direito, fazendo uma descrição quanto às figuras: simulação, abuso de direito, abuso de forma, e sobre a interpretação econômica do fato gerador. Assim, o presente estudo se propõe a prestigiar a legitimação constitucional do planejamento tributário com a utilização dos princípios, diretamente pelo contribuinte, que, repita-se, também deve ser considerado destinatário dos mesmos, sobretudo em âmbito de aplicação efetiva. A intenção da dissertação é, portanto, demonstrar que o planejamento tributário lícito é uma maneira de o contribuinte ver respeitadas as garantias que lhe foram propostas pela norma fundamental em face do poder de tributar do Estado. Conclui-se que o contribuinte que agir licitamente para realizar economia fiscal estará respaldado em garantias fundamentais, como a proteção à propriedade privada e à livre iniciativa, que podem ser entendidas como motivos justificadores da existência dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, embaixadores, portanto, do planejamento tributário lícito.

Palavras-chave: Capacidade Contributiva. Planejamento Tributário. Estado Democrático de Direito. Igualdade.

ABSTRACT

From the origin of taxation, when the collection of taxes depended on the discretion of the sovereigns, there was the concern of the taxpayers to pay less or even to eliminate the requirement of taxes. Also old is the concern for the tax incidence to occur from the economic capacity of the citizen, balancing the social cost with the minimum conditions of existence of the taxpayer. Tax planning in recent years has been the subject of intense discussions, since there are still uncertainties about how their practices and what would be the limits of the lawfulness of such practices, in addition to their relationship with the constitutional principle of taxpayer capacity. The purpose of this paper is to defend how the taxpayer can, through tax planning, the right to self-organization, give practical effectiveness to the historical principle of taxpayers' ability to contribute, a corollary of the principle of equality. This behavior is an exercise of a taxpayer's right in the face of the taxing power of the State that has been exercised in an excessive way, to the detriment of the guarantees ensured to the administered. It should be noted that the aforementioned litigious tax planning involves the knowledge of the content of the tax norm and its effects so that the illicit excess is not privileged. It is noteworthy that, with the developments in the economic, legal and political spheres, the elitist practice has aroused the interest of several legal scholars in several countries, and the relevance of this study lies in this scenario, where taxpayers do not enjoy the desired legal certainty and certainty about as the Tax Authority will qualify its tax planning. During the process of development of this work, an attempt was made to outline the doctrinal positions regarding the principles of the taxpayer's ability to pay taxes and the consequent importance of taxation for the democratic state of law before the debate about tax planning. It was also analyzed the legal limits in the exercise of this right, making a description as to the simulation figures, abuse of rights, abuse of form, and on the economic interpretation of the generating fact and its repercussions. Thus, the present study proposes to prestige the constitutional legitimacy of tax planning, with the use of the principles directly by the taxpayer, which, again, should be considered as the recipient, especially in an effective scope. The intention of the dissertation is therefore to demonstrate that licit tax planning is a way for the taxpayer to respect the guarantees that have been offered to him, by the fundamental norm, in the face of the taxing power of the State. It is concluded that taxpayers who act lawfully to carry out fiscal economy will be backed by fundamental guarantees such as the protection of private property and free initiative, which can be understood as justifying the existence of the principles of contributory capacity and isonomy, substantiating, therefore, litigious tax planning.

Keywords: *Contributive Capacity. Tax Planning. Democratic State of Law. Equality.*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 A tributação no Estado Democrático de Direito: o poder de tributar e o dever de contribuir	18
1.1 <i>Do Estado de Direito ao Estado Democrático de Direito</i>	18
1.2 <i>A importância do imposto no Estado Democrático de Direito e os fundamentos do poder de tributar</i>	30
1.3 <i>Análise do poder de tributar e o dever fundamental de pagar tributo atrelado ao dever fundamental de solidariedade</i>	33
1.4 <i>A constitucionalização dos direitos humanos e os direitos fundamentais</i>	40
1.5 <i>Os direitos fundamentais do contribuinte como limitação ao poder de tributar</i>	43
2 A historicidade do conceito da capacidade contributiva, sua importância como limite ao poder de tributar e mecanismo de defesa do contribuinte	47
2.1 <i>A Historicidade do conceito da capacidade contributiva</i>	47
2.1.1 <i>Evolução da capacidade contributiva no cenário internacional</i>	48
2.1.2 <i>Surgimento gradativo da capacidade contributiva na trajetória constitucional brasileira</i>	51
2.2 <i>Justiça e igualdade como fundamentos axiológicos da capacidade contributiva</i>	56
2.3 <i>A importância da distinção entre os termos capacidade econômica e capacidade contributiva</i>	58
2.4 <i>Índices de capacidade contributiva e a necessidade de se tributar a capacidade contributiva efetiva</i>	60
2.4.1 <i>Renda</i>	61
2.4.2 <i>Patrimônio</i>	64
2.4.3 <i>Consumo</i>	65
2.5 <i>Destinatário legal do princípio da capacidade contributiva</i>	66
2.6 <i>Delimitação do princípio da capacidade contributiva e a sua atuação como limite à tributação</i>	68
3 Planejamento tributário: mecanismo de defesa perante o poder de tributar do Estado	76
3.1 <i>A figura do planejamento tributário e a evolução da carga tributária no Brasil</i>	76
3.2 <i>A legitimidade constitucional do planejamento tributário no ordenamento jurídico: liberdade x legalidade</i>	85

3.3	<i>As fases do debate quanto ao planejamento tributário e a imprescindível distinção entre os termos elisão e evasão fiscal</i>	93
3.4	<i>Limites legais do exercício do direito ao planejamento tributário e a interpretação econômica do fato gerador</i>	106
	CONCLUSÃO	126
	REFERÊNCIAS	132

INTRODUÇÃO

No Brasil, sempre é discutido, em tom crítico, a elevada carga tributária e a consequente falta de retorno dessa tributação por parte do Estado nas áreas básicas, evidenciando a ineficiente utilização dos recursos arrecadados. Tanto que, pelo sexto ano consecutivo, quando comparado aos 30 países com maiores cargas tributárias do mundo, o Brasil foi considerado o país com pior retorno à população, em relação às áreas de saúde, educação e segurança. Esses dados são do estudo realizado neste ano pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), nomeado “Carga Tributária/PIB x IDH – Cálculo do Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade – IRBES”.

Apesar de, em nosso país, existir uma má gerência da renda auferida dos contribuintes por meio da tributação, esse mecanismo estatal, historicamente, demonstra-se a maneira mais sustentável e coerente para assegurar os direitos fundamentais dos cidadãos. Isso porque, nada mais justo que os beneficiários dos direitos fundamentais tutelados pelo Estado sejam os responsáveis pelo custo ocasionado para a manutenção dessas garantias.

Nesse cenário, onde o tributo se apresenta como um dever fundamental, inerente ao cidadão e suportado por todos em decorrência da solidariedade social, a capacidade contributiva surge como um balizador nessa relação, para tornar a carga tributária de cada indivíduo adequada a sua realidade econômica.

O respeito e a observância a essa capacidade contributiva do cidadão é tão antiga que fora citada no livro *A Riquezas das Nações*, publicado em 1776, no qual Adam Smith afirma que “Os súditos de todo Estado deveriam contribuir para sustentar o governo, tanto quanto possível em proporção às suas respectivas capacidades” (SMITH, 1996, p. 52-53).

Para melhor delinear o tema dentro de um contexto mais amplo, será importante uma sucinta abordagem, no primeiro capítulo, acerca do Estado democrático de direito e sua relação com poder de tributar e o dever de contribuir.

O antecessor a esse modelo, o Estado social, buscava, entre outras coisas, assegurar aos cidadãos direito às condições mínimas de sobrevivência, entretanto, sem a devida preocupação com a proporcionalidade entre os recursos e as despesas. Esse formato terminou por enfrentar severa crise fiscal/financeira. O Estado democrático de direito surgiu aprimorando o formato de Estado anterior para equilibrar as necessidades sociais com uma igualdade no sistema de custeio da máquina pública.

Entende-se como Estado democrático de direito a organização política em que o poder emana do povo, que o exerce diretamente ou por meio de representantes, escolhidos em eleições livres e periódicas, mediante sufrágio universal e voto direto e secreto, para o exercício de mandatos periódicos, como proclama, entre outras, a Constituição brasileira. Considera-se democrático aquele Estado de direito que se empenha em assegurar aos seus cidadãos o exercício efetivo não somente dos direitos civis e políticos, mas, também, e, sobretudo, dos direitos econômicos, sociais e culturais, sem os quais de nada valeria a solene proclamação daqueles direitos. Em outras palavras, esse modelo “[...] é aquele que se pretende *aprimorado*, na exata medida em que não renega, antes incorpora e supera, dialeticamente, os modelos *liberal* e *social* que o antecederam e que propiciaram o seu aparecimento no curso da História.” (MENDES; BRANCO; COELHO, 2010, p. 213).

Merece destaque que, no Brasil, não houve essa linearidade mencionada no contexto europeu: Estado liberal/Estado social/Estado democrático de direito. Esse Estado democrático brasileiro foi conformado por uma

Constituição Dirigente que, ao vincular materialmente o legislador, impõe a transformação do *status quo*. Referida transformação se opera pela vinculação não só do legislador, mas de todo o conjunto de administração aos preceitos programático-diretivos da Constituição do Estado democrático de direito, que, em sua totalidade, formam um direito antecipador da mudança social (CANOTILHO, 2001, p. 456 apud MORAES, 2014, P. 280).

Assim, nesse novo sistema, entrelaça-se o poder de tributar estatal, para atingir sua função social, com o citado dever fundamental de todo cidadão em pagar tributos e contribuir diretamente para o financiamento do Estado. Acontece que, esse poder de tributar estatal, nos tempos antigos usados de maneira arbitrária, nesse novo modelo democrático, passa a ser balizado por diversos princípios constitucionais tributários, dentre eles, a capacidade contributiva, para que seja assegurada justiça e equidade ao sistema tributário.

Essa influência dos princípios constitucionais no direito positivo, chamada de “constitucionalização”, tomando por base a dignidade da pessoa humana, modificou a interpretação de vários institutos e influenciou diretamente na tributação, passando a coabitar com conceitos como mínimo vital e efeito confiscatório do tributo.

Dessa forma, a Constituição de 1988 e seu Estado democrático de direito buscam a realização e efetivação dos direitos fundamentais por meio das políticas públicas, mantidas através da tributação direcionada solidariamente a todos os cidadãos. Estes, por sua vez, possuem garantias constitucionais limitadoras ao poder de tributar do Estado, com respaldo constitucional e base na dignidade da pessoa humana.

Assim, a relação jurídica tributária nessas diretrizes posiciona tanto o Estado quanto o contribuinte à submissão das suas condutas ao ordenamento jurídico vigente. O contribuinte possuindo a obrigação legal de pagar o tributo previsto em lei, e o Estado não podendo exercer o seu poder de tributar além dos limites impostos pelos dispositivos legais.

Em consequência disso, apesar de reconhecer que a tributação é o meio mais sustentável para o Estado arcar com os custos da manutenção dos direitos garantidos na Constituição, configura-se como um direito do contribuinte a busca pela redução legal de seus encargos tributários.

Nessa linha de raciocínio, surge, no debate, a figura do planejamento tributário, como maneira do contribuinte, agindo dentro dos limites impostos pela lei, planejar seus negócios e atividades de maneira a reduzir ou mesmo evitar o pagamento de tributos.

Esse tema é um grande desafio, atualmente, para a doutrina tributária brasileira, e a ausência de unanimidade entre os doutrinadores e os tribunais geram uma incerteza sobre como essa problemática será interpretada, o que justifica a pesquisa do presente trabalho.

Isso, porque, em tempos de crise econômica, e em uma economia onde a carga tributária gira normalmente em torno de 30% do Produto Interno Bruto, os mecanismos de escolha da melhor forma de tributação é uma questão de sobrevivência. Além do mais, a intensidade com que as operações e atividades econômicas crescem, até com a internet, torna o terreno ainda mais fértil para esse debate.

Existe o constante receio dos contribuintes que, caso essas operações de planejamento não sejam bem sucedidas, possam vir a acarretar prejuízos ainda maiores, como o aumento da carga tributária devida, já que, sobre tal valor, incidirão multas e juros de mora.

Portanto, de um lado, verifica-se ampla disseminação de engenhosos formatos de planejamento tributário, cada vez mais complexos diante do emaranhado legislativo, incluindo operações minuciosamente organizadas visando a redução da carga tributária. Do outro, a administração pública, percebendo o movimento dos contribuintes para enfrentar o escoamento dos recursos, fortalece os mecanismos de fiscalização de operações meramente formais visando a redução tributária.

É imprescindível, portanto, discutirmos sobre a legitimidade de tais operações no campo princípio lógico, abordando os limites de atuação nesse campo espinhoso, tanto para os contribuintes como para a administração pública, já que se soma a essa equação o conflito de interesses e as leis dúbias existentes, admitindo diversas interpretações e tornando tênue a distinção entre o lícito e o ilícito em matéria de planejamento.

No cerne dessa relação, entram em conflito a liberdade do contribuinte, pessoa física ou jurídica, em gerenciar seus negócios para serem onerados com a menor carga tributária legalmente admissível e, de outro lado, a constante busca pelo Estado em buscar maior eficácia na aplicação das leis, visando obter a maior arrecadação possível para subsidiar a máquina pública. Apesar desse conflito possuir raízes históricas, esse debate acerca dos limites do planejamento tributário tomou uma proporção ainda maior nos últimos anos. Isso porque, por um bom tempo, a jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes (a partir de 2008 – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)) tinha posicionamento firme no sentido de que era permitido ao contribuinte o planejamento tributário de suas atividades e negócios, podendo organizar-se da melhor forma que quisesse, independente do seu propósito econômico, ressalvado a caso de simulação.

Ocorre que, nos últimos anos, a jurisprudência tem modificado consistentemente seu direcionamento em casos que abordam a legitimidade do planejamento tributário. Isso aconteceu tanto pela chegada do art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar 104/2001, que concedeu permissão à fiscalização “[...] desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”

(BRASIL, 2001 [on-line]), quanto pela alteração que esse artigo gerou desde então na interpretação tradicional a que se era dada pelo ordenamento jurídico.

Assim, as diversas teorias que se deflagram com esse artigo foram tornando a sustentação jurídica dos planejamentos tributários frágeis, de modo que, após essa expansão no debate, o Conselho de Contribuintes modificou substancialmente o seu norte com relação à licitude dos planejamentos tributários.

O clima de incerteza sobre o tema é tão grande, que hoje paira uma insegurança jurídica diante da atuação do fisco brasileiro, no âmbito federal, estadual e municipal, de certa forma inibindo as práticas de planejamento tributário, já que os contribuintes não têm uma garantia de que o exercício de determinadas atividades será entendida como lícita.

Inúmeros questionamentos surgem: o que seria um planejamento tributário? Seria essa prática uma violação ao princípio da capacidade contributiva? Estaria o contribuinte apenas buscando maneiras de burlar o seu dever fundamental de pagar tributos? Esse dever não contrasta com o seu direito de auto-organização fiscal do Estado democrático de direito? Ou o planejamento tributário não seria uma atuação do contribuinte para se evitar o efeito confiscatório do tributo?

Todas essas questões acima serão tratadas no decorrer dos capítulos, por meio de uma metodologia de pesquisa bibliográfica e documental da legislação pertinente ao caso. Será apresentada uma análise descritiva analítica sobre os principais pontos teóricos que norteiam o presente trabalho.

No Capítulo 1, será abordado, inicialmente, de maneira sucinta, apenas para dar o contexto ao problema, o Estado democrático de direito e sua necessidade de ser subsidiado pela tributação a ser suportada solidariamente pelos cidadãos, incorporando essa incumbência como um dever fundamental. Nesse capítulo, foi tomado como referencial teórico a obra de Casalta Nabais: “O dever fundamental de pagar impostos”.

Como esse poder de tributar do Estado possui limitações constitucionais, o Capítulo 2 destacará a atuação da capacidade contributiva, ponto central do trabalho, como um mecanismo de defesa do contribuinte e todo seu arcabouço teórico. Para tanto, será feito um aparato histórico desse conceito, passando pelos seus fundamentos axiológicos e índices (renda, patrimônio e consumo), até convergirmos ao ponto de que a capacidade contributiva está alinhada com o direito do contribuinte em realizar o planejamento tributário.

No Capítulo 3, será focada a questão do planejamento tributário, diante da relação entre o dever fundamental de pagar impostos e a sua relação com os direitos fundamentais, instrumentos de proteção do contribuinte diante do Fisco. Também será dado espaço ao tema da interpretação econômica do direito, sua inserção na doutrina brasileira e como atualmente prevalecem os critérios da hermenêutica jurídica, sendo concebido como critério de interpretação teleológica ou como forma de combate à elusão fiscal, prestigiando tanto os princípios da legalidade e da segurança jurídica quantos os princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Afunila-se a problemática, já que, no centro desta relação entre Fisco e contribuinte, está o confronto entre a liberdade do indivíduo em organizar-se sob o ponto de vista fiscal e a necessidade cada vez mais intensa do Estado em arrecadar impostos. Serão destacados quais os princípios que legitimam o planejamento tributário, e quais são usados para combatê-lo, e será delineada uma alternativa de interpretação das práticas de planejamento tributário para o exercício do direito do contribuinte frente à capacidade contributiva para a redução da insegurança jurídica.

Diante das constatações acima, o presente trabalho tem como preocupação verificar se o contribuinte pode, de forma lícita, se colocar diante da posição arrecadadora do Fisco, demonstrando que o planejamento tributário é, não só permitido, como apresenta-se como um direito para o contribuinte, já que viabiliza a escolha dentre as formas lícitas a menos

onerosa, respeitando os princípios constitucionais da legalidade e da capacidade contributiva.

CONCLUSÃO

O presente trabalho, que procurou demonstrar a legitimidade do planejamento constitucional como um direito do contribuinte, na medida em que se encontra respaldado em garantidas fundamentais como a liberdade, a livre iniciativa e a capacidade contributiva, precisou percorrer diversos assuntos.

Primeiramente, mostrou-se necessária uma breve abordagem acerca da relação entre Estado e tributação, percorrendo a trajetória da relação entre a tributação e a evolução dos modelos de Estado até o seu estágio atual democrático de direito.

Com o Estado democrático de direito, vimos que o seu surgimento deu-se através de um aprimoramento dos modelos anteriores, e que a evolução no contexto brasileiro não seguiu a aparente linearidade do cenário europeu.

Foi fundamental entender que o imposto está atrelado a um dever fundamental, pois exclui o pensamento de que estaríamos diante de algo sacrificante para o cidadão, e evidencia o perfil solidário por trás do pagamento do tributo, uma vez que o cidadão financia o Estado, que precisa desse suporte para a concretização das suas diversas atividades. Trata-se de uma relação de interesses mútuos entre Estado e cidadão-contribuinte.

No capítulo inicial, também foi esclarecido que a designação de direitos fundamentais seriam os direitos humanos que foram positivados na Constituição de determinado Estado, enquanto os direitos humanos em um sentido mais amplo estão relacionados com os documentos de direito internacional que validam direitos, independentemente destes serem incorporados nas constituições locais, possuindo uma validade universal e caráter supranacional.

A introdução dos direitos fundamentais no rol das cláusulas pétreas, adicionada à aplicabilidade imediata desses direitos, formam elementos suficientes para destacar a sua importância como mecanismos de defesa do contribuinte perante a força do Estado.

Em seguida, feita essa breve análise da importância dos tributos no modelo atual de Estado democrático de direito, o segundo capítulo tratou especificamente da capacidade contributiva e sua evolução como princípio fundado nos ideais de justiça e igualdade.

O respeito à capacidade contributiva é um direito do cidadão, o qual não pode ser obrigado a contribuir acima das suas condições financeiras, já uma circunstância do modelo de Estado atual, mais sensível aos direitos dos cidadãos. Esse princípio claramente possui uma grande correlação com o princípio da isonomia, uma vez que prevê um tratamento tributário igualitário com os demais pagadores de tributos que se encontram em uma mesma situação econômica.

Foi feito um delineamento histórico acerca desse princípio no cenário internacional e, depois, como se deu seu surgimento gradativo na nossa trajetória constitucional.

As constituições brasileiras sempre buscaram, ainda que timidamente, um ideal de justiça fiscal, tanto que a Carta Magna de 1946 consagrou expressamente o princípio da capacidade contributiva, ao determinar em art. 202 que “[...] os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte” (BRASIL, 1946 [on-line]). Porém, essa previsão acabou sendo revogada pela Emenda Constitucional 18 de 1965, que foi muito importante para o Direito tributário, tendo sido promulgada em pleno regime militar e instituiu o sistema tributário brasileiro.

O princípio da capacidade contributiva só voltou ao ordenamento na Constituição de 1988, estando previsto no art. 145, §1º e revela-se como uma evidente limitação ao poder de tributar do estado, decorrente dos conceitos de justiça fiscal, solidariedade e igualdade entre os cidadãos.

Os contornos da capacidade contributiva e seus limites para aplicação, no que tange a sua incidência, respeitam um mínimo vital e um máximo pautado pela vedação ao efeito confiscatório do tributo, previsto no art. 150, inciso IV da Constituição.

No terceiro capítulo, foi tratado o tema do planejamento tributário, onde demonstramos que, historicamente, os contribuintes sempre resistiram às investidas do Estado e, por consequência, sempre buscaram meios de organizar suas atividades de modo que não atraíssem a incidência do fato gerador.

A contínua elevação da carga tributária no nosso país, aliada a um emaranhado de textos legais que dificultam o entendimento por parte dos contribuintes, contribuem para a construção de um cenário difícil, sobretudo para a área empresarial, que enxerga no planejamento tributário lícito uma oportunidade legal de sobreviver à grave crise econômica.

Não se pode confundir a insatisfação da população com a alta carga tributária nem com o emaranhado de normas com o direito legítimo do contribuinte de fazer planejamento tributário. Esse raciocínio poderia levar a interpretação equivocada de que o ato de planejamento tributário estaria buscando causar uma lesão ao erário, tornando os atos elisivos em atos de revolta e violação à solidariedade social e ao dever fundamental de pagar impostos.

As condutas dos contribuintes que estão dentro do conceito de elisão fiscal devem ser interpretadas como condutas lícitas, legítimas e como um exercício de um direito do contribuinte, sem se esquivar ao pagamento de tributos, conjugando um regular equilíbrio entre o dever fundamental de pagar tributos e o direito fundamental de liberdade e livre iniciativa.

A discussão do planejamento tributário, portanto, reside justamente na intersecção entre a liberdade do cidadão em auto-organizar suas atividades visando não incorrer em

fatos geradores e a necessidade inerente ao Estado democrática de Direito (Fiscal) em cada vez mais arrecadar impostos.

Foi visto, no transcorrer desse capítulo, as duas definições possíveis quanto a esse termo, uma positiva e outra negativa. A positiva foca na liberdade do contribuinte em realizar de maneira legítima e dentro da lei atos visando a economia de tributos. Já a negativa tomaria como referência atos que, apesar de também visarem à economia de tributos, não são permitidos pelo ordenamento.

A liberdade surge como um aspecto central do debate e essa relação entre a tributação e a liberdade do cidadão limitam-se pelos direitos reconhecidos pelo cidadão por um sistema jurídico específico, sendo necessária uma ponderação dentro do ordenamento para definir-se o grau de liberdade, sem jamais eliminá-la.

Existe, então, uma área de limitações mútuas para que nem o poder de tributar do Estado mostre-se exagerado, nem o contribuinte esquive-se, com base na autonomia da vontade privada, de suas obrigações tributárias, de seu dever de contribuir para a viabilização das ações estatais.

A tributação, mesmo sendo uma forma de interferência à propriedade privada autorizada pela Constituição, não pode exceder os limites por ela determinados, nem tampouco obrigar o contribuinte à prática das hipóteses de incidência tributária. E o fato de a autonomia privada e a livre iniciativa serem de caráter positivo, como um direito do contribuinte, carecem de um contraponto negativo. Existem limites para o seu exercício.

Apesar de durante muito tempo a jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes ter tido entendimento firme no sentido de que o contribuinte poderia organizar seus negócios da maneira que lhes conviessem, salvo apenas a simulação, como passamos da jurisprudência dos conceitos para a jurisprudência dos valores, esse

entendimento foi modificado e a premissa da liberdade absoluta do contribuinte foi sendo superada.

A Lei Complementar nº 104, de 10 de Janeiro de 2001, que impôs profundas alterações no Código Tributário Nacional, foi muito importante para provocar esse debate, visto que a regra do parágrafo único do art. 116 consagrou uma norma geral para combater práticas elisivas.

O fato é que, atualmente, o emaranhado de normas e ausência de uniformidade do entendimento doutrinário e jurisprudencial, até quanto aos conceitos de planejamento tributário e planejamento tributário abusivo, deixam a sustentação desse direito do contribuinte extremamente frágil.

Se, por um lado, deve ser reconhecido o direito do contribuinte em planejar seu negócio do modo economicamente mais vantajoso, utilizando-se de formas jurídicas alternativas e legais para atingir o mesmo fim, sem enquadrar-se na hipótese de incidência do fato gerador, por outro, é inadmissível o abuso de direito para atingir esse objetivo.

Como já fora mencionado na seção anterior, até 2001, o Código Tributário Nacional continha apenas um artigo (art. 149, VII do CTN) que autorizava a constituição do crédito tributário por meio do lançamento de ofício, naquelas hipóteses em que estavam comprovados o dolo, a fraude ou a simulação. Todos esses institutos são formas de planejamento tributário ilícito e podem ser reconhecidas de ofício pela administração, conforme o art. 149, VII do CTN.

Em 2001, com a promulgação da Lei Complementar n. 104/2001, foi introduzido o parágrafo único ao art. 116 do CTN, chamado pela doutrina de “norma geral anti-elisiva”. Esse dispositivo, portanto, é de fundamental importância para a análise dos limites ao planejamento tributário, já que supriu uma lacuna da legislação brasileira e acendeu o debate doutrinário acerca de uma nova forma de interpretação dos efeitos tributários das

reestruturações resultantes em economia fiscal, ainda mais com a introdução do novo Código Civil, Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002, introduzindo os conceitos de abuso de forma e abuso de direito.

Não há como a figura do abuso de direito afastar a possibilidade da busca lícita da economia fiscal, agindo o cidadão-contribuinte dentro do permitido pelo ordenamento jurídico. O planejamento, portanto, quando realizado sem qualquer ilicitude, trata-se de um direito do contribuinte.

O fato é que ao exercer o seu direito de liberdade constitucional de estruturar seus negócios dentro dos limites da lei, o contribuinte não poderá incorrer em abuso de direito, ato ilícito próprio do direito civil, nem tampouco em abuso de forma.

Merece destacar que mesmo em uma corrente favorável à interpretação econômica do fato gerador, esta também deve, obrigatoriamente, atentar para não intervir ilegalmente na esfera lícita das escolhas dos contribuintes, ou seja, elisão fiscal, limitando sua atuação nos debates acerca da elusão fiscal.

Concluimos, portanto, que, além de plenamente legítima, quando corretamente executada, a elisão tributária é plenamente lícita, não possuindo qualquer vedação legal, não transgride normas e disposições, devendo ser respeitada pelo fisco. É, portanto, direito do contribuinte.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Coord.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
_____. **Imposto de Renda das Empresas**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BARBOSA, Walmir. A contemporaneidade. In: BARBOSA, Walmir (Org.) **Estado e poder político: da afirmação da hegemonia burguesa à defesa da revolução social**. Goiânia: Ed. da UCG, 2004.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonand, 2003.

BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária: licitude e abuso do direito**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

BONOMO, Carla. A eficácia da capacidade contributiva e a justiça social. **Revista de direito público**, Londrina, v. 4, n. 2, p. 29-42, maio/ago. 2009.

BOULOS, Daniel M. **Abuso de Direito no novo Código Civil**. São Paulo: Editora Método, 2006.

BRAGA, Fernanda Gonçalves. Elisão fiscal: a inconstitucionalidade da desconsideração de negócios jurídicos lícitos. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 359, jul. 2004. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/5369/elisao-fiscal>>. Acesso em: 10 abr. 2017.

BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm>. Acesso em: 10 out. 2017.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 10 out. 2017.

_____. Constituição (1988). Emenda constitucional nº 91. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 15 jul. 2017.

_____. Lei Complementar nº 104/2001, de 10 de janeiro de 2001. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm#art116p>. Acesso em: 10 out. 2017.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 10 out. 2017.

_____. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2.261/2011 – Plenário**. Relator: Ministro José Jorge. Sessão de 24/8/2011. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 24 ago. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso em Mandado de Segurança nº 37652**. Ministro: Humberto Martins, Brasília, 29 de maio de 2012a.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 346197**. Ministro: Dias Toffoli, Brasília, 09 de novembro de 2012b.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento 703982**. Ministro: Dias Toffoli, Brasília, 06 de maio de 2013.

_____. Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil 2015 – Análise por Tributos e Bases de Incidência**. Brasília, DF, setembro de 2016.

_____. **Relatório de acompanhamento fiscal**. 2017. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/530364/RAF_06_2017_pt05.pdf>. Acesso em: 11 out. 2017.

BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Elisão e evasão fiscal. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, v. 13. São Paulo. 1988.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda**. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo, 2008.

CARVALHO, Cristiano. **Breves Considerações sobre Elisão e Evasão Fiscais**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coord.). Planejamento Tributário. MP: São Paulo, 2007, p. 381.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional**: Teoria do Estado e da Constituição – Direito Constitucional Positivo. 2008. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=zwaNOigUDOWC&printsec=frontcover&hl=pt-BR#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em: 08 jun. 2017.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

COELHO NETO, Ubirajara Coelho. **Direito Constitucional Previdenciário: Princípios e Evolução no Direito Constitucional Brasileiro.** 2007. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=TPJLBQAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=pt-BR#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em: 11 jul. 2017.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade.** São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva.** 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DENARI, Zelmo. **Cidadania e Tributação.** Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 10, p. 44-53, jul. 1996.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas Manifestações.** V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: RT, 1991.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária.** 1. ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1964.

_____. **Fato Gerador da Obrigação Tributária.** 1. ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1964.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos fundamentais e outros temas.** São Paulo: Manole, 2007.

FERREIRA, Patrícia Fortes Attademo. **Os mecanismos jurídicos de proteção aos direitos e garantias do contribuinte.** 2017. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=1wMwDgAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=pt-BR#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em: 22 jul. 2017.

GIANNETTI, Leonardo Varella. **O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas.** 2011. 297 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário.** 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GRILLO, Breno. **Advogados questionam responsabilizações por planejamentos fiscais.** 2017. <https://www.conjur.com.br/2017-jun-05/advogados-questionam-responsabilizacoes-planejamentos-fiscais>. Acesso em: 10 out. de 2017.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário.** São Paulo: Saraiva, 1977.

_____. **Evasão e elisão no Direito Tributário Internacional.** In: ROCHA, Valdir de (Org.). **Planejamento fiscal: teoria e prática.** São Paulo: Dialética, 1998.

JARDIM NETO, José Gomes. **Planejamento Tributário**: Constitucionalidade da Norma Geral Antielisiva e impossibilidade de sua aplicação – Vários autores – Teses tributárias. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

KENNEDY, Paul. **Ascensão e queda das grandes potências**: transformação econômica e militar de 1500 a 2000. Tradução de Waltensir Dutra. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

LEGITIMIDADE do Planejamento Tributário: critérios. Brasília: Escola de Administração Fazendária, 2010. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/monografias/legitimidade-do-planejamento-tributario-criterios.pdf>>. Acesso em: 02 mar. 2017.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Reforma Tributária no Brasil**: entre o ideal e o possível. Brasília: IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. Princípios Constitucionais. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, 1993.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Uma teoria do tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O tributo**: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MELLO, Evaldo Cabral de (Org.). **Essencial**: Joaquim Nabuco. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=f6Qwerd-ym0C&printsec=frontcover&hl=pt-BR#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em: 10 ago. 2017.

MELO, José Eduardo Soares de. Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2002.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocência Mártires. **Curso de direito constitucional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva. 2010.

MORAES, Ricardo Quartim de. A evolução histórica do Estado Liberal ao Estado Democrático de Direito e sua relação com o constitucionalismo dirigente. **Revista de Informação Legislativa**, n. 204, p. 269-285, out./dez. 2014.

MORAIS, José Luis Bolzan de. **As crises do Estado e da Constituição e a Transformação Espacial dos Direitos Humanos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

MORAIS, José Luis Bolzan de. As crises do Estado. In: MORAIS, José Luis Bolzan de (Org.). **O Estado e suas crises**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

NETO, Luis Flávio. **Teorias do “abuso” no planejamento tributário.** 2011. 265 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

NISHIOKA, Alexandre Naoki. **Planejamento fiscal e elusão tributária na constituição e gestão de sociedades:** os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração. 2010. 225 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Apresentação:** Novo Código Tributário Alemão, São Paulo: Companhia Editora Forense e Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1978.

NOGUEIRA, Alberto. **Teoria dos Princípios Constitucionais Tributários:** A Nova Matriz da Cidadania Democrática na Pós-Modernidade Tributária. Rio de Janeiro: Saraiva, 2008.

OLIVEIRA, Nilo Junior de. Elisão, Evasão e Planejamento Tributário. **Revista Científica Integrada.** 2014. Disponível em: <<http://www.unaerp.br/revista-cientifica-integrada/edicoes-anteriores/edicao-n-4-2014-1-1/1499-433-1508-1-sm/file>>. Acesso em: 12 ago. 2017.

REGIANI, Rogê Carlos Dias. **Planejamento tributário e interpretação sistemática do princípio constitucional da capacidade contributiva.** 2014. 99 f. Dissertação (Mestrado Acadêmico em Ciência Jurídica) – Universidade do Vale do Itajaí, Itajaí, 2014.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ,** São Paulo, v. 01, n. 18, p. 06-07, 2010.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104.** São Paulo: Dialética, 2001.

ROTH, André-Noël. O Direito em Crise: Fim do Estado Moderno? In: FARIA, José Eduardo (Org.). **Direito e globalização Econômica:** implicações e perspectivas. São Paulo: Malheiros, 1998.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário:** estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SILVEIRA, Gabriela Loreto da. **Interpretação econômica e planejamento tributário.** 2010. 66 f. Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.

SILVEIRA, Eduardo. **Evasão e elisão fiscal à luz do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.** 2015. Disponível em: <<https://eduardomosilveira.jusbrasil.com.br/artigos/255174451/evasao-e-elisao-fiscal-a-luz-do-paragrafo-unico-do-artigo-116-do-codigo-tributario-nacional>>. Acesso em: 22 abr. 2017.

SILVEIRA, Gustavo Pedron da. **O Planejamento tributário válido – Elisão fiscal: Os limites do planejamento tributário válido.** 2016. Disponível em: <<https://gustavopedron.jusbrasil.com.br/artigos/398522490/o-planejamento-tributario-valido-elisao-fiscal>>. Acesso em: 22 abr. 2017.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações: investigação sobre sua natureza e suas causas.** São Paulo: Nova Cultural, 1996.

STRECK, Lênio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica: Uma nova crítica do Direito.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

_____.; MORAIS, José Luis Bolzan de. **Ciência Política e Teoria do Estado.** 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed. 2008.

TEPEDINO, Gustavo et al. **Código Civil interpretado conforme a constituição da república.** 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes** (Bestuerungsmoral und Steuermoral). Tradução para o espanhol de Pedro M. Herrera Molina. Barcelona: Marcial Pons, 2002.

TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal.** Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia.** Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. Normas Gerais Antielisivas. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT,** Belo Horizonte, n. 1, jan/fev. 2003.

_____. **O abuso do Direito no Código Tributário Nacional e no Novo Código Civil.** São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário.** 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VARSAÑO, Ricardo et al. **Uma Análise da Carga Tributária do Brasil.** Rio de Janeiro: IPEA/BNDES, 1998.

VENOSA, Sílvio de Salvo. Comentários. In: VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão**. São Paulo: Dialética, 2002.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos**: planejamento tributário: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei. São Paulo: Lex, 2005. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=khDyIev8ftoC&printsec=frontcover&hl=pt-BR#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em: 29 abr. 2017.

ZACHARIAS, Ricardo. **Capacidade contributiva**: descompasso entre princípio e a realidade tributária brasileira. 2015. 131 f. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica) – Universidade Estadual do Norte do Paraná, Jacarezinho, 2015.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.