

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O DEVER DE PAGAR TRIBUTOS À LUZ DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

TAX PLANNING AND THE DUTY TO PAY TAX IN THE LIGHT OF THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLE OF THE CONTRIBUTIVE CAPACITY

Francisca Pequena Ferreira de Sousa Stein¹

RESUMO: O artigo objetiva analisar a compreensão da doutrina brasileira a respeito do planejamento tributário no Estado Democrático de Direito. Bem como, apontar a possível vertente do dever de pagar tributo à luz do princípio da capacidade contributiva e o direito de o contribuinte em poder realizar o planejamento tributário com a finalidade de economia dos tributos, uma vez que ele tem o dever fundamental de pagar tributo em caso da ocorrência do fato gerador. Para tanto, se utiliza de análise bibliográfica e documental, por meio do método hipotético-dedutivo. Resultando que, o princípio da capacidade contributiva é o meio adequado pelo qual se exterioriza a justiça social, no ramo do de Direito Tributário. Sendo, dessa forma, o planejamento tributário uma manobra permitida, nos termos dos princípios da igualdade, da liberdade e do não confisco, desde que seja feito por meio da elisão fiscal

PALAVRAS-CHAVE: Dever de pagar tributo. Capacidade contributiva. Planejamento tributário

ABSTRACT: The article aims to analyze the understanding of Brazilian doctrine regarding tax planning in the Democratic State of Law. As well as pointing out the possible aspect of the duty to pay tribute in light of the principle of taxable capacity and the right of the taxpayer to be able to carry out tax planning for the purpose of tax savings, since he has a fundamental duty to pay tribute in case of the occurrence of the generating event. To do so, we use bibliographical and documentary analysis, through the hypothetical-deductive method. As a result, the principle of contributory capacity is the appropriate means by which social justice, in the field of Tax Law, is externalized. Thus, tax planning is a permissible maneuver, in accordance with the principles of equality, freedom and non-confiscation, provided it is done through tax avoidance.

KEYWORDS: Duty to pay tribute. Contributory capacity. Tax Planning

INTRODUÇÃO

O Estado tem como dever a efetivação de direitos fundamentais, para tanto se utiliza de um dos instrumentos para sua realização que é a arrecadação de tributos. Essa relação entre ente estatal e sociedade torna-se impossível sem o dever constitucional que todos os indivíduos e empresas têm em face das demandas sociais. Nesse sentido, torna-se inevitável a relação entre o Estado Republicano e o Estado Democrático de Direito, uma vez que, a sociedade democrática só pode ser sucedida se houver

¹ Mestre em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (Unifor). Graduada em Direito pelo Centro Universitário Católica de Quixadá (Unicatólica). Especialista em Direito e Processos Tributários pela Universidade de Fortaleza (Unifor). Advogada.

troca de confiança entre o meio social e o ente soberano.

Desse modo, no presente artigo, serão abordados três assuntos, que se interligam de forma ampliada com o objetivo de estudar a tributação como figura de sacrifício para a concretização dos direitos fundamentais. O primeiro deles é o dever de pagar e suas implicações com o princípio da capacidade contributiva como um instrumento de limite do poder de tributar, que é o segundo tópico. Por fim, e como efeito de toda a análise, a explicação no que se refere ao planejamento tributário, como um direito constitucional do contribuinte em ter a liberdade de buscar e realizar a economia dos tributos.

Nesse estudo, sem adentrar no tópico referente as espécies tributárias, toma como foco a necessidade de se constatar em que medida a capacidade contributiva pode ser considerada e respeitada pelo ente estatal. Considerando-se que a partir do momento em que o indivíduo pratica o fato gerador nasce para ele o dever de pagar o tributo, é por intermédio do planejamento tributário em que ele poderá alcançar uma carga tributária condizente com a sua capacidade econômica. Haja vista que o Estado deverá tratar cada pessoa de forma isonômica, visando que a tributação tenha impacto igualitário e ponderado na renda disponível de cada contribuinte, tanto para os mais ricos, quanto para os mais pobres.

Para isso, analisa-se a conceituação jurídica da capacidade contributiva fazendo relação com o dever de pagar o tributo. Assim como, investigar os efeitos da liberdade do contribuinte em realizar o planejamento tributário, com a finalidade de se verificar a concretização da justiça social nos moldes do Estado Democrático de Direito. Uma vez que, a obrigação de implementar políticas sociais que promovam a redistribuição de riquezas, a igualdade de oportunidades entre as pessoas e o desenvolvimento econômico da sociedade é do Estado.

A pesquisa buscou chegar aos resultados por meio de técnicas a serem utilizadas, entendidas como ferramentas de auxílio na busca de coletas, tratamento e análise dos dados, que classifica como documental e bibliográfica. Utilizar-se-á conceitos de natureza hipotético-dedutivo, uma vez que utilizará pontos comuns entre os métodos indutivo e dedutivo na obtenção de conclusões gerais a partir de premissas individuais.

1 O DEVER DE PAGAR TRIBUTO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

A ideia de tributo se desenvolveu junto com a evolução da sociedade, buscando e alcançando hoje

o status de pacto fundamental. Assim, a tributação é instituto consolidado na vida moderna da pessoa humana, principalmente por ser ela um mecanismo garantidor dos objetivos do Estado Democrático de Direito. Dessa forma, pode-se dizer que Direito, Tributo e Tributação encontram-se presentes na vida do homem desde os tempos mais remotos (NOGUEIRA, 2008).

Desse modo, foi a partir da formação das primeiras comunidades que se verificou a necessidade em estabelecer algum modo de imposição fiscal por parte do Estado para o âmbito privado. Sendo assim, com o passar do tempo, a tributação foi evoluindo, afastando-se do ideal inicial de poder, alcançando, hodiernamente, uma acepção de pacto fundamental, sendo administrada e protegida pelos princípios e garantias constitucionais (PEZZI, 2008).

Ocorre que, a anuência e a compreensão da imposição de pagar tributo por parte do ente estatal decorrem de um longo processo doutrinário e normativo. Assim, a análise da origem do poder de tributar se faz necessária como forma de abranger a noção que se tem hoje da relação jurídica tributária, que é fruto de grandes aperfeiçoamentos, mas marcada por certas coerções e arbítrios do passado.

O ramo do Direito Tributário não surgiu como direito autônomo, mas sim como ramo derivado do Direito Administrativo, por isso, em sua origem havia a “concepção administrativa” do Direito Tributário, determinando que a relação entre Fisco e contribuinte fosse marcada pela subordinação dos administrados às ordens do Estado (PONTES, 2005, p.13). Logo, a natureza da relação jurídica tributária se fundava na relação de poder, sendo embasada pelo poder de polícia da Administração Pública, pois segundo Ricardo Lobo Torres (1991, p. 53), no Estado de Polícia “as garantias da liberdade se enfraquecem, conseqüentemente, o tributo já não o obtém o rei através [sic.] dos pedidos dirigido às cortes, senão o impõe em decorrência da razão do Estado”.

Todavia, é importante ressaltar que muito embora a relação jurídica tributária seja derivada das relações de poder, vale dizer que a tributação tinha certos limites, não havendo liberdade absoluta na força tributária, pois com a possibilidade de atingir a propriedade do indivíduo, essa imposição deveria estar disposta em lei. Daí, conforme o entendimento de Helenilson Cunha Pontes (2005, p.13), “conferiria legitimidade racional para a restrição dos direitos de liberdade e propriedade, segundo a ótica do pensamento liberal”.

De tal modo, passou-se a construir uma nova teoria acerca da relação jurídica tributária. Com isso, o movimento buscou limitar a importância que a legalidade exercia na teoria das relações de poder,

conjugando-a com o momento da formação do vínculo da obrigação tributária. Desse modo, defendia-se que a relação jurídica tributária é fruto da relação obrigacional criada por lei, e só a partir desse vínculo com a lei é que a relação tributária passa a ser considerada uma legítima e verdadeira relação jurídica.

Posto isto, após o exame dessas duas teorias, chega-se a ideia da relação jurídica tributária defendida pela doutrina moderna. Assim, atualmente a Constituição Federal atinge papel fundamental para a tributação, pois esse vínculo passa a ser estudado, em princípio, sob o enfoque dos preceitos constitucionais e sobre um sistema de ideais defendido pelo Estado de Direito.

Contudo, a teoria da obrigação derivada da lei ainda continua vigente, inclusive, o Código Tributário Nacional, em vigor desde 25 de outubro de 1966, nasceu e está fundamentou sob o enfoque da obrigação tributária *ex lege*, de tal modo que o artigo 114 dispõe que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. No entanto, essa “situação definida em lei” é agora influenciada e concluída pelas regras e princípios constitucionais, formando, segundo Alberto Nogueira (2008, p. 131), um “corpo sistêmico híbrido”.

Assim, cabe ressaltar que, isso não estabelece que há igualdade na relação entre o ente tributante e os contribuintes, já que esse vínculo é conflituoso, principalmente, pela ganância fiscal cada vez maior. Haja vista que, as normas tributárias a todo o tempo são objetos de indignação social, uma vez que o sistema tributário não é efetivamente justo e solidário.

Entretanto, não se deve esquecer que com a Constituição Federal de 1988 o direito tributário brasileiro passou a dispor de uma série de normas que limitam constitucionalmente a atuação do poder estatal. Então, todo e qualquer conflito nessa seara acabará transgredindo normas constitucionais, sendo necessário para a solução da lide não só a observância de sua legislação especial, como também a interpretação e a observância da estrutura principiológica presente na Constituição Federal.

Desse modo, o Estado Fiscal resulta do processo evolutivo histórico, estando diretamente ligado ao Estado do Bem-Estar Social, pois nessa estrutura se conjectura as mudanças econômicas e políticas sem precedentes históricos consubstanciadas no desfazimento patrimonial do Estado. Logo, o Estado Fiscal remodelou o estilo de produção (capitalista) e o tributo surgiu como fonte de renda exclusiva, bem como, dever dos cidadãos.

Agora, o poder de tributar do Fisco já foi originário do poder de império do Estado – um poder absoluto -, em que o tributo era considerado uma forma de transmissão dos bens e das riquezas de cunho

privado para o ente estatal. Nesse sentido, resta clara a distinção de interesses entre o Estado e o contribuinte, em que se tornava necessária a imposição de limitações ao poder de tributar. Dirigindo-se da diferente compreensão decorrente de noções históricas, morais, filosóficas ou valorativas, que seja em favor do Estado, que possui o poder absoluto, ou, que seja em favor do indivíduo, que é visto como ingênuo em detrimento dos atos praticados pelas imposições do Estado.

Ocorre que, em outro momento, o poder de tributar era considerado como decorrente da competência normativa fundamentada no ordenamento jurídico que o legitimava. Nesse contexto, seria exíguo qualquer indagação em relação a justiça, a moralidade ou a limitações desse poder, já que seriam concernentes à política ou à moralidade. Por esse motivo, essas questões deixavam de tratar somente de assuntos relacionados diretamente ao Estado, passando a abranger questões fiscais, advindo daí uma consistente relação jurídica tributária, com normas válidas e eficazes fundamentadas no ordenamento.

Dessa forma, atualmente, existe uma corrente teórica em que o poder de tributar tende à consolidação de valores sociais, colaborando para a conservação da esfera pública de igualdade e liberdade, buscando no sistema jurídico os meios para a realização da justiça tributária. Com isso, busca-se a implantação de políticas sociais que promovam a igualdade de oportunidades, redistribuição de riquezas e o desenvolvimento econômico sustentável.

No entanto, é necessária e premente a melhoria da eficiência na gestão da “coisa pública”, com a implementação da gestão técnica, com a realização do adequado planejamento das atuações estatais. Mas, apesar de muitos aderirem a percepções sobre a rejeição da tributação, é com toda verdade que a arrecadação de tributo se mostra o meio satisfatório para a existência e funcionalidade da máquina estatal, uma vez que, sem arrecadação de tributos para o financiamento de gastos públicos se tornaria dificultoso o cumprimento de projetos constitucionais.

Ademais, a tributação provê os meios para a concretização dos direitos fundamentais, de tal modo, pagar tributos não seria um simples sacrifício, porém um dever fundamental, o de contribuir com o Estado no implemento de suas atividades, que são de interesse de todos na sociedade. Assim, o Direito Tributário além de abarcar a relação entre o cidadão e o Estado, abrangeria também a relação dos cidadãos entre si, desenvolvendo a relação de Direito com a coletividade (TIPKE; YAMASHITA, 2002).

Sendo assim, o tributo, no Estado Democrático de Direito, possui papel fundamental, pois será a fonte financeira do Fisco, amparado na supremacia da Constituição Federal e na afirmação dos direitos

dos cidadãos no âmbito social. Sendo esse, o recurso mais apropriado para a efetivação da justiça social atinente ao tempo atual. Porém, pode não ser a melhor ou a mais justa forma, mas é a que se apresenta a mais adequada para o momento (NABAIS, 2004).

Nesse sentido, na Ciência do Direito direitos e deveres são enfatizados. Sendo que, no Brasil essa a questão dos deveres é um problema que os juristas estão tendo problema em manejar, já que o ensino jurídico também o está se voltando para os direitos que ora nascem da lei, ora dos contratos, e, ainda, podem surgir de práticas de atos ilícitos. Então, resta claro, conseqüentemente, que conjecturar acerca do dever fundamental de pagar tributo, gera polêmicas em qualquer meio, pois esse direito é mais afeito à dogmática jurídica, ou, por outro lado, ele é mais refletido e crítico.

Desse modo, o tributo é considerado um instrumento essencial para a obtenção e efetivação dos direitos sociais, tal como, para financiar os gastos públicos do Estado, que é o maior responsável pela concretização dos direitos fundamentais. Mas existe uma outra questão que deve ser perquirida que é por que o dever de pagar tributo, sendo que ele não é incluído nas hipóteses qualificadas como “sujeição”.

Uma resposta seria a de que o contribuinte é obrigado a tolerar e honrar com sua obrigação tributária, já que ela é obrigatória e decorre da lei, sob pena de incorrer em sanções por parte do ente tributante. Ainda, existe a cobrança que é efetivada mediante atividade inteiramente vinculada, conforme o artigo 3º do Código Tributário Nacional², pois os entes estatais que possuem o poder de tributar, têm, também, o poder de fiscalizar, por meio do poder de polícia. Assim, o tributo é visto e considerado como o custo que se paga pela liberdade.

Por esse ângulo, pode-se dizer que a liberdade deixa de ser um valor em si e passa a ser visualizada como o direito exercido para alguma finalidade, devendo cumprir a função social, sendo que o papel do Estado será o de intervir de forma mais presente, deixando de lado, de tal modo, a ideia de indiferença. Do mesmo modo, ao se falar do custo da liberdade, pode-se agregar ao preço que a sociedade custeia para que o Estado promova a liberdade de todos os indivíduos, incluindo os desamparados, por meio da redução das desigualdades sociais.

De tal forma, isso demonstra a relevância do tributo no Estado Democrático de Direito, pois o dever de pagar tributo não se resume a uma função administrativa, pelo contrário, ele é exatamente um dever cogente para a existência do Estado e da sociedade e, em razão da arrecadação dessas receitas.

² Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Com isso, o Fisco terá base para garantir, minimamente, os direitos sociais, direitos que são essenciais para vida em comum do ser humano.

Ocorre que, o Estado muitas vezes falha na realização desses objetivos, mesmo cobrando por meio de tributos o suficiente para financiar os direitos dos indivíduos e os gastos da máquina pública. Assim, o empenho e a importância que são exercidos no Estado Democrático de Direito ficam à mercê dessa situação, já que, mesmo com as diversas crises que são enfrentadas pelo Estado, ele ainda é o “principal garantidor dos direitos fundamentais”, tendo que remodelar instituições existentes e criar novas para que promova suas diversas funções (SARMENTO, 2003, p. 308).

Por outro lado, pelo fato de o tributo ser cobrado de forma compulsória e realizada por um arcabouço da Administração Pública, que é previamente posta e cuja competência é estabelecida e dividida na própria Constituição Federal, o dever de pagar tributo não pode ser considerada uma simples função administrativa. Mesmo ela sendo pautada em um vínculo obrigacional previsto em lei, não a transforma de um dever fundamental em uma situação de sujeição, que decorre do exercício de competências dos entes. Na verdade, ocorre o contrário, pois é o dever fundamental que irá corroborar com a imputação da competência aos entes públicos que, então, prevendo por meio de lei, a hipótese de incidência que, ocorrendo, irá fazer nascer a obrigação tributária. Sendo que, essa lei estará fundamentada em parâmetros estabelecidos no texto constitucional que limitam o poder de tributar.

Posto isto, mesmo que a lei crie situações que limitam, que fundamenta, que disciplinam ou anuem a liberdade e a propriedade de outrem, inclusive pela via do exercício do poder de polícia por órgãos que integram a Administração Pública, ela não possui o papel de transformar esse dever fundamental em situações de sujeição. Dessa maneira, baseando-se nessa razão, o dever de pagar tributos não configura um estado de sujeição, mas um dever fundamental.

Então, ao entender que o tributo é um dever fundamental não só traz força e relevância à sua cobrança como inova e altera o panorama jurídico, pois poderá servir de base constitucional para diversos assuntos, tais como: (a) autenticar a edição de leis que buscam a contenção da sonegação, pode-se exemplificar, as leis que tipificam algumas condutas como crime, (b) amparar o controle de evasão fiscal; (c) explicar a constante necessidade de simplificação do sistema tributário; (d) admitir que a sociedade exija do Estado mais possibilidades e espaço de participação na edição de leis envolvam a matéria tributária; (e) garantir a legitimação para sociedade e o Ministério Público questionarem a criação de

benefícios fiscais concedidos ilegalmente, inclusive com violação ao princípio da isonomia; (f) forçar o Estado a ser mais transparente nas suas atribuições e atos, inclusive com os gastos realizados; (g) consentir e ordenar que o Tribunal de Contas e que os órgãos de auditoria sejam presentes e eficientes no controle das despesas do Estado.

Desse modo, conforme o entendimento de Vitor Faveiro (2002), o caráter do dever do cidadão de pagar tributo acentua na forma primordial do dever de contribuir, abarcado como um desígnio inerente à ordem constitucional e que decorre da natureza social das pessoas que se agrupam para a realização integral da coletividade e das pessoas que ela forma. Sendo que para esse citado autor, o dever não tem a necessidade de definição expressa no texto constitucional, uma vez que ele é um elemento inato da própria qualidade dos indivíduos como membros sociais, pois, para ele, seria algo decorrente do direito natural.

Logo, o dever de pagar tributo, como um dever fundamentado no texto constitucional e com embasamento na capacidade contributiva de cada pessoa, respeitando-se as igualdades e as liberdades individuais, é que poderá permitir ou trazer suporte mínimo necessário para a realização de direitos sociais por parte do Fisco. Haja vista que, como Estado Social possui a competência tributária para realizar a cobrança de tributos, mas, respeitando o limite econômico de cada indivíduo. Assim como, o Estado tem a obrigação de ofertar em contraprestação a concretização dos direitos sociais.

Portanto, resta claro, que o tributo no Estado Democrático de Direito possui uma função primordial, já que ele é o suporte financeiro do Estado, tendo como respaldo a supremacia da Constituição Federal e na confirmação dos direitos fundamentais, como, o direito à liberdade, o da solidariedade e o da justiça social. Dado que é por meio da tributação que o Estado os implementam, pois esse é o motivo que direciona a adequada definição de políticas sociais que optem pela máxima concretude das garantias e dos direitos fundamentais que serão meios para a obtenção de outros direitos, também inscritos na Constituição Federal.

2 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A Constituição Federal, como lei fundamental, oferece um conjunto de princípios, que deverão ser observados e respeitados tanto na elaboração de normas quanto no seu cumprimento. Diante dessa

afirmação, o princípio da capacidade contributiva é fundamentado por meio da justiça fiscal e da igualdade³, pois todos os cidadãos devem colaborar para as despesas públicas, em razão de suas capacidades econômicas, ainda que não sejam diretamente favorecidos com esses custos (TIPKE, KLAUS 1998).

Sendo assim, para que o Direito seja justo e equitativo se faz necessário a existência de regras e princípios, que darão fundamento para a criação de medidas iguais para o exame de situações semelhantes. Uma vez que o princípio da isonomia, como sendo inerente ao que é justo, abarca a igualdade, que por sua vez é um dos direitos fundamentais, aludindo a realização e utilização de critérios apropriados de comparação para situações iguais ou equivalentes. Porquanto, se não houvesse um critério certo semelhante, esse princípio não poderia ser fruto da justiça (TIPKE; YAMASHITA, 2002).

Contudo, não existe tino de justiça igual para todo o Direito, sendo mais adequado, que cada ramo tenha seu próprio critério. Já que o conteúdo é próprio à cada matéria, pois dependerá da intenção da regulamentação de modo particular de cada ramo. Dessa forma, para o Direito Tributário, o norte se dá por meio do princípio da capacidade contributiva (TIPKE; YAMASHITA, 2002). Com isso, pode-se dizer que o princípio da igualdade se exhibe e concretiza, no âmbito do Direito Tributário, por intermédio do princípio da capacidade contributiva.

Sendo assim, adotando este entendimento, ainda existe a posição de Misabel Derzi (2005, p.696/697), que defende:

Ora, o critério básico, fundamental mais importante (embora não seja o único), a partir do qual, no Direito Tributário, as pessoas podem compor uma mesma categoria essencial a merecer o mesmo tratamento, é o critério da capacidade contributiva. Ele operacionaliza efetivamente o princípio da igualdade no Direito Tributário. Sem ele, não há como aplicar o mais importante e nuclear direito fundamental, ao Direito Tributário: a igualdade.

Mas deve-se compreender o princípio da igualdade como norma de maior amplitude, sendo aplicável a todo direito existente, uma vez que decorre do direito individual. De outro modo, a capacidade contributiva aparece como princípio menos amplo, ou até um subprincípio da igualdade, fundamentando-se por ser critério primordial, porém não exclusivo, que consolida a primazia do princípio da igualdade na seara do direito tributário (GODOI, 1999, p. 192).

³ Art. 145, § 1.º, Constituição Federal de 1988: Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Desse modo, o campo de aplicação do princípio da igualdade é mais vasto, pois ele não se limita apenas à imposição fiscal. Por conta disso, fica para o princípio da capacidade contributiva a existência da igualdade direcionada exclusivamente no direito tributário.

Posto isto, esse objetivo é melhor alcançado no entendimento do José Domingues de Oliveira (1988), que apontou e especificou a abrangência do princípio da igualdade no Direito Tributário, sendo defensor de que tal princípio desdobrasse em vários aspectos, nas quais, inicialmente, se todos são iguais perante a lei, todos devem ser por ela tributados (princípio da generalidade). Depois, o critério de igualdade e desigualdade deve ser a riqueza de cada um, pois o tributo tem como finalidade a retirada de recursos do contribuinte para manutenção dos gastos públicos. Deste modo, pagarão todos os indivíduos que tenham riqueza, identificados os detentores do poder econômico (contribuintes) todos devem ser tratados de forma igualitária – ou seja – tributados identicamente na medida em que possuírem igual riqueza.

Então, essa “riqueza” só poderá fazer referência ao que exceder o mínimo necessário para sobrevivência digna, já que até este grau o contribuinte age ou atua para manter a si e aos seus dependentes, ou à unidade produtora daquela riqueza (sendo essa o primeiro sentido do princípio da capacidade contributiva, enquanto pressuposto ou fundamento do tributo). Por fim, essa tributação não poderá se tornar excessiva, restritiva ou confiscatória. Isto é, ela não poderá impedir ou até mesmo dificultar o exercício de atividade profissional ou empresarial lícita nem retraindo do contribuinte parte considerável de sua propriedade (aqui sendo a segunda acepção do princípio da capacidade contributiva, enquanto critério de graduação e limite da tributação).

Dessa forma, caso o fato gerador não corroborar riqueza alguma, não poderá o legislador escolher a sua aptidão para a incidência da norma tributária. Pois, para isso, será necessário levar em consideração a especificação de cada contribuinte para constituir a graduação da cobrança do montante tributável. Em virtude de que, é por meio do princípio da capacidade contributiva que o Estado fiscal não pode ultrapassar com o seu poder de tributar, já que ele detém o limite da excessiva carga tributária a ser cobrado pelo ente.

Assim, conforme Ricardo Lobo Torres (2008, p. 94), o princípio determina “que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira”. Já Aliomar Baleeiro (1987, p. 259) estabelece que “a capacidade contributiva do indivíduo

significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos”.

Nesse seguimento, para que se possa preservar e promover a justiça fiscal com igualdade deve haver o ambiente propício à prosperidade, por intermédio da eficiência fiscal. Sendo que, em um Estado Democrático de Direito, a carga tributária tem de conceber o equilíbrio entre os diversos interesses da sociedade com visões conflitantes e o subsídio das atividades do Estado (SILVEIRA, 2009). Logo, esse efeito de tributar é forma irrefutável de financiamento dos direitos fundamentais, que tem como consequência a efetivação da liberdade e igualdade, ocorrendo conexões entre deveres e direitos, tanto para o particular como para o poder público, que precisam se ajustar conforme as orientações constitucionais.

3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O dever de pagar tributos, ou melhor, o dever fundamental de pagamento de tributos está diretamente relacionado com o surgimento dos Estados, em que se averigua que a ascensão do bem comum social dependerá da contribuição de toda coletividade. Desta forma, com o objetivo de buscar uma sociedade livre, justa e solidária sob o prisma da tributação, o Estado Democrático de Direito pretende concretizar o princípio da liberdade fiscal e da capacidade contributiva, já que a liberdade fiscal está conexas ao princípio de liberdade em acepção constitucional, ao passo que a capacidade contributiva se conecta aos conceitos de solidariedade e justiça.

Nesse diapasão, não existem dúvidas de que no Estado Democrático de Direito seja tutelado a liberdade do contribuinte em poder realizar o planejamento tributário para economia lícita de seus tributos. Uma vez que, na Constituição Federal existem fundamentos para o exercício da autonomia privada, à propriedade, à liberdade e a dignidade da pessoa humana. Contudo, da mesma forma, a lei fundamenta e prescreve o dever ético-jurídico ao pagamento do justo tributo.

Por esse ângulo, Marcelo Magalhães Peixoto (2004, p. 29/30) explica que:

desse modo, é imperioso que os operadores do direito pensem o planejamento tributário dentro de um contexto ético mais amplo, para que a sociedade brasileira possa avançar nos debates tributários, com o fito de ver no tributo sua qualidade principal, qual seja, a de ser o instrumento financeiro indispensável à realização da justiça tributária e, por conseguinte, justiça social. [...] Viver eticamente é viver conforme a justiça. Tributar e gastar de forma ética é tributar e gastar

conforme a justiça tributária. Planejar os negócios jurídicos dos contribuintes de forma ética é planejamento segundo a justiça tributária

Então, Onofre Alves Batista Júnior (2002, p. 26) elucida que “na elisão fiscal, o agente, visando certo resultado econômico, busca, por instrumentos sempre lícitos, fórmula negocial alternativa e menos onerosa, sob o ponto de vista fiscal, aproveitando-se de legislação não proibitiva ou não equiparadora [sic.] de fórmulas ou formas de Direito Privado”. Deste modo, o planejamento tributário, é delineado a partir do arranjo da vida social e com alicerce na liberdade para reduzir a excessiva carga tributária atribuída pelo Estado, é de clara a importância para o século XXI.

Destarte, muitos autores tributaristas conceituam a elisão fiscal sendo norma de interpretação do planejamento tributário, retirado do parágrafo único, do artigo 3º do Código Tributário Nacional. Outros, conceituam como sendo instrumento que utiliza mecanismos lícitos para evitar ou reduzir o pagamento de tributos. Contudo, o referido conceito se apresenta de forma não definida.

Nesse interim, os autores comentam que o conceito mais razoável é que a elisão fiscal se trata da forma de economizar o pagamento de tributos evitando a ocorrência de fatos geradores. Ou melhor, seria aquele em que afirma que esse instituto impede a ocorrência do fato gerador, sendo vedado, em caso dessa ocorrência, haver o planejamento tributário, que por sua vez, é proibido o agente econômico entrar na relação fiscal com sua realização.

Porém, existe, ainda, a evasão fiscal, que é quando ocorre uma ação culposa com a intenção de evitar a obrigação tributária apesar da ocorrência do fato gerador. Ou seja, o contribuinte busca sair da relação com o fisco após estar inserido, o que confere ao ato caráter de ilegalidade, constituindo-se em crime contra a ordem tributária.

No âmbito da sociedade democrática, é dever do Estado oferecer aos membros mais desprovidos e necessitados os bens primários, indispensáveis à sobrevivência digna da pessoa humana, sendo esse um dos pretextos pelos quais o Estado institui tributos. Ocorre que, a natureza da relação entre fisco-contribuinte é marcada por conflitos de interesses e ideias.

Nesse sentido, existem dois lados, o primeiro o contribuinte é tendencioso a visualizar o tributo como uma intervenção estatal em seu patrimônio particular. Enquanto que, no segundo, o tributo simboliza a base fundamental para o funcionamento do Estado. Com isso, o tributo está, no meio termo entre a liberdade do contribuinte em organizar seus negócios e a necessidade do Estado em realizar a arrecadação tributária. Logo, é neste cotejo, que surge o instituto do planejamento tributário.

Nesse caso, se de um lado, existe a obrigação de pagar tributo quando da ocorrência do fato gerador, por outro, o contribuinte pode apreender que tem o direito de orientar seus negócios jurídicos de maneira tal que não ocorra a configuração do fato descrito na norma de imposição tributária ou que o fato aconteça em valores reduzidos.

Assim, se posiciona Luciano Amaro (2008, p. 229-230), reconhecendo o referido direito de economia de tributos, mas dentro dos mecanismos da legais, ele cita que:

os autores aceitam que o indivíduo possa escolher, entre dois caminhos lícitos, aquele que fiscalmente seja menos oneroso. Os limites da legalidade circundam, obviamente, o território em que a busca de determinada instrumentação para o negócio jurídico não chega a configurar ilegalidade. Essa zona de atuação legítima (economia lícita de tributos) baseia-se nos pressupostos de que ninguém é obrigado, na condução dos negócios, a escolher os caminhos, os meios, as formas ou os instrumentos que resultem em maior ônus fiscal, o que, repita-se, representa questão pacífica.

Dessa maneira, entende-se que o planejamento tributário é um instrumento que o contribuinte se utiliza previamente para aperfeiçoar as formas de cumprimento da obrigação tributária, procurando assim aumentar o prazo de pagamento, parcelamento ou até mesmo a concessão de remissão. O planejamento tributário, via de regra, tem que ocorrer antes do fato gerador, porque depois de ocorrida a incidência da norma tributária, o contribuinte não poderá obter tais vantagens, não possuindo a liberdade de se fazer qualquer alteração, pois a conduta já terá sido qualificada juridicamente.

O planejamento fiscal, por ser uma ferramenta que procura amenizar, reduzir, evitar ou postergar a onerosidade de incidência tributária, o mesmo é utilizado tanto por pessoas jurídicas quanto por pessoas físicas, sendo observado em diversas situações, por exemplo, a compra e venda de um bem, para que seja gerado uma menor incidência de tributos.

Com isso, a Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 473) informa que “o fisco nada poderá objetar se um determinado contribuinte consegue, por meios lícitos, evitar a ocorrência do fato gerador, ou fazer com que essa ocorrência se dê na forma, na medida ou ao tempo que lhe sejam mais favoráveis”. Portanto, é evidente que os contribuintes podem buscar meios que efetivem a economia de tributos, adiantando-se a ocorrência dos fatos geradores, localizando escolhas lícitas para obter os mesmos fins pretendidos.

CONCLUSÃO

O presente estudo estabeleceu a obrigação jurídica das pessoas pertencentes a um dado Estado a pagar tributos e, por outro, fixou-se o seu direito a procurar mecanismos de redução desta carga fiscal com ênfase no princípio da capacidade contributiva. A tributação que é elemento necessário de financiamento do Estado e de realização dos direitos fundamentais, exigíveis em face do próprio Estado, deverá se concretizar somente na esfera de disponibilidade econômica dos contribuintes, iniciada depois de atendido o mínimo de subsistência para uma vida com dignidade.

Então, não há dúvida de que existe o dever fundamental de pagar tributos, obrigação que decorre da existência do Estado Fiscal, compreendido este como sendo o Estado que garante a justiça social e a igualdade, bem como, assegura a propriedade privada e o exercício da livre iniciativa. Entretanto, em função disso, é financiado pelas pessoas que confirmam possuir capacidade econômica.

Assim, concretiza a arrecadação tributária como a principal fonte de recursos financeiros da atividade estatal, devendo essa obrigação ser cumprida pelos contribuintes em decorrência do custo a ser pago por pertencer a um Estado Democrático de Direito. Pois a atuação estatal tem por desígnio garantir a busca do interesse público, com o objetivo de atender as necessidades sociais. Uma vez que, a Constituição Federal de 1988 é nítida em estabelecer como um de seus objetivos principais a edificação de uma sociedade livre, justa e solidária, na qual a proteção da dignidade da pessoa humana apresenta-se como fundamento central da sociedade moderna.

Nesse contexto, surge o tributo como ferramenta que, se utilizada de forma correta e eficaz, servirá para implementação dos objetivos do Estado brasileiro que estão previstos no art. 3º da CF/88. Com isso, constatou-se que a Constituição Federal de 1988, objetiva proteger o cidadão, aferindo para isso diversos direitos e garantias individuais. Ademais, procura limitar a atuação estatal, que deverá sempre se regular, como visto, na busca do interesse público.

Dessa maneira, o princípio constitucional da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal, deverá ser instrumento de justiça tributária, no alcance da promoção da redução proporcional do impacto na renda disponível de ricos e pobres. Em virtude desse princípio se constituir em cláusula apta a efetivar a igualdade no ramo do Direito Tributário. Logo, o aludido dispositivo tem importância essencial para o Sistema Tributário Nacional brasileiro.

Com efeito, esse princípio atua como instrumento restritivo da atividade tributária e protetor dos direitos dos contribuintes. Sendo que, é por intermédio desse preceito que os tributos são ajustados de

acordo com a capacidade econômica de cada indivíduo. No mais, ele impõe limites para a arrecadação tributária, procurando impedir que a quantia destinada ao mínimo existencial da pessoa seja considerada e que a carga tributária não venha a atingir o fim confiscatório.

Visualizando esse cenário, o princípio da capacidade contributiva assenta como critério de igualdade na divisão das obrigações tributárias, porém, só ocorre quando as implicações geradas nas disponibilidades econômicas forem adequadas entre ricos e pobres, patrocinando a concretização de uma justiça tributária que convenha de meios à ascensão de uma justiça social.

Por todo o exposto, fica ratificado que a Capacidade Contributiva, como critério de realização da Justiça Fiscal, se proporciona para os tributos, uma vez que, esse princípio atua em todos os eles. Respeitando, sob a acepção objetiva, que é fundamento da tributação e obrigatória na escolha pelo legislador de fato gerador que se desponte como símbolo presuntivo de riqueza, assim como, em acepção subjetiva, o princípio estabelece limites máximos e mínimos de tributação em todas as espécies, com base no mínimo de subsistência e no não-confisco.

Logo, pode-se concluir que existem instrumentos que buscam a redução da carga tributária, como sendo os mecanismos de elisão e de evasão fiscal. Porém, o primeiro deve ser considerado permitido, pois a elisão que é a forma concreta do planejamento tributário é uma prática lícita, já a evasão é forma fraudulenta de economia tributária, porquanto ela objetiva simular o pagamento das suas obrigações tributária, uma vez que ocorre abuso de formas legais.

Desse modo, se não ocorrer a prática do fato gerador pelo contribuinte não haverá o surgimento do tributo. Sendo assim, o contribuinte tem o direito de propor livremente entre praticar ou não este fato, partindo dos seus interesses econômicos. Além disso, ele terá o direito de exercer de forma prudente o planejamento de seus atos para que incida minimamente a carga tributária possível.

É sem dúvida que a forma para realização dessas intenções há de ser lícita, isto é, por meio da prática da elisão tributária. Portanto, o único e legítimo desígnio de economia tributária é certo para o Direito, sobretudo levando-se em conta as pessoas jurídicas, que geralmente miram a lucratividade em suas atividades empresariais com o mínimo de custos admissível.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Planejamento Fiscal e a Interpretação no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002
- BEKCER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.
- CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- DERZI, Misabel in BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- FAVEIRO, Vítor António Duarte. **O estatuto do contribuinte**. Coimbra: Almedina, 2002.
- GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- GODOI, Marciano de Seabra. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.
- NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar tributos**. Coimbra: Almedina, 2012.
- NOGUEIRA, Alberto. **Teoria dos Princípios Constitucionais Tributários: a nova matriz da cidadania democrática na pós modernidade tributária**. Rio de Janeiro: Saraiva, 2008.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.
- PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. **Dignidade da pessoa humana: mínimo existencial e limites à tributação no estado democrático de direito**. Curitiba: Juruá, 2008.
- PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004
- PONTES, Helenilson Cunha. **Coisa Julgada Tributária e Inconstitucionalidade**. São Paulo: Dialética, 2005.
- SARMENTO, Daniel. A dimensão objetiva dos direitos fundamentais: fragmentos de uma teoria. In: SAMPAIO, José Adércio Leite (Coord.). **Jurisdição constitucional e os Direitos Fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.
- SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma Visão Crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975
- TEIXEIRA, Larissa Agnes Nunes; MARTINS, Renata Ferreira. O princípio da capacidade contributiva e sua aplicabilidade ao Imposto sobre Produtos Industrializados. In: SILVA FILHO, Arnaldo Coelho da;

HOLANDA, Marcus Mauricius; MENDONÇA, Maria Lirida Calou Araújo e. **Administração pública e tributação no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.