

OS LIMITES CONSTITUCIONAIS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO*

THE CONSTITUTIONAL LIMITS TO THE TRIBUTARY PLANNING

Priscila Yumiko Sakamoto**

Marlene Kempfer Bassoli***

Resumo: *O planejamento tributário é o direito de auto-organização do contribuinte, para que, agindo nos limites da licitude, possa planejar as suas atividades, de forma a reduzir, retardar ou mesmo evitar o pagamento de tributos. Todavia, este direito de auto-organizar-se não é, e nem pode ser absoluto, devendo encontrar os seus limites no respeito aos princípios da Tipicidade e da Estrita Legalidade.*

Palavras-chaves: *Planejamento Tributário, Limites, Constitucionais, Princípios.*

Abstract: *Tax planning is a self-organization's right of tax payers, due to that, they can organize its activities in the limits of legality, in order to reduce, to postpone or even to prevent rate of tributes. However, this right to self-organization is not, and it cannot be, absolute. It has to find its limits in the respect to constitutional principles like: the fact's precision with the hypothesis of the law, and strict legality.*

Key-words: *Tax Planning, Constitucional limits, Principles.*

* Artigo extraído da Dissertação de Mestrado, apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* da Universidade Estadual de Londrina, de autoria do primeiro sob a orientação do segundo.

** Mestre em Direito Negocial/Direito Comunitário e MERCOSUL - Universidade Estadual de Londrina / Pr - E-mail: priyumiko@sercomtel.com.br

*** Doutora em Direito do Estado/ Direito Tributário - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo / SP

1 INTRODUÇÃO

A globalização trouxe mudanças significativas à atividade empresarial. As relações e práticas comerciais modernas geraram uma nova dinâmica de conflitos e interesses que se exteriorizam em âmbito internacional e de repercussões globais.

Diante desse processo, a atividade empresarial necessita planejar-se de maneira a suportar a concorrência e a demanda do mercado globalizado. O planejamento tributário surge como um auxiliar para a sustentabilidade dos negócios e atos praticados pela empresa.

São diversas as possibilidades que o planejamento tributário oferece ao contribuinte, entretanto, não há que se confundir o planejamento tributário (elisão fiscal), com atos de fraude, simulação e sonegação fiscal (evasão fiscal). E, a fim de não desnaturar a licitude desses atos, é necessário que sejam observados, em primeiro plano, os limites constitucionais da prática elisiva.

Em princípio o empresário tem a liberdade de contratar e de gerir a sua atividade da forma que melhor lhe convir e, para proteção deste direito, se pretende recorrer à elaboração do planejamento tributário terá respaldo nos princípios tributários da Tipicidade, da Estrita Legalidade e da Segurança Jurídica. A liberdade na de gestão empresarial tem como limite a vedação da ação ou omissão ilegais, sendo que são acolhidas como condutas no campo da evasão fiscal.

2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: CONCEITO

Desde a origem da tributação, quando a cobrança dos tributos dependia do arbítrio e discricionariedade dos soberanos, houve a preocupação dos contribuintes em pagar menos ou mesmo eliminar a exigência de tributos. Esta resistência avança no tempo e, contemporaneamente, por força das estruturas que caracterizam o Estado Democrático de Direito, o cidadão-contribuinte se protege, por meio dos princípios da Segurança Jurídica, da Tipicidade Tributária e da estrita Legalidade Tributária.

Para uma melhor compreensão do conceito de planejamento tributário, é oportuno retomar estudos em torno da definição de tributo, que está prevista na Lei 5172/66, em seu artigo 3^a: “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” (BRASIL, 1996).

Paulo de Barros Carvalho (2002), afirma que cientificamente, não se pode ficar preso a tal definição, uma vez que, a mesma seria imprecisa em alguns pontos e até dispensável em outros.

As críticas que o referido autor faz à definição vigente de tributo são em síntese:

- a) o texto da lei (5172/66) refere-se à relação jurídica que se inaugura com o acontecimento do suposto (acepção dinâmica), e, mesmo assim, menciona apenas o conteúdo do dever jurídico atribuído ao sujeito passivo, quando o melhor seria descrever o próprio vínculo que se instala;
- b) a expressão “prestação pecuniária, compulsória” seria redundante, visto que toda a prestação jurídica é comportamento obrigatório e seu descumprimento é pressuposto de sanção;
- c) o termo ‘pecuniária’ já é relativo a dinheiro, sendo prescindível a expressão seguinte, “em moeda”;
- d) a cláusula “ou cujo valor nela se possa exprimir” amplia o âmbito das prestações tributárias de tal forma a indeterminar o dever jurídico da prestação, vez que quase todos os bens são suscetíveis de avaliação pecuniária, inclusive as prestações in natura ou in labore;
- e) prefere a expressão ‘endonorma’ à cláusula “que não constitua sanção de ato ilícito”;
- f) a expressão ‘instituída em lei’ seria dispensável, vez que se se trata de prestação jurídica, já se estaria aludindo a instituição em lei e ademais há previsão constitucional de que “ninguém será obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa, senão em virtude de lei” (Art. 5º, Inc. II da CRFB/88);
- g) por fim, também a expressão ‘cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada’ seria dispensável vez que se é certo que os tributos são cobrados, no Brasil, mediante atividade administrativa plenamente vinculada, não menos correto que, acaso inexistisse essa forma de cobrança, nem por isso deixariam de ser tributos.

Para o Professor Paulo de Barros Carvalho (2002), o tributo possuiria duas acepções, uma estática e outra dinâmica.

O tributo em sua configuração estática teria como hipótese um conjunto de critérios para identificação de um fato lícito (que não um acordo de vontades), e como consequência, um conjunto de critérios para identificação de uma relação jurídica: o sujeito ativo é o Estado; o sujeito passivo é pessoa física ou jurídica; e o objeto uma prestação de natureza pecuniária. Por sua vez, a configuração dinâmica, observa o vínculo jurídico estabelecido entre o Estado como sujeito ativo e o Contribuinte como sujeito passivo, onde o primeiro é possuidor de direito subjetivo de impor a tributação e o contribuinte o dever jurídico da prestação pecuniária (CARVALHO, 2002).

A definição de tributo deve ser analisada em seus dois aspectos (dinâmico e estático), uma vez que por meio da acepção estática se verificam os seus elementos e na acepção dinâmica permite-se compreender o fenômeno da incidência tributária. Este se verifica, por ocasião da incidência normativa sobre os eventos tributários, permitindo-se identificar a subsunção que ocorre entre a descrição do evento com a descrição da hipótese tributária. A consequência lógico-normativa é a relação jurídica tributária, cujo objeto será o dever de pagar o tributo.

Da necessidade de diminuir os encargos tributários é que surgiram, ainda que primitivamente na economia familiar, os primeiros indícios do planejamento tributário. Hoje é uma prática amplamente utilizada pelas sociedades empresárias e parte essencial da atividade empresarial. É também denominado como *tax planning*, direito à economia de tributos, engenharia fiscal, evasão fiscal legítima, elusão, elisão, entre outras.

Na doutrina, são divergentes os conceitos de planejamento tributário. Registram desde a liberdade regrada de escolha do contribuinte, em conduzir seus negócios de maneira a reduzir da melhor forma possível os encargos da tributação, até a sua utilização ilícita, quando extrapola os limites legais, incorrendo em sonegação e fraude fiscais.

Heleno Tórres (2001, p. 48) ao conceituar o planejamento tributário, vê-o como “um procedimento de interpretação do sistema de normas usado como técnica de organização preventiva de negócios”, afirmando

que o planejamento tributário como a técnica de organização preventiva de negócios, “visa a uma legítima economia de tributos, independentemente de qualquer referência aos atos posteriormente praticados”. Acrescenta ainda que:

sendo o planejamento tributário um procedimento de interpretação do sistema de normas, visando à criação de um modelo de ação para o contribuinte, suas proposições devem buscar constituir formas de economia tributária (*tax saving*), sem contrastar frontalmente o ordenamento (2001, p. 37).

Para Cândido Henrique de Campos (apud MARTINS, 2003, p. 23), “Planejamento Tributário é o processo de escolha de ação ou omissão lícita, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, que vise, direta ou indiretamente, economia de tributos”.

Pedro Benedito Maciel Neto, entende que o planejamento tributário seria:

a atitude de estudar continuamente a legislação, sua constitucionalidade, legalidade e operacionalidade e decidir pela adoção de medidas tendentes a praticar ou abster-se da prática de atos visando a anular, reduzir ou postergar o ônus financeiro correspondente (2000, p. 36).

Finalmente, Lúdio Camargo Fabretti (2001, p. xxx), afirma que o planejamento tributário “é um instrumento tão necessário de gestão de negócios, quanto qualquer outro planejamento, seja de marketing, de vendas, de qualificação de pessoal e de comércio exterior”. Parece equivocada a idéia de que todo e qualquer planejamento de economia de tributos seja ilegal ou ilegítimo, pois é direito do contribuinte gerir seus negócios de forma a ter respeitada a sua liberdade de contratar, bem como a sua capacidade contributiva perante o fisco.

O objetivo primordial do planejamento tributário é o direito de auto-organização do contribuinte, para que, agindo dentro das denominadas lacunas do Direito tributário e nos limites da licitude, possa planejar as suas atividades. É a forma a reduzir, retardar ou mesmo evitar o pagamento de tributos. Recorde-se que este direito de auto-organizar-se não é, e nem pode ser absoluto, devendo encontrar

os seus limites no respeito aos princípios da Tipicidade, da Estrita Legalidade, da Moralidade e da Ética.

Vislumbra-se que na elaboração do planejamento tributário devem-se ponderar alguns pontos como, por exemplo, saber qual é a extensão da liberdade de gestão empresarial e qual seria a ilegalidade ou ilicitude de utilizar, por exemplo, as sociedades *offshore* como instrumento do planejamento tributário e quando e por quais práticas podem ultrapassar o limite da licitude, incorrendo em evasão fiscal.

3 CLASSIFICAÇÃO

Vários são os recursos utilizados pelo contribuinte na tentativa de reduzir ou anular os encargos tributários que podem incidir sobre seu patrimônio. Desta forma, a classificação do Planejamento tributário pode seguir diversos critérios, dos quais salienta-se: a) quanto à conduta do agente; b) quanto à área de atuação; c) quanto ao seu objetivo; e d) quanto aos expedientes ou recursos utilizados (GUBERT, 1999).

3.1 Conduta do agente

Quanto à conduta do agente, o planejamento pode ser:

- a) comissivo, com a utilização de expedientes técnico-funcionais; ou
- b) omissivo, com a não realização da conduta descrita na norma.

3.2 Área de atuação

Quanto à área de atuação do administrado, o planejamento pode ser:

- a) **Administrativo** - por meio de intervenções diretamente perante o sujeito ativo, por meio, por exemplo, da como a consulta fiscal.
- b) **Judicial** - através de tutela jurisdicional, por meio da ação declaratória de inexistência de débito fiscal.
- c) **Interno**, por ações ou omissões praticadas na própria sociedade.

3.3 Objetivo

Quanto ao objetivo, o planejamento pode ser:

- a) anulatório, a fim de impedir a concretização da hipótese de incidência da norma;
- b) edutivo, empregando formas e estruturas jurídicas que concretizem uma hipótese de incidência menos onerosa; ou
- c) postergativo, visando ao deslocamento da ocorrência do fato gerador ou procrastinação do lançamento ou pagamento do tributo.

3.4 Expedientes ou recursos

Quanto aos expedientes utilizados, pode-se classificar em:

- a) **Indireto**, realizado por meio de negócio jurídico indireto.
- b) **Omissivo**, com a abstinência da realização do evento que possa corresponder à descrição da hipótese de incidência.
- c) **Induzido**, quando a própria lei favorece a escolha de uma forma de tributação, através de incentivos e isenções.
- d) **Optativo**, através da escolha da melhor forma elisiva entre as opções dadas pelo legislador.
- e) **Interpretativo ou lacunar**, onde o agente utiliza-se das lacunas e imprevisões do legislador.
- f) **Metamórfico ou transformativo**: forma atípica que se utiliza da transformação ou mudança dos caracteres do negócio jurídico a fim de alterar o tributo incidente ou aproveitar-se de um benefício legal (TORRES, 2001, p. 56).

Essa classificação, embora não esgote todas as possibilidades de planejamento tributário, didaticamente é útil porque demonstra algumas das formas de sua estruturação, que, conforme a necessidade do contribuinte, podem ser utilizadas em conjunto ou separadamente.

4 FINALIDADE

O planejamento tributário tem por fim a redução, a postergação e até mesmo o não pagamento de tributos. Estas finalidades também estão presentes no âmbito do planejamento tributário internacional.

Na esfera internacional, utilizam-se expedientes diferentes de um planejamento estratégico dentro do ordenamento pátrio, procurando-se agir sem ofensa a qualquer dos ordenamentos jurídicos estrangeiros envolvidos.

Devem-se analisar as disposições pertinentes a cada ordenamento jurídico, bem como verificar as possibilidades e o custo da efetivação de determinados negócios, operações e associações permitidas, a fim de alcançar o fim colimado: a elisão fiscal. Neste ponto, ressalta-se mais uma vez que se subentende elisão como atividade lícita.

Para uma real efetivação das finalidades do planejamento internacional é necessário que também sejam observados, na realização desses negócios transnacionais, certos princípios como: o princípio da Legalidade, da Moralidade, do *pacta sunt servanda*, da Boa-fé e da reciprocidade entre os Estados envolvidos.

A partir da análise dos ordenamentos e da observância desses princípios, passa-se ao planejamento tributário em si, ou seja, inicia-se a fase de estudo dos aspectos favoráveis na legislação e na economia de cada país. No que tange às operações típicas do planejamento, podem ser citadas como principais: preços de transferência de ativos (*transfer price*); regras de controle de *thin-capitalization* e *treaty shopping*; espécies de retenções na fonte; normas para a constituição de sociedades como as *holdings*, entre outros aspectos, conforme a necessidade e atividade de cada investidor.

Para Heleno Tórres, o planejamento tributário internacional pode possuir as seguintes possibilidades organizativas, que serão posteriormente analisadas:

- a) Uso de países com tributação favorecida – os paraísos fiscais (*tax heavens*).
- b) Transferências de preços entre empresas vinculadas (*transfer price*).
- c) Uso de acordos internacionais (*treaty shopping* ou *rule shopping*).
- d) Transferências de sede social ou administrativa para o exterior.
- e) Reorganizações societárias internacionais (fusões, cisões, incorporações).
- f) Subcapitalização de empresas (*thin-capitalization*).
- g) Transferências de ativos para o exterior ou no exterior (2000, p. 48).

Dentre as hipóteses relacionadas e escolhida a possibilidade (ou possibilidades) organizacional mais adequada à economia de tributos. Mister se faz que não se deixe de observar a legalidade e a licitude destas atividades. Elas devem caminhar dentro dos limites das legislações envolvidas, sob pena de recair em fraude fiscal internacional.

5 DOS LIMITES CONSTITUCIONAIS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

5.1 Dos princípios constitucionais

A Constituição Brasileira de 1988 (BRASIL, 2004), em seu artigo 5º, II, diz que: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, se não em virtude de lei, assegurando e reafirmando dessa forma, a liberdade do indivíduo de operar suas economias”.

A Carta Maior ainda reserva ao contribuinte autonomia para auto-organizar-se, garantindo-lhe o Direito de propriedade (art. 5º, XXII) e o Direito ao pleno exercício da autonomia da vontade (art. 5º, IV, IX, XIII, XV, XVII e XXII; art. 170 e incisos, dentre outros). Ou seja, o contribuinte tem a liberdade de escolher a melhor forma de diminuir os encargos tributários sobre suas operações, desde que não contrarie o disposto em lei, por isso a necessidade de delinear os conceitos da evasão e da elisão fiscal.

No XXI Simpósio Nacional de Direito Tributário, entendeu-se que “o planejamento tributário elaborado com o único fim de economizar tributos atende ao princípio da moralidade desde que compatível com as normas legais aplicáveis à espécie” (2001).

Helena Tôres leciona ainda que o planejamento tributário pode consistir em uma escolha de atos jurídicos que coincidam com hipóteses de não-incidência, bem como em negócios mais favoráveis por negócios jurídicos indiretos, com a finalidade de eliminação ou redução do tributo devido (2000).

O direito de auto-organizar-se, preconizado pela Carta Maior, não é absoluto, devendo obedecer aos princípios da Legalidade, da Moralidade e da Ética. Foi com a finalidade de delinear esses limites, que a Lei Complementar 104/2001, alterou o artigo 116 do CTN, facultando ao agente administrativo “desconsiderar” os atos que entenda serem “dissimuladores da ocorrência de fato gerador”.

Ao elaborar o planejamento tributário internacional (TORRES apud ALBI), deve-se levar em conta ainda, a estrutura legislativa e administrativa dos países envolvidos, para que o investidor conjugue os seus interesses com os dos Estados envolvidos, de forma a não praticar ato fora dos limites éticos, morais e constitucionais, sob pena de considerar-se o ato como prática evasiva ou de fraude fiscal.

Ao se ajustar o planejamento tributário internacional, dever-se-á levar em conta que dois ou mais ordenamento jurídicos estarão envolvidos, portanto, as repercussões (lícitas ou ilícitas) e limites de quaisquer operações resultantes da estratégia de economia serão transnacionais (TORRES apud ALBI). Ou seja, este direito de planejar a incidência de tributos não é ilimitado, devendo observar tais aspectos externos, bem como os internos, como o princípio da Estrita Legalidade e da tipicidade.

Inferindo-se, portanto, com base em Huck que:

O limite básico que se impõe ao indivíduo, quando planeja seus negócios no campo do direito tributário, é o da validade dos atos jurídicos que pratica, ou pretende praticar. Em tese, goza o contribuinte do direito de organizar seus negócios, condicionado, entretanto, a instrumentá-los por atos jurídicos válidos (1997, p. 25).

A validade do ato jurídico é entendida, conforme o Código Civil Brasileiro no artigo 104, como todo o ato praticado por agente capaz, objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei (BRASIL, 2002).

No planejamento tributário, deve-se ir além e observar se “não há abuso de direito” ou “ato de fraude” (HUCK, 1997, p. 143) por parte do contribuinte. Se atos desta natureza não forem constatados, não há fundamento legal ou razão de ordem social que obstaculize o planejamento tributário, uma vez que, ao organizar negócios da forma menos onerosa, garante a competitividade de sua atividade empresarial perante o mercado globalizado.

Ressalte-se, todavia, que a falta de impedimento legal não afasta a necessidade de serem observadas, no que tange aos limites da intervenção estatal nos negócios privados: a autonomia privada, a autonomia da vontade e a liberdade de contratar (TORRES, 2003).

Segundo Alberto Xavier, a Constituição brasileira não permite estabelecer limites ao princípio da Legalidade, de forma a fundamentar a norma antielisiva, e assim entende:

A questão de saber se podem ser estabelecidas restrições aos direitos e garantias individuais (como os princípios da legalidade da tributação e da liberdade de contratar) e, caso afirmativo, quais as fontes de produção jurídica competentes para o efeito, deve ser

examinada à luz da moderna teoria da ‘reserva de Constituição’, que visa a definir o papel respectivo das leis constitucionais e das leis infraconstitucionais no domínio dos referidos direitos e garantias (2001, p. 111).

E conclui que:

O pretense limite à liberdade de o cidadão se auto-organizar e contratar teria o seu fundamento na sua função social, que não pode colidir com um dever de solidariedade social de contribuir para as despesas públicas de harmonia com a sua capacidade contributiva (2001, p. 104).

O próprio Poder Constituinte (Originário) estabelece limites (reserva) a certas matérias, as quais ou não podem ser modificadas pelo legislador que o sucede, ou, em permitindo, somente o autoriza por meio de Emenda Constitucional. A reserva pode ser absoluta, no caso das Cláusulas Pétreas (§ 4º do Art. 60 da Constituição Federal/88) ou relativa ao autorizar a modificação de determinado dispositivo constitucional, dentro dos limites fixados pela própria Carta Magna.

Inserto na proteção da reserva absoluta da Constituição, encontra-se o princípio da Legalidade, que segundo Xavier:

E isto é assim porque o conteúdo essencial das garantias em causa se encontra perfeita e integralmente definido na norma constitucional, porque esta não contém qualquer restrição intrínseca expressa, porque não autoriza qualquer restrição pela legislação constitucional superveniente e menos ainda por legislação infraconstitucional (como sucederia se de reserva relativa se tratasse) e porque, enfim, nem sequer considera necessária uma remissão para uma atividade concretizadora ou reguladora da lei (2001, p. 119).

Quanto à liberdade de contratar, é derivada do princípio da livre iniciativa (Arts. 1º, inciso IV e 5º, inciso XIII da Constituição Federal), origina-se no princípio geral de liberdade (Art. 5º, caput e inciso II da Constituição Federal), que abriga também a liberdade econômica, garantida pelo Art. 170 da Constituição Federal Brasileira, que giza: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho

humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos, existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]” (BRASIL, 1988).

Qualquer restrição a essa liberdade deve fundar-se no dispositivo mencionado, não podendo o legislador interferir na liberdade de contratar garantida. Não se pode, no entanto, admitir uma norma geral tributária, que extrapole os limites do princípio da liberdade de contratar que estão fixados pela Carta Magna, ou como Xavier leciona:

Ora, as gravíssimas restrições introduzidas por cláusula antielisiva à liberdade de contratar, ou seja, de exercício dos direitos civis por que se traduzem as liberdades econômicas, não têm nenhum outro fundamento que não seja uma estrita motivação fiscal (2001, p. 121).

São inafastáveis as ponderações de que o planejamento não pode comportar a simulação ou o abuso de direito no uso das formas jurídicas. São limitações quando da prática utilizada para a diminuição, postergação ou anulação de incidência de tributação, tanto pelo ordenamento jurídico pátrio, quanto pelos ordenamentos jurídicos estrangeiros. Os envolvidos na atividade de economia fiscal não devem ultrapassar ao que entendem por ético e moral nos negócios.

5.2 Dos princípios constitucionais tributários da tipicidade e da estrita legalidade

Fabio Ulhôa Coelho, ao analisar que o “sistema jurídico somente pode ser considerado lógico, se os enunciados por ele compreendidos puderem ser organizados sob a perspectiva dos princípios e regras do raciocínio lógico”, conclui que “a lógica do sistema jurídico depende da unidade, consistência e completude das proposições jurídicas, caso contrário podem surgir as antinomias ou as lacunas” (2004, p. 55).

O conflito (antinomia) ou a ausência (lacuna) de normas não implica na contradição ou completude do Direito. No entanto, o sistema jurídico pode apresentar tais características, e por hábito é, com base nas lacunas dos sistemas jurídicos tributários, que se baseiam os planejamentos tributários.

Por um lado, o planejamento tributário empresarial deve respeitar o sistema jurídico do território em que está localizada a matriz ou suas filiais, de forma a não tornar inválidos ou ilegais os seus planos; por outro, o empresário não está obrigado a deixar de fazer o que a lei não proíbe, e agir dentro das lacunas não é inválido, nem ilegal no sistema jurídico brasileiro.

Os princípios constitucionais tributários, também, devem ser observados no planejamento e podem ser definidos como vetores das normas, ou, ainda, como mandamentos nucleares, que norteiam o sistema jurídico tributário e protegem os contribuintes dos abusos do fisco diante da relação jurídica tributária, apontando como os mais importantes: o da tipicidade e o da estrita legalidade.

5.2.1 *Princípio da tipicidade ou reserva absoluta*

O princípio da tipicidade exige que a lei seja minuciosa ao descrever a hipótese de incidência do tributo, de modo a evitar o uso da analogia ou da discricionariedade, na atividade de interpretação das normas tributárias.

Alberto Xavier leciona que esse princípio, tal qual no Direito penal, exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal, que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta (2001).

Paulo de Barros Carvalho afirma que, “o tipo tributário é definido pela integração lógico-semântica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo” (2004, p. 160). Assim, o tributo só incide no caso de fato ou situação típica, ou seja, de fato ou situação descrita em lei, ou seja, “o princípio da tipicidade da tributação encontra-se implícito na formulação do princípio da legalidade como reserva absoluta de lei” (2004, p. 20).

A reserva absoluta de lei significa para Alberto Xavier que a lei tributária é *lex stricta* (princípio da legalidade):

[...] a exigência constitucional de que a lei deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão do órgão de aplicação do direito no caso concreto,

ao invés do que sucede na ‘reserva relativa’ [...], ela não tem que fornecer necessariamente o critério de decisão no caso concreto que o legislador pode confiar à livre valoração do órgão de aplicação do direito, administrador ou juiz (2004, p. 17-18).

Para o autor citado, o órgão de aplicação da lei tributária deve limitar-se a subsumir a descrição do fato à descrição da hipótese tributária, independente de qualquer valoração pessoal. Indica que nos termos da alínea *a*, do inciso III, do Art. 146 da Constituição Federal de 1988, consagra-se a reserva absoluta uma vez que proíbe a cláusula geral, devendo ser as normas tributárias formuladas por conceitos determinados, como, por exemplo: o fato gerador, a base de cálculo e o sujeito passivo.

A formulação legal dos tipos tributários opera-se em três diferentes graus: em primeiro grau, efetuada pela Constituição quando descreve o núcleo essencial do tributo; em segundo grau, efetuada pela lei complementar quando traz a definição legal, o fato gerador, a base de cálculo e o sujeito passivo; e em terceiro grau, efetuada pela lei ordinária quando há conformação dos tipos dentro dos parâmetros da lei complementar (XAVIER, 2004).

Esses graus e regras para a formulação da legislação tributária, estabelecidos pela própria Constituição Federal, relacionam a tipicidade também com os princípios da segurança jurídica e da separação de poderes, onde a reserva de lei protege e garante da utilização de mecanismos indiretos ou oblíquos pelos órgãos dos Poderes Executivo ou Judiciário, para inverter ou subverter competências, criando um poder paraconstitucional e apócrifo (XAVIER, 2004).

O princípio da tipicidade, por fim, exprime a determinação de comandos e técnicas ao legislador tributário, para que formule as leis de modo:

- a) Casuístico ou seletivo, com a proibição de cláusulas gerais (*lex stricta*);
- b) Completo e exclusivo, com a proibição de normas de reenvio (*lex completa*);
- c) Claro e preciso, com a proibição de conceitos indeterminados (*lex certa*);
- d) Expresso, com a proibição da analogia (*lex stricta*) (XAVIER, 2004, p. 29).

Para o planejamento tributário importa destacar que: o princípio da tipicidade consagra uma garantia individual do cidadão da liberdade de contratar, retratada na liberdade fiscal ou, de opção fiscal, que permite aos contribuintes agir e planejar, desde que não o façam dentro dos limites demarcados pelos tipos legais (XAVIER), sendo livres para optar pelas condutas fiscais menos onerosas.

5.2.2 Princípio da estrita legalidade

O princípio constitucional tributário da estrita legalidade está inserto no Art. 5º, inciso II da Constituição Federal de 1988, onde está explícito que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei”, e o Art. 150, inciso I, da mesma Carta, onde está redigido que: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

Para o Direito tributário esse princípio é tomado de maneira mais estrita, de forma que Paulo de Barros Carvalho ressalta a respeito:

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional (2004, p. 157-158).

O referido autor entende que: “somente a norma jurídica, tomada em sua integridade constitutiva, terá o condão de expressar o sentido cabal dos mandamentos da autoridade que legisla” (2004, p. 21).

Geraldo Ataliba conceitua a subsunção como o fenômeno lógico, “de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei”. Diz-se que um fato se subsume à hipótese legal quando “corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei” (1990, p. 63). Assim, a imposição do tributo somente será possível se houver hipótese de incidência anteriormente descrita em lei.

Sacha Calmon Navarro Coelho, seguindo o entendimento de Geraldo Ataliba, leciona que:

A lei fiscal deve conter todos os elementos estruturais do tributo: o fato jurígeno sob o ponto de vista material, espacial, temporal e pessoal (hipótese de incidência) e a consequência jurídica imputada à realização do fato jurígeno (dever jurídico). Equivale dizer que a norma jurídico-tributária não pode ser tirada do *ordo juris* nem sacada por analogia, deve estar pronta na lei, de forma inequívoca, obrigando o legislador a tipificar os fatos geradores e deveres fiscais. [...].

Tipicidade ou precisão conceitual é o outro nome do princípio da legalidade material (2001, p. 199).

O Código Tributário Nacional, no Art. 97, dispõe que somente a lei pode determinar sobre:

- a) A instituição ou a extinção de tributos;
- b) A majoração ou a redução de tributos;
- c) A definição do fato gerador da obrigação tributária principal;
- d) A fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo;
- e) A cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos; e
- f) As hipóteses de exclusão, suspensão e extinção dos créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades (BRASIL, 1996).

Somente por meio do Processo Legislativo se pode criar, aumentar ou reduzir tributos, alterar os prazos, parcelar, enfim, tudo que for importante em matéria tributária somente se tornará exigível se houver previsão legal (BRASIL, 1988).

César A. Guimarães Pereira observa ainda, que “a elisão tributária ampara-se em omissão legislativa ou em dispositivo legal que permita obter, sem o sacrifício da utilidade econômica da conduta do particular, a redução ou a supressão do encargo tributário”. Pondera ainda, quanto à impossibilidade do Estado em recorrer à teoria da fraude à lei frente à elisão tributária:

[...] a lei tributária não institui conduta obrigatória nem proibida, mas vincula determinados efeitos jurídicos a uma hipótese. Se ocorrer o fato descrito na hipótese, surgem os efeitos jurídicos. Porém, se o particular não é obrigado a realizar o fato, nem é proibido de deixar de realizá-lo. Assim, se empregar caminho indireto para não realizar o fato, não estará fraudando nenhuma norma de obrigação ou de proibição (2001, p. 17).

O planejamento tributário está amparado pela estrita legalidade, uma vez que somente há o dever de pagar os tributos se houver lei que preveja a hipótese de incidência de tais tributos, bem como há o direito de menos pagar se assim a norma tributária permitir ou não proibir.

6 CONCLUSÃO

Não existe no ordenamento jurídico brasileiro uma norma que de maneira geral, obste o direito ao planejamento tributário. Esta é, também, a constatação de Alberto Xavier, “inexistem limitações constitucionais aos direitos e garantias da legalidade da tributação e da liberdade de contratar” (2001, p. 111).

Ao tentar equiparar o planejamento tributário e a evasão fiscal pelos seus efeitos econômicos, estar-se-ia considerando uma interpretação econômica, que é inadequada diante dos princípios constitucionais como o da Tipicidade e da Capacidade contributiva. Conduziria a uma negação daquilo que é jurídico, causando uma grande insegurança ao contribuinte.

Hermes Marcelo Huck divide a elisão fiscal em elisão lícita e ilícita. Apesar do contra-senso aparente na expressão elisão-ilícita, pode-se afirmar que “é a prática do agente destinada a não envolvê-lo na relação tributária, mediante o uso de meios não proibidos, mas anormais, insólitos, inadequados e que, de alguma forma, possam ser caracterizados como abuso do direito ao uso da forma jurídica” (1997, p. 45).

Se não é proibido praticar atos na gerência de negócios que possuam a finalidade precípua de economizar tributos, não há que se falar em ilicitude, fraude ou mesmo abuso de direito.

Diante das divergências doutrinárias conclui-se que são necessários mais estudos, especialmente, dos instrumentos utilizados no planejamento tributário, tanto em nível nacional quanto internacional. Na medida em que forem mais bem compreendidos, será possível desenvolver meios de controle que objetivem a coibição da utilização de tais instrumentos, tendo por fundamento valores éticos e morais. No entanto, estes valores, não podem ser argumento para ultrapassar os limites dos princípios constitucionais tributários da estrita legalidade e da tipicidade.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 1990.

BRASIL. **Código Tributário Nacional** - Lei n.º 5.172 de 25/10/96.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n.1/92 a 42/2003 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão n.1 a 6/94. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas.

_____. **Código Civil - Lei n. 10.406, de 10-1-2002**. Art. 104. A validade do negócio jurídico requer: I - agente capaz; II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável; III - forma prescrita ou não defesa em lei. 2002.

CADERNOS DE PESQUISAS TRIBUTÁRIAS - Nova Série 3/533 - citada por Ives Gandra Martins e Paulo Lucena de Menezes em parecer (Elisão Fiscal). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. RT/SP. Dejalma de Campos. (Coord.). v. 36, a. 9, jan/fev./2001.

CAMPOS, C. E. de. In: MARTINS, I. G. **Planejamento tributário - imposto de renda / pessoas jurídicas**. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2003.

CARVALHO, P. B. **Teoria da Norma Tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

_____. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 2004.

COELHO, F. U. **Roteiro de Lógica Jurídica**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

COELHO, S. C. N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

FABRETTI, L. C. **Normas Antielisão**. IBPT. Disponível em: <www.tributarista.com.br/content/estudos/anti-elisao.html> . Acesso em: 19/06/01.

GUBERT, P. A. P. **Planejamento Tributário: Análise Jurídica e Ética. Monografia** - IBEJ. Curitiba, 1999.

HUCK, H. M. **Evasão e Elisão Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

MACHADO, H. de B. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 1998.

MACIEL NETO, P. B. Direitos e Deveres dos Empresários e Administradores. **Revista Jurídica Consulex**. n. 41. São Paulo, p. 36, 2000.

MARTINS, I. G. **Planejamento tributário - imposto de renda/pessoas jurídicas**. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2003.

PEREIRA, C. A. G. **Elisão Tributária e Função Administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001.

TÔRRES, H. **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e operações transacionais**. São Paulo: RT, 2001.

_____. TORRES, H. In: ALBI, E. *Estratégias de planificación fiscal internacional: instrumentos financeiros*. Fundación Fondo para la investigación Económica y Social. *Planificación fiscal internacional*. Madrid: Confederación Espanola de Cajas de Ahorros, 1993, p. 9-32.

_____. **Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação e Elusão Tributária**. São Paulo: RT, 2000.

XAVIER, A. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

