

# Noções de Justiça Fiscal e o Planejamento Tributário

Renato Vilela Faria

*Mestrando em Direito Econômico Financeiro pela Faculdade de Direito da  
Universidade de São Paulo (USP). Advogado em São Paulo.*

## *Resumo*

Acreditamos que o valor justiça é a principal razão e fonte onde o Direito está assentado. Do valor justiça decorrem os princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Neste sentido, é bastante lógico afirmar que uma lei tributária justa é uma lei que exige um imposto justo. A Justiça Fiscal somente pode exercer o seu papel em um Estado de Direito, significando isso não apenas um ordenamento formado por leis tributárias justas, mas que a sociedade, formada por contribuintes e não contribuintes, e a Administração Pública procedam, ambas, com mútuo respeito, dignidade e solidariedade. Este trabalho objetiva discutir o tema da Justiça Fiscal e tributação justa diante dos procedimentos tomados pelos contribuintes e autoridades fiscais referentes a questões de planejamento tributário.

## *Abstract*

We believe that the value of justice is the main reason and source where Law is settled. From the value of justice derive the equality and the ability-to-pay principles. In this sense, it is quite logical to affirm that a fair tax law is a law that claims for a fair tax. Tax justice can only play its role in a State of Law, meaning this not only a legal system formed with fair tax laws, but that the society, formed by taxpayers and non-taxpayers, and the Public Administration proceed, both, with mutual respect, dignity and solidarity. This paper aims to discuss the theme of tax justice and fair taxation before the procedures taken by taxpayers and fiscal authorities referred to tax planning issues.

## **1. Introdução ao Tema**

A partir de exemplos atuais e de decisões de órgãos julgadores, o presente estudo almeja ilustrar como afastar o sentimento de repulsa que o tributo gera na sociedade e como o Estado brasileiro pode fazer do tributo um instrumento de política e justiça social.

Historicamente, a cobrança de tributos sempre foi vista de forma odiosa pelos súditos, ditos contribuintes na sociedade moderna. No segundo capítulo traçaremos breve histórico sobre o tema da tributação desde os primórdios das civilizações de Roma e Grécia até a atual sociedade moderna, com enfoque nas diferentes óticas de como o tributo era compreendido.

No terceiro capítulo, já inserido na seara do Direito Tributário brasileiro, o presente estudo procurará demonstrar como os Princípios da Legalidade, da Capacidade Contributiva, da Segurança Jurídica e da Igualdade são não apenas im-

portantes conquistas, mas direitos e garantias fundamentais do contribuinte enquanto cidadão.

Na sequência, com suporte no tema do planejamento tributário, passaremos a ilustrar institutos, conceitos e fenômenos do Direito Tributário pátrio que exemplificam formas e atitudes a partir das quais tanto o Estado como a própria sociedade, na figura do contribuinte, podem, de forma coordenada, contribuir para uma sociedade tributariamente mais justa.

Em arremate, tentaremos demonstrar a importância do cumprimento do papel do Estado no desempenho de suas funções de guardião da Constituição Federal e na prestação de serviços públicos a todos os cidadãos, tudo isso como condições imprescindíveis e indissociáveis ao poder e à necessidade de arrecadação de tributos a partir de determinada parcela da riqueza dos particulares.

## 2. Breve Análise da Evolução das Teorias sobre a Natureza e a Interpretação da Lei Tributária

### 2.1. *Do in dubium contra fiscum e In dubium pro fiscum ao Estado de Direito*

O tributo, à época do Império Romano, trazia característica intrínseca de algo odioso, humilhante, servil, opressivo. Na Grécia, predominava o mesmo entendimento, tendo em vista que os cidadãos eram livres sob a ótica fiscal, diferentemente dos povos e nações conquistados aos quais eram aplicadas determinadas imposições financeiras considerando sua posição de sujeição.

Com o passar dos tempos e com o aumento das necessidades da Corte, os cidadãos romanos “deixaram” a posição de imunidade fiscal e passaram a suportar carga tributária igual aos povos conquistados, daí por que se dizia ser algo odioso, humilhante. A essa época, o poder conferido à Corte para a cobrança de tributar era tão avassalador que obrigou aos jurisconsultos, através da lavra de pareceres (fonte jurisprudencial), a limitar a aplicabilidade das leis fiscais emitidas pelos soberanos. Era o início de uma das primeiras teorias sobre a interpretação das leis tributárias - *in dubium contra fiscum*, quando houvesse dúvida, a interpretação deveria ser sempre de forma mais favorável ao subordinado (súdito)<sup>1</sup>.

Com a Revolução Francesa afirma-se a igualdade tributária de todos os cidadãos (inclusive os povos conquistados, que outrora nem sequer eram chamados cidadãos) e a tributação deixa de ser considerada um atributo exclusivo da soberania para tornar-se um meio necessário ao Estado para prestar os serviços públicos<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> O filósofo e teólogo São Tomás de Aquino considerava o tributo como uma imposição, efetuada em virtude do poder soberano, para obtenção do bem comum necessário. Declarou, também, que o imposto que não fosse para fins estritamente de utilidade pública seria um algo injusto. O pensamento escolástico desenvolveu a teoria de São Tomás de Aquino e afirmava que o tributo, para ser justo e lícito, deveria ser: (i) justificado pela soberania e por um objetivo de utilidade geral; (ii) justificado por uma relação entre o encargo e o resultado útil - marca, aqui, o início dos fundamentos da Teoria da Troca; e (iii) justificado por uma equitativa escolha dos fatos tributados.

<sup>2</sup> Discorrendo sobre o histórico das doutrinas sobre a interpretação das leis tributárias, Ezio Vanoni afirma que para Robespierre, o imposto não era um dever mas sim um direito do cidadão correspondente à tutela da sua liberdade e da sua independência política. Championnière e Rigaud defenderam a Teoria Contratualista, segundo a qual, partindo da premissa que havia uma convenção entre o Estado e os cidadãos, aquele assumia a posição de credor e, este, a de devedor. Defendiam que a interpretação deveria ser a mesma adotada com relação aos contratos: na dúvida, contra aquele

As teorias que disciplinavam a interpretação da legislação tributária de forma mais favorável ora ao Estado ora aos súditos, na posição de contribuintes, mostraram-se insuficientes para explicar o fenômeno da tributação.

Com isso, a partir da ideia de que as leis fixas são normas especiais e de que sua aplicabilidade somente tem sentido para sua exata previsão (noções rudimentares da tipicidade cerrada), abre-se espaço para encarar a interpretação das normas tributárias de forma mais rígida, mais restritiva e mais limitativa.

As novas teorias<sup>3</sup> passam a focar na ideia fixa de uma contraprestação e na necessidade de uma vantagem específica em favor do contribuinte-cidadão que justificasse o escambo, *i.e.*, a relação de troca mediante a entrega de recursos financeiros ao Estado, na forma de imposto.

A bem da verdade, a suposta relação de troca entre o cidadão e o Estado não se traduzia em uma equivalência quantitativa nem qualitativa entre o tributo e a vantagem conferida ao indivíduo pelos serviços públicos. Não havia correspondência exata nem lógica entre o sacrifício exigido do contribuinte, em um determinado momento, e os benefícios/vantagens prestados e/ou proporcionados pelo Estado. Em rebate à Teoria do Escambo surge a Teoria da Cooperação Comum, originalmente trazida pela Teoria da Classificação das Necessidades de Seligman. Por esta nova teoria, o Estado, atuando como coordenador e administrador das energias e das necessidades individuais, passa a representar o conjunto de indivíduos, de forma que este “todo” possa alcançar e atingir objetivos e metas que individualmente não seriam possíveis<sup>4</sup>.

No esteio desse novo pensamento, destaca-se a utilização mais abundante do princípio da capacidade contributiva (cada qual deve contribuir na proporção das forças de que dispõe) e do princípio do benefício (exigência de uma contribuição particular de quem se aproveita de modo especial de determinadas atividades do Estado). Aquele primeiro mais apegado aos impostos, este último, às taxas.

que estipulou e a favor do contraente, ou seja, a favor do cidadão-contribuinte. Ainda àquela época, notadamente na França e nos Estados Unidos, em que pese a prevalência das novas teorias com base na justiça fiscal, na proporcionalização da tributação com base na capacidade contributiva, da taxação somente da utilidade pública provida pelo estado, a Teoria de Modestino - *in dubium pro fisco* - ainda se fazia em algumas raras manifestações jurisprudenciais. A teoria que pregava que na dúvida a interpretação da lei tributária deveria ser favorável ao Estado se apoiava nas seguintes razões: (i) primazia da utilidade pública; e (ii) são os próprios contribuintes que “votavam” os impostos, através de seus representantes (cf. VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias* (Título Original: *Natura ed Interpretazione Delle Leggi Tributarie*). Tradução de Rubens Gomes de Sousa. São Paulo: Edições Financeiras S.A., 1932, pp. 11 e seguintes).

<sup>3</sup> Destacam-se três novas correntes: (i) o tributo é preço pago pela utilização *concreta* dos serviços públicos que o Estado presta. Este preço seria medido de acordo com a utilidade efetiva ou potencial (aproxima-se, aqui, do conceito atual de taxa); (ii) o tributo é a *quota-parte* paga pelos cidadãos para fazer frente às despesas públicas, calculada em conformidade com a vantagem ou benefício retirado dos serviços públicos (passa a ideia de contraprestação, de troca); (iii) *Estado Empreendedor*: sustentada pelos economistas, essa terceira corrente enxergava o Estado como o elemento empreendedor indispensável da produção e via no imposto a remuneração que o particular (produtor) “devia” ao ente público.

<sup>4</sup> Há um abandono da ideia de “Estado Inimigo” (ente opositor, odioso), passando para a ideia de “Estado Parceiro”, atuando como colaborador das necessidades, dos interesses e dos objetivos comuns.

Ezio Vanoni afirma que essa corrente teve como um de seus maiores defensores o alemão Otto Mayer para quem o tributo era devido pelo fato de aquele indivíduo encontrar-se na esfera de jurisdição de um Estado, forçado ao seu poder de supremacia. Tratava-se de uma espécie de poder de polícia, só que, ao invés de visar a ordem e a paz social, tinha objetivos econômicos<sup>5</sup>.

## 2.2. *O Estado de Direito*

É a partir do radicalismo da corrente defendida por Otto Mayer que se passa a difundir a ideia de que a supremacia do Estado só se faz valer quando formalizada na forma de uma lei tributária. O vínculo tributário entre o ente público e o indivíduo deixa de ser uma relação de supremacia e passa a ser uma relação de direito, em consonância com as então recentes elucubrações sobre a ideia do Estado de Direito.

É neste contexto, a partir da evolução da ideia do Estado de Direito e da representatividade política dos cidadãos, que se abre espaço para a formalização de normas tributárias que passaram a tratar o vínculo entre Estado e súdito em verdadeiras e efetivas relações jurídicas, com identificação de direitos, deveres e obrigações recíprocos.

Os indivíduos passam a ser tributados em razão de uma norma abstrata e genérica, independentemente de suas características particulares e individuais, que passa a disciplinar o nascimento, o desenvolvimento e a extinção da relação tributária.

Toda essa evolução dá espaço ao surgimento da personalidade jurídica do Estado, como ente dotado de interesses, direitos e deveres. O Estado passa a ser visto como o autor do ordenamento jurídico e, ao mesmo tempo, como ente sujeito às diretrizes desse próprio ordenamento jurídico.

É com a evolução e a exteriorização do Estado de Direito que se permite afirmar que, ao mesmo tempo em que a norma tributária outorgava ao Estado o direito de exigir os sacrifícios dos cidadãos através do pagamento de tributos, inclusive fornecendo ferramentas de sanção nos casos de inadimplência, cobrava-se a responsabilidade do Estado e o dever de empregar tais recursos em favor da coletividade, através da prestação de serviços públicos.

Ezio Vanoni<sup>6</sup> afirma, ainda, que este elemento material é o produto de diferentes tendências, interesses e fatores intrínsecos a um determinado Estado e em um dado momento histórico. A atividade financeira do Estado, exteriorizada através do fenômeno da tributação, nada mais seria que a resultante dos fatores econômicos, sociais, políticos, históricos e religiosos.

<sup>5</sup> Segundo essa teoria, cidadão e estrangeiro apresentavam a mesma capacidade tributária passiva. Junto com a Teoria da Supremacia do Estado vem a ideia de uma patente injustiça fiscal e social, ao vincular a tributação à localização dos indivíduos e não em razão de sua capacidade contributiva.

<sup>6</sup> Para o jurista e hermeneuta italiano, bastava que existisse um Estado organizado como um Estado de Direito para que já existisse, ética e moralmente, o dever do indivíduo de pagar o tributo e o direito do Estado de exigí-lo. Essa relação de fato deverá ser formalizada através de lei, que necessariamente refletirá as características econômicas, sociais, políticas, históricas e religiosas de um Estado. A norma tributária passa a definir o momento e a medida da imposição (aspectos temporal e quantitativo) (VANONI, Ezio. *Obra citada*, pp. 153 e ss.).

Como se vê, a tributação deixa de ser um simples processo de obtenção de receitas assumindo a natureza de um procedimento orientado para o recebimento de receitas exclusivamente para fazer frente às necessidades públicas (nexo causal). A lei passa a promover o elo entre esse determinado evento da vida social com obrigação de pagar imposto. É o início das noções sobre obrigação tributária e fato gerador dessa obrigação tributária.

### 3. Garantias e Direitos Fundamentais do Contribuinte

Pagar imposto é uma necessidade em qualquer sociedade. Contudo, de forma a evitar arbitrariedades ou injustiças, é preciso interpretar aquela necessidade à luz do Direito e à luz dos princípios que informam o Direito. O Estado, carente de recursos financeiros para fazer frente às suas despesas próprias, está obrigado a obedecer aos mandamentos constitucionais e a não invadir nem desrespeitar a liberdade e os direitos dos cidadãos.

A instituição ou a majoração de tributos, assim como a interpretação e a aplicação da lei tributária diante da conduta e dos fatos realizados pelos contribuintes são processos que reclamam pela rígida observância do regular processo legislativo e da subserviência aos princípios gerais de direito e aos princípios constitucionais tributários, notadamente a legalidade, a igualdade e a capacidade contributiva. É neste sentido que prosseguimos. Antes, porém, trataremos do valor justiça, ponto de partida de onde todos os outros valores e princípios emanam.

#### 3.1. O direito dos homens versus a razão do Estado diante do valor justiça

O conceito de justiça é atividade de perquirição observável desde os tempos mais retrógados, alvo de manifestações quase sempre incompletas por diferentes ramos das ciências e por diferentes correntes de pensamento. Sem justiça desaparece a razão, sem razão esvaem-se os sentidos, os quais, vazios ou desprovidos de conteúdo ou finalidade, implicam que o comportamento humano, agora, desregrado, perde o seu fundamento máximo e vital de existir. Sem justiça, perdem-se os parâmetros e os porquês da vida, não restando mais o que se respeitar<sup>7</sup>.

A justiça é o referencial do mínimo e do máximo. É o dever-ser do comportamento humano. A sua ausência conduz ao nada jurídico, social e político-econômico. Do não exercício do papel da justiça decorrem a inoperância e a inutilidade do aplicador e do intérprete do Direito Tributário<sup>8</sup>, desaparecendo, inclusive, a razão para o pagamento de tributos.

Para o filósofo John Rawls, que apoiou-se fortemente à teoria kantiana, não há nada mais importante que a justiça e não há nada que possa compensar uma falta de justiça<sup>9</sup>.

<sup>7</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, pp. 351-356.

<sup>8</sup> POLIZELLI, Victor Borges. "A Eficiência do Sistema Tributário - uma Questão de Busca da Justiça com Proteção da Segurança Jurídica". *Revista de Direito Tributário Atual* nº 20. Coordenação: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha. São Paulo: IBDT/Dialética, 2006, p. 257.

<sup>9</sup> Para John Rawls, a sociedade deve ser vista como um sistema equitativo de cooperação a longo prazo (*justice as fairness*), assentado em duas ideias principais: a de que os cidadãos são pessoas livres e iguais (igualmente deve ser respeitada e garantida a liberdade das pessoas jurídicas) e a de que uma socie-

Pensamos que não há como delimitar ou precisar o conceito de justiça que, justamente por se tratar de um valor, estará necessariamente sujeito ao sabor da subjetividade e da carga axiológica solidificada no âmago de cada indivíduo, de cada comunidade ou de cada nação. A justiça poderá ser uma para determinada nação e outra para um indivíduo (cidadão) daquela mesma nação e, mesmo entre os cidadãos, o valor justiça será próprio, específico e singular para cada um.

A essência do presente estudo é afirmar, melhor se diga, reafirmar que Direito é justiça, ou ao menos deve ser justiça. Dessa constatação entendemos que todos os valores decorrem do valor justiça. Assim é que a segurança jurídica, ao lado da igualdade, da capacidade contributiva e da manutenção da paz, do fornecimento de toda a gama dos chamados direitos da primeira e segunda gerações (liberdade, propriedade, segurança, saúde, educação gratuita, emprego e condições de trabalho, moradia, acesso à cultura e outras fontes de lazer, dentre muitos outros), são fatores que completam e preenchem o valor justiça.

Uma lei tributária justa é uma lei que exige o imposto justo. Por sua vez, justiça fiscal só ocorre em um Estado de Direito, e desde que não apenas o ordenamento seja formado por normas tributárias justas, inclusive aquelas que correspondam às obrigações acessórias, mas que a própria sociedade, composta por contribuintes e não contribuintes, corresponda, em seu agir, com mútuo respeito (observância aos princípios que informam o Direito), dignidade e solidariedade diante dessa justiça fiscal.

Os valores do justo e da justiça devem ser valores presentes na vida das pessoas. Entretanto, a justiça, por si só, é carente de concretização. Só é possível pensar na aplicação dos valores do justo e da justiça quando integrados ao Direito utilizando os princípios como veículos ou vetores.

### 3.1.1. *Justiça fiscal e social - o sistema cíclico de justiça*

Preferimos o conceito de justiça fiscal como sendo, de forma obrigatoriamente simultânea:

- a) Obtenção de recursos suficientes para que o Estado possa financiar as atividades estatais, com a disponibilização de serviços úteis à população e em condições satisfatórias.
- b) Cobrança desses recursos através da exigência de tributos somente daqueles que podem pagar tributos, mantendo-se junto à ideia do mínimo existencial, da capacidade econômica e contributiva e observando as diferenças individuais (sobre este ponto trataremos no subitem 3.2.2.).
- c) Emprego da totalidade dos recursos angariados e auferidos com o recolhimento de tributos exclusivamente em serviços e obras públicas que beneficiem toda a coletividade<sup>10</sup>.

dade bem ordenada é efetivamente regulada por uma concepção política de justiça capaz de conquistar a aprovação de um consenso sobreposto (*overlapping consensus*) (*O Liberalismo Político (Political Liberalism)*). 2ª ed. Tradução de Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Ática, 2000, p. 57).

<sup>10</sup> Inclusive os não contribuintes que justamente em razão de sua condição social ficaram excluídos do rol de potenciais contribuintes. É imperativo que a importância paga pelos contribuintes reverta em prol da sociedade a fim de que sejam assegurados, de forma satisfatória, o rol de direitos, prerrogativas e garantias fundamentais que vão desde a segurança e saúde públicas, até a racionalização e eficiência de um sistema jurídico-tributário.

Seria ingênuo, outrossim, falar de justiça fiscal e limitar o campo de abrangência do discurso sob a ótica estritamente tributária. Não existe, a nosso ver, uma justiça fiscal e outro tipo de justiça, mas, sim, uma única justiça fiscal e social ou uma justiça sócio-tributária. Seria impossível dissociar esse sinalagma, que corresponde ao próprio valor de justiça, único e indivisível.

Conforme procuraremos demonstrar, a impossibilidade de segregação que aqui comentamos não é conceitual, tanto é assim que a seguir abordaremos as questões conexas somente à justiça social. O liame indefectível e inafastável<sup>11</sup> em comentário reporta-se ao resultado que é produzido por essa justiça fiscal e social, que corresponde ao que chamamos de *sistema ou regime cíclico de justiça*, dentro do qual seria impossível imaginar um imposto justo (e prático) somente sob o ponto de vista do Estado ou, sob outra ótica, a situação do cidadão que sonega o recolhimento de tributos, porém se aproveita dos serviços públicos colocados à disposição pelo Estado, de forma ampla, irrestrita e satisfatória.

Neste *sistema ou regime cíclico de justiça* devem prevalecer a mútua confiança, operacionalizada pela contrapartida automática das partes, em termos quantitativo e qualitativos:

- a) Em um Estado de Direito, imperioso se faz que a liberdade dos contribuintes em exercer, organizar, administrar, planejar e gerir suas atividades e negócios seja sempre temperada, equanimente, lado a lado da igualdade e da solidariedade. O resultado dessa receita é uma sociedade que privilegia a segurança jurídica (noções de justiça fiscal).
- b) Ao passo que é exigido uma determinada soma de dinheiro dos cidadãos enquanto contribuintes, o Estado deve cobrar somente daqueles que gozem de condições mínimas para pagar aquele tributo, de forma proporcional, racional e satisfatória (noções de tributo justo).
- c) Diante do pagamento/recolhimento do tributo justo, o Estado está obrigado a investir aquele capital em favor da coletividade<sup>12</sup>, através da prestação de serviços públicos e do fomento e desenvolvimento de obras públicas.

Essa justiça é decomposta sob diversas facetas, ora com foco em questões primordialmente sociais, ora apoiada em elementos de caráter quase que exclusivamente econômicos.

Como se viu, e essa é uma noção assente, é dever fundamental do contribuinte pagar impostos, ao mesmo tempo que, em qualquer ambiente em que prevaleça um Estado de Direito, essas receitas tributárias angariadas se fundam na necessidade do Estado fazer frente às despesas com a prestação de serviços públicos colocados à disposição da coletividade.

É justamente essa contrapartida do Estado que vai permitir o aperfeiçoamento do ciclo da justiça social (*sistema cíclico de justiça*). É diante da prestação obrigacio-

<sup>11</sup> A quebra desse liame corresponde a uma situação de injustiça, incertezas e arbitrariedades.

<sup>12</sup> “O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas, sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos.” (TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 15)

nal adimplida pelo contribuinte que o Estado deverá honrar, de forma satisfatória, com os seus compromissos.

Ainda que sob certa ótica possa transparecer um posicionamento discricionário, o que não é condenável<sup>13</sup>, ao criar, exigir e cobrar tributos, o Estado está, em verdade, promovendo o exercício da política fiscal e social, definindo como os recursos necessários serão obtidos dos particulares e aplicados em investimento públicos, infraestrutura e programas governamentais, tais como:

- i) Promoção e garantia da segurança pública, com foco na manutenção da paz.
- ii) Criação de condições para que as gerações futuras tenham boas e mais escolas, bons professores e melhor educação, nos níveis primário, secundário e de terceiro grau.
- iii) Bons hospitais, bons médicos e bons enfermeiros, e melhores cuidados de e com a saúde, inclusive através de medidas preventivas, com condições reais e efetivas, em termos quantitativos e qualitativos, para atendimento e acesso de toda a comunidade, em especial a população mais carente.
- iv) Política habitacional, voltada para a população de baixa renda, de forma a suprir o déficit de moradias no País<sup>14</sup>.
- v) Política de investimento para criação de ambientes voltados exclusivamente para a velhice viver com dignidade.
- vi) Infraestrutura e rede de transporte público condizentes com as necessidades de locomoção e que atenda aos critérios de área abrangida e volume de veículos (e outros meios de locomoção) em número suficiente e proporcional a cada jurisdição.
- vii) Criação de novos postos de emprego, através de programas públicos (investimento em infraestrutura pesada), da racionalização e flexibilidade do mercado de trabalho e da redução da burocracia e dos custos atrelados à abertura e ao fechamento de uma empresa ou de um determinado negócio.
- viii) Criação e fomento de atividades de lazer e culturais, se possível, em parceria com o setor privado.

<sup>13</sup> Imprescindível que se esclareça que os conceitos de discricionariedade e arbitrariedade não se confundem. Agir com discricionariedade significa atuar dentro dos exatos contornos da lei, com rigorosa observância aos parâmetros legais, traduzindo-se no fenômeno da subsunção do caso concreto ao tipo legal. A arbitrariedade é a negação da segurança jurídica e das garantias e proteções constitucionalmente definidas, ao evidenciar situações em que a autoridade pública ultrapassa as fronteiras de sua competência e da própria lei, valendo-se de instrumentos jurídicos estranhos ao cumprimento da ordem jurídica, social e do interesse público. O exercício do poder. Seria uma incoerência se o Estado de Direito edificasse um poder, um instrumento, sem limites e, danoso ao ordenamento jurídico, para a Administração pública. O professor de Direito Administrativo José Cretella Júnior pontua com singular precisão: "Denomina-se discricção a faculdade outorgada ao agente público de decidir ou deixar de decidir dentro do âmbito demarcado pela norma jurídica, entendendo-se por arbítrio a faculdade de operar sem qualquer limite, em todos os sentidos, com inobservância de qualquer norma de direito." (*O "Desvio de Poder" na Administração Pública*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 52)

<sup>14</sup> Cite-se como exemplo de política habitacional o recente PMCMV (Programa Minha Casa, Minha Vida) criado pelo Governo Federal, através da Medida Provisória nº 459/09 (convertida na Lei nº 11.977/09), com o objetivo de estimular, através de medidas extrafiscais (redução nas taxas de juros e benefícios fiscais), a construção de 1 milhão de casas.

- ix) Observância das diferenças regionais, concretizada através de normas extrafiscais que visem ao fomento do crescimento econômico, à redução do desemprego, à garantia da infraestrutura pública, à manutenção ou melhoria da saúde pública, à proteção ao meio ambiente, ao fomento da construção de moradias<sup>15</sup>, e a todos os outros itens aqui arrolados.
- x) Sistema legal compreensível e serviços jurídicos de qualidade acessíveis.
- xi) Regras jurídicas claras, notadamente as legislações tributária, previdenciária e trabalhista, lastreadas em princípios, sem lacunas, evitando interpretação e/ou aplicação arbitrárias.
- xii) Ética com relação à geração e redução das despesas públicas, de forma qualitativa.
- xiii) Mercado financeiro mais controlado e ampla regulamentação da atividade econômica.
- xiv) Eliminação ou redução da corrupção generalizada, estampada através da sonegação fiscal, da usurpação do bem público e do desvio das verbas públicas.
- xv) Participação efetiva da sociedade nos processos decisórios que culminarão na produção de normas jurídicas que regularão o relacionamento em sociedade e que serão a expressão de vontade do Estado<sup>16</sup>. O Princípio da Legalidade só tem validade quando exercido através de lei formal e quando decorre de processo legislativo regular, entendimento esse no sentido de representatividade popular.

A lista é bastante extensa e seria digna de um estudo próprio<sup>17</sup>.

O Direito Tributário não pode fechar os olhos a todos aqueles itens, não podendo distanciar-se um momento sequer dos ideais da justiça fiscal e social. Em outras palavras, em um Estado de Direito, o legislador está obrigado (e vinculado!) à criação de leis fiscais justas<sup>18</sup>.

<sup>15</sup> TIPKE, Klaus, e YAMASHITA, Douglas. Obra citada, p. 40.

<sup>16</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 22.

<sup>17</sup> John Rawls, filósofo de Harvard, aponta alguns elementos de como essa justiça social deve ser manifestada e exercida: "(1) Todos os cidadãos têm as mesmas liberdades fundamentais imateriais - a saber, o direito de voto, o direito à carreira pública e demais direitos de liberdade (em especial liberdade de reunião e expressão, liberdade de pensamento e de consciência, direito de acesso ao mercado, direito de adquirir e usar uma propriedade, direito à livre escolha da profissão) -, assim como o direito à integridade física e à propriedade. Sob estes aspectos deve dominar uma igualdade incondicional; (2) Nem todos têm, contudo, direito à distribuição igualitária dos bens materiais (renda, patrimônio). O livre desenvolvimento econômico permite, no interesse desta liberdade, levar a desigualdades na distribuição de renda e patrimônio. Contudo, também os menos privilegiados precisam, com isso, alcançar uma posição econômica mais favorável (ainda que seja mediante redistribuição) que na igualdade estrita. Somente então a igualdade está justificada, quando esta for vantajosa para todos, ainda que em diferentes medidas." (*A Theory of Justice*, apud TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. Obra citada, pp. 17/18)

<sup>18</sup> "Política fiscal tem de ser política de justiça, e não mera política de interesses. A tributação seria um procedimento sem dignidade ética se impostos pudessem ser arrecadados de qualquer maneira, se o legislador pudesse ditar as leis fiscais de qualquer maneira. (...) Leis fiscais sem relação alguma com a justiça não fundamentam, Direito Tributário algum, mas criam apenas uma coisa tributária - ou, melhor, um tumulto tributário. É, contudo, possível que o princípio da capacidade contributiva concorra ou colida com outros princípios. Então deve ser decidido como solucionar as concorrências ou colisões. A Constituição Alemã não estatui critério algum de justiça para uma tri-

### 3.1.2. O Sistema Cíclico de Justiça e a Segurança Jurídica

A segurança jurídica significa a exigência de certeza quanto à existência e aplicabilidade dos direitos do cidadão, traduzindo-se, também, na mútua confiança que se faz nascer a partir da relação entre Fisco e contribuinte. Ambos, justiça e segurança jurídica, concretizam-se, em menor ou maior grau, conforme o caso, através dos princípios da legalidade, tipicidade, irretroatividade, anterioridade, vedação à analogia e ao confisco<sup>19</sup>.

Valendo-se dos métodos sistemático e teleológico, a interpretação da segurança jurídica deve buscar as causas da regra de incidência e exigência de tributo, para que sejam colocados na balança, de um lado, os ideais de justiça e do imposto justo, e de outro lado, os princípios que informam o Direito Tributário.

### 3.2. Princípios, regras e a Constituição Federal

O Direito não está incólume às alterações e transformações que ocorrem ao seu redor nos planos social, político, econômico, cultural, religioso e ético. Não se quer afirmar que a norma jurídica é mutável ou mesmo volúvel, sob pena de frontal prejuízo da segurança jurídica, da certeza do Direito, da boa-fé e do princípio da mútua confiança que deve prevalecer entre Estado e sociedade. Por outro lado, em que pese a respeitada opinião daqueles que vislumbram a Constituição como algo estático e não como um organismo vivo em constante transformação, nos parece que a interpretação das normas deve atender a um mínimo de ingredientes de flexibilidade, proporcionalidade e razoabilidade.

Diga-se mais, justamente em razão da constante evolução das relações humanas e do surgimento de novas tecnologias, gerando relações antes não vislumbradas, é de se afirmar que muitos são os casos em que a *mens legislatoris* nem mesmo tinha imaginado uma determinada situação ou consequência como desdobramento dessas novas relações e novos acontecimentos. Estes desdobramentos poderão ou não se encaixar em uma determinada previsão legal.

Ainda que essa evolução e essa constante transformação existam, e seria um absurdo afirmar em sentido contrário, o Direito tem um norte imutável, pétreo, que

butação justa; em especial, ela não menciona o princípio da capacidade contributiva. Uma vez que o princípio da igualdade, também positivado na Constituição Alemã, exige um critério adequado de comparação, a ciência tributária teve de se ocupar da questão: qual é o critério de comparação adequado ao Direito Tributário? Na Alemanha a doutrina dominante na ciência dos impostos e também na ciência do Direito dos impostos declara-se favorável ao princípio da capacidade contributiva. Também vários acórdãos do Tribunal Constitucional Federal Alemão se baseiam nesse princípio.” (TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. Obra citada, p. 28)

<sup>19</sup> Nesse sentido: “Os postulados da segurança jurídica e da proteção da confiança, enquanto expressões do Estado Democrático de Direito, mostram-se impregnados de elevado conteúdo ético, social e jurídico, projetando-se sobre as relações jurídicas, inclusive as de direito público, sempre que se registre alteração substancial de diretrizes hermenêuticas, impondo-se à observância de qualquer dos Poderes do Estado e, desse modo, permitindo preservar situações já consolidadas no passado e anteriores aos marcos temporais definidos pelo próprio Tribunal. Doutrina. Precedentes. - A ruptura de paradigma resultante de substancial revisão de padrões jurisprudenciais, com o reconhecimento do caráter partidário do mandato eletivo proporcional, impõe, em respeito à exigência de segurança jurídica e ao princípio da proteção da confiança dos cidadãos, que se defina o momento a partir do qual terá aplicabilidade a nova diretriz hermenêutica.” (Pleno do Supremo Tribunal Federal. Rel. Min. Celso de Mello. MS nº 26.603/DF - DJe 19/12/2008)

corresponde aos valores de um determinado Estado, como por exemplo a justiça, a segurança jurídica, a liberdade do povo e sua garantia pelo Estado, a paz, a igualdade, a solidariedade e a dignidade humana. A justiça, como afirmamos, é a fonte de tudo, é a expressão mais pura e inabalável que se pode ter ou chegar a ter acerca da noção do que é o Direito e o que são cada um dos princípios que o informam<sup>20</sup>.

Apoiado no magistério de Helenilson Cunha Pontes<sup>21</sup>, por princípios temos a expressão de valores supremos, comportando-se como verdadeira norma jurídica, mesmo nos casos em que não previstos de forma expressa, hierarquicamente superior às demais normas, sejam elas normas de estrutura ou normas de conduta<sup>22</sup>. Impregnados por essas cargas valorativas e altamente sujeitos a ponderações de subjetividade, os princípios exercem funções mais descritivas e menos prescritivas, circunscrevendo-se uma determinada gama de situações.

Os princípios apontam para uma finalidade (natureza teleológica ou finalística), finalidade esta que, como já dito alhures, não deve ser confundida com a suposta finalidade ou vontade do legislador (*mens legislatoris*), mesmo porque nem sempre os princípios se apresentam de forma expressa.

Devido ao seu grau de generalidade e distração é que os princípios admitem flexibilidade em sua aplicação, sob forte influência de subjetividade, ponderação e sopesar por parte do intérprete e do aplicador. Essa subjetividade é, de fato, resultado da universalidade das experiências humanas, criptografadas no subconsciente de cada um, portanto permanentemente sujeitas às transformações culturais, políticas, religiosas, sociais e econômicas ocorridas ao longo da história das nossas vidas.

### 3.2.1. O Princípio da Legalidade

Sob a ótica do Direito Tributário, a Legalidade não é apenas uma garantia dos contribuintes ou uma norma superior contra o poder de tributar do Estado. Trata-se de legítima conquista dos cidadãos<sup>23</sup>.

Assim é que, se pudéssemos afirmar que o Direito está assentado em um tripé, certamente o Princípio da Legalidade seria um dos três pilares, ocupando po-

<sup>20</sup> Os princípios gerais de Direito e, mais especificamente, os princípios constitucionais tributários, representam, em uma primeira e imediata análise, a consagração e juridicização daqueles valores em um Estado de Direito, valores estes colhidos de forma expressa na Constituição, ou de forma implícita, como sentimentos ou noções incrustados como bases sólidas no subconsciente de cada cidadão.

<sup>21</sup> PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade*. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 26/27.

<sup>22</sup> Os princípios, como verdadeira tradução para a linguagem jurídica dos valores de uma sociedade ou comunidade inserida em um Estado de Direito, está situados em um plano superior à necessidade do Estado angariar recursos financeiros ou à disposição dos contribuintes em recolher tributos.

<sup>23</sup> No início do presente estudo, observamos que o tributo era visto como algo odioso e humilhante, expresso, por vezes, de modo tirânico pelo monarca contra seus súditos. Foi somente com o surgimento e com a evolução dos modernos Estados de Direito que a primazia da lei (tributária), como expressão da vontade popular, passou a ocupar o centro das atenções, traduzindo-se como efetivo limite ao poder de tributar do Estado, até então ilimitado, desmedido e desarrazoado (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 213 e ss.).

sição de destaque. Ao seu lado estariam o Princípio da Igualdade e, talvez, da Solidariedade. Este tripé, visto de forma conjunta, é a equação de justiça<sup>24</sup> que deve refletir o Direito, que algumas vezes se apresenta como justiça propriamente dita e, outras vezes, reveste-se de segurança jurídica.

A legalidade é comando polivalente, direcionado tanto para o Estado quanto para o contribuinte. Do contribuinte será exigido o cumprimento da prestação obrigacional tributária tão-logo ocorra o nascimento da obrigação tributária, assim como lhe deve ser assegurado o direito de inviolabilidade e certeza dos atos praticados (boa-fé) em conformidade com aquela tal legalidade. Ao Estado, por sua vez, lhe é assegurado o direito de exigir aquela prestação tributária, tão-logo a mesma se torne exigível. Ainda, obriga-se o Estado a respeitar os atos praticados pelo contribuinte dentro da legalidade.

Objetivamente falando, o Direito Tributário se preocupa, em última e inafastável instância, na compulsoriedade pelo pagamento de tributos. Incorrido o fato gerador descrito na norma, surge a obrigação do contribuinte pagar tributo. Mas nem sempre essa subsunção do fato ao tipo prescrito na norma é algo cristalino ou acontece de forma mecânica. É aqui que surge o debate entre o “tipo”, a legalidade e os conceitos prescritos na norma.

Os conceitos são definidos, estritos. Os tipos, por sua vez, não têm limites predeterminados, *i.e.*, comportam certa evolução ou construção jurídica, adaptando-lhes ou alterando-lhes o campo de abrangência<sup>25</sup>. Marco Aurélio Greco<sup>26</sup>, analisando o tema do planejamento tributário e sobre a possibilidade de elaboração de cláusulas gerais antielisão, fala em tipicidade “fechável” e classifica os tipos em: (i) tipo estrutural - que se reporta aquele que descreve um tipo jurídico preciso, que não comporta dúvidas; e (ii) tipo funcional - que se refere aquele que descreve um modelo, um *standard*<sup>27</sup>, um padrão, um perfil, atrelando-se ao fim almejado pela lei.

Aquele mesmo autor reitera que não é a favor de uma tipicidade “fechada”. Ensina que a tipicidade e a legalidade deverão sempre estar presentes e não meramente detectáveis, mas que essa tipicidade não deve ser “fechada”, no estrito significado da palavra. Em seu magistério aponta que, assim como há a interpretação da lei, há, também, a interpretação dos fatos, em outras palavras, assim como há a construção do conceito legal, há também a construção dos conceitos dos fatos.

<sup>24</sup> “Direito justo pressupõe princípios (regras, critérios, padrões). Tais princípios são especialmente necessários quando direitos e obrigações, cargas e reivindicações devem ser repartidos entre membros de uma comunidade. Repartição sem princípios é repartição arbitrária. Isso é pacífico, tanto na filosofia moral como na filosofia do Direito.” (TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. Obra citada, p. 19)

<sup>25</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. “Discriminação de Competências e Competência Residual”. *Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. Coordenação: Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zilveti. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 107-114.

<sup>26</sup> GRECO, Marco Aurélio. Obra citada, pp. 128-149.

<sup>27</sup> O *standard* exprime a conduta social média das relações jurídicas, *i.e.*, distanciam-se da ideia de uma regra rígida, absoluta ou exata. O *standard* é relativo conforme as variáveis de tempo, lugar, circunstâncias e características próprias do caso em concreto, fortemente influenciado pela intuição (carga valorativa) e pela experiência (ROTHMANN, Gerd Willi. “O ‘Standard’ Jurídico”. *Revista dos Tribunais* vol. 371. São Paulo: RT, 1966, pp. 12/15).

Há situações em que a legalidade deverá ser sopesada com a devida cautela, sendo não raras vezes necessário alcançar a finalidade da norma para, a partir desse ponto, verificar se um determinado fato ou negócio praticado pelo contribuinte atende ao perfil descrito na norma.

Conforme teremos a oportunidade de explorar mais à frente, os casos de planejamento tributário ilustram, à saciedade, os limites tênues existentes entre o exercício das liberdades e prerrogativas do contribuinte e o poder e obrigação (atividade vinculada) de cobrar tributos por parte do Estado. Diga-se mais, é no campo do planejamento tributário que o debate, em quase a totalidade dos casos, gira em torno da qualificação jurídica e conceitual de um determinado fato.

### 3.2.2. *A exata colocação do Princípio da Capacidade Contributiva*<sup>28</sup>

Assim como não é possível falar de Direito sem falar de legalidade<sup>29</sup>, não é possível falar de justiça fiscal e não invocar o Princípio da Capacidade Contributiva.

Como já apontado alhures, os pressupostos sociais e econômicos são indissociáveis. Em ambos, caso fosse possível analisá-los separadamente, o que se almeja é a justiça social<sup>30</sup>. É neste cenário que a capacidade contributiva exerce papel protagonista. Na medida em que pressupõe a capacidade econômica<sup>31</sup>, considerando, neste universo, o mínimo existencial, estaria realizado o ideal de justiça fiscal. É

<sup>28</sup> Em que pese a enorme dificuldade em conceituar a expressão “justiça”, é possível circunscrever seu campo de abrangência no Direito Tributário ao afirmarmos que a justiça na tributação se desenvolve a partir da relação dinâmica travada entre Estado e contribuinte: aquele escolhe determinados fatos da vida que denotam caracteres de riqueza, e a estes fatos são impostas consequências jurídicas (e.g., a incidência tributária). Aos contribuintes é assegurado que o poder de tributar do Estado deve encontrar a justa medida da tributação, revelando a capacidade contributiva dos súditos (ZILVETI, Fernando Aurelio. “Linguagem e Justiça”. *Direito Tributário - Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Coordenação: Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 59).

<sup>29</sup> Ainda sobre a legalidade, releva-se destacar que não basta a previsão escrita dos direitos e deveres dos contribuintes, oponíveis aos direitos e deveres do Estado. Nesse sentido é a clareza do discurso trazido por Fernando Aurelio Zilveti: “A legalidade, liberdade, igualdade e a separação de poderes não são, entretanto, os únicos requisitos para a existência de um Estado de Direito democrático. Não basta assegurar aos cidadãos teoricamente a liberdade política, é necessário dar ao povo condições práticas de exercê-la. Cabe ao Estado a obrigação de garantir este direito ao cidadão, dando condições para que o povo participe do processo decisório. (...) Em outras palavras, cabe ao Estado prover o cidadão dos pressupostos sociais e econômicos da democracia. A falência do Estado neste dever permeia a descrença do povo, desestabilizando as suas instituições a ponto de condenar o poder estabelecido.” (“Capacidade Contributiva e Mínimo Existencial”. *Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. Coordenação: Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zilveti. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 36/37)

<sup>30</sup> Fernando Aurelio Zilveti parece pensar de forma diferente, ao analisar estes pressupostos (social e econômico) de forma segregada e individualizada (*Ibidem*, p. 37).

<sup>31</sup> “A capacidade contributiva é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica. Isto significa que os custos públicos devem ser rateados proporcionalmente entre os cidadãos, na medida em que estes tenham usufruído da riqueza garantida pelo Estado. Também aceita como capacidade contributiva, a divisão equitativa das despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal. Este conceito se traduz na necessidade de separar, com justiça, a porção necessária à sobrevivência do cidadão daquela sujeita a ser utilizada no custeio dos custos públicos. Essa separação seria feita sob um critério de distinguir a capacidade econômica da capacidade contributiva.” (*Ibidem*, p. 38)

dizer que a capacidade contributiva não deve se ater à regra matemática para cobrança de tributos, mas, sim, considerar outros fatores de ordem não tributária<sup>32</sup>.

Klaus Tipke ensina que ao Estado Social de Direito deve corresponder o princípio da capacidade contributiva, na medida em que exige o tributo somente daquele que pode pagá-lo, e somente na exata proporção dessa possibilidade: somente pode ser tributado o que for além do mínimo existencial<sup>33</sup>. O professor da Universidade de Colônia continua: “O princípio do Estado Social (...) cuida para que a justiça não se esgote na igualdade perante a lei, mas também vise mais à igualdade material, a fim de que a distribuição de renda e patrimônio não seja tão ruim, a ponto de ameaçar a paz social.”<sup>34</sup>

Não é isso que se quer sustentar no presente estudo. Preferimos entender, com o devido respeito às autoridades de Klaus Tipke e do filósofo americano John Rawls, que as diferenças de riqueza devem sim existir, pois isso é próprio da complexidade da sociedade em que vivemos hoje. Não fosse assim não haveria maiores preocupações ou elucubrações sobre como verter em linguagem própria, concreta e tecnicamente (ou teoricamente), o valor justiça, eis que aquela igualdade já seria patente, decorrência lógica e natural da totalidade das relações sociais.

No universo do Direito Tributário, pensamos que o bem jurídico protegido pela igualdade, irmã univitelina da capacidade contributiva e do princípio do Estado Social de Direito, é outro: exigir um tributo justo, somente daqueles que têm condições de pagar imposto, na medida exata de cada um, sempre sopesando as diferenças individuais.

Nesse esteio, é imperativo que a capacidade contributiva seja analisada como efetiva capacidade econômica, no sentido de que devem contribuir para as despesas públicas, através do pagamento de tributos, de acordo com o rendimento ou riqueza ajustados para o pagamento de tributos. É dizer que, se o Estado não provê aquele mínimo existencial, transferindo esse ônus aos particulares, sob grave prejuízo à maior parcela da população carente, muitas vezes inviabilizando o acesso a tais recursos (às vezes, em detrimento ao pagamento de tributos), a capacidade econômica para pagamento de tributos deveria corresponder àquela riqueza ou renda líquida<sup>35</sup>.

<sup>32</sup> “Desde que alguém deva sustentar a si mesmo e a outros, sua capacidade econômico-contributiva é restringida. Não apenas o direito previdenciário, mas também as normas de finalidade fiscal de um Direito Tributário justo devem considerar a limitação da capacidade contributiva decorrente das inevitáveis obrigações privadas. O Estado Tributário não pode retirar do contribuinte aquilo que, como Estado Social, tem de lhe devolver.” (TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. Obra citada, pp. 30/31)

<sup>33</sup> *Ibidem*, p. 29.

<sup>34</sup> *Ibidem*, p. 43.

<sup>35</sup> Por renda líquida poderia imaginar-se já a dedução das despesas que o contribuinte tem que arcar com a provisão e subsistência próprios e de sua família, diante da inércia e da omissão do Estado. Essa é a renda que deveria ser tributada, em total respeito à capacidade contributiva, refletindo o pressuposto econômico comentado anteriormente. À guisa de exemplos, citem-se, no cenário atual da legislação do imposto de renda, dois exemplos: (i) um primeiro, com foco na pessoa física - não é lógica e muito menos justa a limitação quanto à possibilidade de dedução de apenas parte dos dispêndios com educação, próprios ou de seus dependentes, para fins da Declaração Anual de Ajuste do Imposto de Renda da Pessoa Física; (ii) do lado da pessoa jurídica, lembramos a regra conheci-

Pois bem. Se a capacidade econômica deve levar em consideração esse emaranhado de fatores (omissão formal e material do Estado, em termos quantitativos e qualitativos), é de se pensar que um outro problema viria a surgir: como medir essa capacidade econômica para pagar tributos em um país com tantas diferenças sociais e culturais como o Brasil?

A ideia de justiça fiscal e social exige que a elaboração, a interpretação e a aplicação do sistema jurídico e da legislação tributária sejam realizados de forma cada vez mais simples, inteligível e acessível, ao menos ao homem médio. Sob um olhar não tão leigo, porém imediatista, poderia se falar em potencial conflito pelo fato da capacidade contributiva e econômica demandar por regras, na maioria das vezes, mais complicadas e elaboradas.

Não acreditamos que, necessariamente, para atender à noção de capacidade contributiva conforme delineado acima, portanto adequada à realização da justiça fiscal, haveria um imperativo para que o plexo de normas que a regulam devesse se traduzir em fórmulas jurídicas sofisticadas ou interpretação de difícil compreensão ou que obriguem à aplicação conjunta de diversas leis e/ou outros atos normativos para um mesmo caso. Acreditamos que a solução para esse pseudo paradoxo, com vistas a evitar uma maior insegurança jurídica, tem que procurar pela simplificação, coesão, coerência, concisão e unidade do sistema.

#### **4. Técnicas, Ferramentas e Institutos Legais em Busca de Procedimentos Fiscais Justos<sup>36</sup>**

À exata medida do direito de uma pessoa deve corresponder a obrigação de outrem. A quebra desse equilíbrio permite não apenas a situação de inadimplência, econômica e moral, daquele que não cumpriu com a sua prestação, ou cumpriu propositadamente de forma parcial, mas, também, desencadeia uma série de injustiças fiscais e sociais, até mesmo, de forma indireta, com o desvio do ônus do déficit fiscal gerado contra o contribuinte que arca regular e religiosamente com a sua parcela de contribuição.

##### *4.1. O planejamento tributário e a liberdade do contribuinte estruturar seus negócios*

Como vimos, o ato de pagar tributos deve estar calcado nos limites solidificados pelos valores de justiça, de igualdade e de solidariedade. Este é o espírito da norma que se extrai da Constituição Federal de 1988, em seu artigo 3º, inciso I.

No estudo da justiça fiscal e do imposto justo, o tema do planejamento tributário é, talvez, o que ofereça um dos ambientes mais favoráveis e férteis para testar a validade, a coerência e a consistência de um determinado ordenamento jurídico.

da como “trava dos 30%”, imposta às pessoas jurídicas tributadas pelo regime de Lucro Real, que corresponde à limitação à compensação do saldo integral dos prejuízos fiscais acumulados com o lucro apurado no exercício, tributando, algumas vezes, um lucro irreal.

<sup>36</sup> Sem perder de vista os princípios constitucionais que norteiam todas as relações entre Estado e contribuinte, procuraremos contextualizar, através de um exemplo bastante atual, o planejamento tributário, como é exercida essa justiça do Direito e como este valor pode ser utilizado para cumprir seu papel de equalizador das relações entre os próprios contribuintes e entre os contribuintes e o Estado.

A necessidade de cada um contribuir para as despesas públicas deve andar em paralelo com a autonomia e com a liberdade do contribuinte organizar e planejar sua vida financeira e corporativa da melhor forma que lhe aprouver. Não restam dúvidas que essa organização e esse planejamento envolvem o pagamento de tributos.

*4.1.1. Liberdade contida e noções de solidariedade - o atual posicionamento da jurisprudência administrativa no âmbito federal*

A liberdade do contribuinte em estruturar seus negócios da forma como melhor lhe aprouver é legítima, irrecusável e sólida garantia constitucional. Nem por isso significa dizer que poderá o contribuinte se afastar da legalidade e do princípio do Estado de Direito, concretizado através dos princípios da capacidade econômica, da igualdade e da solidariedade.

A justiça fiscal, defendemos, posicionamento que compartilhamos ao lado de juristas de peso como o Professor Klaus Tipke, é uma garantia de todos:

- i) Para os contribuintes, que não podem ser tolhidos no direito de implementar suas atividades econômicas na forma que melhor atenda aos seus objetivos, inclusive na busca de soluções que permitam reduzir o fardo tributário (abordaremos melhor este tema no subitem 4.1.2.).
- ii) Para o Estado, na medida em que, em um Estado de Direito, o pagamento de tributos é imprescindível e vital para o financiamento do gasto público. E, principalmente,
- iii) Para a sociedade como um todo, aí inseridos contribuintes e não contribuintes. A este terceiro grupo deve, obrigatoriamente, corresponder a contrapartida do Estado diante da arrecadação de tributos, independente do cidadão ser contribuinte ou não<sup>37</sup>. Essa contrapartida é o que permite aperfeiçoar ao que anteriormente chamamos de *sistema ou regime cíclico de justiça*.

Da mesma forma que o poder tributário do Estado esbarra nos limites da capacidade contributiva e na liberdade do contribuinte, essa autonomia de vontade e liberdade dos contribuintes tem como limites os princípios da legalidade e da solidariedade.

É perfeitamente lícito ao contribuinte estruturar sua vida financeira, econômica e, reflexamente, tributária. Entretanto, o exame dessa licitude só é possível quando a análise transcende à literalidade da norma. Deslocando a análise para o fato que efetivamente ocorreu, *i.e.*, qual foi efetivamente o fato gerador da obrigação tributária, se é que de fato ocorreu<sup>38</sup>.

Ao lado da legalidade e não apenas do enquadramento fático e dos atos praticados a um determinado tipo legal, o novo posicionamento jurisprudencial das cortes administrativas de nosso País vem dando especial e fulcral importância à adequação desses atos praticados (e formalizados por meio de específicos instrumentos jurídicos) à realidade operacional e econômica do contribuinte e das ope-

<sup>37</sup> Fica assim afastada qualquer possibilidade de apego à idéia do princípio da equivalência.

<sup>38</sup> Daí dizer que a interpretação dos fatos é tão ou mais importante que a interpretação da lei tributária.

rações por estes realizadas (suporte fático). Atualmente, vem ganhando força no Brasil a teoria do *business purpose*, teoria oriunda do direito norte-americano, segundo a qual as reorganizações societárias, e demais operações realizadas dentro de um mesmo grupo de empresas (modalidades típicas de planejamento tributário), devem ser motivadas por alguma utilidade negocial e não somente a motivação da economia tributária.

Em síntese a este subitem, o direito à liberdade do cidadão, notadamente através da figura do empresariado (contribuinte) no empreendimento de seus negócios, não é absoluto. Tem como limite o próprio fenômeno da tributação, inserido em um Estado de Direito.

Em princípio, no campo do planejamento tributário, a jurisprudência administrativa federal tem entendido que não será suficiente a justificativa fundada em argumentos exclusivamente tributários com vistas a lastrear a manutenção dos atos praticados ou das estruturas jurídicas formuladas e construídas. A liberdade do contribuinte em estruturar seu próprio negócio deve estar fundada em objetivos outros que não exclusiva e originalmente tributários, sob pena de ofensa ao princípio da solidariedade (participação proporcional no financiamento das atividades estatais) e da própria justiça fiscal<sup>39</sup>. O impacto tributário positivo, com redução da carga fiscal, não é, de forma alguma, vedado, apenas não poderá ser a única *ratio* que deu causa à margem de manobra conferida pelo direito à liberdade do contribuinte<sup>40</sup>.

#### 4.1.2. O artigo 154, da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações) e a legitimidade de economizar no gasto com tributos

Conforme tivemos a oportunidade de abordar no subitem 3.1.1., o sistema cíclico de justiça pressupõe a adoção de condutas mútuas das partes. Ao passo que o

<sup>39</sup> A solidariedade deve ser a fotografia da capacidade econômica que alguns (contribuintes) têm de pagar tributos, em benefício daqueles que possuem recursos suficientes apenas para a subsistência própria e/ou de sua família, e às vezes nem isso, vivendo à margem do potencial de ajuda que o Estado tem para oferecer. Corresponde exatamente ao financiamento das atividades estatais por aqueles contribuintes que, além dos recursos necessários para a consecução do mínimo existencial, possuem um excedente que poderá (e deverá) servir de base de cálculo para a incidência e exigência de tributos. Neste cenário, as pessoas jurídicas exercem papel de notória importância, por se tratar de entes, regra geral, economicamente mais capazes que as pessoas físicas.

<sup>40</sup> O Conselho de Contribuinte (atual denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf) vem decidindo nesse sentido, exigindo que as operações de planejamento tributário sejam motivadas por razões econômicas (redução de custos com pessoal ou infra estrutura), comerciais (expansão da marca, desenvolvimento de novos produtos), estratégicas ou mercadológicas (conquista de novos mercados), concorrencial (compra de ativos, participação em processos licitatórios), organizacional (reestruturas societárias e incorporação ou fusão de empresas), dentre muitas outras. “Incorporação de Empresa. Amortização de Ágio. *Necessidade de Propósito Negocial*. Utilização de ‘Empresa Veículo’. Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, *sem qualquer finalidade negocial ou societária*, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera ‘empresa veículo’ para transferência do ágio à incorporadora.” (3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 103-23.290 - DOU 08/05/2008 - grifamos) Também nesse sentido veja o Acórdão nº 107-09.423.

contribuinte deve estruturar e administrar seus negócios dentro da legalidade e não se afastar do princípio da solidariedade, na medida em que deve contribuir com sua quota parte em favor dos cofres públicos, o Estado, recebedor e gestor desses recursos financeiros, deve agir em estrita equivalência.

Ao Estado, cabe assegurar a manutenção de todos os direitos e garantias individuais dos cidadãos (dentre os quais destacamos a faculdade de planejar e organizar sua vida financeira e tributária), atuar como guardião de nossa Constituição Federal e zelar pela promoção e manutenção de todos os fatores que contribuem para um ambiente de justiça fiscal e social. A partir do momento que o Estado deixa de cumprir suas funções, desfaz-se aquele sinalagma entre Estado e contribuinte. A quebra dessa almejada mútua confiança autoriza que as partes passem a buscar alternativas que possam mitigar os prejuízos sofridos ou que poderão vir a sofrer.

Mais especificamente no caso dos contribuintes, com foco no cenário fiscal brasileiro, a busca por estruturas jurídicas fiscalmente mais eficientes deixa de ser uma eventual alternativa e passa a assumir o papel de uma necessidade, de uma conduta obrigatória de simples sobrevivência.

O sistema tributário brasileiro, alvo de constantes alterações, a maioria delas de difícil interpretação, com uma carga fiscal total que se mostra impraticável diante do grau de competição por parte da concorrência estrangeira e diante da total falta de amparo e/ou apoio por parte do Estado, tanto em questões de infraestrutura como no plano das garantias e subsídios, obriga que o empresariado nacional esteja envolto a um processo quase que ininterrupto de busca por alternativas fiscais que possam otimizar o seu custo operacional, administrativo e gerencial.

É este o sentido que revela a leitura do artigo 154 da Lei nº 6.404/76, evidenciando o papel protagonista do administrador em não descuidar do seu objetivo primordial, que é empreender e gerir de forma que um determinado negócio privado possa gerar e produzir lucro. Mais do que legítima, é imprescindível a estruturação de planejamentos tributários elisivos, de forma a encontrar alternativas ou soluções, em meio à complicada teia tributária doméstica<sup>41</sup>, permitindo que o sócio, empresário ou administrador de empresa possa atingir o seu objetivo fulcral, que é gerar lucro.

#### *4.1.3. O jogo de xadrez e a multiplicidade de conceitos jurídicos*

Como já comentado anteriormente, não apenas a contínua majoração da carga tributária tanto das pessoas físicas como das pessoas jurídicas, mas também a lastimável eficiência de nosso sistema tributário nacional<sup>42</sup>, são fatores que têm provo-

<sup>41</sup> Nesse sentido, confira-se Acórdão nº 106-16.546. 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. Formalizado em 14/08/2008.

<sup>42</sup> Conforme se tem notícia, o Relatório de Competitividade Mundial, do Fórum Econômico Mundial, data-base 2008/2009, indica que o Brasil está na última posição no item que trata da extensão e efeitos da tributação, que mede o nível da tributação em um país. E no item que trata da carga tributária total, considerando os tributos incidentes sobre o lucro, sobre o trabalho e outros tributos, de um total de 134 países analisados, o Brasil ficou na 116ª posição, com uma carga total de quase 70%. Acesso em 25/07/2009: <http://www.weforum.org/documents/gcr0809/index.html>.

cado, em sua correlata proporção, a busca por situações, ambientes, operações, transações, formas e modalidades (diferentes) que ofereçam uma ineficiência fiscal menor do que se realizadas de outra forma. Com efeito, à guisa de ilustração do problema causado pela falta de coerência de entendimentos e da carência de uniformidade do ordenamento como um todo, repise-se a própria complexidade causada pelos conceitos, termos, expressões e institutos jurídicos de nosso sistema tributário.

Não bastasse o volume de termos e expressões, algumas “importadas” pelo ordenamento pátrio sem qualquer cuidado ou critério, são frequentes as mais diversas e divergentes manifestações acerca dos conceitos de cada um desses institutos jurídicos. A adoção de uma premissa diferente, por mais singela que seja, é capaz de provocar profundas alterações no significado desses conceitos, levando a conclusões ou resultados não coerentes.

Assumir uma determinada linha de pensamento e posicionamento, permitindo-se, com isso, chegar a conclusões supostamente coerentes, sem, contudo, precisar a linha ideológica adotada, é, a nosso ver, causa de inconsistência e incoerência dos atos praticados. Marco Aurélio Greco defende a realização de um debate ideológico<sup>43</sup>, de forma a estabelecer limites e parâmetros. Na verdade, o que nos parece é que, em meio a toda essa confusão e profusão de medidas provisórias “legislando” sobre matéria tributária, mais acertado seria falar em um debate psicológico!

Exemplo desse caos conceitual são as figuras da elisão, da evasão e da elusão fiscal (esta última mais recente), e também da simulação e da dissimulação<sup>44</sup>. Tanto a simulação quanto a dissimulação são práticas de atos onde há falsa declaração de vontade, por meio da regulação clandestina dos interesses reais, ou seja, há notória contradição entre a aparência formal e o objetivo real visado pelo ato jurídico correspondente. A dissimulação diferencia-se da simulação, eis que naquela há o emprego de artifícios no sentido de ocultar deliberadamente o fato real efetivamente ocorrido, enquanto nessa última o comportamento corresponde a uma inverdade (*e.g.* constitui-se uma sociedade quando na verdade houve uma transação de compra e venda imobiliária)<sup>45</sup>.

Em breves linhas, à elisão fiscal corresponde a celebração de um procedimento ou negócio jurídico válido e lícito, utilizado pelo contribuinte antes da ocorrência do fato gerador e sem simulação, praticado entre partes reais, objetivando economia fiscal através da redução ou da eliminação da carga tributária, pela escolha entre diversos dispositivos e alternativas legais. À evasão fiscal corresponde todo ato ou omissão entendidos como ilícitos, seja por culpa ou por dolo, mediante a prática de atos realizados durante ou após a ocorrência do fato gerador, com a fi-

<sup>43</sup> *Ibidem*, p. 18.

<sup>44</sup> Marco Aurélio Greco lembra que uma das grandes dificuldades e causa de insegurança jurídica aos contribuintes, quando da estruturação de seus negócios, inclusive por meio da adoção de um determinado planejamento tributário estratégico, se deve à presença constante e relevante de mais de trinta conceitos jurídicos diferentes (Obra citada, pp. 16/17).

<sup>45</sup> Nesse sentido, confira-se o Acórdão nº 106-16546. 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. Sessão realizada em 18/10/2007.

nalidade de evitar, reduzir ou retardar o pagamento de determinado tributo<sup>46</sup>. No aspecto doloso deverão ser consideradas as formas previstas pelo Direito brasileiro, como simulação, fraude e sonegação.

O que se vê no Brasil é uma supervalorização da figura da evasão, muitas vezes chamada de elisão abusiva, elevando-a à categoria de um verdadeiro impeditivo: qualquer conduta no sentido de tentar afastar o pagamento de tributo é taxada como ilícita pelas autoridades fiscais. Dentro do ambiente da justiça fiscal e social não é preciso muito esforço para chegar à conclusão de que esse entendimento não pode e não deve prosperar.

#### 4.1.4. O Princípio da Legalidade e a vedação à analogia

O Direito Tributário alcança fatos econômicos, o que redundaria afirmar que a função do aplicador do Direito é lidar com estes fatos escolhidos pelo legislador como suficientes para gerar consequências jurídicas.

Didaticamente, analogia quer dizer a relação de semelhança entre uma coisa e outra coisa. A analogia é um dos métodos de integração do Direito<sup>47</sup>, *i.e.*, um dos métodos de revelação e preenchimento das lacunas existentes no universo jurídico.

Assumimos a incompletude do Direito, qual seja, o Direito é algo “completável”, tendo em vista que o legislador não tem capacidade de prever toda e qualquer relação social ou necessidade emergida a partir dessas relações sociais. A fim de identificarmos qual o limite dessa atividade integrativa, de preenchimento de lacunas, sem, contudo, que ocorra alguma ofensa ao Princípio da Legalidade, é preciso definir, como premissa, qual a inteligência trazida pela regra de restrição disciplinada no artigo 108, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional.

Primeiramente, entendemos que a expressão “ausência de disposição expressa” corresponde exatamente às lacunas. Daí afirmar que a analogia se aplica onde reside a lacuna. Ruy Barbosa Nogueira informa que, não havendo lacunas, prevalece a própria interpretação através de um de seus métodos (literal, histórico, sistemático e/ou teleológico). Um segundo ponto, entendemos, é com relação à autorização da analogia como critério admitido em Direito Tributário, a nosso ver, somente para os casos de obrigação acessória<sup>48</sup>.

<sup>46</sup> FERRAGUT, Maria Rita. “Evasão, Elisão Fiscal e a Desconsideração da Personalidade Jurídica”. *Direito Tributário - Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Coordenação: Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 760.

<sup>47</sup> Ruy Barbosa Nogueira afirma que os momentos de aplicação dos métodos de integração do Direito Tributário são muito raros (*Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 99), o que se confirma, por exemplo, pelo reduzido número de decisões encontradas no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Para o professor Tércio Sampaio Ferraz Jr. integração é a possibilidade, por via da dogmática hermenêutica, suprirem-se as lacunas do ordenamento, com observância aos limites e aos modos como essas providências de “suprir lacunas” são feitas (Obra citada, pp. 298 e seguintes).

<sup>48</sup> “É curioso que o CTN, tratando especificamente desta matéria, cita, em primeiro lugar, a analogia, dando a impressão de que a analogia tem grande aplicação no direito tributário. Ao contrário, o próprio CTN se encarrega de restringir, por muitas disposições, o seu emprego, de modo que, a nosso ver, o que resta é apenas a possibilidade da analogia in favorem ou no campo do Direito Tributário Formal, ou seja, jamais em relação aos elementos constitutivos da obrigação tributária. O tributo somente pode ser criado por lei e o próprio CTN especifica que somente a lei pode estabe-

Com efeito, ao Fisco é vedado o emprego da analogia para fins de exigência de tributos. Por igualdade e em atendimento ao ideal de justiça fiscal e social, não será permitido que o contribuinte se valha dessas lacunas ou omissões não intencionais do legislador<sup>49</sup>, com o fito de enquadrar-se em uma regra tributária mais benéfica, desenhada originalmente para outro grupo de contribuintes.

O planejamento tributário lícito ou elisivo não pode prosperar em terreno exclusivamente lacunoso, ao sabor da arbitrariedade. Ao contrário, deve valer-se das opções e alternativas legais que foram colocadas à disposição, tudo isso no âmbito da fiscalidade.

#### *4.1.5. Lacuna e elisão - o planejamento tributário e a consideração econômica*

Partindo da ideia de que a vedação à analogia é “perceptível” na Constituição Federal, embora não expressa, e considerando a vedação contida no artigo 108, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional, parcela significativa da doutrina exclui qualquer forma de consideração econômica com relação à interpretação do fato ou mesmo da norma. Pensamos que o que deve ser evitado/afastado é a interpretação econômica, cuja análise parte de um determinado fato e pelas suas características econômicas busca-se a lei de incidência. A interpretação econômica é, neste sentido, um processo semelhante com a aplicação analógica.

A importância da consideração se revela no sentido de que os pressupostos de fato da tributação são sempre de natureza econômica, visto que é através da tributação que o Estado deverá arrecadar uma parcela da riqueza privada, em consonância com o princípio da capacidade contributiva do contribuinte.

A consideração econômica se apresenta de duas formas:

- a) Na interpretação das leis tributárias, e neste caso se aproxima muito dos métodos sistemático e teleológico de interpretação.
- b) Na apreciação dos elementos do fato, e aqui reside a sua importância com o objeto do presente estudo, na medida em que são consideradas algumas variáveis (econômica, mercadológica, concorrencial, política) para tentar identificar qual fato ocorreu.

A consideração econômica é bem vinda ao Direito, notadamente à doutrina do planejamento tributário. Aproxima-se, em muito, da interpretação extensiva, o que nos autoriza a afirmar que, neste cenário, não haveria, em princípio, ofensa à legalidade.

## **5. Conclusões**

Não é possível dissociar os valores da justiça, da igualdade, da solidariedade e da liberdade. Igualmente, não é tolerável ou admissível a supressão ou a mitigação de forma arbitrária de um destes valores. A verdade é que ao mesmo tempo em que estes valores se completam, eles também se entrelaçam e se comunicam

lecer os elementos constitutivos da obrigação material (CTN, art. 97, I a VI, e § 1º).” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Obra citada, p. 99)

<sup>49</sup> Importante não confundir entre lacunas e silêncio eloquente. Neste último, não há falar-se em omissão, mas, sim, em manifestação declarada e intencionalmente negativa por parte do legislador.

como limitações, através de sua concretização pelos princípios gerais de Direito e pelos princípios constitucionais tributários.

O tema do planejamento tributário oferece um volumoso arcabouço para esse tipo de análise. A liberdade do contribuinte em estruturar seus próprios negócios estará adstrita aos princípios da solidariedade, da igualdade e da legalidade. Do lado do Estado, a exigência de tributos terá como balizas o princípio da capacidade econômica (cobrar tributos somente daqueles que têm condições de pagar tributos - observância do mínimo existencial) e, também, do princípio da vinculação das receitas auferidas: as receitas tributárias recebidas deverão ser vertidas, sempre, exclusivamente em favor da coletividade, através da prestação de serviços e do desenvolvimento e implementação de obras públicas, objetivando suprir, de forma satisfatória, toda a sorte de direitos, prerrogativas, necessidades e garantias fundamentais e essenciais dos contribuintes.

Tudo isso, que não é pouco, tão pouco simples, é pré-requisito para que, em um Estado de Direito, sejam asseguradas e mantidas as condições mínimas e dignas da vida humana. O Estado de Direito, e mais especificamente o Direito Tributário, somente logrará êxito, como medida eficiente, quando perfilhados o ideal único de justiça fiscal e social, operacionalizando a dinâmica sugerida pelo *sistema ou regime cíclico de justiça*.

A falta da contrapartida por uma das partes obriga que sejam tomadas medidas alternativas no sentido de busca do re-equilíbrio. O sistema tributário caótico em que vivemos, com o desrespeito diário a instituições de máxima relevância como o é o princípio da legalidade, e a carga tributária exorbitante que acompanha esse caos, faz com que a adoção e estruturação de planejamentos tributários sejam ferramentas obrigatórias no cotidiano corporativo e individual, mesmo que seu objetivo esteja calcado em razões fiscais, justamente como mecanismo único e sustentável para atingir aquele reequilíbrio das relações entre Estado e contribuinte.