

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM FACE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Renata Thalyta Fagundes da Silva Medeiros¹

Mayara Andrade .Marinho Farias²

RESUMO

Pretende-se com este artigo analisar o planejamento tributário no qual é uma das mais importantes práticas de gestão empresarial da atualidade, diante da carga tributária excessiva existente em nosso País. A abordagem será feita com definições e classificações dos princípios constitucionais com o foco para o princípio da capacidade contributiva que é atuante como um instrumento limitador da atividade tributária e protetor dos direitos dos contribuintes, de modo seu objetivo é alcançado quando cada contribuinte paga seus tributos conforme sua capacidade econômica.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Princípios Constitucionais. Princípio da Capacidade Contributiva.

TAX PLANNING IN FACE OF THE PRINCIPLE OF CAPACITY CONTRIBUTORY

ABSTRACT

The intention of this article to analyze the tax planning in which is one of the most important business management practices today, before the excessive tax burden existing in our country. Approach will be made with definitions and classifications of the constitutional principles with the focus to the principle of ability to pay that is acting as an instrument of tax limiter activity and protective of the rights of taxpayers, so your goal is achieved when each taxpayer pays their taxes according to their economic capacity.

Keywords: Health. Health Plan. Contract. Code of Consumer. Protection.

¹Acadêmica do curso do curso de Especialização em Direito tributário do Centro Universitário do Rio Grande do Norte-UNIRN . Email: renatathalyta@hotmail.com

²Orientadora e Professora do curso de Especialização em Direito Tributário do Centro Universitário do Rio Grande do Norte-UNIRN. Email: marinhomayra@hotmail.com

1 INTRODUÇÃO

Este artigo irá analisar e abordar alguns princípios limitadores do poder de tributar, com ênfase ao princípio de capacidade contributiva. A atividade tributária surgiu desde as primeiras organizações sociais, porém só obteve seu desenvolvimento nos dias atuais, devido a evolução social, essa atividade vem alcançando um nível muito importante e fundamental perante toda a sociedade.

A tributação tornou-se indispensável na administração pública, pois é com ela que o Estado dispõe de grandes recursos arrecadados para as realizações dos objetos fundamentais do governo. O pagamento dos tributos é um dever de todo cidadão e que sua contribuição deveria ser literalmente proporcional a sua capacidade de contribuir. Em contrapartida, o Estado possui limitações ao poder de tributar, a nossa Constituição Federal assegura vários direitos em favor dos cidadãos contribuintes de modo que as imposições fiscais não excedam do valor real de cada tributo.

Com o surgimento do princípio da capacidade contributiva, os contribuintes esperavam que fosse feita a justiça fiscal, quando na realidade se depararam com outros problemas devido a uma tributação injusta e inadequada. A capacidade contributiva requer a adoção de critérios seletivos que sejam rateados as despesas estatais de forma de que cada contribuinte arque com o pagamento de seu respectivo tributo de acordo com sua capacidade econômica. Pela lógica seria aqueles que são mais favorecidos economicamente deverão contribuir mais, enquanto que os menos favorecidos deveriam contribuir de forma a menor, que não acontece, pois muitos cidadãos se privam de seus bens pessoais básicos para pagarem com muito sacrifício os encargos fiscais. E a nossa realidade tributária é caracterizada por conter uma excessiva carga tributária, que acaba violando diretamente os princípios elencados na Constituição.

O Estado recolhe grandes fortunas com a tributação, porém não investe corretamente nos serviços públicos essenciais em nosso país, que é visível a carência na saúde, educação e segurança. Possuímos um sistema extremamente arrecadatório que atinge níveis cada vez maiores tornando um sistema literalmente injusto e desigual, que se afasta dos ideais constitucionais.

Por fim, cumpre mencionar que será adotado como método de abordagem o método dedutivo e como método procedimental a revisão bibliográfica, bem como análise jurisprudencial acerca do tema.

2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Devido à alta carga tributária atualmente existente em do nosso país, vem sendo atingidos recordes de arrecadação dia a dia pela Receita Federal, de modo que os contribuintes têm buscado alternativas para redução de impostos, seja através de práticas lícitas ou ilícitas. Diante de tanta competitividade, através de redução de custos e até pela luta incessante para sobreviver em um mercado tão exigente e globalizado, vem despertando uma nova visão em relação aos procedimentos e estruturas de negócios. De contrapartida, o governo vem fiscalizando com mais rigor, com todos os recursos e instrumentos necessários com o objetivo de arrecadar cada vez mais tributos.

A expressão “planejamento tributário” é utilizada para representar o conjunto de procedimentos que são adotados pelo contribuinte possuindo o objetivo como eliminação e a redução para o momento mais propício a incidência dos tributos. Segundo Nilton Latorraca (2000, p. 63) “costuma-se denominar de planejamento tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis”. Já para César A. Guimarães Pereira (2001, p. 13) “o planejamento tributário corresponde á construção ou a preparação dos fatos praticados pelo particular de forma que não se enquadrem no modelo da norma jurídica tributária – embora permitindo obter resultados econômicos similares aos do fato efetivamente previsto na norma tributária“. Nesse liame podemos dizer que a implementação de planejamentos tributários é uma reformulação das próprias atividades de negócios dos contribuintes.

O planejamento tributário não pode ser visto apenas por ser instrumentos de negócios jurídicos atípicos, pois é necessária também a visão de escolha da localização de se construir, por exemplo, uma fábrica com o intuito de obtenção de incentivos e favores fiscais do governo, a escolha da melhor forma de financiamento de suas atividades seja desde as quotas dos sócios ao empréstimo, bem como também a escolha do melhor porto de importação de mercadorias no que tange ao recebimento de benefícios relacionados aos impostos aduaneiros, tudo isso pode levar o contribuinte a grandes economias de tributos.

1.1 A FUNDAMENTAÇÃO DO PODER DE TRIBUTAR

O Estado para poder alcançar seus objetivos é necessário de recursos, desenvolvendo uma atividade financeira. Como a nossa Constituição Federal, em seu art. 173, no qual dispõe:

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:

Observamos que o mencionado artigo restringe a participação do Estado em atividades econômicas, limitando-os aos casos relacionados á urgência da segurança nacional relevante interesse coletivo. Portanto, o Estado no seu exercício de sua soberania, possui o poder de exigir tributos de seus cidadãos, criando-se então o poder de tributar do Estado.

O poder de tributar está diretamente interligado ao Estado, e a sua função de recolhimento dos tributos para obtenção de seus fins. Só que para a visão dos cidadãos o interesse público em relação aos tributos, só será acatado aqueles que estiverem em conformidade ao direito humano, garantindo a mínimo respeito, segurança e dignidade.

O nosso País é bastante conhecido por seus excessivos tributos, desprezando assim os direitos fundamentais, ocasionando a rejeição da sociedade no que tange a norma tributária diante de tanto recolhimento de tributos. O Estado muitas das vezes esquece que possui uma limitação ao poder de tributar e termina desrespeitando os princípios constitucionais tributários da isonomia, liberdade, legalidade, capacidade contributiva, da proporcionalidade dentre outros.

1.2 LIMITES DO PODER DE TRIBUTAR

A relação que existe do Estado e seus contribuintes não é tão somente uma relação de poder, mas também uma relação jurídica. De modo que existem limites ao poder de tributar, ou seja, há impedimentos ao ente público no tangente a tributação.

O exercício de tributar está diretamente ligado ao principio da legalidade, relacionado a concessão popular para que o Estado possa impor o pagamento de tributos aos seus contribuintes. Ressalta-se que todo tributo só pode ser instituído ou majorado através de uma criação de lei, onde o poder legislativo vai edita-la, conforme dispõe o art.150 I, CF:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
(...)

É necessário que o governante do Estado tenha como base o ordenamento jurídico juntamente com a participação popular na criação dessa ordem, no qual é indispensável que a

instituição democrática e a cidadania se respeitem, para que se forme um Estado Democrático de Direito.

Encontramos limites ao poder de tributar, nos princípios constitucionais tributários, principalmente nos art. 150 e 152 da CF, e nas imunidades tributárias. É importante frisar as normas infraconstitucionais que podem servir de limitação ao poder á tributação, por força prevista no próprio texto constitucional, bem como as leis complementares, as ordinárias que também pode ser criadas para limitar o poder de tributar.

1.3 ELISÃO FISCAL

São utilizadas várias terminologias para elisão fiscal, tais como, fraude lícita ou legal, economia fiscal, negócio fiscalmente menos oneroso, evasão permitida ou organizada pela lei.

A elisão fiscal qualifica-se como procedimento lícito realizado pelo contribuinte no que concerne a redução de carga tributária. Partindo desse prisma cresce número de grandes procedimentos em busca de não gerar a obrigação tributária. Com esses procedimentos busca-se minimização de custos e maximizar os ganhos, o contribuinte busca melhor o aproveitamento econômico antes, durante e depois dos atos jurídicos de que participa, seja na esfera comercial, civil, trabalhista e fiscal.

Os procedimentos elisivos atuam sobre os elementos da obrigação tributária, sejam elas: material, espacial, pessoal, quantitativo ou temporal, de modo que se obtenham a uma imposição menos gravosa do que seriam de outra circunstâncias de fato ou de direito, permitindo que o contribuinte realize seu planejamento, sua ação, mediante prévio estudo do impacto da incidência da tributária e seus respectivos efeitos.

Podemos citar o exemplo de que se uma empresa vender um imóvel de sua propriedade cinda uma parcela de patrimônio do referido imóvel, constituindo uma nova empresa e vendendo posteriormente suas quotas ao proprietário original, tendo como visão economizar o Transmissão de direitos reais sobre imóveis (ITBI), que está agindo no aspecto material da hipótese da incidência, evitando que o fato gerador do referido imposto por meio da realização de outra transação não alcançada pela norma impositiva no ato da cisão seguida da venda de quotas.

Segundo o doutrinador Xavier (2002, p. 275), ao tratar do planejamento tributário internacional, relata que a expressão elisão fiscal internacional (tax avoidande), não pode ser assimilada ao conceito de evasão fiscal (tax evasion), pois não está em causa, necessariamente, um ato ilícito pelo qual o contribuinte viola sua obrigação tributária (conexa

com mais de uma ordem jurídica), prestando falas declarações ou recusando-se ao seu cumprimento, mas sim a prática de atos lícitos, praticados no âmbito da esfera de liberdade de organização mais racional dos interesses do contribuinte, face á pluralidade de regimes fiscais de ordenamentos distintos. Trata-se em suma, de evitar a aplicação de certa norma ou conjuntos de normas através de atos ou conjuntos de atos que visem a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária em certa ordem jurídica (menos favorável) ou produzam a ocorrência desse fato noutra ordem jurídica (mais favorável).

1.4 EVASÃO FISCAL

A evasão fiscal consiste nas práticas adotadas pelo contribuinte com o objetivo de evadir-se ao cumprimento da obrigação tributária relacionada ao pagamento do tributo. Ou seja, a evasão fiscal consiste na ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou até retardar o cumprimento de obrigação tributária.

Segundo Torres, (2003, p. 178) “Numa acepção estrita, todavia, por evasão fiscal deve-se entender o fenômeno que decorre da conduta voluntária, dolosa, omissiva ou comissiva, dos sujeitos passivos de eximirem-se ao cumprimento total ou parcial, das obrigações tributárias de cunho patrimonial”.

O alvo principal da evasão é sempre uma receita de natureza tributária. Portanto, todo aquele, enquadrado no dever de satisfação de obrigação tributária, que age ou que se omite quanto á conduta adequada á hipótese de incidência do tributo, provoca uma diminuição ou até um aditamento de uma entrada financeira a uma pessoa jurídica de direito público.

É necessário fazer uma distinção que deve ser feita entre a prática tributária enquadrada como ilícita (é aquela que confronta o dispositivo legal), fraudulenta (é aquela que possui a prática prevista em tipificação penal tributária).

Dentre as previsões legais, podemos destacar a supressão ou redução de tributo por meio de supressão de informações ou por meio do fornecimento de informações falsas, omissão ou inscrição de dados incoerentes no livro contábeis, em notas fiscais ou até mesmo se negar a emití-la.

As condutas tipificadas como crimes, encontramos na lei nº Lei 8.137/90, conforme dispõe:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

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.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Os procedimentos ilícitos são adotados pelos contribuintes com o objetivo de burlar o cumprimento das obrigações tributárias, sendo estas qualificadas por dolo, simulação, fraude, conluio, falsidade, dentre outras.

A definição de sonegação, segundo o art. 71 da lei 4.502/64, retrata que é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária;
 I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Com esse artigo, verificamos que a conduta quando praticada após a ocorrência do fato gerador e da consequente constituição da obrigação tributária, na tentativa de enganar as autoridades fiscais no próprio lançamento no processo administrativo. Esse é a principal distinção das práticas de elisão tributária de modo que é a adoção de medidas antecedentes á ocorrência do fato gerador, visando á realização de negocio jurídico menos oneroso partindo do ponto que não se enquadra nas hipóteses de incidência prevista na lei, a fim de elidir a incidência da norma tributária mais gravosa.

Verificamos que o art. 72 da referida lei, possui a definição da fraude como 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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

Portanto a evasão fiscal e fraude fiscal não se confundem, tendo em vista que se os atos praticados pelos contribuintes forem para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo, forem praticados antes da decorrência do respectivo fato gerador, podemos dizer que se trata de evasão, mas nos casos em que forem praticados depois, ocorrerá fraude fiscal. De modo que se o contribuinte agiu antes de ocorrer o fato gerador, a obrigação tributária específica ainda não tinha surgido, e por esse motivo, o fisco não poderá objetar se um determinado contribuinte consegue, por meios lícitos, evitar a ocorrência do fato gerador.

2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS FACE A CONSTITUIÇÃO FEDERAL

No nosso contexto atual, a Constituição Federal é vista com um sistema normativo composto por princípios e regras da norma jurídica. O melhor conceito de princípios é encontrado nas palavras do renomado jurista Celso Antonio Bandeira de Mello, (2005, p. 747-748) “é mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá o sentido harmônico”.

Portanto entendemos que os princípios jurídicos possuem grande importância para a defesa dos direitos fundamentais, pois se expressam na ordem jurídica por intermédio dos princípios constitucionais, nos quais são garantias asseguradas pelo sistema constitucional tributário, integrando também o rol de direitos fundamentais garantidos em nossa constituição Federal.

Quando houver conflito entre princípios haverá uma relação de ponderação, de harmonização, dando ênfase ao princípio de maior importância e peso para ser aplicado em cada caso concreto.

2.1 PRINCÍPIO DA LIBERDADE

A Constituição Federal revela como um dos seus objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, além de justa e solidária. Encontramos explicitamente o direito de liberdade no art. 5º da nossa CF no qual retrata:

Art. 5º - Todos são iguais perante a Lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-lhe aos brasileiros e estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

A nossa constituição trata da liberdade de agir de cada ser humano, dentro da área de atuação, desde que não entre em conflito com a lei que determina uma conduta negativa ou positiva. O nosso fundamento constitucional, se garante a proteção do indivíduo contra a arbitrariedade, onde outorga-se o seu direito personalíssimo de ir e vir, de praticar atos civis, sem a intervenção do Estado, mas que isso não significa que lei não possa limitar seu direito subjetivo à liberdade, mas sim fazer para os casos admitidos em ordem constitucional vigente.

Com base nesse contexto verificamos que o planejamento tributário possui seus fundamentos embasados entre outros princípios constitucionais nos quais ainda vamos discorrer no transcurso do presente artigo.

A realização de atos visando à economia de tributos está respaldada na liberdade que o contribuinte possui na opção da melhor alternativa para a realização de uma operação tributária.

É necessário ressaltar que esse princípio dispõe como embasamento legal a autonomia privada que garante aos contribuintes a possibilidade de prática de negócios jurídicos no exercício de suas atividades. Criada então essa liberdade de contratar, terá o contribuinte ampla autonomia para exercê-la, ainda que com o objetivo de reduzir o pagamento de seus tributos, dentro do seu planejamento tributário, pois são amplamente embasadas na autonomia de vontade fundada na liberdade de ação consagrada pela nossa Constituição Federal.

2.2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade está insculpido no art. 5, II, da nossa constituição, que dispõe que “ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. A liberdade é uma das garantias máximas outorgadas aos cidadãos pela própria Constituição Federal.

A Lei visando regulamentar as relações entre os partícipes do Estado limitados as liberdades, estabeleceu os direitos que devem ser exercidos, criando sanções para quem não a observa, criando a ideia de que os direitos subjetivos de alguém somente podem ser gravados com base nas ações ou reações que decorram dos próprios cidadãos, enfatizando ainda mais o nosso Estado de poder Democrático de direito.

A Lei é bem precisa em sua orientação filosófica, no sentido de que a Lei atua para limitar os direitos subjetivos dos cidadãos, contudo, na ausência de norma jurídica, a Liberdade é plena.

Tratando-se do princípio da legalidade em matéria tributária, com base no art. 150, I da nossa constituição, observamos que foi outorgada aos cidadãos a condição deste princípio, no qual a norma visa garantir a incidência tributária, ou o seu aumento, mediante disposição de lei, sem que a exigência dos tributos se tornasse descabida.

Concluimos que tanto para a sua criação ou seu aumento dependem de lei e de acordo com o entendimento do renomado Hugo de Brito Machado, (2001, p. 37), ” a criação do tributo é o estabelecimento de todos os elementos que se necessita para saber se ele existe, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago. É fundamental entender que a lei que institui o tributo deve conter o fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito ativo e sujeito passivo da obrigação tributária.”

2.3 PRINCÍPIO DA ISONOMIA

O princípio da isonomia deve ser considerado como princípio geral de direito, devidamente previsto no art. 5º, caput, da constituição federal, mencionada anteriormente.

Já se tratando de matéria tributária conceituamos na impossibilidade de os entes tributantes, no momento que instituírem o tributo, tratarem contribuintes em situação equivalente de forma desigual. É o que se verifica no art.150, II, da nossa constituição, conforme reza:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II- instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

(...)

Entendemos que é por este princípio que se visa a garantia de um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, a igualdade entre as pessoas, resguardadas no art. 5º, CF, conforme já mencionado.

Portanto, sempre que for editada normas tributárias, o legislador não poderá jamais estabelecer discriminações entre os contribuintes que se encontre em situações equivalentes, sob pena ser considerado tal ato inconstitucional. Existirá exceção nas situações em que a própria constituição, autorize o legislador instruído a um tratamento excepcional para atingir determinados fins constitucionais atribuídos e autorizados pela nossa constituição.

Segundo Luiz César Souza de Queiroz, (2003, p. 68) “O princípio da Igualdade estará respeitado e, por conseguinte, norma jurídica (válida e constitucional) poderá ser produzida desde que: (a) o critério de classificação eleito, que implicará o tratamento igual ou desigual entre pessoas, seja, informado por valores presentes na Constituição e esteja voltado para as finalidades previstas na Constituição; e (b) a medida da igualdade ou da desigualdade no tratamento normativo seja direta e racionalmente proporcional ao critério de classificação escolhido, e que também seja informada por valores presentes na Constituição e esteja voltada para o entendimento das finalidades previstas pela Constituição”.

Concluimos que as garantias constitucionais devem ser respeitadas tanto pelo legislador e pelo aplicador da lei, e que não podem ser usadas jamais, contra os cidadãos, tendo em vista que todo ato que confronta a lei, torna-se inconstitucional.

2.4 PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE E SEUS CONFLITOS

O planejamento tributário no prisma do procedimento adotado pelo contribuinte objetivando a redução da sua carga tributária é garantido pelos princípios constitucionais, porém a subjetividade de qualquer natureza limita-se ao seu exercício nos termos da lei.

Os princípios constitucionais não atuam de forma contraditória, mas sim harmônicas e devem ser tratados pela ordem infraconstitucional desde a criação do tributo. Não existe nenhum princípio constitucional que garanta ao contribuinte o direito de não ser tributado, ou até mesmo de ser isento da obrigação do pagamento de tributos. Conforme dispositivo o art. 5, XXIII, da CF, até o direito à propriedade sofre limites, tendo em vista que tem que ser cumprido a sua função social.

É na nossa Constituição que encontramos os princípios e garantias que norteiam o direito tributário, pois impõe limitações ao Estado ao poder de tributar, porém não vedou a matéria relacionada a imunidades tributárias.

Embora que o direito ao planejamento tributário seja garantido, este poderia ser limitado pelo legislador, com o intuito de fazer valer o princípio constitucional da solidariedade e da capacidade contributiva.

A ideia da limitação das condutas elisivas pelo legislador ordinário passa por um juízo de escolha entre quais os princípios constitucionais prestigiam um ao outros tomados por direitos e garantias individuais, o fato é que parece um pouco contraditório devido aos valores que são todos de máxima relevância.

Se entendermos ser possível a vedação das práticas de planejamento tributário através do legislador, isso ocasionaria um certo prestígio dos princípios da solidariedade e da capacidade contributiva.

Tal problemática pode ser corrigida com uma interpretação coerente da nossa Constituição Federal, que pelo princípio da razoabilidade e da proporcionalidade, elencados do art 5, LIV, da CF. De forma tal que ninguém será privado de liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

O princípio do devido processo legal não termina nas garantias de ordem processual, outorgadas ao indivíduo na defesa de seus direitos, bem como na vedação de que seu patrimônio seja afetada de maneira desproporcional e sem motivos, decorrendo de posturas arbitrárias do legislador face a norma em prejuízos dos direitos e garantias individuais.

O princípio da razoabilidade, extraído da cláusula geral do devido processo legal, tem como o objetivo impedir que o legislador adote medidas arbitrárias, em prejuízo dos direitos e garantias individuais, mesmo que ainda possam sofrer limitações.

É necessário observar alguns pressupostos para que determinada norma ou ato administrativo sejam considerados como constitucionais, à luz da constituição, são eles: a adequação de meio e fim, a necessidade da medida e a proporcionalidade em sentido estrito.

É notório que a simples vedação às práticas elisivas, seja por regras expressas ou por regra de desconsideração de negócios jurídicos lícitos, não atende os princípios da razoabilidade e o da proporcionalidade. Tais práticas podem ser evitadas por meio de atuação do poder legislativo, com a edição de Lei, eliminando possíveis lacunas dentro do sistema, pela descrição, como fato gerador do tributo, de outros negócios e condutas praticados pelo contribuinte com a finalidade elisiva.

Portanto, devem ser combatidas eventuais vantagens obtidas pelos contribuintes por meio de prática elisiva, com a edição de normas que respeitem os princípios e garantias constitucionais, o que pode ser feito pelo exercício efetivo do poder legislativo.

3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade é encontrado em nossa Constituição Federal, em seu art. 145, §.1º, conforme dispõe:

Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.
(...)

O mencionado princípio é uma dos mais importantes na seara do direito tributário, pois o Estado tomando como base a capacidade contributiva, deverá observar a capacidade de cada cidadão para poder cobrar e recolher aos cofres públicos a quantia devida.

Com a aplicação deste princípio, gerará um tratamento justo aos cidadãos, pois cada um pagará de acordo com a sua capacidade financeira, inexistindo então injustiça na arrecadação dos tributos.

O princípio da capacidade contributiva está interligada à capacidade subjetiva do contribuinte, a capacidade econômica deveria na prática iniciar-se após a dedução das despesas necessárias para a manutenção digna do contribuinte juntamente com o sustento da família do contribuinte. Os gastos pessoais obrigatórios como moradia, alimentação, saúde, vestuário, devem ser cobertos de rendimentos em sentido econômico para que não esteja disponível para pagamento de impostos.

A capacidade econômica subjetiva é fator correspondente ao conceito de renda ou patrimônio, livre para o consumo bem como também para o pagamento dos tributos, sendo notória a aplicação dos princípios constitucionais.

O objetivo da tributação é a captação de recurso para o erário, toda a manutenção do Estado deve ser custeada pela sociedade de maneira integral com o intuito de atingir seus objetivos. Essa contribuição ocorre de acordo com a capacidade dos cidadãos, para garantir a isonomia entre os contribuintes.

Reza o princípio de a capacidade contributiva impor limites ao poder de tributar do Estado, especialmente no que tange aos limites mínimos e máximos possíveis no sistema tributário. Portanto, o Legislador sempre deverá observar o valor da cobrança de tributos de acordo com a capacidade contributiva de cada contribuição exigida, nos casos em que não for observado tal princípio a cobrança seria nula, pois é considerada inconstitucional.

3.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O Brasil é um País que segue as tendências mundiais e não foi diferente com o surgimento do princípio da capacidade contributiva, já que foi introduzido no ordenamento jurídico com influência da Constituição Imperial de 1824.

Verificamos na Constituição de 1946, tal princípio foi explorado em seu art. 202 no qual retratava que “os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. O mencionado artigo, a priori não foi bem recepcionado pelos doutrinadores daquela época, mas existiram vários defensores que acreditavam e lutavam por esse ideal de princípio.

Com tantas discórdias e desentendimento de governantes e contribuintes, em 1965 foi aprovada Emenda Constitucional de número 18, que revogou o art. 202 da Constituição de 1946, ocasionando uma regressão constitucional.

Diante de tantos ideais defendidos por renomados doutrinadores daquela época, respeitavelmente devemos citar um dos ensinamentos defendendo o princípio de capacidade contributiva de Aliomar Baleiro, (2005, p. 688) “desde muitos séculos, pensadores e moralistas, á luz do Direito ou da religião, clamam por impostos justos, sem que se acordem nos caracteres de tais tributos. Contemporaneamente, tende a tornar-se geral a crença de que a justiça tributária deve repousar na personalidade e na graduação dos tributos, segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

3.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO TANGENTE A CAPACIDADE ECONÔMICA

A nossa constituição federal, não utilizou a nomenclatura contributiva e sim capacidade econômica, conforme o art. 145, § 2º :

Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

(...)

Apesar de muitos autores acharem que capacidade contributiva e a capacidade econômica são sinônimas, para diversos autores que divergem a cerca de tema por acharem que possuem significados diferentes. Ressalta-se que a capacidade contributiva é a capacidade do contribuinte á obrigação de pagamentos de tributos com a finalidade de custear as despesas do Estado e assim atingir a sua finalidade econômica.

A medida de contribuição é verificada de acordo com o potencial econômico d e cada contribuinte. Diminuindo as despesas e necessidades básicas constitucionais são exemplos a moradia, alimentação, saúde, educação e tudo o que sobrar deve ser tomado como base para avaliar a capacidade contributiva de cada contribuinte.

A capacidade contributiva possui uma relação jurídica entre o órgão fiscalizador e o contribuinte de modo que propicia a obrigação de cobrir as despesas do Estado no ato do pagamento do imposto de acordo com a sua capacidade de contribuição, gerando a obrigação tributária.

Já a capacidade econômica não possui relação jurídica, tendo em vista que o contribuinte é visto de acordo com a função de seus rendimentos, independente de qualquer obrigação tributária. Portanto, nesse prisma a capacidade econômica é observada de acordo com a sua renda e com o seu patrimônio.

Concluimos que pode acontecer de um cidadão possuir capacidade econômica, porém não ter condições de contribuir com o pagamento de tributos, podemos citar como exemplos os cidadãos que possuem renda inferior tributada através do Imposto de Renda, portanto é notório o entendimento de que um cidadão pode ter capacidade econômica e não ter capacidade contributiva para ser auferida junto aos órgãos fiscalizadores.

3.3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO ÂMBITO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE

No Direito tributário muitos doutrinadores interpretam o princípio da capacidade contributiva como desmembramento do princípio da igualdade tributária, devido à capacidade contributiva possuir critérios específicos para ser auferido de forma igualitária.

Seguindo o entendimento de Derzi, (2005, p. 696-697), que retrata “ Ora, o critério básico, fundamental mais importante (embora não seja o único), a partir do qual, no Direito Tributário, as pessoas podem compor uma mesma categoria essencial a merecer tratamento, é o critério da capacidade contributiva. Ele operacionaliza efetivamente o princípio da igualdade no direito tributário. Sem ele, não há como aplicar o mais importante e nuclear direito fundamental, ao Direito Tributário: a igualdade.” Verificamos que a aplicação do princípio da igualdade é muito mais amplo, e que não fica limitado á imposição fiscal, portanto o princípio da igualdade é incidente no âmbito tributário de fato no princípio da capacidade contributiva.

É de suma importância entender que constitucionalmente que os cidadãos são todos iguais e que todos devem ser tributados de acordo com seus recursos adquiridos para a manutenção da gestão pública com suas finanças.

Concluimos que face ao princípio da igualdade, é necessário o tratamento á todos com igualdade e no campo tributário a aplicação deve-se buscada incessantemente pelo Fisco para ser justo e aplicar de forma constitucional a rigor, o princípio da capacidade contributiva de forma justa e igualitária.

3.4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O PRINCIPIO DA PROGRESSIVIDADE

A materialidade do princípio da igualdade se encontra materializada no princípio da progressividade, pois é na verificação do patrimônio e rendimentos do contribuinte, que são auferidos a sua capacidade contributiva. A progressividade não é uma decorrência necessária, mas sim um atendimento ao princípio da capacidade contributiva, quanto maior for à base de calculo do imposto, maior será a sua alíquota para incidir na contribuição.

Segundo Carraza (2007, p. 65), “É por isso que, nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças a Progressividade que eles conseguem ao princípio da capacidade contributiva. Melhor esclarecendo, as leis que criam *in abstracto* os impostos devem estruturá-los de tal modo que suas alíquotas variem

para mais á medida que forem aumentando sãs bases de cálculo. Assim, quanto maior a base de cálculo do imposto, tanto maior deverá ser sua alíquota.

A aplicação do princípio da capacidade contributiva seria mais complicada se não existisse a principio da progressividade que atinge a sua finalidade que é fazendo a justa tributação.

3.4 VÍCIOS DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Em nossa Constituição Federal, no art. 145 parag.1, retrata sobre o princípio da capacidade contributiva, conforme dispõe:

O mencionado artigo deixa uma lacuna apresentando vício de ambiguidade, uma das tais é que somente os impostos seriam aplicados ao principio da contributividade, excluindo então os demais tributos. Esse dispositivo constitucional merecia uma reforma, do jeito que a redação se encontra, fica a interpretação de que só existirá a aplicabilidade do principio da contributividade no que tange aos impostos, deixando uma incerteza quanto aos demais impostos.

Como já citado, sabemos que o princípio da capacidade contributiva é um desdobramento do princípio da igualdade tributária, tendo em vista que a redação está confusa no momento em que o legislador impõe limites para a aplicação do princípio da capacidade contributiva apenas para os impostos, por força do princípio da igualdade não a deixa se sobrepor com exceções. Portanto, o princípio da capacidade contributiva também deverá ser aplicado nos demais tributos existentes no rol de direito tributário.

Outro vício é encontrado na redação do dispositivo “sempre que é possível”, deixando o fisco atuar de forma discricionária ao demonstrar a escolha pessoal ao aplicar somente ao imposto, ou até mesmo de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte. Porém, de acordo com os entendimentos pacificados, a redação “sempre que é possível”, possui o entendimento referente apenas relacionado aos impostos.

8 CONCLUSÕES

À luz do exposto, percebe-se que o Direito Tributário possui vários princípios basilares da nossa Constituição Federal, nos quais são primordiais para o exercício do

recolhimento das contribuições e impostos. O princípio da capacidade contributiva é o dos mais citados neste artigo, no qual tem o poder de assegurar a efetividade da igualdade no direito tributário.

Na atualidade, falta ainda uma preparação do Estado no qual haja aplicabilidade efetiva no poder de tributar, onde respeite os direitos e garantias para os contribuintes, tendo em vista que o nosso País é conhecido pelo excesso de tributos que acaba violando e afetando os princípios Constitucionais.

O planejamento tributário é uma das mais importantes práticas de gestão empresarial dos dias atuais, diante da carga tributária existente em nosso País. Tais práticas decorrem do exercício de direitos protegidos por garantias constitucionais outorgadas pela nossa Constituição Federal, tais como o direito à liberdade, liberdade de iniciativa e propriedade, garantidos pelos princípios da legalidade, isonomia, razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva é atuante como um instrumento limitador da atividade tributária e protetor dos direitos dos contribuintes, também possui a função da materialização do princípio da igualdade, que faz com o que cada contribuinte pague seus tributos em conformidade com a sua capacidade econômica.

Concluimos que sobre os fundamentos constitucionais autorizativos das práticas de planejamento tributário, bem como os pontos constitucionais que baseiam os argumentos daqueles que entendem pela impossibilidade de sua prática.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 1988.

BRASIL. Constituição (1946). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 1946.

BRASIL. Constituição (1965). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 1965.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev e comp. á luz da Constituição de 1988 até a emenda Constitucional n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

DERZI, Misabel de Abreu Machado, Medidas provisórias – sua absoluta inadequação á instituição e majoração de tributos. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n.45, 1988.

LATORRACA, Nilton, **Direito Tributário e Imposto de renda das empresas**, São Paulo, Atlas, 15 edição, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de direito tributário**. 19 ed. São Paulo: Malheiros.2001.p.37.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. Ed. São Paulo: Malheiros,2005.

PEREIRA, César A. Guimarães, **Elisão tributária e Função administrativa**, São Paulo, Dialética,2001.

QUEIROZ, Luiz César Sousa de, **Imposto sobre a Renda, Requisitos para uma tributação Constitucional**, Rio de Janeiro, Forense, 2003, pág.68.

TORRES, Heleno Taveira, **Direito Tributário e Direito Privado: Simulação e Elisão tributária**, São Paulo, Revistas dos Tribunais, 2003.

XAVIER, Alberto, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, Rio de Janeiro, 5ª edição, 2002.