

**ASSOCIAÇÃO CARUARUENSE DE ENSINO SUPERIOR E TÉCNICO  
– ASCES**

**BACHARELADO EM DIREITO**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO FERRAMENTA LÍCITA DO  
CONTRIBUINTE PARA MINORAR A CARGA TRIBUTÁRIA.**

**JOSÉ DA ROCHA PASCHOAL NETO**

**CARUARU**

**2016**

**ASSOCIAÇÃO CARUARUENSE DE ENSINO SUPERIOR E TÉCNICO  
– ASCES**

**BACHARELADO EM DIREITO**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO FERRAMENTA LÍCITA DO  
CONTRIBUINTE PARA MINORAR A CARGA TRIBUTÁRIA.**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado à Associação Caruaruense de Ensino Superior e Técnico – ASCES, Faculdade de Direito de Caruaru, como requisito parcial a obtenção do grau de bacharel em Direito, sob orientação do Prof.º Marcos Aurélio Mota Jordão.

**JOSÉ DA ROCHA PASCHOAL NETO**

**CARUARU**

**2016**

## BANCA EXAMINADORA

Aprovada em: \_\_/\_\_/\_\_

---

Presidente: Prof. Marcos Aurélio Mota Jordão

---

Primeiro Avaliador: Prof.

---

Segundo Avaliador: Prof.

## AGRADECIMENTOS

Em principio agradeço a Deus e a Nossa Senhora, de quem sou devoto e deposito minha fé, por me abençoarem em toda minha vida, sempre me guiando para que eu siga o melhor caminho e me livrando de todos os males. Entrego minha vida em suas mãos.

Agradeço a minha família, que é base e o motivo de ser quem sou, sempre me dando total apoio e orientação e, acima de tudo, sempre depositando em mim todo seu amor e carinho, para que eu trilhe um caminho de felicidade, amor, sucesso e prosperidade. A eles, que são meu maior orgulho e amor, o meu muito obrigado. Amo vocês!

Da mesma forma que agradeço a minha namorada, pessoa que entrou em minha vida e encheu meus dias com amor e felicidade, sempre estando ao meu lado, oferecendo todo seu apoio e carinho. Que sigamos nossas vidas juntos, amo você!

Agradeço a meus amigos e amigas, pelo inigualável companheirismo e momentos da mais pura alegria. Agradeço por tê-los em minha vida, e ter a sorte de chamá-los de amigos.

Agradeço a meu professor e orientador, Marcos Jordão, por sempre ser tão solícito e prestativo, sempre me orientando para a realização de um bom trabalho, a cada ensinamento que me concedeu. Obrigado por todas as valiosas lições.

Por fim, mas não menos importante, agradeço a todos os professores que através de seus conhecimentos, me ajudaram e ajudam a trilhar um caminho de sucesso. Obrigado por todos os seus ensinamentos.

## RESUMO

O presente trabalho tem por fim, discorrer sobre uma ferramenta a serviço do contribuinte, qual seja, o planejamento tributário, o qual é uma atividade civil ou empresarial lícita que visa obter uma minoração no ônus tributário, através de um estudo prévio, sendo realizada uma engenharia financeira que, quando realizada de maneira adequada, consegue se auferir o fim desejado, qual seja, retardar, minorar ou evitar o nascimento da obrigação tributária. Realizar tal atividade vem em decorrência da situação econômico-financeira, na qual o Brasil se encontra, haja vista que é de notório conhecimento a elevada carga tributária incidente sobre os contribuintes, a qual é encarada com extrema rejeição por quem paga o tributo. Com a necessidade de buscar maneiras de sobreviver à economia, há contribuintes que realizam manobras ilícitas, como a sonegação fiscal, a simulação e a fraude, com o fim de reduzir o valor pago junto aos cofres públicos, em tributos, se evadindo da obrigação tributária já existente, cometendo, dessa forma, crime contra a ordem tributária, ficando sujeitos à aplicação da devida sanção penal ou tributária. Com o planejamento tributário, quando realizado seguindo os seus princípios norteadores e seguindo o que está expresso na legislação vigente, o contribuinte consegue obter a tão desejada redução dos custos tributários, seguindo dentro dos limites da licitude e sem incorrer na ilegalidade, haja vista que quando se ultrapassa o limiar da legalidade, o contribuinte fica suscetível às sanções decorrentes da conduta ilícita que cometeu. Portanto, através de um planejamento tributário, o contribuinte consegue reduzir o ônus tributário e em consequência, potencializar os resultados de seus negócios e, acarretado a isso, melhorar o desenvolvimento do meio econômico-financeiro como um todo.

**PALAVRAS CHAVE:** Planejamento tributário; elisão fiscal; evasão fiscal; sonegação fiscal; economia tributária.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	07
<b>CAPITULO I – CONSIDERAÇÕES INICIAS RELACIONADAS À TRIBUTAÇÃO .....</b>	<b>09</b>
1.1. TRIBUTO .....	09
1.2. TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.....	15
1.3. O QUE É PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	18
<b>CAPITULO II – PRINCÍPIOS NORTEADORES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, SUA DISTINÇÃO COM OUTRAS FORMAS DE REDUZIR A CARGA TRIBUTÁRIA E SEUS LIMITES.....</b>	<b>21</b>
2.1. PRINCÍPIOS NORTEADORES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO..	22
2.1.1. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	24
2.1.2. PRINCÍPIO DA LIBERDADE FISCAL.....	25
2.1.3. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.....	28
2.1.3.1. PRINCÍPIO DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIA.....	29
2.1.3.2. PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL TRIBUTÁRIA.....	29
2.2. DIFERENCIAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM OUTRAS MANOBRAS TRIBUTÁRIAS COM O FIM DE REDUZIR O MONTANTE PAGO EM TRIBUTOS.....	29
2.2.1. ELISÃO FISCAL.....	31
2.2.2. EVASÃO FISCAL.....	32
2.2.2.1. SONEGAÇÃO FISCAL.....	34
2.2.2.2. SIMULAÇÃO FISCAL.....	35
2.2.2.3. FRAUDE FISCAL.....	36
2.2.3. ABUSO DE DIREITO.....	37
2.2.4. ABUSO DE FORMA.....	38
2.3. LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	39
<b>CAPITULO III – O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO LIBERDADE FISCAL DO CONTRIBUINTE SEM EXTRAPOLAR A LICITUDE, ATRAVÉS DO PRINCÍPIO DA LIVRE INICIATIVA.....</b>	<b>40</b>
3.1. EFICÁCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	40
3.2. LICITUDE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	42
3.3. O PLANEJAMENTO COMO LIBERDADE FISCAL INSERIDO NO PRINCÍPIO DA LIVRE INICIATIVA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988..	48

3.3.1. PRINCÍPIO DA LIVRE INICIATIVA.....	48
3.3.2. PRINCÍPIO DA LIVRE INICIATIVA NÃO É RAZÃO PARA ULTRAPASSAR O LIMITE DA LEGALIDADE.....	51
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	54
REFERÊNCIAS.....	56

## INTRODUÇÃO

É de notório conhecimento que a carga tributária brasileira, incidente sobre os contribuintes, tanto quando pessoas físicas, quanto sobre as empresas, na figura de pessoa jurídica, é demasiadamente alta, por muitas vezes impossibilitando a realização de negócios em virtude do elevado custo tributário.

Em consequência à carga tributária incidente no Brasil, se faz necessário encontrar meios para reduzir o montante pago em tributos, pelo simples fato de que a cobrança realizada sobre aqueles em que se incide o tributo ser considerada elevada e abusiva, não permitindo que haja margem para o desenvolvimento econômico.

Em decorrência da situação tributária, o contribuinte tende a procurar meios para que possa sobreviver à economia, buscando formas de minorar o montante pago junto aos cofres públicos em tributos. Nem todos os caminhos para a redução dos custos tributários são lícitos, dessa forma, cabe ao contribuinte encontrar uma ferramenta, através da qual, consiga obter o resultado que deseja, qual seja, pagar menos tributos.

O planejamento tributário é uma ferramenta lícita, através da qual o contribuinte, consegue realizar a economia tributária, se utilizando de uma engenharia financeira, que se dá através de uma organização, com o intuito de retardar, minorar ou evitar o nascimento da obrigação tributária, fazendo com que haja uma redução no valor pago em tributos e acarretado a isso, uma maior perspectiva de um resultado positivo.

Decorridas as explicações iniciais, o presente trabalho tem como fim, apresentar uma ferramenta lícita, para que o contribuinte consiga, através de uma organização prévia, desde o momento que antecede o nascimento da obrigação tributária, antes da ocorrência do fato gerador do tributo, até o momento no qual é estabelecida a obrigação tributária, para assim, realizar uma economia nos tributos pagos se utilizando de um planejamento tributário.

Para tanto, utilizar-se-á de estudos em caráter bibliográfico, tendo como embasamento a opinião de doutrinadores, especialistas e estudiosos sobre o tema

em questão, como também se utiliza da legislação vigente para fundamentar o assunto abordado.

O primeiro capítulo do presente estudo irá discorrer sobre o tributo, partindo da sua origem histórica, e explanando sobre seu conceito, como também sobre suas espécies. Para tanto, se utilizou de fontes primárias, como por exemplo, a letra da lei vigente, bem como se utilizou de fontes secundárias, quais sejam, opiniões doutrinárias a respeito do tema. Também é fonte para discussão no primeiro capítulo a situação econômica no Brasil, tratando sobre a intensa carga tributária que incide sobre os contribuintes, como também foi explanado sobre uma ferramenta lícita, a serviço do contribuinte, para minorar o montante pago em tributos, a qual é conhecida como planejamento tributário, que é o tema central deste trabalho.

No segundo capítulo será realizado um estudo acerca do planejamento tributário, mostrando os princípios que o fundamentam, através do que está expresso na Carta Magna desta República Federativa, como também pela a opinião de doutrinadores e estudiosos sobre o tema. Ainda no segundo capítulo, será realizada uma diferenciação entre a ferramenta lícita que é o planejamento tributário, de outras manobras, as quais também visam uma redução do ônus tributário, entretanto, podendo ultrapassar o limite da licitude. Por fim, será explanado sobre os limites de um planejamento tributário, de forma que, fique claro a existência de um limiar estreito, o qual separa o lícito do ilícito, na conduta de quem pretende realizar um planejamento acerca das obrigações tributárias.

Quanto ao terceiro capítulo, discorreu-se sobre a eficácia de um planejamento tributário, quando realizado dentro dos limites expressos na legislação, sem ingressar na ilegalidade. Fora utilizado, como fonte para embasamento e estudo, jurisprudências a respeito do tema, com o intuito de mostrar que a conduta do contribuinte, quando realizada seguindo o limiar da licitude, oferecerá benefícios para quem a realiza. Como também, se utilizou de julgados mostrando condutas ilícitas por parte dos contribuintes, a fim de burlar o sistema financeiro, cometendo crimes contra a ordem tributária. E, por fim, discorreu-se sobre o princípio constitucional da livre iniciativa, o qual é pedra fundamental do estado democrático de direito e, base para a estrutura da ordem econômica, sendo, portanto, princípio fundante do planejamento tributário, o qual deve ter seus limites respeitados, para que o contribuinte não extrapole o limiar da licitude e ingresse na ilicitude, ficando sujeitos a sanções penais e tributárias.

## CAPITULO I – CONSIDERAÇÕES INICIAIS RELACIONADAS ÀTRIBUTAÇÃO.

### 1.1. TRIBUTO

A palavra tributo é tão antiga quanto à própria comunidade humana, entretanto ela nem sempre teve o mesmo entendimento ao longo da história. Existem varias acepções sobre a palavra tributo, varias teorias sobre o tema, há quem defenda que o tributo era usado como elemento que cada indivíduo entregava, com o objetivo de satisfazer as necessidades da coletividade. Também há quem defenda que o tributo era equiparado a um encargo real, o qual era muito similar a obrigações do Direito Romano, as quais diziam que o Estado praticava ações em favor do contribuinte e, este, lhe ressarcia mediante pagamento de quantia certa, sendo dessa forma bastante semelhante a um contrato bilateral. Bernardo Ribeiro de Moraes, em sua obra aduz que “tributo, como gênero, provém do latim *tributum*, do verbo *tribuere* (*tribuo – is, ere, tribui, tributum*), que significa repartir, dividir, partir entre as tribos”.<sup>1</sup> Não se sabe ao certo a partir de quando passou a existir o tributo, ou qual a precisão de suas definições ao decorrer da história, o que se pode afirmar, é que o tributo vem acompanhando a evolução histórica do homem, caminhando sempre junto com a evolução da sociedade.

O tributo é por si só, um fato gerador de conflito, por estar entre dois pólos com vontades distintas, ou seja, o tributo está entre a necessidade de arrecadação do Estado e a vontade do tributado em não ter a obrigação de contribuir com tal arrecadação. O tributo representa o preço que todos os cidadãos, integrantes de uma comunidade organizada, pagam por terem a sociedade que têm, entretanto, a realidade nem sempre é essa. Surge desse conflito de interesses, o binômio Fisco x Contribuinte, no qual o tributo é espeque fundamental para que o Estado possa realizar com maestria suas funções, enquanto que, para quem o paga, representa uma interferência em seus rendimentos, e acarretado a isso, em seu patrimônio.

A necessidade de arrecadar para o cumprimento de suas obrigações é o real motivo da existência do tributo para o Estado, diante dessa necessidade, o Estado tem a seu inteiro dispor o poder de aplicar tributos. Entretanto, por se tratar de um

---

<sup>1</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário, 1<sup>o</sup> vol. 6. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. P. 349.

estado democrático de direito esse poder do Estado é fundamentado e limitado por lei, no Brasil, encontra seus fundamentos e limites em primazia na Constituição Federal do Brasil. Guilherme de Carvalho Jr em sua obra, aduz que:

(...) o caráter vinculativo da Administração Pública na cobrança do tributo criado, o que implica afirmar que o Estado, ao proceder à cobrança do tributo, deve pautar suas ações sempre de acordo e conforme os comandos advindos da lei, não havendo limites de discricção ao administrador público nesta matéria. É a lei, portanto, quem ditará os caminhos a serem percorridos pelo administrador público nessa empreitada de instituição, arrecadação, cobrança do tributo.<sup>2</sup>

Não cabe a Constituição Federal, atribuir ou instituir tributos, sua competência é informar quais os bens e negócios jurídicos que expressam valor, riqueza e que sejam passíveis de tributação, para que possa, assim, distribuir competência entre seus entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) e entidades paraestatais, para que estes possam instituir e atribuir tributos. Hugo de Brito Machado, em sua obra, ao discorrer sobre a necessidade de arrecadação do Estado, diz que:

No Brasil vigora a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica. A atividade econômica é entregue a iniciativa privada. A não ser nos casos especialmente previstos na Constituição, o exercício direto da atividade econômica só é permitido ao Estado quando necessário aos imperativos da segurança nacional, ou em face de relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (Constituição Federal, art. 173). Não é próprio do Estado, portanto, o exercício da atividade econômica, que é reservada ao setor privado, de onde o Estado obtém os recursos financeiros de que necessita. Diz-se que o Estado exercita apenas atividade financeira, com tal entendido o *conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins*.<sup>3</sup>

Resta claro, portanto, que o Estado para conseguir realizar seus fins sociais e suas funções precisa de uma ferramenta para arrecadar, ferramenta esta que é o tributo.

De acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), o qual em seu artigo 3º define o conceito de tributo e discorre com primor sobre a imposição tributaria, a qual é pedra fundamental da disciplina de direito tributário. O artigo 3º do CTN aduz que:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito,

---

<sup>2</sup> CARVALHO JUNIOR, Guilherme de. Direito Tributário. Ed. Elsevier, Rio de Janeiro, 2008. P.10.

<sup>3</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Ed. Malheiros, 2015. P.24.

instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.<sup>4</sup>

Então, partindo do que está expresso no CTN entende-se que tributo é uma obrigação, criada por lei, de pagar, impondo aos contribuintes o dever de entregar parte de sua renda e, por conseguinte, parte do seu patrimônio para o desenvolvimento e manutenção do Estado.

A Carta Magna brasileira define que existem três espécies de tributos, sendo eles o imposto, as taxas e as contribuições de melhoria decorrentes de obras públicas. A Constituição Federal, em seu artigo 145 diz que:

Art. 145 (CF) A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:  
I - impostos;  
II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;  
III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.<sup>5</sup>

O Código Tributário Nacional segue à esteira da Constituição Federal, possui o mesmo entendimento quanto à divisão das espécies tributárias, em seu artigo 5º, diz que o tributo se divide em impostos, taxas e contribuições de melhorias.

A doutrina, quando em questionamento quanto à quantidade de espécies de tributos não é uniforme, isto é, não existe uma teoria unânime quanto ao tema. Há quem defenda uma teoria diferente da qual é encontrada na Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, os quais defendiam uma teoria tripartida, enquanto que há autores que defendem teorias, as quais aduzem que existem diferentes espécies de tributos. Renomados autores pactuam do entendimento da teoria tripartida, a qual remete aos impostos, taxas e contribuições de melhoria, entretanto, de acordo com essa parte da doutrina os empréstimos compulsórios e as contribuições podem assumir qualquer configuração dentro das três espécies de tributos. Luciano Amaro tem um entendimento diferente da teoria tricotômica, ele pactua da ideia de que existem cinco espécies de tributos, considerando dessa forma, as contribuições e os empréstimos compulsórios como espécies de tributo. É a partir disso que surge a teoria pentapartida, a qual predomina tanto na doutrina, quanto na jurisprudência. Segundo Luciano Amaro:

---

<sup>4</sup> BRASIL. Lei Nº 5.172/1966 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Senado, 1966.

<sup>5</sup> BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília. DF: Senado. 1988.

(...) os critérios de classificação dos tributos não são certos ou errados. São mais adequados, menos adequados, ou inadequados (a) no plano da teoria do direito tributário, ou (b) no nível do direito tributário positivo, como instrumento que permite (ou facilite) a identificação das características que devem compor cada espécie de tributo (...)<sup>6</sup>

Então, a teoria pentapartida, diz que junto aos impostos, as taxas e as contribuições de melhorias, estão os empréstimos compulsórios e as contribuições. Segundo Eduardo Sabbag:

É importante frisar que o critério da pentapartição prestigia os tributos finalísticos – os empréstimos compulsórios e as contribuições (art. 149, CF) -, ou seja, exações em que a denominação e a destinação são destacadas pelo próprio legislador constituinte, não tendo relevância para a identificação do fato gerador do tributo, como ocorre com os impostos, taxas e contribuições de melhoria.<sup>7</sup>

Os empréstimos compulsórios estão discorridos no artigo 148 da Constituição Federal, enquanto que as contribuições estão no artigo 149 da CF.

O imposto é definido pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 16, o qual diz que “o imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”<sup>8</sup>. Então, entende-se que o imposto pode ser definido como um tributo que tem como seu fato gerador um fato alheio a atuação do Poder Público, ou seja, o imposto é um tributo cujo fato gerador é algo no qual o Estado não possui nenhuma participação. Guilherme de Carvalho Junior diz que:

Imposto, na acepção do artigo acima, é concebido também como gênero, a partir de uma teoria geral, sem a preocupação de análise de qualquer uma de suas espécies, localizadas na legislação, seja constitucional ou não. É ato de impor, fazer uso de um poder (o Estado) decorrente da lei.<sup>9</sup>

De acordo com a boa doutrina, os impostos são classificados como diretos e indiretos; pessoais e reais; fiscais e extrafiscais; impostos progressivos, proporcionais e seletivos; bem como os impostos divididos segundo a classificação imposta pelo CTN.

Taxa é um tributo vinculado à ação estatal, atrelado à atividade pública e não a ação do particular. Entende-se que taxa é um tributo contraprestacional de benefícios ou serviços públicos custeados ou postos à disposição pelo Estado. De acordo com O Código Tributário Nacional, o qual em seu artigo 77, diz que:

<sup>6</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. Ed. Saraiva, 2008. pp. 69.

<sup>7</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo, Ed. Saraiva, 2015. p.431.

<sup>8</sup> BRASIL. Lei Nº 5.172/1966 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Senado, 1966.

<sup>9</sup> CARVALHO JUNIOR, Guilherme de. Direito Tributário. Ed. Elsevier, Rio de Janeiro, 2008. P.17.

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.<sup>10</sup>

A taxa tem como fato gerador a utilização, potencial e efetiva, de serviço público específico e divisível bem como o exercício regular do poder de polícia prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. A taxa de serviço, também denominada de taxa de utilização, é aquela cobrada em razão de prestação estatal de um serviço público específico e divisível. A taxa de polícia, também conhecida como taxa de fiscalização, é exigida em virtude de atos de polícia, realizada pela Administração Pública, pelos órgãos e entidades responsáveis pela fiscalização.

Também são espécies de tributos as contribuições de melhoria, as quais estão dispostas no Código Tributário Nacional nos artigos 81 e 82. O artigo 81 do CTN define as contribuições de melhoria como:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.<sup>11</sup>

As contribuições de melhoria são tributos pagos pelos contribuintes em casos de obras públicas, nas quais há uma valorização sobre os imóveis próximos a obra. A contribuição pode abranger, desde o custo da obra até futuras porcentagens sobre os benefícios adquiridos com a obra. As contribuições de melhoria se diferenciam das demais espécies de tributos, uma vez que, esta pode ser considerada como autônoma. O fato gerador da contribuição de melhoria é a própria valorização imobiliária decorrente de obra pública.

Em entendimento majoritário tanto da doutrina, quanto da jurisprudência, os empréstimos compulsórios e as contribuições são considerados como espécies de tributos. Os empréstimos compulsórios são tributos que só podem ser estabelecidos pela União, para atender em situações excepcionais, tendo como fim arrecadar dinheiro para o governo, em forma de empréstimo, para depois resgatá-lo. Os empréstimos compulsórios estão definidos no artigo 148 da Constituição Federal e no artigo 15 do Código Tributário Nacional, o qual diz que:

---

<sup>10</sup> BRASIL. Lei Nº 5.172/1966 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Senado, 1966.

<sup>11</sup> BRASIL. Lei Nº 5.172/1966 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Senado, 1966.

Art.15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I – guerra externa, ou sua iminência;

II – calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III – conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo;<sup>12</sup>

Ao discorrer sobre os empréstimos compulsórios, Guilherme de Carvalho Junior diz que:

(...) empréstimo por demandar posterior dever de devolução do dinheiro a quem o entregou à União, e compulsório para denotar o caráter tributário e não facultativo da exação (...) o empréstimo, que será compulsório, será instituído para atender às despesas extraordinárias que terá o Estado brasileiro (...)<sup>13</sup>

As contribuições, assim como os empréstimos compulsórios, foram motivo de conflito, quanto a sua classificação como espécie de tributo. As contribuições são tributos que correspondem a uma espécie de “salário social” enviados para a previdência social. As contribuições estão definidas na Constituição Federal, em seu artigo 149 e 149 - A.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de encargos efetivos da União.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III – poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidiram uma única vez.

149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observando o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002).<sup>14</sup>

<sup>12</sup> BRASIL. Lei Nº 5.172/1966 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Senado, 1966.

<sup>13</sup> CARVALHO JUNIOR, Guilherme de. Direito Tributário. Ed. Elsevier, Rio de Janeiro, 2008. P.21.

<sup>14</sup> BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília. DF: Senado. 1988.

Dessa forma, pode-se dizer que as contribuições são tributos destinados a finalidades específicas advindas no contexto de intervenção do Estado no campo econômico e social, dentro dos parâmetros da lei. As contribuições são sociais, de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Luciano Amaro aduz que:

(...) o art. 149 prevê as contribuições no interesse de categorias profissionais ou econômicas, que são tributos destinados ao custeio das atividades das instituições fiscalizadoras e representativas de categorias econômicas ou profissionais, que exercem funções legalmente reputadas como de interesse público. O que faz aqui a União é disciplinar por lei a atuação dessas entidades, conferindo-lhes, para que tenham suporte financeiro, a capacidade de arrecadar contribuições que a lei institui.<sup>15</sup>

## 1.2. TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

A cobrança de tributos é a principal fonte de arrecadação de dinheiro usada por um governo. Em países com desenvolvimento elevado, essa cobrança de tributos é realizada de forma equilibrada e bem medida, fazendo com que não haja uma cobrança abusiva, a qual não permite o desenvolvimento econômico do país. A carga tributária de um país é a parcela de recursos que o Estado retira dos contribuintes, sendo eles, tanto pessoas físicas, quanto jurídicas, para financiar as ações do governo, podendo estas funções ser administrativas e sociais.

É sabido que a carga tributária no Brasil é demasiadamente alta, a qual após um período de estagnação passou a evoluir consideravelmente, fazendo com que o país possua um índice superior de crescimento sobre outros países. O Brasil tem a maior arrecadação de tributos da América Latina, superando, inclusive, a arrecadação de países mais ricos e desenvolvidos na média. De acordo com a Organização para Cooperação Econômica (OCDE), durante o período entre 2010 e 2013 a arrecadação do PIB do país cresceu 2,5 pontos percentuais, o que representa um número expressivo, uma vez que, os países mais próximos arrecadaram 1,3 pontos percentuais, enquanto que os países desenvolvidos arrecadaram 1,5 pontos percentuais. A arrecadação do Brasil é considerada a maior da América Latina, isso representa o grande montante arrecadado em tributos,

---

<sup>15</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. Ed. Saraiva, 2008. p. 55.

fazendo com que, o Produto Interno Bruto do país seja mais elevado do que o de outros países.<sup>16</sup>

Após um período de uma considerável evolução, a qual vinha sendo gradativa e constante, o Brasil começa a entrar em um processo contrario ao que vinha se habituando a estar, o país começa a entrar em uma retração econômica, a qual já vem causando efeitos e gerando uma completa desaceleração da economia. O Brasil vem passando por uma serie de problemas políticos, os quais vêm causando impactos consideráveis na economia do país. Os problemas com a corrupção vêm deturpando o setor financeiro, atingindo diversas grandes empresas do país, afetando vários setores da economia. Os problemas políticos do país estão diretamente ligados à crise econômica, uma vez que, uma reflete na outra, dessa forma, é uma relação diretamente proporcional.

Como consequência da crise política, que a ela vem acarretada à crise econômica, o governo passou a buscar soluções para tentar contornar os efeitos da crise, isto é, com a crise econômica que o país vem enfrentando os montantes arrecadados pelo Estado caíram de forma considerável, deixando um buraco nas contas do governo, fazendo com que o governo passe a buscar soluções para sarar o déficit orçamentário. Jorge Arbache, ao discorrer sobre a crise política e econômica, diz que:

O Brasil está passando por uma das maiores crises econômicas da sua história. A crise tem causas mais imediatas à crise política e à exaustão do crescimento recente baseado no consumo e nos gastos públicos, mas também causas muito mais profundas associadas à baixa produtividade e competitividade da economia.<sup>17</sup>

A maneira mais prática encontrada pelo governo para reabilitar as contas da União, posta em prática através do poder que possui, foi e vem sendo, aumentar a tributação que incide sobre os contribuintes, tanto pessoas físicas quanto jurídicas.

Essa medida tomada pelo governo, buscando aumentar a arrecadação, em virtude do aumento da tributação, é encarada com extrema rejeição, uma vez que a carga tributária que incide sobre os contribuintes no Brasil já é bastante questionável. Em virtude de uma carga tributária demasiadamente alta, e contando

---

<sup>16</sup> MOREIRA, Assis. Brasil tem a maior carga tributária da América Latina, diz OCDE. Valor Econômico, março de 2015. Disponível em < <http://www.valor.com.br/brasil/3946654/brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina-diz-ocde>> Acesso em: 25 de agosto. 2015.

<sup>17</sup> ARBACHE, Jorge. Fim de um ciclo. Valor Econômico, setembro de 2015. Disponível em < <http://www.valor.com.br/opiniao/4236930/fim-de-um-ciclo>> Acesso em: 23 de setembro. 2015.

ainda com a estagnação da economia, a situação dos contribuintes é realmente complicada, haja vista que com a economia parada e conseqüentemente com menos dinheiro circulando, se manter adimplente com suas obrigações não é uma tarefa simples, e com o agravante de um aumento na carga tributária, se manter adimplente com suas obrigações é um árduo trabalho.<sup>18</sup>

O aumento na tributação do Brasil trava ainda mais a economia do país, uma vez que, se com a tributação que vinha sendo cobrada dos contribuintes, já era difícil tornar viável qualquer espécie de negócio, com o aumento da tributação o que irá acontecer é um maior número de inadimplentes junto ao Fisco, fazendo com que a economia fique ainda mais estagnada, de forma que prejudique a arrecadação.

Em virtude de tamanha carga tributária, a qual é de certa forma abusiva, o contribuinte visa encontrar maneiras de se defender e dessa forma tentar tornar seu negócio mais viável. Nem sempre essa defesa por parte do tributado é legal, fazendo com que haja um novo problema, deixar de pagar tributos. Essa parcela de contribuintes que não cumprem com suas obrigações vem se tornando cada vez mais maior, fazendo com que a arrecadação da União fique comprometida, e agrave ainda mais a situação econômica do país. O professor Eduardo Marcial Ferreira Jardim, titular nos cursos de graduação, mestrado e doutorado de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie, diz que:

(...) cabe assinalar que a relação percentual entre a carga tributária e o PIB apresenta um número relativamente inexpressivo, mas não informa a existência de uma tributação sobremodo elevada. No feixe desses desconcertos temos um índice impreciso de aferição, conjugado com elevado nível de sonegação, inclusive por parte de estatais, sem contarmos com inadequados privilégios incompatíveis com a modernidade, além da existência de uma economia informal ou clandestina, desde aquelas eticamente praticadas por pequenas empresas e até comerciantes ambulantes, até as grandes fortunas possuídas por sonegadores que as mantêm em moeda estrangeira, aqui ou alhures, todos esses casos, a meu pensar, retroalimentados por um sistema perverso que acaba por estimular esse tipo de comportamento.<sup>19</sup>

Sendo assim, com esse plano econômico atual, buscar maneiras lícitas de se adequar a carga tributária que incide sobre os contribuintes e torná-la mais acessível

---

<sup>18</sup> CRUZ, Débora. Mesmo com aumento da tributação, arrecadação tem queda de 2,44%. G1 Economia, julho de 2015. Disponível em < <http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/07/mesmo-com-aumento-de-tributos-arrecadacao-tem-queda-de-244.html>> Acesso em: 23 de setembro. 2015

<sup>19</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Reflexões sobre a segurança jurídica na amplitude do direito tributário brasileiro. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Vol. 6/1994. pp. 20 – 35. Jan – Mar /1994. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário. Vol. 2. pp. 47 – 70. Fev/2011 | DTR\1994\107.

e menos dispendiosa, de uma forma legal, é um bom caminho a ser seguido pelos contribuintes.

### 1.3. O QUE É PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O Estado tem como principal fonte de arrecadação a cobrança de tributos, portanto, sendo esta imprescindível para que o Estado possa realizar suas obrigações sócias, as quais estão asseguradas na Carta Magna brasileira, para que, dessa forma, possa assegurar a manutenção da máquina pública, bem como para que possa manter o Estado Democrático de Direito.

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.<sup>20</sup>

Se pelo lado do Estado a cobrança de tributos é vital para assegurar o cumprimento das suas funções, a mesma cobrança é encarada com rejeição pelo contribuinte, uma vez que, este, vê o tributo como uma intervenção forte e abusiva em seus negócios e, acarretado a isso, em seu patrimônio. Ives Gandra Martins, em sua obra fala a respeito da rejeição social que o tributado encara o tributo, ela diz que:

Tenho pra mim que o tributo é uma norma de rejeição social, porque todos os contribuintes de todos os espaços geográficos pagam mais do que deveriam pagar para sustentar o governo naquilo que retorna a comunidade em nível de serviços públicos, e para sustentar os desperdícios, as mordomias, o empreguismo dos detentores do poder. Esta realidade é maior ou menor, conforme o período histórico ou espaço geográfico, mas é, desgraçadamente comum a todos os governos.<sup>21</sup>

A relação entre o Estado e o contribuinte quando em consideração a questão dos tributos é bastante conturbada, haja vista o conflito de interesses existente na relação. O binômio fisco-contribuinte é produto do conflito entre a arrecadação de tributos por parte do Estado e a vontade que o contribuinte possui em organizar seus negócios como bem entender, ou seja, ser o real dono de seus negócios, afinal

---

<sup>20</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Ed. Malheiros, 2015. P.24.

<sup>21</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Ed. Saraiva, 2008. P.11.

pode-se entender que o Estado é de certa forma, um sócio em qualquer negócio. Nas palavras de Marco Aurélio Greco:

Na medida em que a liberdade individual é fundamento da ação do contribuinte, a visão individual-protetiva leva a uma concepção de planejamento que dá predomínio ao elemento liberdade que só não seria prestigiado se fosse cometida alguma irregularidade.<sup>22</sup>

Surge desse conflito de interesses, à vontade por parte do contribuinte de diminuir os valores pagos em tributos, aumentando assim, sua renda de uma forma geral, uma vez que, economizando os pagamentos, o valor que sobra é maior. Uma das formas de reduzir o valor pago em tributos ao Estado é através de um planejamento tributário. Em paralelo ao aumento progressivo e constante da carga tributária brasileira, surge, em mesma proporção técnicas, novas estratégias, teses e novas roupagens jurídicas, implementadas pelo contribuinte com a finalidade de obter uma economia tributária. Planejamento tributário é uma forma lícita de reduzir tributos, através de um estudo prévio e uma readequação quanto às alternativas previstas na lei vigente, fazendo com que ocorra uma redução no montante pago aos cofres do Estado e em consequência a isso, ocorrendo uma melhora nos rendimentos. O planejamento tributário está assegurado na própria Carta Magna Brasileira, a qual em seu artigo 5º, inciso II, ao incitar o princípio da legalidade, aduz que, é permitido que se faça tudo que não esteja estritamente proibido por lei, em seu sentido formal. Segundo Daniel Leib Zugman:

(...) “planejamento tributário” é prática que visa à elisão tributária. Almeja a conformação de ato ou negócio jurídico, dentro dos parâmetros legais, com o objetivo de não materializar hipótese de incidência tributária prevista em lei. Ou, no mínimo, pretende formatar o ato de tal maneira que sobre ele recaia tributação menos onerosa do que normalmente incidiria caso fosse constituído sob outras formas jurídicas. Pode ter como escopo, ademais, o retardamento do pagamento de tributo.<sup>23</sup>

Se planejar, de acordo com a definição do Dicionário Aurélio de Língua Portuguesa, é “trabalho de preparação para qualquer empreendimento, segundo roteiro e métodos determinados”. Portanto, se planejar no ramo tributário se caracteriza por realizar uma programação por parte do contribuinte, a qual visa uma redução da carga fiscal. Realizar um planejamento tributário é uma forma moderna de diminuir o montante pago em tributos, fazendo com que quem o pratica se

---

<sup>22</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Ed. Dialética, 2008. P. 23.

<sup>23</sup> ZUNGAN, Daniel Leib. Planejamento Tributário e a Busca do Equilíbrio Perdido. Revista dos Tribunais. Vol. 923/2013. PP. 461-493. Mar/2013 |DTR\2013\587.

mantenha adimplente com suas obrigações fiscais, evitando problemas com o fisco. O planejamento tributário é segundo Marco Aurélio Greco, “o conjunto de condutas que o contribuinte pode realizar visando à menor carga tributária legalmente possível”<sup>24</sup>. Então, realizar um planejamento tributário é uma forma preventiva e eficaz de reduzir os valores pagos em tributos, visando uma economia.

A necessidade de se realizar um planejamento vem da simples obrigação existente que é pagar tributos, realizar um planejamento eficaz é uma maneira inteligente e realmente rentável de organizar os negócios. Importante destacar que o planejamento tributário não é uma simples ação realizada uma única vez, que gera milagres, é um processo obrigatoriamente contínuo, haja vista que, o contribuinte que começar a realizar um planejamento e não der continuidade a esse processo, será penalizado com a perda das vantagens provenientes dele, voltando assim às antigas medidas governamentais, no que tange ao regime tributário imposto ao contribuinte.

Manter um planejamento tributário prévio e organizado é uma medida preventiva a qual objetiva um fim maior, qual seja ele, a minoração de tributos. O planejamento, tanto quando realizado por pessoas físicas quanto quando realizado por empresas, pessoas jurídicas, é uma solução moderna que busca aprimorar a realidade fiscal do contribuinte. Humberto Bonavides Borges, ao falar sobre planejamento tributário, diz que:

Visando, assim, contribuir com aquelas empresas que pretendem aprimorar o seu ambiente fiscal, mediante a prática de ações lícitas capazes de excluir, reduzir ou adiar o ônus tributário, são mencionadas, a seguir, importantes regras práticas que outorgam juridicidade a qualquer planejamento (...)<sup>25</sup>

Um planejamento tributário adequado tem início antes da ocorrência do fato gerador do tributo, o planejamento tributário para ser eficaz tem que começar antes da escolha da ação ou omissão que será fato gerador do tributo. O planejamento tem como finalidade reduzir tributos, para isso ocorrer, esse planejamento tem que partir de ações ou omissões legítimas e, tais ações têm que ser realizadas por meio de formas adequadas e típicas, para assim, encontrar o fim desejado, sem burlar as previsões legais, ou seja, a ação do contribuinte tem que ser legal e estar de acordo

---

<sup>24</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Ed. Dialética, 2008. P. 117.

<sup>25</sup> BORGES, Humberto Bonavides. Planejamento Tributário. Ed. Atlas, 2015. P. xlii.

com as previsões da Fazenda Pública e estando correspondente com os documentos fiscais.

Então, o planejamento tributário pode ser entendido como uma atividade que visa adiar, reduzir ou até mesmo excluir a tributação incidente, através de uma reorganização econômica lícita e eficaz perante o Fisco. Parafraseando Marco Aurélio Greco, “não basta ser eficaz, tem que ser eficaz perante o Fisco”. Planejamento tributário visa adequar os encargos tributários a um meio menos dispendioso, para que dessa forma se consiga uma economia tributária, sendo possível, dessa forma, que os contribuintes se mantenham adimplentes com suas obrigações tributárias, resultando em uma economia no montante pago em tributos e conseqüentemente tendo um resultado positivo em seus rendimentos. Portanto, planejamento tributário é uma medida que deve ser usada pelo contribuinte, haja vista que, este possui o direito de proceder, tanto no âmbito da pessoa física quanto no âmbito da pessoa jurídica, da forma como melhor lhe convir, isto é, o contribuinte tem o direito de organizar seus negócios como bem entender, desde que, sempre seguindo os limites da lei, com o fim de buscar o menor ônus tributário possível.

## **CAPITULO II – PRINCÍPIOS NORTEADORES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, SUA DISTINÇÃO COM OUTRAS FORMAS DE REDUZIR A CARGA TRIBUTÁRIA E SEUS LIMITES.**

### **2.1. PRINCÍPIOS NORTEADORES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Despender certo valor a título de uma obrigação compulsória e pecuniária é um motivo de conflito para quem o paga, isto é, a ação de pagar um tributo não é bem quista por quem tem a obrigação de paga-la, então, o planejamento tributário surge dessa simples obrigação, que é pagar tributos. Decorrente da obrigação que é pagar tributos vem a primordialidade com a qual o contribuinte encara o fato de ter que encontrar uma forma de reduzir o montante pago em tributos, fazendo com que busque alternativas para fazê-lo. É nessa busca por formas de reduzir o montante pago que entra o planejamento tributário, o qual é respaldado e tem seus limites definidos nos princípios constitucionais.

Os princípios jurídicos são tidos como pedra fundamental em todas as áreas do direito, haja vista que eles mostram às diretrizes ao ordenamento jurídico. Portanto, violar um princípio jurídico possui maior gravidade que a violação de uma norma. Roque Antonio Carraza, diz que:

(...) princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito, e por isso mesmo, vincula de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.<sup>26</sup>

Portanto, tem-se que os princípios são espeque para o ordenamento jurídico, tendo que haver um entendimento quanto ao sentido de ambos, isto é, por ser uma fonte orientadora para as normas jurídicas e para a aplicação dos mandamentos da Constituição Federal de 1988, tem que haver uma concordância entre as normas e as diretrizes estabelecidas pelos princípios, para que assim, ocorra um tratamento equitativo e isonômico. Em sua obra, Hugo Machado de Brito, ao lecionar sobre os princípios jurídicos da tributação diz que:

(...) utilizamos a palavra “princípio” para designar também as normas dotadas de grande generalidade, embora tenham a estrutura própria das regras. Nós as qualificamos como princípios simplesmente pelo critério da maior generalidade. Por isso mesmo, porque dotados de estrutura própria de regra jurídica, tais princípios não podem ser relativizados.<sup>27</sup>

A Carta Magna brasileira estabelece quanto à ação tributária do Estado, alguns princípios, os quais visam ao máximo à proteção do contribuinte, quanto ao abuso de poder dos entes tributantes. São princípios que norteiam e limitam o planejamento tributário, os princípios da capacidade contributiva, o princípio da liberdade fiscal e o princípio da legalidade.

### **2.1.1. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

O princípio da capacidade contributiva é aquele no qual o contribuinte encontra respaldo sobre a sua capacidade de arcar com a cobrança de tributos, isto é, qual o montante que o contribuinte suporta pagar em tributos. A cobrança de

---

<sup>26</sup> CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. Ed. Malheiros, São Paulo, 2006. p. 37.

<sup>27</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36. Ed Malheiros, São Paulo. p.31.

tributos, segundo a capacidade econômica do contribuinte encontra fundamento na Constituição Federal de 1988, a qual, em seu artigo 145, §1º, aduz que:

Art. 145, § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando 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.<sup>28</sup>

O princípio da capacidade contributiva, também conhecido como princípio da capacidade econômica, tem haver com o princípio da igualdade do direito tributário, uma vez que é tido como um desmembramento deste. O princípio da capacidade contributiva determina qual a parcela de riqueza pode ser tributada, em virtude das condições individuais do contribuinte. Então, tendo o princípio da capacidade contributiva, como um princípio que visa à máxima proteção do contribuinte, em relação ao poder de tributar dos entes tributantes, o Estado tem a obrigação de cobrar o tributo em razão à renda que o contribuinte efetivamente dispõe e não sobre o que potencialmente pode dispor. Segundo Marcelo Magalhães Peixoto:

(...) aqueles que têm o dever de suportar o ônus financeiro do Estado, ou seja, a qualidade de destinatários do dever fundamental de pagar tributos, o têm na medida de sua respectiva capacidade contributiva, isto é, mediante o reconhecimento ético-tributário de que estamos frente a um Estado Fiscal suportável nos limites dos princípios constitucionais tributários.<sup>29</sup>

De acordo com tal princípio, toda pessoa que possui capacidade contributiva também possui capacidade para ser sujeito passivo tributário, isto é, pode ser tributada. Então, por ser o tributo, fundamental para captação de recursos para os cofres públicos, os cidadãos devem contribuir com a manutenção do Estado, para que este esteja apto a cumprir com suas funções, desde que, a contribuição seja na proporção das respectivas capacidades dos contribuintes. O seguimento do princípio da capacidade contributiva tem como resultado a equidade da tributação.

Então, tem-se o princípio da capacidade contributiva como o princípio segundo o qual, sem prejuízo da isonomia, o valor de um tributo é proporcional à capacidade econômica do contribuinte. Parafraçando Roque Antonio Carraza, “quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que

---

<sup>28</sup> BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília. DF: Senado. 1988.

<sup>29</sup> PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Planejamento Tributário. Ed. Quartier Latin. São Paulo, 2004. p.42.

quem tem menor riqueza (...) devem pagar impostos na proporção de seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza<sup>30</sup>.

Dessa forma, entende-se que o princípio da capacidade contributiva age com o intuito de nortear o ordenamento jurídico quanto a uma tributação isonômica sobre os contribuintes, isto é, seguindo este princípio haverá um tratamento justo, uma vez que o legislador irá tratar cada contribuinte de acordo com sua capacidade. Com isso, o tributo será considerado justo, desde que seja adequado a capacidade econômica de cada contribuinte. Segundo Luciano Amaro:

(...) não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não cai no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.<sup>31</sup>

## 2.1.2. PRINCÍPIO DA LIBERDADE FISCAL

A Carta Magna do Brasil estabelece que, todos são iguais perante a lei, garantindo a todos os brasileiros a liberdade. O artigo 5º, caput, da Constituição Federal, aduz que:

Art. 5º todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e a propriedade, nos termos seguintes:<sup>32</sup>

O princípio da liberdade, presente no Estado democrático de direito, norteia toda a ideia de planejamento tributário ou elisão fiscal, haja vista que, é através desse princípio que se sustenta o direito dos contribuintes, tanto empresas quanto cidadãos de se auto-organizarem, isso ocorre através da adoção de negócios jurídicos lícitos que possibilitam encontrar uma redução da carga tributária. Elcio Fonseca Reis, diz que:

(...) a liberdade, enquanto valor jurídico, é fundamento da autonomia privada, que é o poder que os particulares têm de regular, através da livre

<sup>30</sup> CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. Ed. Malheiros, São Paulo, 2006. p. 86.

<sup>31</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. Ed. Saraiva, 2008. pp. 138.

<sup>32</sup> BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília. DF: Senado. 1988.

manifestação da vontade, as relações jurídicas que participem, estabelecendo o conteúdo, disciplina e efeitos que decorrerão.<sup>33</sup>

Então, por ser um princípio que norteia o planejamento tributário, o princípio da liberdade fiscal vem em decorrência da necessidade que o contribuinte possui de organizar seus negócios como bem entender, tendo a oportunidade de ter alguma escolha, ter opções para encontrar o meio menos dispendioso possível, podendo organizar suas finanças como melhor lhe convir. E isso vem em oposição à necessidade que o Estado possui em arrecadar para cumprir com suas funções sociais. Elcio Fonseca Reis aduz que:

No direito tributário o conflito ocorre, reiteradamente, em face da natural busca, pelos contribuintes, da redução da carga tributária, de um lado, e, do outro, a incessante necessidade do Estado de aumentar suas receitas para fazer frente aos gastos públicos, ínsitos ao Estado Social. Daí a se afirmar a existência de um conflito entre o princípio da liberdade que autoriza os contribuintes a, de forma lícita, realizar negócios jurídicos visando à redução da carga tributária ou sua exclusão (...)<sup>34</sup>

Dessa forma, o princípio da liberdade fiscal surge em decorrência da vontade que o contribuinte possui de ter certa liberdade em organizar suas finanças, isto é, poder se considerar dono do seu próprio negócio, fazendo o que considera ser mais benéfico para si. Entretanto, o princípio da liberdade fiscal não pode ser entendido de forma errada, que seria uma situação na qual o contribuinte não enxerga um limite quanto a sua liberdade em coordenar sua atividade financeira, dessa forma extrapolando os limites estabelecidos através do princípio da legalidade tributária.

### **2.1.3. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA**

O princípio da legalidade está inserido na Constituição Federal do Brasil de 1988, ele representa um dos pilares do estado democrático de direito, então, por conseguinte, se estende a todos os outros ramos do direito. O inciso II, do artigo 5º da Constituição Federal, aduz que: “ninguém será obrigado a fazer algo ou deixar de fazer senão em virtude de lei”<sup>35</sup>.

<sup>33</sup> REIS, Elcio Fonseca. Princípios da Liberdade e da Solidariedade: Por uma Interpretação adequada ao instituto do Planejamento Tributário. Revista Dialética de Direito Tributário nº99. Ed. Dialética, São Paulo. p. 47.

<sup>34</sup> REIS, Elcio Fonseca. Princípios da Liberdade e da Solidariedade: Por uma Interpretação adequada ao instituto do Planejamento Tributário. Revista Dialética de Direito Tributário nº99. Ed. Dialética, São Paulo. p. 48.

<sup>35</sup> BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília. DF: Senado. 1988.

No direito tributário o princípio da legalidade é aquele que estabelece que não haverá instituição ou majoração de tributo sem lei que o estabeleça. O princípio da legalidade tributária está na Carta Magna brasileira, a qual em seu artigo 150, inciso I, aduz que:

art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal  
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.  
(...)<sup>36</sup>

Acompanhando o entendimento da Constituição Federal, no que tange ao princípio da legalidade tributária, Paulo de Barros Carvalho diz que:

(...) qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei.<sup>37</sup>

O direito tributário está estritamente ligado ao princípio da legalidade, haja vista que é através dele que o contribuinte encontra respaldo na legislação para que faça ou deixe de fazer algo. Luciano Amaro, em sua obra, diz que:

(...) a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos: requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei.<sup>38</sup>

Do ponto de vista do legislador, o princípio da legalidade assegura que os entes tributantes só podem instituir ou majorar tributos, se assim estiver expresso na lei. Hugo de Brito Machado diz que:

(...) é indubitável que, se somente a lei pode criar, somente a lei pode aumentar, nas hipóteses, ressalvadas pela própria Constituição. Admitir, fora dessas hipóteses, que o tributo pode ser aumentado por norma inferior é admitir que essa norma inferior modifique o que em lei foi estabelecido, o que constitui evidente absurdo.<sup>39</sup>

O princípio da legalidade tributária pode ser entendido como uma forma de garantir uma boa relação entre o contribuinte e o Fisco, no sentido de que nenhuma das partes deve sair prejudicada na relação, na qual, tanto a parte passiva, quanto a parte ativa devem respeitar e ser, de forma integral, disciplinadas com o que está

<sup>36</sup> BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília. DF: Senado. 1988.

<sup>37</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25. Ed. Saraiva, 2013. P. 167.

<sup>38</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário Brasileiro. Ed. Saraiva, São Paulo, 2008. p. 112.

<sup>39</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36. Ed Malheiros, São Paulo, 2015. p.32.

disposto na legislação vigente, ou seja, com o que está disposto na Constituição Federal. Roque Antonio Carraza diz que:

(...) o Fisco não pode, por decisão própria, isto é, sem base legal, prejudicar ou beneficiar os contribuintes. Pelo contrário, deve lançar e arrecadar os tributos na forma da lei. Do mesmo modo, salvo quando expressamente autorizado por ela, está proibido de renunciar aos créditos tributários ou de transacionar sobre os regularmente nascidos<sup>40</sup>

A lei é a expressão da manifestação da vontade de um povo, dada através dos representantes do povo. Então, é através da legislação que ocorre o que seria a vontade das pessoas e, é nisso que se funda o princípio da legalidade, o qual trata sobre o respeito no qual deve se fundar a relação entre quem paga o tributo, e entre quem cobra o tributo. Hugo de Brito Machado diz que:

Sendo a lei manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos Parlamentos, entende-se que o ser instituído em lei significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas. (...) mesmo não sendo a lei, em certos casos, uma expressão desse consentimento popular, presta-se o princípio da legalidade para garantir a segurança nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (Fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas, em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional tributária.<sup>41</sup>

O princípio da legalidade tributária aduz que não se pode criar ou aumentar um tributo sem lei que o estabeleça, como bem diz o inciso I, do artigo 150 da Constituição Federal, e isso pode ser entendido como uma interpretação do princípio em um sentido estrito, isto é, a interpretação da lei em sua forma mais limpa e clara. O princípio da legalidade tributária em sentido estrito é o entendimento que só admite a lei, como sendo um ato legislativo puro.

Também há uma forma de interpretação do princípio da legalidade de tributaria em sentido amplo, o qual tem fulcro no artigo 5º, inciso II, da Carta Magna Brasileira, o qual diz que: “ninguém será obrigado a fazer algo ou deixar de fazer senão em virtude de lei”<sup>42</sup>, então, o princípio da legalidade tributária em seu sentido amplo, aduz que se pode fazer algo, desde que a lei não o proíba, isto é, desde que não esteja expresso em lei que tal conduta é proibida, tal conduta pode ser realizada. É no sentido amplo do princípio da legalidade tributária que o

---

<sup>40</sup> CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. Ed. Malheiros, São Paulo, 2006. p. 261.

<sup>41</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36. Ed. Saraiva, São Paulo. p. 32.

<sup>42</sup> BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília. DF: Senado. 1988.

planejamento tributário é fundamentado, haja vista que é realizado através de lacunas na lei, ou seja, não rompe os limites da legalidade.

Do princípio da legalidade tributária, advêm outros dois princípios, quais sejam, o princípio da tipicidade e o da reserva legal. O princípio da tipicidade trata de todos os elementos pertinentes ao tributo, os quais são necessários à quantificação devida em cada situação no plano fático, isto é, aquele que traz à realidade o caso estabelecido na legislação. Enquanto que o princípio da reserva legal trata do princípio previsto na Carta Magna Brasileira, o qual diz que em determinadas matérias, há de se seguir uma regulamentação específica prevista no ordenamento jurídico.

### **2.1.3.1. PRINCÍPIO DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIA**

O princípio da tipicidade tributária é subprincípio do princípio da legalidade tributária. Tal princípio trata do conteúdo da norma tributária, dessa forma, deve estar explícito na lei todos os aspectos típicos do tributo, os quais devem estabelecer em quais situações irá surgir o fato gerador da obrigação de pagar os tributos, quem será o sujeito passivo da obrigação tributária, qual a sua base de cálculo, bem como estabelecer a sua alíquota. Roque Antonio Carraza, diz que “o principio da tipicidade tributária não passa de uma maneira especial de realização da legalidade tributária, que exige definição precisa dos fatos idôneos a, uma vez ocorridos, fazer nascer o dever de recolher tributos”<sup>43</sup>

De acordo com a boa doutrina majoritária, o princípio da tipicidade se subdivide em dois, sendo eles: tipicidade fechada e tipicidade aberta. Ao se falar em tipicidade fechada, tem-se que a tipicidade deveria ser taxativa, sem possibilitar margens para interpretações que ampliem o entendimento e em consequência a isso, acarrete dúvidas. Já quando se fala em tipicidade tributária aberta, tem-se que deve haver uma maior extensão quanto ao entendimento do tipo legal, possibilitando

---

<sup>43</sup> CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. Ed. Malheiros, São Paulo, 2006. P.388.

assim, uma maior flexibilidade, de forma que possa adaptar o tipo à capacidade contributiva, fazendo com que haja uma relação tributária mais justa e equitativa.<sup>44</sup>

### **2.1.3.2. PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL TRIBUTÁRIA**

O princípio da reserva legal tributária, assim como o da tipicidade tributária, é um subprincípio do princípio da legalidade tributária. Quando se fala em reserva legal, tem-se que o respaldo legal deve ser encontrado em lei específica.<sup>45</sup>

De acordo com o princípio da reserva de lei, somente poderá ser majorado o tributo se uma lei formal estabelecer que assim será, ou seja, além de ser necessário um comando geral, abstrato e impessoal, a legalidade tributária precisa de um comando formal. Luciano Amaro, ao discorrer sobre reserva de lei no direito tributário diz que:

Quando se fala em reserva de lei para a disciplina do tributo, está-se a reclamar lei material e lei formal. A legalidade tributária não se contenta com a simples existência de comando abstrato, geral e impessoal (lei material), com base em que sejam valorizados os fatos concretos. A segurança jurídica requer lei formal, ou seja, exige-se que aquele comando, além de abstrato, geral e impessoal (reserva de lei material), seja formulado por órgão titular de função legislativa (reserva de lei formal).<sup>46</sup>

## **2.2. DIFERENCIAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM OUTRAS MANOBRAS TRIBUTÁRIAS COM O FIM DE REDUZIR O MONTANTE PAGO EM TRIBUTOS.**

Decorrente da obrigação existente para o contribuinte, que é pagar tributos, a qual vem da necessidade que o Estado tem de arrecadar valores para os cofres públicos a fim de realizar suas funções, o contribuinte tende a procurar meios de se despendar da menor forma possível. Como forma de se defender da pesada carga

<sup>44</sup> COELHO, Human Xavier Pinto. O princípio da tipicidade no direito tributário. Disponível em <<http://jus.com.br/artigos/24818/o-principio-da-tipicidade-no-direito-tributario>> Acesso em: 25 de Outubro. 2015.

<sup>45</sup> MATOS, Flávia. Princípio da Legalidade Tributária. Disponível em <[http://academico.direito-rio.fgv.br/wiki/Os\\_princ%C3%ADpios\\_constitucionais\\_tribut%C3%A1rios:\\_a\\_legalidade](http://academico.direito-rio.fgv.br/wiki/Os_princ%C3%ADpios_constitucionais_tribut%C3%A1rios:_a_legalidade)> Acesso em: 25 de Outubro. 2015.

<sup>46</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário Brasileiro. Ed. Saraiva, São Paulo, 2008. p. 116.

tributária, a qual incide sobre os contribuintes, estes buscam meios para minorar o montante pago em tributos e, ocorre que, no caminho para realizar ações nas quais, o resultado objetivado é o menor ônus tributário possível, o contribuinte pode praticar diversos atos com o intuito de que não haja fato gerador, fazendo com que a obrigação tributária não nasça.

Na tentativa de defender seus negócios, bem como seu patrimônio, o contribuinte pode realizar atos, os quais podem diminuir o ônus da obrigação ou impedir o nascimento da obrigação. Na busca por meios de diminuir o valor pago em tributos, o contribuinte pode acabar extrapolando os limites da legalidade, o que acontece em inúmeros casos e, em consequência desses atos, acaba por cometer erros, os quais ao invés de resultar no fim desejado, qual seja, a minoração do valor pago em tributos, acaba por gerar problemas de natureza fiscal.

Em razão da procura por maneiras de reduzir o valor pago em tributos, o contribuinte pode acabar tomando o caminho errado, em números relevantes, os meios encontrados fogem à legalidade. Não se pode confundir o planejamento tributário, com outras figuras tributárias, as quais também visam uma minoração do valor pago em tributos, com o agravante de que algumas delas extrapolam os limites da legalidade, quais sejam elas, a elisão fiscal, a evasão fiscal, da qual faz parte a sonegação fiscal, a simulação fiscal e a fraude, bem como o abuso de direito e o abuso de forma.

Planejamento tributário é uma atividade civil ou empresarial, a qual se desenvolve antes da ocorrência do fato gerador, caracterizando-se como uma manobra estritamente preventiva, que visa retardar, minorar ou até mesmo impedir o nascimento da obrigação tributária. O planejamento tributário objetiva informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis, para que assim, possa incluir na programação financeira aquela menos dispendiosa. No entanto, nem todo ato praticado a fim de fugir do recolhimento de tributos aos cofres públicos pode ser considerados como planejamento, outras manobras tributárias com o mesmo fim, qual seja, a redução ou exclusão da obrigação tributária não se enquadram na atividade civil ou empresarial que é o planejamento tributário, mas, são condutas que ferem os princípios constitucionais norteadores do planejamento tributário e, conseqüentemente, ultrapassam os limites da legalidade.

### 2.2.1. ELISÃO FISCAL

O termo elisão fiscal é visto por boa parte da doutrina como sinônimo de planejamento tributário e, isso vem em decorrência de que a elisão é gênero, no qual o planejamento tributário é espécie. A Elisão Fiscal é um método de redução de tributos lícito, uma vez que não fere os limites legais. Segundo Marco Aurélio Greco, elisão fiscal é “a conduta lícita do contribuinte antes da ocorrência do fato gerador, com a qual ele obtenha a menor carga tributária legalmente possível”<sup>47</sup>.

Como consequência à obrigação tributária que incide sobre os contribuintes, realizar um planejamento tributário é uma forma que estes encontram de despender o mínimo possível em tributos, sem ferir o que está expresso na lei, isto é, sem ingressar na parcela de contribuintes que adquirem problemas fiscais como fruto de tentativas de reduzir a qualquer custo, o montante pago aos cofres públicos.

A finalidade da elisão fiscal é reduzir o ônus tributário para o valor devido real estipulado por lei, isto é, como a atividade empresarial que é o planejamento tributário visa realizar uma engenharia tributária, a qual deve, antes de realizar qualquer operação financeira, pesquisar todas as consequências financeiras e jurídicas decorrentes de tal conduta, com o intuito de encontrar o meio menos dispendioso, haja vista que, quando estabelecido o fato gerador do tributo, também surgirá a obrigação tributária, a qual depois de estabelecida deve ser cumprida. Marco Aurélio Greco, ao falar sobre elisão fiscal, diz que:

É a conduta lícita do contribuinte antes da ocorrência do fato gerador, que ele pratique sem que esteja revestida de nenhuma prática simulatória, com a qual ele obtenha uma menor carga tributária legalmente possível (...) planejamento tributário e elisão são conceitos que se reportam à mesma realidade, diferindo apenas quanto ao referencial adotado e a tônica que atribuem a determinados elementos.<sup>48</sup>

Como em todas as atividades empresariais, um bom administrador deve minorar suas despesas para acarretado a essa ação, vir um aumento nos rendimentos da atividade, uma vez que, no momento no qual se deixa de perder, já está ganhando. Então, na elisão fiscal, como uma atividade civil ou empresarial que é, deve-se estudar e identificar todas as opções legais disponíveis ou se existe

---

<sup>47</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Ed. Dialética, 2008. P. 77.

<sup>48</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Ed. Dialética, 2008. P. 81.

alguma brecha na lei, de forma que possibilite ao contribuinte realizar sua operação financeira da forma menos onerosa possível, sem extrapolar os limites da lei.

Quando se fala em elisão fiscal, diferentemente do planejamento tributário, o qual tem a conduta do contribuinte como foco principal, na elisão tem-se uma maior preocupação quanto aos efeitos decorrentes da conduta, quanto à incidência e a arrecadação de tributos. Então, ao se falar numa economia tributária decorrente de uma opção menos dispendiosa ao contribuinte ou de uma lacuna na lei, que não extrapole os limites legais, não há que se falar em ilegalidade, já que a elisão fiscal é uma manobra tributária lícita e legítima. A título de exemplo, uma garantia da elisão fiscal é o contribuinte poder usar da ferramenta da consulta administrativo-fiscal, prevista em legislação, a qual tem como fim, possibilitar que o contribuinte não extrapole o limiar da legalidade, uma vez que já realizou uma consulta para saber se a manobra na qual pretende obter a redução de tributos é lícita.

### **2.2.2. EVASÃO FISCAL**

Quando se fala em planejamento tributário, existe certo conflito doutrinário quanto à terminologia das figuras tributárias que tem como fim, a redução ou extinção de tributos. Então quando se fala em evasão fiscal, de acordo com a doutrina majoritária, se fala em uma forma de reduzir a carga tributária, na qual a conduta do contribuinte infringe a lei, já que tal conduta é realizada após a ocorrência do fato gerador, quando a obrigação tributária já é existente, tendo como objetivo reduzi-la ou ocultá-la.

A conduta infratora do contribuinte, ao se evadir de uma obrigação tributária já nascida, indo contra o que está previsto no ordenamento jurídico, constitui crime contra a Ordem Tributária. A lei 8.137/90 estabelece os crimes contra a Ordem Tributária, a qual em seu artigo 1º, diz que:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. <sup>49</sup>

A evasão fiscal é uma conduta do contribuinte que tem como objetivo reduzir ou não pagar tributos, que acontece em regra, após a ocorrência do fato gerador, o que constitui crime, já que é uma conduta expressamente proibida em lei específica, seguindo o entendimento do princípio da reserva legal. Tal conduta do contribuinte, a qual embora pareça vantajosa, já que momentaneamente conseguirá a desejada redução de tributos, acarretará em problemas muito maiores, problemas de natureza fiscal.

O contribuinte ao se evadir de uma obrigação tributária, com o objetivo de minorar o montante pago em tributos, se utiliza de caminhos que fogem à legalidade e, acaba indo contra os ditames do ordenamento jurídico, o violando e, conseqüentemente, cometendo um crime fiscal, o qual terá repercussões negativas em vários aspectos. Dessa forma, ao invés de trazer o benefício que seria a minoração do ônus tributário, trará problemas fiscais. Marcelo Magalhães Peixoto, ao discorrer sobre a evasão fiscal, diz que:

O contribuinte se evade da obrigação já nascida, agindo de maneira oposta aos ditames de nosso ordenamento jurídico (...) poderá ocorrer a indevida redução do ônus tributário de uma obrigação tributária, em relação ao seu exato montante previsto em lei<sup>50</sup>

Quanto em questionamento o assunto da evasão fiscal, existe algumas diferenças doutrinárias, a qual em sua doutrina majoritária observa que a evasão fiscal possui dois tipos de definição, qual seja a evasão fiscal em sentido amplo e, a evasão fiscal em sentido estrito. Em *lato sensu*, a evasão fiscal aduz que seria toda ação ou omissão do contribuinte que acarretasse impedir a incidência do tributo ou reduzir ou excluir a obrigação tributária, seja ela através de meios ilícitos e lícitos. Quando se fala em evasão em *stricto sensu*, se fala, majoritariamente, que a ação de evadir comporta atos ilícitos, os quais acarretam a não ocorrência do fato gerador, a minoração do valor a ser pago ou até mesmo o não pagamento do tributo

<sup>49</sup> BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Lei 8.137/90. 27 de Dezembro de 1990.

<sup>50</sup> PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Planejamento Tributário. Ed. Quartier Latin. São Paulo, 2004. Pp. 73-74.

após o nascimento da obrigação tributária. Quando se fala em evasão fiscal em sentido estrito, normalmente se fala em sonegação fiscal. O professor Sacha Calmon Navarro Coelho, a respeito da evasão fiscal como: “(...) evasão fiscal constitui a prática, concomitante ou posterior à incidência tributária, na qual são utilizados meios ilícitos (fraude, sonegação, simulação) para escapar ao pagamento de tributos”.<sup>51</sup> Também são atos de evasão fiscal a ação ou omissão estatal, a qual contribui para a não arrecadação do montante tributário junto aos cofres públicos, o que constitui uma conduta ilícita e, conseqüentemente, um crime contra a ordem tributária.

Portanto, a distinção entre elisão fiscal e evasão fiscal, consiste no fato de que a evasão fiscal é realizada em regra, após a ocorrência do fato gerador, na qual o contribuinte encontra uma forma de burlar a obrigação tributária mediante fraude, astúcia, extrapolando os limites legais e dessa forma, cometendo um crime contra a ordem tributária, o qual é suscetível de sanções penais e tributárias.

### **2.2.2.1. SONEGAÇÃO FISCAL**

Quando se fala em sonegação fiscal, se fala na conduta do contribuinte para se evadir dos tributos devidos, a fim de minorar a obrigação ou até mesmo excluir a obrigação. A sonegação fiscal é uma conduta do contribuinte que visa ocultar, dolosamente, mediante fraude, habilidade ou astúcia, o recolhimento dos tributos junto ao Fisco, fazendo com que haja, em decorrência de tal manobra ilícita, a objetivada redução do montante pago em tributos.

Não existe, por parte do legislador, uma definição quanto à sonegação fiscal, entretanto se sabe que trata de uma conduta que visa à redução do montante pago em tributos, se utilizando de artifícios ilícitos. A manobra para se evadir da obrigação tributária é tipificada em lei, isto é, o legislador estabelece a sonegação fiscal como crime contra a ordem tributária, o qual está definido na Lei 8.137/90. Almir Malkowski, diz que:

Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou a retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária (...) importante observar que a sonegação pressupõe

---

<sup>51</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2015. p.

necessariamente a ocorrência anterior do fato gerador. Só há sonegação quando alguém tentar simular, esconder ou descaracterizar (sonegar) o fato gerador já realizado; ou ainda simula ou dissimula condições pessoais suscetíveis de afetar a obrigação tributária.<sup>52</sup>

### **2.2.2.2. SIMULAÇÃO FISCAL**

Em decorrência da intenção do contribuinte em pagar menos tributos, surge à necessidade de procurar maneiras de fazê-lo e, para tanto, existem formas, as quais possibilitam chegar ao fim desejado. Entretanto, nem sempre essas maneiras de chegar ao fim desejado, qual seja, pagar menos em tributos, respeita o limiar entre o lícito e o ilícito. A simulação fiscal é uma manobra tributária, ilícita e fraudulenta, a qual ocorre quando o contribuinte a fim de não cumprir com suas obrigações tributárias, máscara a real situação dos negócios jurídicos que realiza, isto é, faz com que não haja uma concordância entre o que acontece de fato e o que exterioriza acontecer, a fim fazer com que pareça algo, que na realidade não é, dessa forma, realizando um negócio jurídico que só existe na aparência.

O limiar na conduta do contribuinte quanto a soluções para reduzir a carga tributária que incide sobre seus negócios é extremamente adelgado, haja vista que a conduta pode passar do lícito para o ilícito de uma forma quase que imperceptível, isto é, na busca do contribuinte por formas de reduzir o montante que se paga em tributos, pode acabar extrapolando os limites da legalidade. A simulação fiscal é uma forma de ocultar o que realmente é desejado, fazendo com que haja uma manobra na qual não se saiba o que de fato acontece. Ao se falar em simulação fiscal, se fala sobre um negócio no qual há uma fachada diferente do que realmente acontece, fazendo com que haja uma dissimulação no negócio. Almir Malkowski, sobre o tema, diz que:

A simulação se traduz pela falta de correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e aquele que elas formalizam. As partes querem, por exemplo, realizar uma compra e venda, mas formalizam (simulam) uma doação, ocultando o pagamento do preço (...) uma vez comprovada a simulação, pode o fisco determinar os efeitos tributários

---

<sup>52</sup> MALKOWSKI, Almir. Planejamento Tributário e a questão da Elisão Fiscal. Ed. LED- Editora de Direito. São Paulo, 2000. p.24.

decorrentes do negócio realmente realizado, no lugar daqueles que seriam produzidos pelo negócio retratado na forma simulada pelas partes.<sup>53</sup>

Quando se fala na simulação fiscal, se fala na vontade do contribuinte em burlar o sistema tributário a fim de, reduzir os encargos decorrentes do negócio jurídico dissimulado. Para se caracterizar a simulação fiscal, deve haver uma divergência entre o que o contribuinte demonstra e o que de fato acontece, bem como deve haver a intenção deliberada de enganar, com o intuito de que o Fisco liquide menos tributos ou nenhum.

Dessa forma, ao se falar em simulação fiscal, se fala em um crime contra a ordem tributária, haja vista que, ao praticar tal ato o contribuinte tenta burlar o sistema tributário a fim de fazer com que não haja um obrigação tributária ou reduzir o valor de uma obrigação já existente, se utilizando de meios fraudulentos para conseguir realizar o objetivo almejado, qual seja, diminuir o montante pago em tributos.

### **2.2.2.3. FRAUDE FISCAL**

Ao se falar em fraude fiscal se fala em uma conduta do contribuinte ilícita, a qual visa burlar o sistema tributário nacional com o intuito de não pagar a obrigação tributária já incidente, uma vez que já existe o fato gerador. Ao realizar tal conduta, a qual constitui crime contra o Fisco, como está estabelecido na Lei de crimes contra a ordem tributária. Almir Malkowski, diz que:

Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferenciar o seu pagamento (...) na fraude, porém, a ação ou omissão é dolosa, isto é, o infrator age deliberadamente contra a lei com a intenção de obter o evento desejado. A ação dolosa geralmente caracteriza-se pela distorção abusiva das formas jurídicas ou mediante o ato simulado.<sup>54</sup>

Fraude fiscal, assim como todos os crimes contra a ordem fiscal, definidos na Lei nº 8.137/90, é uma conduta que foge a legalidade, isto é, é uma conduta na qual o contribuinte age contra o Fisco, fraudando os fatos praticados, omitindo sua prática

<sup>53</sup> MALKOWSKI, Almir. Planejamento Tributário e a questão da Elisão Fiscal. Ed. LED- Editora de Direito. São Paulo, 2000. pp. 67-68.

<sup>54</sup> MALKOWSKI, Almir. Planejamento Tributário e a questão da Elisão Fiscal. Ed. LED- Editora de Direito. São Paulo, 2000. p.25.

ou os declarando mesmo sendo falsos. Desse modo, a fraude fiscal é uma atitude ilegal do contribuinte, na qual este objetiva evitar o pagamento de tributos sobre negócios nos quais já ocorreu o fato gerador, e conseqüentemente a incidência da obrigação tributária, que já é existente e válida. Marco Aurélio Greco, ao discorrer sobre fraude, diz que:

A figura da fraude à lei, assim entendida a conduta do contribuinte de frustrar a aplicação da lei tributária mediante a utilização de uma “norma de cobertura” que protegeria a conduta realizada. Nesta figura haverá uma norma contornada (de que resulta menor ônus) que o contribuinte invocaria e sob cuja incidência pretende se ver alcançado.<sup>55</sup>

#### **2.2.4. ABUSO DE DIREITO**

A conduta de quem possui um direito, embora seguindo o que está expresso na legislação, pode exceder os limites estabelecidos, caracterizando assim um abuso de direito, uma vez que, ao exercer seu direito, extrapola alguns limites implícitos na legislação. O Código Civil, em seu artigo 187, estabelece que:

Art. 187 Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.<sup>56</sup>

No que tange ao direito tributário, a aplicação do que se constitui como abuso de poder, é questionável, haja vista que, não se pode considerar ilegal uma conduta que, permite ao contribuinte escolher a melhor opção jurídica sob a qual incide a menor obrigação tributária, isto é, a conduta do tributado não ultrapassa os limites da legalidade.<sup>57</sup>

Dessa forma, não há de se questionar, quando se fala em planejamento tributário, o abuso de direito, haja vista o direito do contribuinte em organizar seus negócios como melhor entender, desde que seguindo os ditames da legislação, podendo assim, alcançar um resultado mais lucrativo, em decorrência das vantagens que obtém por sua engenharia fiscal. A conduta do contribuinte ao realizar um planejamento, através do qual, o contribuinte consegue se sobressair

---

<sup>55</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Ed. Dialética, 2008. p. 58.

<sup>56</sup> BRASIL, Lei Nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. Brasília. DF: Senado. 2002.

<sup>57</sup> SOUZA, Cleiton Soares de. Planejamento Tributário: da legalidade da sua aplicação para redução da carga tributária. Disponível em: < <http://jus.com.br/artigos/24950/planejamento-tributario-da-legalidade-da-sua-aplicacao-para-reducao-da-carga-tributaria/2>> Acesso em: 31 de outubro. 2015.

sobre seus concorrentes, em consequência à menor incidência tributária é absolutamente lícita e que não fere a moralidade, uma vez que, não é um direito de um único contribuinte, é um modo de agir que todo contribuinte pode utilizar, a fim de reduzir a carga tributária.

### **2.2.5. ABUSO DE FORMA**

Quando se fala em abuso de forma, se fala em uma manobra tributária através da qual o contribuinte realiza um negócio através de uma forma jurídica não comum ou atípica, tendo como objetivo uma menor incidência fiscal sobre seu negócio. Ives Gandra Martins, diz que:

O abuso de forma consistiria em dar formalização jurídica aparente para uma situação econômica realmente diversa, sendo a forma jurídica representativa de uma situação não tributária, ou tributada menos onerosamente, ao passo que a situação econômica real seria tributada, ou tributada mais onerosamente (...), portanto, o abuso da forma jurídica consistiria em utilizar uma estrutura diversa de uma outra que, se praticada, acarretaria a incidência tributária, havendo efeitos econômicos iguais ou no mínimo semelhante nas duas estruturas.<sup>58</sup>

O abuso de forma é definido como, uma tentativa de definir que um negócio (real), sendo feito de forma diversa da tradicional, mesmo que seja dentro da lei, tenha seus efeitos tributários distorcidos. Dessa forma, mesmo com a intenção do Fisco em obter a maior incidência tributária, a conduta do contribuinte não seria errônea, já que a ação diversa da tradicional também seria tributada, e como não há lei que estabeleça que o contribuinte deva adotar o meio jurídico mais dispendioso, não iria contra a legalidade. Almir Malkowski, ao discorrer sobre o tema, diz que:

O abuso de forma consistiria na utilização, pelo contribuinte, de uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negócio jurídico que, se fosse adotada a forma “normal”, teria um tratamento tributário mais oneroso. Só não haveria abuso nas situações em que a busca de uma determinada instrumentação para o negócio jurídico se contivesse dentro dos licites “normais” de utilização do instrumento adotado. Abuso de forma deixa o arbítrio do aplicador da lei a decisão sobre a “normalizada” da forma utilizada. Veja-se que o problema não seria de legalidade (licitude) da forma, mas de “normalidade”, o que fere, frontalmente, os postulados da certeza e da segurança do direito, pois, sempre que determinada forma fosse adotada pelo contribuinte para

---

<sup>58</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Ed. Saraiva, 2008. p.435.

implementar certo negócio, ele teria que verificar se aquele modelo é o que mais frequentemente se utiliza para a realização daquele negócio.<sup>59</sup>

O abuso de forma pode ser definido como um ato do contribuinte no qual este busca uma maneira de evitar a incidência de uma norma, fazendo uso de uma norma atípica mais benéfica. Através dessa conduta, o contribuinte frustra a aplicação da lei tributária, se utilizando de uma norma que acoberta sua conduta. Tal conduta vai contra as intenções do Fisco, uma vez que a anormalidade da norma adotada é mais benéfica para o contribuinte do que para os cofres públicos estatais e, acarretado a isso, vem uma redução na arrecadação do montante recolhido em tributos, a qual não é de interesse do Estado.

### **2.3. LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

No que tange ao direito tributário, a questão do planejamento tributário é uma das mais controversas na área, haja vista que sua legalidade é questionada, por representar uma redução nos valores que são recolhidos pelos cofres públicos, o que não é bem recebido pelo Fisco, já que o Estado conta com a arrecadação dos valores para cumprir com suas funções.

Sendo o planejamento tributário uma atividade civil ou empresarial, a qual deve ser realizada preventivamente, vislumbrando quais atos são possíveis e as consequências decorrentes dele, com o objetivo de escolher a opção legal menos onerosa, fazendo com que o contribuinte obtenha uma economia em seus custos. Então por ser uma atividade preventiva, cabe ao contribuinte ter o cuidado devido para não atravessar o limiar entre o lícito e o ilícito, acabando por cometer um crime contra o Fisco.

O planejamento tributário é uma manobra tributária lícita, a qual não viola os princípios tributários e em consequência disso, não deve ser tratado com repúdio e não aceitação, já que é direito do contribuinte organizar seus negócios como melhor lhe parecer, desde que não extrapole os limites legais. Dessa forma, se planejar para retardar ou impedir a ocorrência do fato gerador, ou reduzir o montante pago em tributos, quando realizado dentro da estrita previsão legal sem realizar uma

---

<sup>59</sup> MALKOWSKI, Almir. Planejamento Tributário e a questão da Elisão Fiscal. Ed. LED- Editora de Direito. São Paulo, 2000. p. 60.

distorção ilícita do que está previsto na legislação, é uma manobra legal, a qual não fere o que está estabelecido no ordenamento jurídico.

Portanto, desde que o contribuinte respeite o que está previsto na Carta Magna brasileira e no Código Tributário Nacional, sem violar os princípios que norteiam o planejamento tributário, este se torna uma excelente opção para retardar ou reduzir o ônus tributário, sem gerar consequências negativas e, sem cometer crimes de ordem fiscal contra a ordem tributária, fazendo com que o contribuinte chegue ao resultado almejado sem se prejudicar a si mesmo e ao Fisco. Então, tem que estar bem claro para o contribuinte na hora de realizar o planejamento tributário, que existe um limiar entre o lícito e o ilícito e, que uma vez que se cruza esse limiar já se está cometendo um crime contra o Estado.

## **CAPITULO III – O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO LIBERDADE FISCAL DO CONTRIBUINTE SEM EXTRAPOLAR A LICITUDE, ATRAVÉS DO PRINCÍPIO DA LIVRE INICIATIVA.**

### **3.1. EFICÁCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

A pesada carga tributária que incide sobre os contribuintes, faz com que estes busquem formas de poder suportar a obrigação, que é pagar tributos, sem sofrer tanto para fazê-lo. Para chegar a esse resultado, o qual é pagar da forma menos onerosa possível os tributos, o tributado não precisa extrapolar os limites da lei, realizando crimes contra a ordem tributária, quais sejam, a evasão fiscal, a sonegação, a simulação e a fraude, os quais incorrem a sanções penais e tributárias.

Para chegar ao fim desejado, o contribuinte pode optar por uma atividade civil ou empresarial lícita, que quando realizada com os devidos cuidados para não ultrapassar os limites legais, pode gerar o retorno sonhado, qual seja ele, reduzir o montante pago em tributos.

O planejamento tributário tanto quando realizado por pessoa física, quanto quando realizado por uma empresa, na figura de pessoa jurídica, pode trazer

consigo bons resultados, quais sejam eles, a economia em encargos. No meio empresarial como um todo, a concorrência é absurda, raros são os ramos empresariais em que não existe uma competição acirrada pelo mercado. Então, como a maior parte do meio empresarial encara uma concorrência, para se sobressair e atingir resultados positivos, qualquer diminuição em tributos pode fazer com que se obtenha uma maior margem de lucro, potencializando os lucros da empresa, afinal, quando se deixa de perder, já se está ganhando. Através da redução de custos em tributos, uma empresa pode crescer e se desenvolver, possibilitando assim se manter atuante e competitiva no mercado.

Apesar de críticas de parte do ordenamento jurídico, quanto à legalidade do planejamento tributário, esse instrumento tributário é legal e legítimo, quando não extrapola os limites da legalidade, se tornando extremamente viável para os contribuintes, por se tratar de uma forma de minorar os gastos com tributos através de lacunas existentes na legislação, ou seja, oportunidades de escolha que estão na lei. O planejamento tributário não representa má-fé de quem o pratica, mas, uma livre escolha em adequar seu negócio da melhor maneira possível, escolhendo a opção que vai lhe despende o menor ônus tributário.

A conduta de quem realiza o planejamento tributário deve ser estritamente embasada no que está expresso na lei, isto é, os limites entre o lícito e o ilícito são muito próximos e, em consequência disso, algum erro na interpretação do que está expresso na legislação pode incorrer na ilegalidade do ato, haja vista que a conduta ultrapassou um limite que não deveria ter passado. Costuma-se dizer que um bom planejamento tributário é aquele que é realizado com bastante antecedência ao fato gerador, sendo realizada uma programação das ações que o contribuinte irá realizar para minorar a carga tributária que incide sobre ele.

Um bom planejamento tributário é aquele realizado, quando quem o pratica consegue observar com nitidez o limiar que separa a ação legal da ilegal, fazendo com que, dessa forma, o contribuinte não pratique uma ação na qual irá incorrer sanções penais e tributárias, haja vista a realização de uma manobra contra a ordem fiscal, mesmo quando realizada através de um erro de quem realizou o planejamento tributário.

Quando se fala em planejamento tributário, logo se pensa em uma manobra do contribuinte, porém visa uma minoração nos custos tributários, que deve ser realizado antes da ocorrência do fato gerador e deve ser embasado em atos

legalmente possíveis, atos com respaldo da legislação. Mas, para que a elisão fiscal seja eficiente não basta ser apenas lícita e anterior à incidência tributária, o planejamento deve ser eficaz o suficiente para seus efeitos serem oponíveis ao Fisco e a Administração Pública, parafraseando Marco Aurélio Greco, “não basta ser lícito, tem que ser eficaz perante o Fisco”. Nesse sentido, o planejamento tributário para ser eficiente e eficaz, deverá possuir um propósito negocial, isto é, a atividade do planejamento tributário deverá acontecer de direito e de fato, fazendo com que a teoria se comprove na prática.<sup>60</sup>

A adoção do planejamento tributário pelo contribuinte é extremamente válida, haja vista que através dele é possível se obter a desejada redução na carga tributária sem adentrar em áreas ilícitas e mesmo assim fazendo com que a obrigação tributária fique suportável. Através da realização de um planejamento tributário eficaz, o contribuinte tanto pessoa física, quanto pessoa jurídica obtém um resultado positivo quanto à economia no valor pago aos cofres públicos em tributos, possibilitando assim, uma maior perspectiva de crescimento.

### **3.2. LICITUDE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

A ação do contribuinte voltada para reduzir o valor pago em tributos deve ser legal, isto é, não se pode ultrapassar um determinado limite, o qual às vezes é difícil de observar, e deve ser pautada em condutas típicas e lícitas, se adequando à capacidade econômica do contribuinte. Dessa forma, quando a ação do contribuinte é realizada com um planejamento adequado, o qual deve começar antes da realização da atividade que enseja no fato gerador do tributo, através do qual nasce uma obrigação tributária, os benefícios decorrentes dele podem ser consideráveis e acarretar em alguns ganhos para quem o pratica.

Os limites do planejamento tributário devem estar bem claros para quem o realiza, para que não adentre na ilicitude através de seus atos. Portanto, a atividade planejamento tributário, para seguir como lícita deve respeitar as limitações impostas pela lei, isto é, deve estar claro para o contribuinte que não existe uma fórmula

---

<sup>60</sup> LOZEKAM, Ivo Ricardo. Planejamento Tributário eficiente e eficaz. Disponível em: <<http://www.simplessolucoes.com.br/blog/2010/06/planejamento-tributario-eficiente-e-eficaz-por-ivo-ricardo-lozekam/>> Acesso em: 03 nov. 2015.

milagrosa na qual o montante pago em tributos será reduzido bruscamente, dessa forma, sua ação deve estar de acordo com o que está expresso na legislação.

Marcos Abraham, diz que:

Finalmente, devemos chamar atenção para os procedimentos que ultrapassam a linha divisória (ainda que por vezes cinzenta) entre os procedimentos lícitos e legítimos e os procedimentos ilícitos, que ocorrem através de fraudes ao erário público, não cabendo mais o debate sobre a legitimidade do planejamento fiscal (se seria um elisão fiscal lícita ou ilícita), adentrando-se agora na seara do ilícito, entre a mera irregularidade fiscal (sem intenção) e a fraude ou sonegação (culposa ou dolosa), como sendo a ação consciente e voluntária (ao menos assumindo o risco) do contribuinte tendente a, por meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo efetivamente devido.<sup>61</sup>

O fator que mais gera questionamento quando o assunto é planejamento tributário, é a não unanimidade sobre a sua licitude. Existem dúvidas quanto ao assunto porque, a conduta de quem busca uma economia tributária nem sempre é lícita, isto é, há quem haja com condutas não condizentes com a legalidade embora tentem apresentar tais condutas como sendo lícitas. Então, em decorrência da tentativa de parte dos contribuintes em burlar o sistema tributário, alegando fazer planejamento tributário, quando na realidade, realiza crime contra a ordem tributária, faz com que parte da jurisprudência encare planejamento tributário, como má-fé do contribuinte. Francisco José Marques Sampaio, diz que:

Os conceitos de elisão e planejamento estão vinculados, portanto, por um aspecto comum de extrema importância: a *licitude*. A evasão fiscal, contrariamente, é marcada por seu caráter ilícito, contrário ao direito, pois ela ocorre quando, em determinada situação fática na qual ocorre a incidência de norma que prevê a imposição tributária o agente - em muitos casos já na qualidade, de ou em vias de tornar-se, sujeito passivo de obrigação tributária nascida a partir da ocorrência de fato gerador capitulado em lei - procede de molde a deixar de recolher o tributo por meio de fraude. Há, na evasão, por consequência, ilícito tributário e, freqüentemente, também penal, verdadeira tentativa de escapar-se ao cumprimento de obrigação tributária preexistente ou de surgimento iminente e já inevitável, diferentemente do que ocorre na elisão fiscal, obtida por meio de atividade de planejamento tributário - prévia, como a própria expressão planejamento já indica - ao surgimento da situação de incidência da norma tributária e realizada, portanto, por quem está, ainda, na qualidade de contribuinte meramente potencial e, não, como sujeito passivo de obrigação já configurada.<sup>62</sup>

<sup>61</sup> ABRAHAM, Marcos. O Planejamento Tributário e o Direito Privado. Ed. QuartierLatin, 2007. P. 289.

<sup>62</sup> SAMPAIO, Francisco José Marques. Planejamento Tributário - Aspectos fundamentais da validade de procedimentos de elisão fiscal. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Vol. 43/2002 |p.57-63 |Mar-Abr/2002. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário | vol. 6 | p. 1091 - 1098 | Fev / 2011 | DTR\2002\151

Embora não unânime parte da jurisprudência enxerga o planejamento tributário como uma ferramenta legal do contribuinte, desde que, não haja ilicitudes nas condutas, portanto, não há o que ser questionado pelo legislador, uma vez que, quando realizado de acordo com o que está expresso na lei, não viola nenhum princípio ou fere a legalidade. Como vem sendo entendido em julgados, planejamento tributário quando realizado adequadamente, ou seja, dentro da licitude não deve ser tratado como outras figuras tributárias, as quais vão contra o Fisco.

Neste sentido é a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ARTIGO 1º, INCISO I, DA LEI 8.137/90. ARTIGO 337-A, INCISO III, DO CÓDIGO PENAL. SONEGAÇÃO FISCAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA MEDIANTE CONDUTAS LÍCITAS, NÃO FRAUDULENTAS, E QUE IMPORTEM NA REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA. LIBERDADE FISCAL. PROCESSO PENAL. JULGAMENTO CONJUNTO. CONVICÇÃO JUDICIAL. DÚVIDA RAZOÁVEL.

1. É recomendável o julgamento conjunto de recursos que concernem aos mesmos fatos e cuja motivação judicial dos atos decisórios impugnados tem idêntico fundamento.
2. Nada impede que o órgão revisor se convença das razões lançadas pela instância originária, e as adote como fundamento de decidir, pois é livre o convencimento judicial.
3. A liberdade fiscal permite ao contribuinte escolher a forma jurídica lícita que melhor aprover à condução de seus negócios. A opção por uma estrutura societária que importe em redução da carga tributária não é um comportamento proibido. O Direito Penal não pune a supressão ou redução da carga tributária decorrente de comportamentos lícitos dos contribuintes, sendo que os incisos constantes no artigo 1º da Lei 8.137/90 delimitam as condutas fraudulentas mediante as quais é proibido ao contribuinte suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social.
4. A transferência de lucros, faturamento, maquinário, gerenciamento e, inclusive, força de trabalho para formas societárias que o Direito quer favorecer no âmbito fiscal, determinando que haja menor tributação, faz parte da liberdade fiscal. O comportamento fraudulento, contudo, apenas passa a ocorrer quando a alteração da estrutura empresarial é fictícia, geralmente ocasionada pela criação de empresas "fantasma", a fim de simular uma transferência de lucros, faturamento, maquinário, gerenciamento e força de trabalho para um empreendimento faticamente inexistente.
5. Se há comprovação de que a empresa estava em plena atividade, de que mantinha um quadro de funcionários próprio (ainda que parcialmente concomitante e coincidente), com gerenciamento autônomo e faturamento independente, ainda que tenha sido criada mediante transferência de investimentos a partir de lucros gerados em outra sociedade, há dúvidas razoáveis no sentido em que se propõe a defesa, sendo mister a absolvição dos acusados dos crimes previstos nos artigos 1º, inciso I, da Lei 8.137/90, e 337-A, inciso III, do Código Penal, com fundamento no artigo 386, inciso II, do Código de Processo Penal..<sup>63</sup>

<sup>63</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal 4ª Região. Apelação Criminal ACR: 48129620024047201 SC 0004812-96.2002.404.7201. Penal. Crime Contra a Ordem Tributária. Rel. Pedro Carvalho Aguirre Filho. 18 de abril de

Resta claro, pois, que de acordo com julgado, a conduta do contribuinte não extrapolou os limites legais, mantendo-se dentro do limiar que separa a conduta lícita da ilícita, portanto ainda se caracteriza como um planejamento tributário, não incorrendo nas sanções dadas aos contribuintes que realizam ações nas quais vão contra o Fisco, ou seja, cometem crimes contra a ordem tributária

Dessa forma, para que o contribuinte não adentre na ilegalidade através de uma redução da carga tributária de maneira ilícita, deve agir de forma que respeite os princípios tributários bem como, o que está expresso na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional. Quando a conduta do contribuinte não extrapola os limites da legalidade, consegue auferir o resultado almejado, qual seja ele, a redução do montante pago aos cofres públicos através de uma economia tributária legal, realizando um planejamento tributário prévio e bem estruturado.

Neste sentido, a jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo:

ICMS.

Auto de Infração de Imposição de multa. Fornecimento de ferro e aço para a construção civil. Comercialização sob medida. Desdobrada a operação de corte e dobra, para submissão ao ISS municipal, a cargo de outra empresa, em regime de parceria. Não se trata de fraude fiscal, mas de planejamento tributário lícito. Se a comercialização de aço e ferro em estado bruto, sujeita ao ICMS estadual, pode ser desdobrada da operação de corte e dobra, sujeita ao ISS municipal, é lícito ao empresário fazê-lo, sob contribuintes distintos, para efeito de menor oneração tributária, da mesma forma que os grandes conglomerados empresariais, que poderiam explorar atividades econômicas variadas sob uma única pessoa jurídica, não podem ser impedidos de fazê-lo mediante pessoas jurídicas variadas, por razões de conveniência, inclusive fiscal, embora sob direção comum. Sem motivo de invalidade, portanto, na submissão da atividade de corte e dobra ao ISS municipal, fora do campo de incidência do ICMS estadual. Anulação da exação. Demanda procedente. Recurso e reexame necessário não providos.<sup>64</sup>

Fica claro, pois, que a conduta do contribuinte, quando realizada dentro das previsões expressas na legislação não ultrapassa os limites legais e, dessa forma é lícita, uma vez que se trata de um planejamento no qual o contribuinte escolhe uma opção legal disponível menos dispendiosa, a qual por estar prevista no ordenamento, não fere o princípio da legalidade, mas, se adéqua ao princípio da

---

2012. Disponível em: <<http://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23301368/apelacao-criminal-acr-7201-sc-0004812-9620024047201-trf4>> Acesso em: 09 nov. 2015.

<sup>64</sup> BRASIL, Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação APL 30029242620138260438 SP 3002924-26.2013.8.26.0438. Rel. Edson Ferreira. 19 de agosto de 2015. Disponível em: <<http://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/222826124/apelacao-apl-30029242620138260438-sp-3002924-2620138260438>> Acesso em: 09 de Nov. 2015.

liberdade fiscal, o qual permite ao contribuinte adequar seu negócio ao meio que melhor lhe parecer, desde que respeite os limites da licitude.

Muito embora, seja o planejamento tributário uma ferramenta lícita para o contribuinte conseguir auferir uma redução na tributação de uma forma lícita e segura, sem gerar problemas para o Fisco e conseqüentemente para si mesmo, há contribuintes que não se satisfazem com os benefícios proporcionados por um bom planejamento tributário, por o considerarem irrelevantes em face da redução do montante pago através de manobras ilícitas, as quais burlam o sistema tributário nacional, fazendo com que não haja arrecadação das obrigações já existentes.

Neste sentido, se posicionou o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, ao julgar improcedente, recurso de apelação criminal:

PENAL E PROCESSO PENAL. ARTIGO 1º, INCISO I, DA LEI Nº 8.137/90. SUJEITO ATIVO. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. RECURSO DESPROVIDO.

1. Denúncia oferecida contra advogado da empresa que, incumbido de promover o planejamento tributário da pessoa jurídica, teria determinado a inserção de dados falsos nas declarações de débitos e créditos tributários (DCTF), a fim de que ela promovesse compensação indevida de débitos e créditos perante a Delegacia da Receita Federal.

2. Sentença que absolveu sumariamente o acusado.

3. A decisão impugnada encontra-se devidamente fundamentada, não configurando violação ao artigo 93, inciso IX, da Constituição Federal.

4. O tipo penal previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, é crime próprio, ou seja, o sujeito ativo é o contribuinte ou o responsável que praticar quaisquer das condutas nele descritas.

5. A peça acusatória deveria ter sido ofertada contra o representante legal da empresa contribuinte e contra o advogado em coautoria, e não somente em relação a este último. Não o fez o órgão ministerial e, portanto, andou bem o magistrado ao, em sede de juízo sumário de delibação, afastar a autoria delitiva, mormente em se considerando a ausência de indício suficiente de ter o acusado praticado quaisquer dos núcleos do tipo descritos no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/1990: omitir informação ou prestado declaração falsa à autoridade tributária.

6. Após a reforma legislativa operada pela Lei 11.719/2008, o momento do recebimento da denúncia se dá, nos termos do artigo 396 do Código de Processo Penal, após o oferecimento da acusação e antes da apresentação de resposta à acusação, seguindo-se o juízo de absolvição sumária do acusado, tal como disposto no artigo 397 do aludido diploma legal.

7. Presentes as hipóteses autorizadoras da absolvição sumária, não há falar em contradição entre a sentença e a decisão que recebeu a denúncia.

8. Recurso a que se nega provimento.<sup>65</sup>

---

<sup>65</sup> BRASIL, Tribunal Regional 3ª Região. TRF-3 - APELAÇÃO CRIMINAL: ACR 4448 SP 0004448-25.2008.4.03.6108. Rel. Juiz Convocado Leonel Ferreira. 10 de dezembro de 2013. Disponível em: <<http://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24802250/apelacao-criminal-acr-4448-sp-0004448-2520084036108-trf3>>

Acesso em: 14 de Nov. 2015.

Resta claro, pois, que a conduta contra o Fisco, para ser confirmada definida como crime contra a ordem tributária deve partir do contribuinte, uma vez que o responsável pela obrigação tributária é o próprio contribuinte, podendo ter uma ajuda para realizá-la, o que constitui uma co-autoria. A conduta em questão não se trata de planejamento tributário, haja vista que se utiliza de meios fraudulentos para enganar o Fisco, ultrapassando os limites da licitude e se caracterizando como má-fé do contribuinte, ao tentar reduzir o montante pago aos cofres públicos através da ilicitude.

Em mesmo sentido, se posicionou a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul:

HABEAS CORPUS. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, INC. II, C/C ART. 11, "CAPUT", E ART. 12, INC. I, DA LEI Nº 8.137/90, E ART. 288, DO CP. ALEGAÇÃO DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE, AINDA QUE MEDIANTE CAUSA RESOLUTIVA. DISCUSSÃO, EM AÇÃO CÍVEL, DA EXISTÊNCIA DO CRÉDITO QUE FUNDAMENTA O MONTANTE DA FRAUDE FISCAL. SUSPENSÃO DO FEITO QUE NÃO SE MOSTRA IMPOSITIVA.

A Operação "Crédito Fantasma" objetivou combater o esquema de fraude fiscal estruturada envolvendo "planejamento tributário" doloso, praticado por um grupo criminoso que valendo-se de suposta consultoria tributária, vinha oferecendo há anos a possibilidade de contribuintes do ICMS reduzirem o valor do imposto a pagar por meio do aproveitamento de créditos não previstos pela legislação tributária estadual e/ou sem qualquer "lastro" - inoportunidade de situação fática a gerar os pretensos créditos de ICMS. Quanto à alegação de extinção da punibilidade, ainda que mediante condição resolutiva, não prospera, visto que constitui entendimento já consolidado no âmbito do STJ, seguindo o preconizado pela Excelsa Corte, que a matéria autorizaria, no máximo, a suspensão do processo, e não o trancamento da ação penal, já que satisfeita a causa de sua procedibilidade, qual seja, a constituição definitiva do crédito tributário - Súmula Vinculante nº 24, do STF -. A existência de discussão do débito tributário na seara cível não constitui prejudicialidade obrigatória à ação penal de origem, nos termos dos arts. 92 e 93, do CPP. Na espécie, a tramitação do processo não resulta na inobservância ao devido processo legal, visto não se negar a possibilidade de reconhecimento superveniente de causa extintiva da punibilidade - matéria de ordem pública, diante do reconhecimento da inexistência dos débitos cobrados -, com a indispensável prova do trânsito em julgado na esfera cível, e a sua comprovação no processo-crime, com o que haverá de se reconhecer, de plano, a festejada absolvição. ORDEM DENEGADA. (Habeas Corpus Nº 70056904329, Quarta Câmara Criminal, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Rogério Gesta Leal, Julgado em 28/11/2013)<sup>66</sup>

---

<sup>66</sup> BRASIL, Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. TJ-RS - Habeas Corpus: HC 70056904329 RS. Rel. Rogério Gesta Leal. 28 de novembro de 2013. Disponível em: <<http://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/113512103/habeas-corpus-hc-70056904329-rs>> Acesso em: 14 de Nov. 2015.

Logo, em se tratando de uma conduta, a qual é fundada em fraude fiscal, tem-se em questão um crime contra a ordem tributária, uma vez que a conduta fraudulenta visa burlar o Fisco, o impedindo de arrecadar para seus cofres públicos, o montante em tributos decorrente de uma obrigação tributária lícita e válida. Então, por se tratar de uma conduta ilícita, na qual quem a praticou tinha como intenção enganar os cofres públicos a fim de não pagar o valor decorrente da obrigação tributária, deve-se falar em uma conduta passível de sanções penais e tributárias, por ultrapassar os limites da legalidade.

Torna-se evidente, que a conduta do contribuinte quando este realiza ações fora dos limites da licitude, tem por consequência as devidas sanções sobre o ato que cometeu. Dessa forma, cabe ao contribuinte respeitar os limites da legalidade, sem buscar manobras, nas quais em curto prazo, encontrará um resultado significativo, mesmo sendo através de meios ilícitos, porém, acarretado aos resultados, vem as consequências dos seus atos, por cometer crime contra a ordem tributária. O planejamento tributário é uma ferramenta lícita a serviço do contribuinte, a qual possibilita minorar, retardar ou até impedir o nascimento da obrigação tributária, agindo através do que está exposto na legislação, sem cometer qualquer espécie de infração passível de punição na esfera penal e tributária.

### **3.3. O PLANEJAMENTO COMO LIBERDADE FISCAL INSERIDO NO PRINCÍPIO DA LIVRE INICIATIVA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.**

#### **3.3.1. PRINCÍPIO DA LIVRE INICIATIVA**

Quando se fala em princípio da livre iniciativa, se remete a uma pedra fundamental do Estado democrático de direito, o qual é a base da República Federativa do Brasil e, assim está assegurado na Constituição Federal de 1988. O princípio da livre iniciativa está assegurado no início da Constituição Federal de 1988, lado a lado aos demais princípios fundamentais assegurados. A Carta Magna brasileira, em seu artigo 1º, inciso IV, diz que:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;<sup>67</sup>

O princípio da livre iniciativa, além de aparecer na Carta Magna brasileira como pedra fundamental do Estado democrático de direito, é mencionado na Constituição Federal, como princípio da ordem econômica, podendo ser entendido como a liberdade que o cidadão possui em atuar na economia, independentemente da compreensão do Estado. De modo que, a livre iniciativa constitui um dos pilares do liberalismo econômico. José Afonso da Silva ao tratar do assunto, diz que:

A liberdade de iniciativa envolve a liberdade de indústria e comércio ou liberdade de empresa e a liberdade de contrato. Consta do artigo 170 [da Constituição Federal], como um dos esteios da ordem econômica, assim como de seu parágrafo único, que assegura a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgão públicos, salvo casos previstos em lei.<sup>68</sup>

Dá-se o transcrito do artigo 170, da Constituição Federal de 1988, o qual discorre sobre a livre iniciativa econômica:

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:

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

<sup>67</sup> BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília. DF: Senado. 1988.

<sup>68</sup> SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. Ed. Malheiros, 35ª edição. p 795.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.<sup>69</sup>

Ao se falar em princípio de livre iniciativa se fala a respeito de uma pedra fundamental do Estado democrático de direito, através da qual se assegura uma liberdade para atuar no mercado econômico. Afonso de Paula Pinheiro Rocha, diz que:

O conceito de livre iniciativa reflete como um valor, referindo-se a um ideal e buscando uma ordem social aberta e democrática que permita o acesso, a permanência e retirada de todos aqueles que desejam desenvolver determinada atividade econômica relacionando-se com uma efigie de liberdade, de necessidade de autorização para atuar no mercado, e também como um princípio recebendo um caráter normativo, se unificando numa norma que propende proteger o “valor livre iniciativa”, deste modo é encontrada, com esse múltiplo perfil, como um dos princípios fundamentais da ordem econômica no caput do art. 170 da Constituição Federal de 1988<sup>70</sup>

Tem-se no princípio da livre iniciativa um alicerce para a nossa ordem econômica, haja vista a livre escolha que cada pessoa possui em exercer qualquer trabalho, ofício ou profissão, a qual corresponde a uma garantia de direito individual, independente de interferência do Estado. Celso Ribeiro Bastos, diz que:

A liberdade de iniciativa consagrada tão-somente a liberdade de lançar-se à atividade econômica sem encontrar peias ou restrições do Estado. Este princípio conduz necessariamente à livre escolha do trabalho, que, por sua vez, constitui uma das expressões fundamentais da liberdade humana<sup>71</sup>

O princípio da livre iniciativa é pedra fundamental para o desenvolvimento da atividade econômica, introduzindo um modelo econômico pautado na liberdade de iniciativa, o qual tem por fim, assegurar a todos uma existência digna, de acordo com os ditames estabelecidos e assegurados na Constituição. Através da livre iniciativa, a Constituição Federal de 1988, trás mecanismos a fim de buscar a realização da justiça social e o bem-estar coletivo. José Afonso da Silva, diz que:

Assim, a liberdade de iniciativa econômica privada, num contexto de uma Constituição preocupada com a realização da justiça social (o fim condiciona os meios), não pode significar mais do que “liberdade de desenvolvimento da empresa no quadro estabelecido pelo poder

<sup>69</sup> BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília. DF: Senado. 1988.

<sup>70</sup> ROCHA, Afonso de Paula Pinheiro. Implicações do Princípio da livre iniciativa e da livre concorrência sobre o perfil constitucional da propriedade intelectual. 2006. p. 03. Disponível em: <[http://conpedi.org/manaus/arquivos/anais/salvador/afonso\\_de\\_paula\\_pinheiro\\_rocha-2.pdf](http://conpedi.org/manaus/arquivos/anais/salvador/afonso_de_paula_pinheiro_rocha-2.pdf)> Acesso em: 15 de Nov. 2015.

<sup>71</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Direito Econômico Brasileiro. Ed:Saraiva, 2000. São Paulo. p.119.

público, e, portanto, possibilidade de gozar das facilidades e necessidade de submeter-se às limitações postas pelo mesmo". É legítima, enquanto exercida no interesse da justiça social.<sup>72</sup>

Por ser de fundamental importância para a ordem econômica, o princípio da livre iniciativa possui papel primordial na criação e na circulação de serviços e bens, sendo a base sobre a qual se constitui a estrutura da ordem econômica, isto é, é através do princípio da livre iniciativa que a ordem econômica se desenvolve. Dessa forma, o que compete ao Estado é uma função supletiva sobre a livre iniciativa assegurada aos cidadãos, fazendo com que o Estado atue de forma direta na atividade econômica, apenas quando for uma situação na qual há um relevante interesse por parte do Estado ou em alguma situação de necessidade. O artigo 173, caput, da Constituição Federal de 1988, aduz que:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.<sup>73</sup>

Ao inserir a livre iniciativa como um dos pilares da ordem econômica, se busca um incentivo quanto à exploração da atividade empresarial bem como assegurar um direito que já é de titularidade de todos. Dessa forma, a livre iniciativa além de ser um direito garantido a toda pessoa, no qual é conferida a possibilidade de escolha de atuar na atividade econômica, também pretende proporcionar uma proteção contra o poder estatal.

### **3.3.2. O PRINCÍPIO DA LIVRE INICIATIVA NÃO É RAZÃO PARA ULTRAPASSAR O LIMITE DA LEGALIDADE.**

Em decorrência da necessidade de reduzir o montante pago em tributos, o contribuinte tende a procurar meios para conseguir realizar o que deseja. Uma forma de conseguir realizar a desejada minoração no montante pago em tributos é através de um planejamento tributário. O planejamento tributário é fundamentado em princípios, os quais asseguram sua legalidade e embasam seus atos, entretanto, há

---

<sup>72</sup> SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. Ed. Malheiros, 35ª edição. p 796.

<sup>73</sup> BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília. DF: Senado. 1988.

quem tente se aproveitar da segurança que os princípios asseguram, para tentar ultrapassar o limite da legalidade.

Como pedra fundamental da atividade econômica, o princípio da livre iniciativa, assegura ao contribuinte o direito de realizar atividades econômicas, independentemente do consentimento estatal, desde que respeitando os limites impostos pela legislação vigente. Assim, como com a livre iniciativa econômica, a qual constitui a base da ordem econômica, por ser uma pedra fundamental do estado democrático de direito, o contribuinte se utiliza de outros princípios para fundamentar seus atos, e não sair dos limites de uma elisão, ingressando numa evasão fiscal. Gilvanci Antonio de Oliveira Souza, diz que:

A livre iniciativa e o planejamento tributário se relacionam na medida em que ambos decorrem do exercício de liberdade no contexto de uma atividade empresarial, na escolha de um procedimento ou forma de negócio menos onerosa, do ponto de vista impositivo, do que se realiza de outro modo, no exercício da atividade econômica particular. Tais procedimentos são realizados com base no direito de o empresário auto organizar-se, procurando sempre uma melhor eficiência administrativa, o que inclui a tributária, e que se submete apenas à Lei. Assim na ausência de dispositivo legal em contrário, o planejamento tributário é garantido como corolário da livre iniciativa, já que sempre buscará um incremento de resultados econômicos, ainda que decorrentes da redução da carga tributária.<sup>74</sup>

Tem-se que o princípio da livre iniciativa se relaciona, de forma bastante íntima e estreita, com o princípio da legalidade, o qual também serve de base e fundamento para o planejamento tributário, uma vez que, ambos os princípios conferem ao contribuinte certa autonomia para agir. Através do respaldo dado pelo princípio da livre iniciativa, bem como pelo princípio da liberdade fiscal, o contribuinte adquire certa liberdade para atuar, o que é um direito assegurado. Porém, há quem se aproveite do direito assegurado na Constituição Federal para ultrapassar os limites da licitude, ao justificar seus atos como sendo uma livre iniciativa em atuar na economia sem o consentimento do Estado ou em organizar seus negócios da melhor maneira possível.

Dessa forma, deve haver um respeito por parte do contribuinte quanto ao limite de sua conduta, não abusando de princípios constitucionais, através dos quais lhe é assegurado uma liberdade de agir, sem necessitar de uma interferência do Estado, que só deverá atuar com competência fiscalizadora. Desta feita, quando se fala em condutas, nas quais se objetiva uma minoração nos custos tributários, fala-

---

<sup>74</sup> SOUZA, Gilvanci Antonio de Oliveira. Os fundamentos jurídicos do planejamento tributário. Disponível em: <<http://www.tributario.net/ContentPrint.aspx?Code=19449>> Acesso em: 15 de Nov.2015.

se, em regra, em condutas asseguradas por princípios fundantes, os quais têm como fim, assegurar a toda pessoa, autonomia para agir, quando respeitados os limites dispostos na legislação. Gustavo da Silva Amaral, diz que:

Em que pesem as limitações à livre iniciativa, esta permanece produzindo seu efeito, qual seja o de autorizar a escolha de uma das atividades empresariais lícitas, impondo ao empresário o seu exercício segundo os limites legais a que tal atividade está sujeita.<sup>75</sup>

O contribuinte não pode abusar do seu direito garantido para, agir de má-fé, e burlar o Fisco, realizando manobras para fraudar ou dissimular, fazendo com que o Estado fique prejudicado. A livre iniciativa do contribuinte, para atuar no mercado econômico, deve ser embasada na legalidade, tem que haver boa-fé da sua parte, uma vez que, tende a ser implícito que a conduta do Estado é justa. Assim sendo, a liberdade fiscal do contribuinte, assegurada pela livre iniciativa, deve ser realizada dentro da licitude, sem infringir a legislação vigente.

Resta claro, pois, que a conduta do contribuinte deve ser amparada pelos princípios da livre iniciativa e da liberdade fiscal, uma vez que, através dos quais consegue fundamentar sua iniciativa em buscar formas de reduzir o montante pago em tributos, se utilizando de uma elisão fiscal, a qual é gênero, e o planejamento tributário, espécie. O contribuinte no decorrer de sua busca por minorar o ônus tributário deve respeitar o limiar entre o lícito e o ilícito, se mantendo dentro do plano da elisão fiscal e, dessa forma não ingressando na ilegalidade através da evasão fiscal, caracterizando assim, uma conduta contra o Fisco e, conseqüentemente, um crime contra a ordem tributária.

---

<sup>75</sup> AMARAL, Gustavo da Silva. Elisão Fiscal e Norma Geral Antielisiva. Porto Alegre: IOB – Thompson. 2004. P. 56

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de tudo que foi explanado, foi verificado que o planejamento tributário é uma atividade lícita, através da qual o contribuinte consegue auferir uma economia nos custos tributários, realizando uma organização prévia em seus negócios, com o fim de retardar, minorar ou impedir o nascimento da obrigação tributária, fazendo com que haja uma redução no ônus tributário e, em consequência a isso, adquirir um melhor resultado em suas finanças.

Só se fala em planejamento tributário, porque a carga tributária incidente sobre contribuintes é demasiadamente elevada, tendo em vista que, quem paga o tributo, o faz encarando com rejeição. A obrigação tributária vem em decorrência à necessidade do Estado em arrecadar valores para cumprir com suas funções administrativas e sociais. Dessa forma, se caracteriza um conflito de interesse entre as partes, no pólo ativo, está o Estado, cumprindo com sua função administrativa, arrecadando montantes para os cofres públicos, com o fim de fazer funcionar a máquina pública; do outro lado da relação, no pólo passivo, está o contribuinte, o qual busca maneiras de se sobressair à economia.

Diante da intensa carga tributária, a qual assola o contribuinte, este tende a procurar maneiras de se defender, buscando formas de reduzir o valor que paga em tributos, para, assim, conseguir uma maior desempenho e conseqüentemente, um maior desenvolvimento em suas atividades financeiras. É nesse plano que surge o planejamento tributário, o qual é uma espécie de elisão fiscal, portanto, lícito, embasado em princípios constitucionais, os quais são considerados como pedra fundamental em todos os ramos do Direito. Logo, o planejamento tributário está assegurado na constituição, através de princípios, como a livre iniciativa, a liberdade fiscal e a legalidade tributária. Sendo assim, não há de se falar em ilegalidade de conduta em uma engenharia tributária, desde que, respeite os limites estabelecidos na legislação vigente, isto é, sem ultrapassar o limiar que separa o lícito do ilícito.

O grande motivo, pelo qual o planejamento tributário enfrenta rejeição da legislação, como também, de alguns doutrinadores mais retrógrados é pelo simples fato de que, através dele há uma redução no montante arrecadado junto aos cofres

públicos, fazendo com que o Estado receba menos do que gostaria receber em tributos. Sendo assim, é necessário desmitificar a crença de que o planejamento tributário é uma atividade ilícita, o que de fato, não é; é um direito assegurado à todo contribuinte, permitindo que este tente adequar suas finanças a forma como melhor lhe parecer.

Em regra, o planejamento tributário não caracteriza má-fé do contribuinte, mas, uma conduta de quem deseja obter melhor resultados, se utilizando de uma ferramenta lícita, a qual não extrapola os limites da legalidade, atuando dentro do que está expresso na legislação, para organizar seus negócios de forma que ocorra a maior economia tributária possível. Embora seja regra, que o planejamento tributário é uma atividade lícita, contando com a boa-fé do contribuinte que escolhe se utilizar dessa ferramenta deve estar bem claro que também há quem diga realizar planejamento tributário, tentando disfarçar a real intenção de suas condutas. Sempre haverá contribuintes tentando reduzir seus custos tributários, se utilizando de manobras ilícitas, tentando fraudar o sistema tributário nacional.

É importante salientar, que não se deve tirar o todo pela parte, isto é, se parte dos contribuintes tenta enganar o Fisco, a fim de pagar menos tributos, não quer dizer que a maioria também o fará. Embora encarado, com rejeição pelo Estado, o planejamento tributário é uma atividade lícita e, portanto, deve ser respeitada, haja vista que a economia que ocorrerá para quem realiza essa ferramenta tributária irá possibilitar que o contribuinte se mantenha adimplente com suas obrigações tributárias. Dessa forma, o Estado não deve observar o planejamento tributário como uma manobra prejudicial que visa reduzir o valor que entra em seus cofres públicos, mas, como uma atividade que irá gerar um menor índice de inadimplência e, propiciará que o setor econômico como um todo se desenvolva, gerando novas rendas para o próprio Estado.

Logo, planejar seus negócios, de forma prévia e estruturada, respeitando os limites estabelecidos, além de ser direito do contribuinte, é uma ferramenta que deve ser utilizada, a qual garante um maior controle da atividade econômico-financeira, reduzindo o ônus tributário que pode ser reduzido e, assim, possibilitando uma maior chance de desenvolvimento.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcos. O Planejamento Tributário e o Direito Privado. Ed. QuartierLatin, 2007.

AMARAL, Gustavo da Silva. Elisão Fiscal e Norma Geral Antielisiva. Porto Alegre: IOB – Thompson. 2004.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. Ed. Saraiva, 2008.

ARBACHE, Jorge. Fim de um ciclo. Valor Econômico, setembro de 2015. Disponível em < <http://www.valor.com.br/opiniaio/4236930/fim-de-um-ciclo>> Acesso em: 23 de setembro. 2015.

BASTOS, Celso Ribeiro. Direito Econômico Brasileiro. Ed:Saraiva, 2000. São Paulo.

BORGES, Humberto Bonavides. Planejamento Tributário. Ed. Atlas, 2015.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília. DF: Senado. 1988.

\_\_\_\_\_, Lei Nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. Brasília. DF: Senado. 2002.

\_\_\_\_\_, Lei Nº 5.172/1966 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Senado, 1966.

\_\_\_\_\_, Lei Nº 8.137/90. 27 de Dezembro de 1990. Brasília, DF: Presidência da República. Casa Civil. 1990.

\_\_\_\_\_, Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul.TJ-RS - Habeas Corpus: HC 70056904329 RS. Rel. Rogério Gesta Leal. 28 de novembro de 2013. Disponível em: <<http://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/113512103/habeas-corpus-hc-70056904329-rs>> Acesso em: 14 de Nov. 2015.

\_\_\_\_\_, Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação APL 30029242620138260438 SP 3002924-26.2013.8.26.0438. Rel. Edson Ferreira. 19 de agosto de 2015. Disponível em: <<http://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/222826124/apelacao-apl-30029242620138260438-sp-3002924-2620138260438>> Acesso em: 09 de Nov. 2015.

\_\_\_\_\_, Tribunal Regional 3ª Região. TRF-3 - APELAÇÃO CRIMINAL: ACR 4448 SP 0004448-25.2008.4.03.6108. Rel. Juiz Convocado Leonel Ferreira. 10 de dezembro de 2013. Disponível em: <<http://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24802250/apelacao-criminal-acr-4448-sp-0004448-2520084036108-trf3>> Acesso em: 14 de Nov. 2015.

\_\_\_\_\_, Tribunal Regional Federal 4ª Região. Apelação Criminal ACR: 48129620024047201 SC 0004812-96.2002.404.7201. **Penal. Crime Contra a Ordem Tributária.** Rel. Pedro Carvalho Aguirre Filho. 18 de abril de 2012. Disponível em: <<http://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23301368/apelacao-criminal-acr-7201-sc-0004812-9620024047201-trf4>> Acesso em: 09 nov. 2015.

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. Ed. Malheiros, São Paulo, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25. Ed. Saraiva, 2013.

CARVALHO JUNIOR, Guilherme de. Direito Tributário. Ed. Elsevier, Rio de Janeiro, 2008.

COELHO, Human Xavier Pinto. O princípio da tipicidade no direito tributário. Disponível em <<http://jus.com.br/artigos/24818/o-principio-da-tipicidade-no-direito-tributario>> Acesso em: 25 de Outubro. 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2015.

CRUZ, Débora. Mesmo com aumento da tributação, arrecadação tem queda de 2,44%. G1 Economia, julho de 2015. Disponível em <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/07/mesmo-com-aumento-de-tributos-arrecadacao-tem-queda-de-244.html>> Acesso em: 23 de setembro. 2015

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Ed. Dialética, 2008.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Reflexões sobre a segurança jurídica na amplitude do direito tributário brasileiro. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Vol. 6/1994. pp. 20 – 35. Jan – Mar /1994. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário. Vol. 2. pp. 47 – 70. Fev/2011 | DTR\1994\107.

LOZEKAM, Ivo Ricardo. Planejamento Tributário eficiente e eficaz. Disponível em: <<http://www.simplessolucoes.com.br/blog/2010/06/planejamento-tributario-eficiente-e-eficaz-por-ivo-ricardo-lozekam/>> Acesso em: 03 nov. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Ed. Malheiros, 2015.

MALKOWSKI, Almir. Planejamento Tributário e a questão da Elisão Fiscal. Ed. LED- Editora de Direito. São Paulo, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Ed. Saraiva, 2008.

MATOS, Flávia. Princípio da Legalidade Tributária. Disponível em <[http://academico.direitorio.fgv.br/wiki/Os\\_princ%C3%ADpios\\_constitucionais\\_tribut%C3%A1rios:\\_a\\_legalidade](http://academico.direitorio.fgv.br/wiki/Os_princ%C3%ADpios_constitucionais_tribut%C3%A1rios:_a_legalidade)> Acesso em: 25 de Outubro. 2015.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário, 1º vol. 6. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

MOREIRA, Assis. Brasil tem a maior carga tributária da América Latina, diz OCDE. Valor Econômico, março de 2015. Disponível em <<http://www.valor.com.br/brasil/3946654/brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina-diz-ocde>> Acesso em: 25 de agosto. 2015.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Planejamento Tributário. Ed. Quartier Latin. São Paulo, 2004.

REIS, Elcio Fonseca. Princípios da Liberdade e da Solidariedade: Por uma Interpretação adequada ao instituto do Planejamento Tributário. Revista Dialética de Direito Tributário nº99. Ed. Dialética, São Paulo.

ROCHA, Afonso de Paula Pinheiro. Implicações do Princípio da livre iniciativa e da livre concorrência sobre o perfil constitucional da propriedade intelectual. 2006. p. 03. Disponível em: <[http://conpedi.org/manaus/arquivos/anais/salvador/afonso\\_de\\_paula\\_pinheiro\\_rocha-2.pdf](http://conpedi.org/manaus/arquivos/anais/salvador/afonso_de_paula_pinheiro_rocha-2.pdf)> Acesso em: 15 de Nov. 2015.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo, Ed. Saraiva, 2015.

SAMPAIO, Francisco José Marques. Planejamento Tributário - Aspectos fundamentais da validade de procedimentos de elisão fiscal. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Vol. 43/2002 |p.57-63 |Mar-Abr/2002. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário | vol. 6 | p. 1091 - 1098 | Fev / 2011 | DTR\2002\151

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. Ed. Malheiros, 35ª edição.

SOUZA, Cleiton Soares de. Planejamento Tributário: da legalidade da sua aplicação para redução da carga tributária. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/24950/planejamento-tributario-da-legalidade-da-sua-aplicacao-para-reducao-da-carga-tributaria/2>> Acesso em: 31 de outubro. 2015.

\_\_\_\_\_, Gilvanci Antonio de Oliveira. Os fundamentos jurídicos do planejamento tributário. Disponível em: <<http://www.tributario.net/ContentPrint.aspx?Code=19449>> Acesso em: 15 de Nov.2015.

ZUNGAN, Daniel Leib. Planejamento Tributário e a Busca do Equilíbrio Perdido. Revista dos Tribunais. Vol. 923/2013. PP. 461-493. Mar/2013 |DTR\2013\587.