
O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E OS PARADIGMAS DO ESTADO DE DIREITO E DO ESTADO DEMOCRÁTICO

THE TAX PLANNING AND THE PARADIGMS OF THE STATE OF RIGHT AND THE DEMOCRACY STATE OF RIGHT

Estevan Pietro¹

Marlene Kempfer Bassoli²

RESUMO: O presente artigo analisa parâmetros filosóficos e políticos dos Estados Liberal e Social, vislumbrando suas respectivas ideologias e direcioná-las ao tema do planejamento tributário. Indica distinções entre as figuras de elisão e evasão tributária, e por meio de ponderações acerca dos subprincípios e sobreprincípios apontarem para o direito ao planejamento tributário no ordenamento jurídico pátrio. Tal direito deve ser reconhecido, por ter fundamento na Constituição Federal que consagra conquistas do Estado Liberal e o seu Estado de Direito e o Estado Social e seu Estado Democrático de Direito.

Palavras-Chave: Estado de Direito; Estado Democrático de Direito; Planejamento tributário; Elisão fiscal; Evasão fiscal; Capacidade contributiva; Legalidade.

ABSTRACT: This article examines the philosophical and political parameters of the Social and Liberal States, seeing their respective ideologies and directs them to the topic of tax planning. This paper indicates distinctions between the figure of avoidance and tax evasion, by thinking about some types of principles that guide the Brazilian tax planning law. This right should be recognized for having the grounds of the Federal Constitution which enshrines achievements of the Liberal State and its State of Right and the Welfare State and its Democracy State of Right.

Keywords: State of Right; Democracy State of Right; Tax planning; Tax avoidance; Tax evasion; Contributive capacity; Legality.

INTRODUÇÃO

O governo brasileiro busca meios de robustecer o erário visando custear o Estado Democrático de Direito desenhado na Carta Magna de 1988. Para isso usa de uma de suas competências: instituir e arrecadar tributos.

No Brasil, estima-se a vigência de mais de 80 (oitenta) tributos, tendo por conta destes, a carga tributária alcançou patamares altíssimos em relação ao Produto Interno Bruto brasileiro, sendo inclusive, a maior tributação da América Latina, de acordo com a Comissão Econômica para América Latina e Caribe no ano de 2007. A tributação possui uma divergência sob a ótica

¹Bacharel em Direito pela Universidade Estadual de Londrina. Pós-graduando pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários de São José do Rio Preto-SP.

²Bacharel em Direito pela Universidade Estadual de Londrina. Pós-graduando pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários de São José do Rio Preto-SP.

jurídica quando o foco se limita aos meios escusáveis de arcar com tal carga de tributação: a Constituição Federal de 1988. Este importante instrumento introdutório de normas jurídicas sustenta um Estado Democrático de Direito cuja primazia é pela realização das decisões da sociedade, entre elas, inclusões sociais por meio da efetivação de direitos sociais. Para cumprir tais compromissos a Constituição traz o dever de solidariedade no sentido de que todos têm o dever de arcar com as despesas estatais, custeadas principalmente por meio de receitas tributárias. A regra da tipicidade fechada em matéria tributária passa a ter uma nova interpretação prevalecendo, por exemplo, princípio da capacidade contributiva, da igualdade material, fraternidade e justiça social.

No conjunto normativo tributário, a partir das normas constitucionais e que estão em leis infraconstitucionais, tem-se presente a ideologia do Estado Liberal e do Estado de Direito que primam pelos valores da liberdade individual, da segurança jurídica, da proteção da propriedade privada, prevalecendo de forma plena o (sobre)princípio da estrita legalidade. Assim, o contribuinte deve agir estritamente no limites da lei, portanto, os fatos no plano da vida (eventos tributários) não se subsumindo às hipóteses tributárias não deflagram a relação jurídica tributária não havendo dever legal de pagar tributo.

Segue assim a necessidade em entender as divergências juntamente com suas ideologias, e se por ventura, exista uma possibilidade de afirmar com veemência quais valores prevalecem, garantir o direito do cidadão-contribuinte de construir um planejamento tributário.

O ESTADO LIBERAL E SUA IDEOLOGIA PELA LIBERDADE

No campo ideológico do Liberalismo, John Locke surge como fundador do Estado Liberal, sendo o pensador inglês considerado como o primeiro nome do Liberalismo (GRONDRONA, 2000, p. 18). Locke abominava a idéia do poder divino, de que houvesse alguma força sobrenatural que atribuía à determinada pessoa imperar sobre outras, tese sedimentada e rígida durante toda permanência do Absolutismo, onde afirmavam os filósofos, tal como Jean Bodin, que a soberania foi concedida ao Absoluto por ser superior aos demais, e por este ser detentor da soberania, os demais cidadãos deveriam se curvar diante do Absoluto.

Buscando obstruir o pensamento pretérito, John Locke sustenta que o poder trata-se de um fato político totalmente laico, determinado pelos homens e que perpetuaria por um lapso temporal determinado. Defendia ainda, que o direito à propriedade seria algo anterior a sociedade civil, sendo fato constituído no estado da natureza.

Pelo entendimento de Locke, jamais seria admissível a expropriação ou qualquer violação do Estado em face da propriedade privada, sendo esta um direito personalíssimo, ligado ao indivíduo que delimitou e arguiu para si determinado pedaço da natureza.

Na obra “Tratados Sobre o Governo Civil”, o filósofo busca definir a finalidade do governo, sustentando que a concepção do governo foi somente com o intuito de preservar o direito à propriedade, pois por meio da imposição legal positivada e das autoridades governamentais, seria possível alcançar uma convivência harmoniosa e respeitosa, refugando qualquer estado de guerra (BITTAR, 2002, p. 188).

Locke ao se deparar com a estrutura do Estado procurou hierarquizar os poderes estatais, onde nesta, partiu da premissa de que não existia nada superior ao Poder Legislativo, Poder do qual concentra as leis, fonte de suas elaborações. Logo, não havia nada superior a lei, o centro do poder e da autoridade. Pela edificação desta teoria é que foi possível a disseminação do princípio da legalidade entre as sociedades e suas respectivas Constituições.

O Poder Legislativo seria representante do cume da hierarquização dos poderes, conforme sustentado. Entrementes, o poder soberano, núcleo propulsor para o Poder Legislativo preponderar na cadeia dos poderes, pertence ao mesmo de forma incompleta, sendo apenas indiretamente detentor, sendo mero realizador das funções atribuídas. Locke sustentava a hipótese de que no caso do Poder estatal em questão, realizar suas atribuições de forma que não venha a satisfazer o entendimento da maioria, o Poder Legislativo poderia ser deposto e erguido um novo, por meio do real detentor do poder soberano: o povo.

Nesta mesma esteira, Charles-Louis de Secondant, o Barão de Là Brede e de Montesquieu, idealizou estruturas teóricas robustecedoras das prerrogativas do cidadão, principalmente dentro da dicotomia liberdade-lei.

Montesquieu sustentou idéias onde buscou afirmar que o cidadão teria liberdade, somente se vivesse sob o regimento de leis e que respeitasse as mesmas. Caso, em algum momento, ultrapasse o imposto pela lei, poderia vir a realizar um mal perante um terceiro, assim como a recíproca seria verdadeira, caso viessem a desrespeitar a lei.

No âmbito do surgimento das leis, Montesquieu afirmava que eram concomitantes com o nascimento da sociedade. Sendo que ao formar as sociedades, gerava um estado de guerra, ao passo que cada sociedade sentia sua força.

De acordo com o exposto, o referido filósofo defendia que o momento gerador para as legislações deveria ter sido o estado de guerra e que através deste, emanaram três legislações: a que legislaria sobre a relação dos povos, uma segunda que trataria da relação dos governantes

e governados, e por fim, as dos cidadãos entre si. Por consequência, teria liberdade de realizar tudo aquilo que seria do grado do cidadão, a não ser aquilo limitado conforme disposto na lei (BITTAR, 2002, p. 196).

A Teoria da Tripartição dos Poderes de autoria de Montesquieu, buscou uma forma de manutenção do Estado Liberal, da liberdade dos cidadãos, tendo que para isso, ocorrer uma repartição trienária dos poderes do Estado: um Poder Legislativo; um Poder Executivo; e por fim, um poder de julgar, o Poder Judiciário, buscando edificação proteção de um princípio fundamental e universal que todo Estado Moderno segundo o filósofo deveria carregar consigo: a liberdade.

Haveria, por conseguinte, uma limitação do Estado, delegando aos devidos órgãos estatais suas respectivas atribuições e competências, sendo inadmissível para o pensamento de Montesquieu a idéia de um Estado onisciente: capaz de legislar, executar e julgar as próprias leis. Afinal, poderia vislumbrar o êxito de instalação da barbárie, gerando uma opressão desregrada, e por consequência, a tirania.

O embasamento demonstrado foi decisivo e sedimentador para criação de um Estado de Direito, onde haveria de ser consagrado um regime jurídico complacente com a concretização de qualquer ato juridicamente válido, desde que para isso tenha sido acatado de forma plena o positivado em lei.

O ESTADO SOCIAL E SUA IDEOLOGIA PELA IGUALDADE

A busca da efetivação do ideário Liberal se deu por meio das revoluções (destaca-se a Americana de 1776 e a Francesa de 1789, cujos frutos políticos foram, daquele a Constituição da Filadélfia de 1787 e deste, a Constituição Francesa de 1791), que possibilitaram os direitos fundamentais de primeira geração, entre eles: liberdade política, religiosa, econômica, propriedade privada, igualdade. Neste momento histórico as relações intersubjetivas não haveriam mais de ser balizadas segundo o entendimento egoístico do Absoluto.

Durante a busca pelos direitos civis, houve uma errônea trajetória, que acabou desembocando em uma sociedade egoísta. Houve apenas a passagem do cetro, onde os poderes político e econômico saíram da aristocracia e foram parar na mão da burguesia. A frustração dos cidadãos ludibriados pela promessa de uma sociedade homogênea e não mais subversiva minada pelas desigualdades, não possibilitou sustentar o sistema liberal. Cresceu, uma nova estrutura estatal capaz de proporcionar a minimização das discrepâncias sociais. Diante deste

cenário, eclodiu o Estado Social.

O Estado Social buscou implantar uma justiça social, pregando que não haveria mais terreno fértil onde pudesse prosperar a tese de uma propriedade puramente calcada na idéia de posse, sendo de importância vital a extração da funcionalidade da terra.

A propriedade advinda da conceituação emanada dos ensinamentos de Jean Bodin não mais enquadrava no Estado Social, ou seja, o simples direito a propriedade, a legalidade da posse não supriria o direito irrefutável a mesma.

O que o Estado Social procurou repelir formas recessivas, ordenadas por uma política rigidamente monetarista e tecnocrática (BONAVIDES, 2004, p. 360), buscando a segunda geração dos direitos humanos: a igualdade.

Assim como o direito de primeira geração almejado pelos liberais, a igualdade também foi perseguida através de Revoluções. Entre tais, destacam-se as Revoluções Mexicana (onde o fruto jurídico foi a concepção da Constituição Mexicana de 1917); Russa (resultando na Declaração dos Direitos do Povo Trabalhador e Explorado de 1918) e por fim, a Alemã (cuja conquista foi materializada na Constituição de Weimar de 1919).

A busca pretendida pelo Estado Social foi pautada no intento de assegurar os direitos sociais. O interesse individual não foi menosprezado, mas haveria de curvar-se diante do direito coletivo.

A criação e proteção dos direitos sociais haveria de objetivar a concretização de uma justiça social permitindo a transformação de um Estado formal de Direito, ou seja, um Estado Liberal puro, neutro, individual, calcado no positivismo jurídico (SILVA, 2000, p. 115), em um Estado Material de Direito direcionado para um único escopo: a busca pelo bem comum coletivo.

A CONCEITUAÇÃO DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Conforme demonstrado as idéias liberais foram calcadas nos valores da liberdade e da segurança jurídica, valores estes que alicerçam um Estado de Direito.

A partir destas premissas, pode-se sustentar que o contribuinte possui plenitude de liberdade fiscal. Tem opção de recorrer a qualquer meio idôneo para não ocorrer à subsunção entre a descrição do evento tributário e a descrição do fato da hipótese tributária. É a possibilidade de realizar um planejamento evitando a ocorrência de eventos tributários para evitar a

incidência tributária ou que esta resulte em pagamento de menor valor.

De outra banda, no Estado Democrático de Direito, onde os valores sociais possuem ascensão plena, dando destaque aos valores da justiça social e igualdade material fiscal, qualquer meio de não incidir, amenizar ou retardar a obrigação tributária, configura-se uma ilicitude, sendo dever do cidadão-contribuinte arcar com seus tributos porque, no caso dos impostos, tem capacidade contributiva.

Entre as ideologias distintas e suas implicações, torna-se necessário explicar a respeito do conceito de planejamento tributário, sendo conceituado sob óticas distintas no que concerne a sua legalidade: quando for por meio lícito será denominado elisão fiscal ou for ilícita estará presente a figura da evasão fiscal.

Tal afirmação não é uníssona na doutrina brasileira. Alguns autores defendem a possibilidade de uma evasão legal. Entretanto, tal afirmação seria uma contradição terminológica, não podendo uma mesma categoria ser legal e ilegal ao mesmo tempo (FONROUGE, 1987, p. 731).

Árdua seria a sustentação de uma expressão terminológica que fosse mutável, insegura na nomenclatura, quiçá no conceito. Afinal, nessa esteira, poderia se vislumbrar, diante da nebulosidade da conceituação, a hipótese utópica de se sustentar, uma fraude fraudulenta ou fraude não fraudulenta. (DORIA, 1977, p. 44)

Na tentativa de desanuviar o impasse, a lexicologia, adverte que elisão deriva-se do latim *elisione*, que significa suprimir. O termo evasão advém de *evasio*, que seria sofismar, dar aparência de verdadeiro.

A ocorrência do evento tributário, marcado este pela materialização do fato-gerador, sendo este o momento da subsunção da hipótese de incidência tributária ao evento social capaz de irradiar efeitos jurídicos, denominado por grande parte da doutrina de fato jurídico tributário (CARVALHO, 2009, p. 279) possui o núcleo da distinção, capacitando a distinção entre os institutos da elisão e evasão fiscal. O período da ocorrência da subsunção, concomitante com os atos que visem amenizar ou evitar a tributação estão diretamente ligados a licitude ou ilicitude dos atos praticados, adotando-se como divisor de águas o critério cronológico.

Partindo do fator tempo, se os atos fossem praticados anteriormente a ocorrência do evento tributário, tais atos seriam lícitos e enquadrariam como forma lícita de esquiva tributária, ou seja, ocorreria à elisão fiscal. Caso contrário, se os atos viessem a ser praticados pelo contribuinte somente após concretização do evento tributário, estaria presente a figura da evasão fiscal.

O papel da definição é de extrema necessidade. Afinal, é necessário presenciar e explicitar as situações dentro da natureza tributária que são hábeis de serem realizadas sem serem confundidas com atos ilícitos.

Corroborando nessa esteira, a Organização Econômica de Cooperação e Desenvolvimento (OECD), através de sua Comissão de Assuntos Fiscais, realizou nos anos 80, um trabalho acerca das diversas evasões e elisões tributárias colecionadas ao longo do mundo, tendo a elisão três características sempre presentes para sua existência: a artificialidade negocial, visando exclusivamente à economia fiscal, onde tal articulação foi adotada com o intuito do não-pagamento de imposto; a busca por entendimentos distintos dos institutos jurídicos, assim como, a utilização das lacunas da lei, e por fim, o uso do sigilo como artifício de armazenar informações do contribuinte o maior tempo possível. (HUCK apud OECD, 1997, p. 32)

A APLICAÇÃO DOS SUBPRINCÍPIOS E SOBREPRINCÍPIOS

A argumentação de ambos os lados edificam-se pelos princípios, afirmando a prevalência de um sobre o outro em caso de choque quanto à constatação da legitimidade ou ilegitimidade da construção de um planejamento tributário no regime jurídico atual

As normas de 1º grau ou princípios seriam normas de caráter imediatamente finalísticos, possuindo a imprescindibilidade de adotar comportamentos específicos para que possa alcançar o fim obstinado, não havendo assim, a existência de um princípio imparcial, capaz de solitariamente alcançar seu fim, devendo para isso se relacionar com outros princípios, para que o fim obstinado possa ser alcançado. (AVILA, 2004, p. 70).

Existem ainda os sobreprincípios cujos ideais possuem uma maior abrangência, onde para concretização de seu fim é preciso o englobamento de outros princípios de menor comoção, denominados de subprincípios. Todavia, são indispensáveis para a configuração do princípio maior ou, sobreprincípio. Os sobreprincípios devem ter como meta, nortear toda norma jurídica, inclusive, as normas jurídicas tributárias (CAIS, 2004, p. 49).

No enfoque do Estado de Direito, em um regime jurídico que permite a presença do planejamento tributário, um sobreprincípio de grande relevância, seria o sobreprincípio da legalidade, onde sob o prisma do Direito Tributário e da licitude do planejamento tributário, haveriam de estar presentes o subprincípio da estrita legalidade, tipicidade tributária, segurança jurídica e por fim, a certeza do direito.

Por outro lado, a estrutura regida dentro do Estado Democrático de Direito, excomun-

ga a figura do planejamento tributário e possui como sobreprincípio a capacidade contributiva, cujos subprincípios seriam a progressividade, seletividade, personalização, neutralidade e proporcionalidade.

OS SUBPRINCÍPIOS QUE SUPOSTAMENTE ILEGITIMARIAM O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O Estado Democrático de Direito possui como núcleo os valores da igualdade e da justiça. No campo tributário, na atmosfera do respectivo Estado, cria-se um regime jurídico onde torna inadmissível o emprego do planejamento tributário. Sendo assim, qualquer forma de planejamento tributário seria interpretado como um ato ilícito, pelo fato de ser papel irrevogável do cidadão-contribuinte arcar com o robustecimento do erário estatal.

Contudo, é necessário saber se o cidadão-contribuinte possui força para arcar com a exigência que a lei tributária cria, tendo como medida a sua capacidade contributiva.

O Estado Social exterioriza-se pelos princípios da isonomia e da solidariedade, que no campo tributário é realizado por meio do sobreprincípio da capacidade contributiva. O legislador tentou por intermédio deste sobreprincípio, enaltecer ao máximo o princípio da isonomia e da solidariedade, buscando elevar ao máximo o brocardo “tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual, na medida de suas desigualdades” no campo tributário. A única maneira para auferir estes tratamentos de forma proporcional seria a capacidade econômica de cada contribuinte.

Irrefutável a associação de justiça social com a isonomia, podendo esta ser preceituada tanto pelo sentido horizontal quanto vertical. O primeiro preceito concerne a viabilizar o mesmo tratamento para todos aqueles que condizem com a mesma capacidade contributiva; o segundo seria o inverso, ou seja, um tratamento desigual perante aqueles que possuem capacidades contributivas heterogêneas. Logo, aquele que possuir maior renda terá uma incidência tributária mais significativa em comparação aquele que possui renda inferior (TORRES, 2005, p. 110).

Usando o exposto, verifica-se que o princípio da capacidade contributiva busca ser um instrumento de justiça fiscal, na tentativa de ultrapassar a justiça formal e alcançar a justiça material.

Por meio da arrecadação e do referido princípio, busca-se suporte financeiro para que o Estado arque com a infra-estrutura básica para a vida do cidadão-contribuinte, alcançando

além dos objetivos positivados na Constituição Federal da República Federativa do Brasil, possa também preservar e garantir os direitos fundamentais contidos no artigo 5º da Constituição Federal em foco.

Ainda assim, a capacidade contributiva possui limites para sua aplicação, no que tange a sua incidência, respeitando um mínimo e um máximo para sua incidência, ou seja, a capacidade contributiva não pode atingir níveis inferiores ao mínimo existencial ou fiscal, contido no artigo 3º da Carta Política vigente. Contudo, vedado seria o bloqueio realizado pela vedação ao tributo confiscatório, limite máximo para aplicação do respectivo princípio, positivado em nosso ordenamento jurídico no artigo 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988. (CRETTON, 2001, p. 99).

Para a capacidade contributiva ser usada com êxito e atender sua pretensão social, rígidos seus subprincípios terão que se apresentar, sendo os seguintes: progressividade; proporcionalidade personalização; seletividade e neutralidade. (BASSOLI; RIBEIRO, 2007, p.148). Entrementes, a proporcionalidade não possuirá conceituação de princípio nessa perspectiva adotada, como demonstrado a seguir.

O subprincípio da progressividade possui a força coercitiva de estabelecer alíquotas proporcionais ao poder econômico do contribuinte, ou seja, a tributação majorará caso o poder econômico do contribuinte majore, ocorrendo a possibilidade de tributar de forma mais onerosa aquele que possui maior quantidade de proventos tributáveis, sendo sua finalidade puramente arrecadatória.

Dentro do texto constitucional, há somente previsão expressa para sua aplicação sobre três impostos: o Imposto sobre a Renda e Proventos conforme o artigo 153, §2º, I da Constituição Federal, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural cuja previsão encontra-se no artigo 153, §4º, I da Constituição Federal, e por fim, o IPTU Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, positivado no artigo 156, §1º de nossa Carta Magna.

O subprincípio da seletividade se encontra como um exemplo de extrafiscalidade na tributação, pois estabelece em certos tributos a atuação da capacidade contributiva de forma indireta, ou seja, incide de acordo com a essencialidade do produto, mercadoria ou serviço, rechaçando a regressividade, a aplicação das mesmas alíquotas a produtos não pertencentes ao mesmo grau de essencialidade.

A essencialidade é esculpida na expressão “sempre que possível” emanada do artigo 145, §1º da Constituição Federal. Tendo dois impostos agindo como exteriorização de tal princípio – o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de

Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Comunicação conforme artigo 155, §2º, III da Constituição Federal, e o Imposto sobre Produtos Industrializados estipulado no artigo 153, §3º, I da Lex Suprema.

A doutrina dominante afirma uma distinção quanto à seletividade do ICMS e do IPI. O ICMS possui seletividade facultativa, ao contrário do IPI, cuja seletividade é obrigatória. Na contramão, existe pensamento no que tange a seletividade no ICMS, que esta não seria facultativa e sim, uma norma congente de empregabilidade obrigatória (CARRAZA, 2008, p. 248).

A neutralidade seria o subprincípio capacitado para que não houvesse interferência da tributação quanto aos preços relativos, ou seja, não se deve incidir nas decisões dos agentes econômicos no que concerne à alocação dos recursos, visando um mínimo de interferência frente às decisões de mercado dos referidos agentes econômicos.

Personalização ou a pessoalidade por seu turno poderia ser compreendida como o subprincípio capaz de exprimir sempre que possível o caráter pessoal dos impostos e diretamente, de forma gradual, com a capacidade contributiva do contribuinte. Por conseguinte, a incidência irá recair sobre suas características pessoais, não podendo as mesmas serem passíveis de transferência para terceiros.

Com a presença dos subprincípios acima pormenorizados, fundamenta-se a atuação do sobreprincípio da capacidade contributiva que teria como foco a privação do tratamento motivado pela desigualdade entre contribuintes, uma vez que, se por ventura, não houvesse a presença da capacidade contributiva no ordenamento, dilacerações ao princípio da isonomia seriam de fácil percepção entre às relações com a livre concorrência.

OS SUBPRINCÍPIOS QUE LEGITIMAM O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

No campo tributário, se um determinado evento social não possua roupagem para ser envolto pelos efeitos jurídicos, não será enquadrado na hipótese positivada em lei, não havendo que recair dever algum sobre o contribuinte, ou melhor, sobre o cidadão-contribuinte.

O Estado de Direito assegura os valores da liberdade e da segurança do cidadão, onde não havendo vedação pela lei, está permitido a se fazer, e no caso de omissão, segue o mesmo entendimento.

O Estado de Direito à luz do Direito Tributário, possui como sobreprincípio a Legalidade, edificada a partir dos subprincípios da estrita legalidade, tipicidade tributária, segurança jurídica e certeza do direito, cuja concretude destes no ordenamento, agasalha de forma plena

o planejamento tributário.

Neste regime, é possível evitar a ocorrência de um evento tributário que possa corresponder à descrição hipotética contida em lei, ou ainda, minorar ou retardar este impacto, desde que, seguindo o critério cronológico, sejam tais atos anteriores a subsunção do fato à norma.

O sobreprincípio da Legalidade possuiu como um de seus pilares, o subprincípio da Estrita Legalidade, que vem esculpido de forma expressa no ordenamento pátrio no artigo 150, I da Carta Magna presente, onde passa a expor que o princípio em evidência, impõe à lei tributária a criação de uma lei que explicita qual seria, de forma branda, o fato jurídico tributário. O Código Tributário Nacional, positiva também em seu artigo 97 o referido princípio.

A norma jurídica tributária necessita conter a presença de uma hipótese, um mandamento e uma sanção. Ocorrendo a hipótese jurídica tributária (subsunção), o mandamento contido na norma passa a vigorar sob aqueles que fizeram incidir, determinando um comportamento pré-definido sobre estas. No caso de desobediência à parte mandamental da norma, ou seja, surgindo uma antijuridicidade, ocorre por consequência jurídica a sanção (ATALIBA, 2003, p. 43).

A norma não apresentando algum dos requisitos necessários, independente que este seja a hipótese, o mandamento ou a sanção, não será passível de ocorrência. Assim como, não ocorrerá se não consumado os fatos da respectiva hipótese tributária.

O subprincípio da tipicidade ou da reserva absoluta da Lei Formal só poderá ser concretizado na visão de Alberto Xavier, a partir de quatro corolários: a seleção, onde o legislador por meio de sua livre consciência escolhe fatos que expõem a capacidade contributiva do cidadão-contribuinte, e tipifica os mesmos; a existência de *numerus clausus*, assim, a tipologia tributária é taxativa, cerrada; a presença do exclusivismo, do tipo legal que contenha uma descrição precisa dos elementos que são, segundo ao legislador, relevantes ao fato tributário e a apresentação da determinação, ou seja, os elementos do tipo devem ser necessariamente descritos de forma precisa, clara e fechada, para que barre qualquer pretensão do aplicador de inserir seus critérios subjetivos para aplicação ou não da norma (XAVIER, 1978, p. 153).

Assim, o princípio da reserva absoluta da lei formal, fixa o entendimento de que necessariamente, como condição inescusável, a apresentação todas as premissas para a fixação do fato jurídico tributário.

Desta forma, seria vedado qualquer tipo de interpretação extensiva ou integrativa, como o uso da analogia, uma vez que não ocorre a necessidade de interpretação lato, e sim, da interpretação restrita daquilo positivado (CÔELHO, 2003, p. 289).

Todavia, a parte da doutrina, embasada nas idéias de doutrinadores alemães como Klaus Tipke, Martin Kriele e Heinz Paulick, onde afirmam que a analogia poderia ser usada desde que o conteúdo da lei, das palavras escolhidas para positivar a mesma, não fossem de expressividade suficiente para emergir sua vontade, assim como fosse imprescindível uma verossimilhança entre o caso focado e a comparação escolhida para a situação (TORRES, 2005, p. 306).

Adentrando a seara do princípio da certeza do direito há que se focar em sua relevância perante o âmbito da legalidade, sendo esta capaz de dirimir qualquer desavença, objetivando uma convivência harmoniosa dentro de uma sociedade.

A moral do homem possui ligação direta com a certeza do direito, não podendo assim, transcender pelo decorrer da história sem modificações. A moral contida no pensamento atual, juntamente com as atitudes e ações admitidas hoje, não seriam enquadradas como morais há décadas atrás, quiçá séculos.

Ideologicamente a moral modifica-se com a ação do tempo, assim, ainda há possibilidade em um mesmo lapso temporal, que uma determinada conduta seja considerada moral dentro de uma sociedade A, e que, concomitantemente, não seja o mesmo entendimento em uma sociedade B, onde teve sua história alicerçada de forma diversa da primeira.

O subprincípio da certeza do direito está intimamente ligado com uma perspectiva de previsibilidade, comportando uma segurança à sociedade, ao passo que, caso aconteça um determinado fato jurídico, já será passível diagnosticar a consequência do mesmo, ou ainda, pela sua não adimplência, qual a sanção empregada.

De fácil constatação a afirmação de que o referido princípio possua intimidade com o princípio da certeza de direito. Neste sentido, há quem defenda que ambos são os mesmos, não havendo distinção entre tais. (CAIS, 2004, p. 50).

Todavia, não é uníssona a compreensão quanto a este entendimento, uma vez que, parte relevante da doutrina defende que a certeza de direito seria o atributo essencial para a produção de sentido normativo com sentido dêontico. Quanto à segurança jurídica, seria o conjunto de fatores sistêmicos que a partir do uso da certeza de direito, obteria a estipulação de um valor específico, capaz de regulamentar os acontecimentos jurídicos de forma que, fosse assim, criando de fora gradual, a previsibilidade acerca de uma determinada interação advinda de um integrante pertencente a esta sociedade em foco. (CARVALHO, 2007, p. 49).

Assim, os princípios da segurança jurídica e o da certeza do direito, instituem meios para que os cidadãos possuam o controle de discricionariedade do legislador. Sendo como con-

seqüência dos referidos subprincípios, os direitos e garantias fundamentais emanadas do artigo 5º da Constituição Federal.

A APLICAÇÃO DOS POSTULADOS COMO MEIO DE SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIAS

Pelos postulados, almeja-se uma saída aristotélica, um meio-termo, afastado de excessos, uma forma menos passível de erro, para que possa chegar próximo de um resultado respaldado de alicerces rígidos capazes de suportar as críticas que poderão surgir posteriormente.

De acordo com Humberto Ávila, os postulados ou normas de segundo grau possuem o seguinte entendimento:

[...] dizem respeito à aplicação de outras normas jusfundamentais. Para contrastar pode-se também afirmar que essas normas aplicativas [...] tratam da proteção dos direitos fundamentais no que se refere às possibilidades de conhecimento [...], enquanto as normas aplicadas de primeiro grau dizem respeito às possibilidades de realização [...] dos princípios jusfundamentais. (ÁVILA, 2008, p. 42)

Os postulados seriam dessa forma, normas que incidem sobre outras normas. Assim, por intermédio dos postulados, busca-se uma melhor aplicabilidade das outras normas, delimitando o trajeto a ser seguido pelas normas de primeiro grau, como no caso do postulado da proporcionalidade.

Definindo os métodos que as normas de primeiro grau devem seguir, os postulados não podem ser normas finalísticas como estas, pois não buscam um determinado fim, apenas tracejam uma forma a ser seguida, que por meio da razão, priorizando a forma mais eficiente de guiar as normas de primeiro grau, para que, alcance sua finalidade pretendida, primando pela operabilidade do Direito (ÁVILA, 2008, p. 43). O autor em evidência subdivide os postulados em dois grupos: postulados hermenêuticos e postulados normativos aplicativos, sendo este último o abordado como meio de solução dos conflitos por ora suscitados.

Os postulados normativos aplicativos, seriam normas que imprimam condição no ordenamento, ou seja, quando ocorre um determinado conflito de aplicação do Direito, emprega-se o referido postulado.

Dentro do enfoque do planejamento tributário, existindo um determinado caso, em que ocorra uma elisão fiscal, indaga-se se imperariam os princípios advindos do Estado do Direito,

tornando o respectivo ato lícito e sem qualquer implicação jurídica, ou não, ao contrário, deveriam prevalecer os princípios do Estado Democrático de Direito, tornando ilícita a elisão fiscal, onde neste entendimento, ensejaria a figura da evasão fiscal.

A dificuldade persiste tanto para doutrina quanto para jurisprudência, apresentando para ambas as dificuldades para analisar os casos cuja ambiência se enquadraria na tênue e nébula distinção entre elisão e evasão tributária, prevalecendo a tese de que a melhor saída para a problemática, seria o uso do postulado da proporcionalidade, meio hábil para uma solução coerente. Somente diante de um caso concreto seria possível identificar premissas capazes de instituir e estabelecer as qualidades entre os postulados normativos vislumbrando-se uma expectativa de sucesso em razão da aplicação do respectivo postulado.

CONCLUSÃO

A Carta Política vigente em seu artigo 1º explicita a República Federativa do Brasil como um Estado Democrático de Direito e conforme visto, os valores da igualdade material e da justiça social é de extrema relevância. Sendo assim os anseios do Estado Democrático de Direito devem ser saciados para a manutenção do proposto na Constituição Federal.

No campo tributário a roupagem torna-se distinta tendo em vista que o Direito Tributário é regulado por normas constitucionais que possuem forte vínculo com o Estado de Direito (liberalismo) que prestigia, entre outros, dois importantes princípios: da estrita legalidade e da tipicidade fechada, pilares para o planejamento tributário. Este nada mais é do que uma economia de tributos permitindo-se, para tanto, recorrer a toda uma engenharia jurídica mas sempre com a prerrogativa de ser realizada de forma idônea.

Reconhece-se da importância da arrecadação tributária para o Brasil contemporâneo, pois é necessária para implementar as conquistas de um Estado Democrático de Direito tal como está no texto constitucional. Sob tal argumento não se deve inviabilizar a possibilidade do planejamento tributário. No entanto, há reconhecimento doutrinário sobre a dificuldade do tema, especialmente, face ao embate entre princípios de altíssima envergadura jurídica.

Esta dificuldade prática e teórica não exime o dever do jurista em apontar um caminho. Entre eles, para o tema em estudo, indica-se o postulado da proporcionalidade, face ao seu caráter não finalístico, mas de eficiência na definição para aplicação das normas de conduta. Assim, a definição do direito ou não ao planejamento, neste momento histórico, não deve desconsiderar a força do conjunto axiológico e normativo trazido pelo Estado de Direito em matéria tributária

que está constitucionalizado.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 2008.

BARROS, Alberto Ribeiro Gonçalves de. A Teoria da Soberania de Jean Bodin. São Paulo: Unimarco, 2001.

BASSOLI, Marlene Kempfer; RIBEIRO, Maria de Fátima. Planejamento Tributário e o Valor Jurídico da Solidariedade. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coord.). Planejamento Tributário. São Paulo: MP. 2007

BITTAR, Eduardo C. B. Doutrina e Filosofias Políticas, São Paulo: Atlas, 2002.

BONAVIDES, Paulo. Do Estado Liberal ao Estado Social. São Paulo: Malheiros, 2004.
Brasil tem maior carga tributária da América Latina, diz Cepal. Disponível em <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/bbc/ult272u568311.shtml>>. Acesso em: 26 jun. 2009.

CAIS, Cleide Previtalli. O Processo Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2004.

CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. São Paulo: Malheiros. 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 5ªed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CRETTON, Ricardo Aziz. Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2001.

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

FONROUGE, Carlos Maria Giuliani. Derecho Financeiro, vol. II, Buenos Aires: Depalma, 1987.

GRONDONA, Mariano. Os Pensadores da Liberdade. São Paulo: Mandarim, 2000.

HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário. São Paulo: Saraiva, 1997.

PIRES, Adilson Rodrigues. Manual de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo: Malheiros, 2000.

SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio da Legislação Tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

TÔRRES, Heleno Taveira. Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Tributário e Financeiro. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

XAVIER, Alberto. Os princípios da Legalidade e da tipicidade da Tributação. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1978.