

UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI

PRÓ-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO, EXTENSÃO E CULTURA – PROPPEC

CENTRO DE EDUCAÇÃO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E JURÍDICAS – CEJURPS

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM CIÊNCIA JURÍDICA – PPCJ

CURSO DE MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIA JURÍDICA – CMCJ

ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: FUNDAMENTOS DO DIREITO POSITIVO

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E INTERPRETAÇÃO
SISTEMÁTICA DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

ROGÊ CARLOS DIAS REGIANI

Itajaí-SC

2014

UNIVERSIDADE DO VALE DO ITAJAÍ – UNIVALI
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA, PÓS-GRADUAÇÃO, EXTENSÃO E CULTURA – PROPPEC
CENTRO DE EDUCAÇÃO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E JURÍDICAS – CEJURPS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM CIÊNCIA JURÍDICA – PPCJ
CURSO DE MESTRADO EM CIÊNCIA JURÍDICA – CMCJ
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: FUNDAMENTOS DO DIREITO POSITIVO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

ROGÊ CARLOS DIAS REGIANI

Dissertação submetida ao Curso de Mestrado Acadêmico em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciência Jurídica.

Orientador: Professor Doutor Osvaldo Agripino de Castro Junior

Itajaí-SC

2014

AGRADECIMENTOS

Eternamente, à Deus, por tudo.

Agradeço de modo veemente ao Professor Doutor Osvaldo Agripino de Castro Junior.

Gratulo, ainda, os Professores Doutores da Universidade do Vale do Itajaí que ministraram o curso, em especial Paulo Márcio Cruz.

Expresso minha gratidão aos mantenedores, diretores, professores e funcionários da Faculdade Guarapuava, em especial aos colegas de turma, pela receptividade e deferência.

Sou grato aos meus sócios da Pereira de Paula Dias Regiani Sociedade de Advogados pela paciência em virtude da minha ausência, necessária.

Por fim, agradeço a todos que de alguma forma contribuíram para realização deste trabalho.

DEDICATÓRIA

À Viviane, e aos nossos filhos Arthur Vitor e Isabela Vitória, insígnias de amor e perseverança.

À minha mãe Herlene Dias Regiani (de Santo Terço a Santo Terço) e ao meu pai Luiz Antunes Regiani (*in memoriam*), os quais me oportunizaram, ao seu jeito, caminhar na vida estudantil.

Aos meus irmãos Rodrigo Augusto Regiani; Rogério Dias Regiani e Luiz Renê Regiani (*in memoriam*), os quais me proporcionaram seguir na vida acadêmica.

À minha sogra Alice Kublinski (Novena a Novena) e a Simone de Lara e ao Douglas Roberto Martins, que, em razão de minha ausência, assistiam os meus filhos.

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

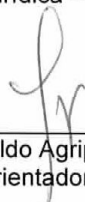
Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Vale do Itajaí, a Coordenação do Curso de Mestrado em Ciência Jurídica, a Banca Examinadora e o Orientador de toda e qualquer responsabilidade acerca do supracitado aporte.

Itajaí-SC, 30 de setembro de 2014.

ROGÊ CARLOS DIAS REGIANI

Mestrando

Esta Dissertação foi julgada APTA para a obtenção do título de Mestre em Ciência Jurídica e aprovada, em sua forma final, pela Coordenação do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica – PPCJ/UNIVALI.



Professor Doutor Osvaldo Agripino de Castro Junior
Orientador

Professor Doutor Paulo Márcio Cruz
Coordenador/PPCJ

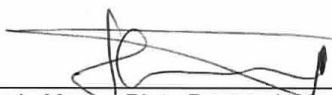
Apresentada perante a Banca Examinadora composta pelos Professores



Doutor Osvaldo Agripino de Castro Junior (UNIVALI) – Presidente



Doutor Maikon Cristiano Glasenapp (CATÓLICA DE SANTA CATARINA) – Membro



Doutor Luiz Magno Pinto Bastos Junior (UNIVALI) – Membro

Itajai(SC), novembro de 2014.

ROL DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CIDE	Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
ICMS	Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
IE	Imposto de Exportação
II	Imposto de Importação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto sobre a Renda
IRPF	Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas
IRPJ	Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão “causa mortis” e Doação
ITR	Imposto Territorial Rural
PIS	Programa de Integração Social
STN	Sistema Tributário Nacional

ROL DE CATEGORIAS

Rol de categorias, com os seus respectivos conceitos operacionais, organizados em ordem alfabética, que o autor considera fundamentais para a compreensão da temática, e que serão posteriormente aprofundados durante a exposição do trabalho.

Interpretação Sistemática: uma operação que consiste em atribuir a melhor significação, dentre várias possíveis, aos princípios, às normas e aos valores jurídicos, hierarquizando-os num todo aberto, fixando-lhes o alcance e superando antinomias, a partir da conformação teleológica, tendo em vista solucionar os casos concretos.¹

Planejamento Tributário: Consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência tributária ou, então, de fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou no tempo que lhe sejam mais propícios. Trata-se, assim, de um comportamento técnico-funcional, adotado, no universo dos negócios, que visa excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários.²

Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva: A capacidade contributiva é um princípio que se subordina à ideia de justiça distributiva e concretiza-se por meio de um modelo impositivo em que cada um deve contribuir de acordo com suas rendas e haveres, seja por meio de uma incidência progressiva ou proporcional.³

Sistema Tributário Nacional: Pode ser entendido como um conjunto de tributos existentes em um país, simultaneamente unidos às normas e princípios que os regem, para regulamentar a arrecadação e a distribuição das rendas, objetivando prover recursos para a estrutura e o financiamento estatal.

Tributos: Cuida-se de prestações em dinheiro exigidas compulsoriamente, pelos entes políticos, de quem revele capacidade contributiva ou que se relacione diretamente à atividade estatal específica, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado ou para o financiamento de atividades ou fins realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros de interesse público, com ou sem promessa de devolução.⁴

¹ FREITAS, Juarez. **Interpretação sistemática do direito**. 5 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 81.

² BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de Impostos: IPI, ICMS e ISS**. São Paulo: Atlas, 3.^a ed. 2000. p. 55.

³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 88.

⁴ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**. 10.^a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 620.

SUMÁRIO

RESUMO.....	09
ABSTRACT	10
INTRODUÇÃO	11
CAPÍTULO 1 - PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	13
1.1 PREVISÕES LEGAIS.....	14
1.2 PRESSUPOSTOS DOUTRINÁRIOS	15
1.3 PRECEDENTES RELEVANTES DOS TRIBUNAIS.....	23
CAPÍTULO 2 - SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	33
2.1 MODELO ATUAL	33
CAPÍTULO 3 - PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	61
3.1 PREVISÕES LEGAIS.....	61
3.2 PRESSUPOSTOS DOUTRINÁRIOS	62
3.3 PRECEDENTES RELEVANTES DOS TRIBUNAIS.....	74
CAPÍTULO 4 – INTERPRETAÇÃO.....	80
4.1 MODOS DE PENSAR A TRIBUTAÇÃO.....	80
4.2 ELEMENTOS E MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO.....	81
4.3 INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA.....	85
CONSIDERAÇÕES FINAIS	90
REFERÊNCIA DAS FONTES CITADAS.....	93

REGIANI, Rogê Carlos Dias. **Planejamento Tributário e Interpretação Sistemática do Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva**. Itajaí. 2014. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade do Vale do Itajaí/SC.

RESUMO

A presente Dissertação está inserida na linha de pesquisa Constitucionalismo e Produção do Direito, que tem por vocação o estudo dos princípios constitucionais como vértice axiológico e normativo do ordenamento jurídico. As investigações nesta linha se expandem tanto em sentido zetético, para reflexão sobre as premissas filosóficas que sustentam as escolhas valorativas insculpidas na Constituição, quanto em sentido dogmático, nas aplicações cotidianas dos princípios constitucionais na argumentação jurídica utilizada na produção e aplicação do direito. Por seu turno, este trabalho adotou a hipótese, de teor explicitamente normativo, que a interpretação sistemática dos pressupostos jurídicos do planejamento tributário no contexto do atual sistema impositivo brasileiro vinculado ao princípio constitucional da capacidade contributiva contribui para reduzir a insegurança jurídica na atividade empresarial. Em verdade, a insegurança jurídica criada pela atuação do fisco brasileiro inibe a elisão fiscal nos empreendimentos em total violação aos efeitos de diversos plexos de valores expressos na Lei Maior, especialmente, o princípio constitucional da capacidade contributiva. Observa-se que no atual sistema há previsões legais que permitem o planejamento tributário, as quais garantem ao contribuinte o direito de buscar, quando a lei permitir ou não proibir, a forma menos onerosa de encargo tributário em suas atividades econômicas. Além disso, o entendimento dos doutrinadores e do Poder Judiciário é pela possibilidade de sua execução, atendendo os preceitos legais. Por seu turno, o sistema tributário nacional pode ser entendido como um conjunto de tributos existentes em um país, simultaneamente unidos às normas e princípios que os regem, para regulamentar a arrecadação e a distribuição das rendas, objetivando prover recursos para a estrutura e o financiamento estatal. De modo geral, o Direito Tributário brasileiro é regido pelos princípios constitucionais que constituem a base de toda a ordem tributária. Com efeito, a Lei Maior tem natureza dúplice, tanto como a Carta de direitos, ao tratar das limitações ao poder de tributar, quanto como Carta de competências, ao determinar o poder de tributar. De um lado como norma de atribuição de competências e de outro como norma de exclusão de competências sobre determinadas condutas. Ao propósito, o princípio constitucional da capacidade contributiva pretende prevenir o mínimo existencial dos contribuintes, sendo este direito subjetivo protegido contra a intervenção do Estado. Por conseguinte, pretende-se apontar os rumos da interpretação do planejamento tributário diante do princípio constitucional da capacidade contributiva para redução da insegurança jurídica.

Palavras-chave: Tributos; Princípios; Planejamento; Sistema; Tributação.

REGIANI, Rogê Carlos Dias. **Tributary Planning and Systematic Interpretation of the Constitutional Principle of the Contributory Capacity.** Itajaí, 2014. Dissertation (Master's Degree in Legal Science). Vale do Itajaí University - Itajaí/SC.

ABSTRACT

This dissertation is based on the Constitutionalism and Production of Law research, Its aim is the study of constitutional principles as axiological and normative vertex of the regulatory system. The investigations in this area are expanded both in the zetetic sense, to the reflection on the philosophical assumptions that support the evaluative choices laid down in the Constitution, as in the dogmatic sense, in the everyday applications of the constitutional principles in legal reasoning used in the production and in the application of the law. In turn, this study adopted the hypothesis, with the explicitly normative content, that the systematic interpretation of the legal assumptions of the tax planning in the context of the current Brazilian binding system linked to the constitutional principle of the contributory capacity helps to reduce legal uncertainty in business activity. In fact, the legal uncertainty created by the action of the Brazilian tax authorities suppress the fiscal elision in the entrepreneurship which is in total violation with the many effects of the values chain expressed in the Major Law, especially in the constitutional principle of the contributory capacity. We can observe that in the current system there are legal provisions that allow the Tax Planning, which guarantees the taxpayer the right to seek, when the law allows or prohibits it, the least expensive form of the tributary charge on their economic activities. Furthermore, the Scholars and the judiciary understanding is the possibility of its implementation with the legal precepts. In turn, the national tax system can be understood as a set of existing taxes in a country simultaneously united with the rules and principles that govern them, to regulate the collection and distribution of the income, to provide funds for the structure and state-owned funding. In general, the Brazilian tributary Law is guided by constitutional principles that form the foundation of the entire tributary system. Indeed, the Major Law has dual nature, both as the charter of rights, in addressing the limitations to the power of taxing, as the charter of responsibilities, determining the authority to tax. On one side as skills attribution norm, and on the other hand as standard of the Skills exclusion on certain conduct. For the purpose, the constitutional principle of the contributory capacity aims to prevent the existential minimum of taxpayers, and these subjective rights protected against the state intervention. Therefore, it is intended to point out the direction of the tributary planning interpretation before the constitutional principle of contributory capacity to reduce the legal uncertainty.

Key-words: Tax, Principles, Planning, System, Taxation.

INTRODUÇÃO

O objetivo institucional da presente Dissertação é a obtenção do título de Mestre em Ciência Jurídica pelo Curso de Mestrado em Ciência Jurídica da Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI.

O seu objetivo científico é contribuir para o desenvolvimento das atividades empresariais mediante uma investigação científica acerca do planejamento tributário desenvolvido no decorrer das atividades econômicas das empresas, uma vez que a insegurança jurídica criada pela atuação do fisco brasileiro, no âmbito Federal, Estadual e Municipal, inibe a elisão fiscal em total violação aos efeitos de diversos princípios constitucionais, em especial ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

Para a pesquisa foi criada a seguinte hipótese: a interpretação sistemática dos pressupostos jurídicos do planejamento tributário no contexto do atual sistema impositivo brasileiro com ênfase no princípio constitucional da capacidade contributiva contribui para reduzir a insegurança jurídica no desenvolvimento da atividade empresarial.

Os resultados do trabalho de exame da hipótese estão expostos na presente Dissertação, de forma sintetizada, como segue.

Principia-se, no Capítulo 1, com a evidenciação dos pressupostos jurídicos acerca do planejamento tributário. A finalidade desse capítulo é buscar as previsões legais que tratam da sistemática; as posições dos doutrinadores sobre o tema e finalmente precedentes judiciais sobre o assunto em questão.

O Capítulo 2 descreve os principais aspectos jurídicos do sistema tributário nacional. O fito desse capítulo é delinear como está estruturado o atual modelo no Brasil. Objetiva-se demonstrar que as características do sistema impositivo brasileiro são complexas, a proporcionar, via de consequência várias antinomias e lacunas na legislação quando da aplicação prática no ambiente empresarial.

O Capítulo 3 se dedica a contextualizar os aspectos jurídicos do princípio constitucional da capacidade contributiva. O foco desse capítulo é explanar a previsão legal que determina a sua aplicabilidade, bem como as diversas conceituações dos operadores do direito e alguns precedentes judiciais sobre o tema.

O Capítulo 4 aborda as maneiras de pensar a tributação no Direito Tributário e trata dos elementos e métodos de interpretação para resolver as antinomias jurídicas e as lacunas do direito. Nesse capítulo evidencia-se uma alternativa para interpretar as engenharias tributárias executadas pelos empreendimentos no Brasil no atual sistema tributário para reduzir a insegurança jurídica.

O presente Relatório de Pesquisa se encerra com as Considerações Finais, nas quais são sintetizadas as contribuições sobre o tema tratado na Dissertação.

O Método utilizado na fase de Investigação e na fase de Tratamento dos Dados foi o dedutivo.

As técnicas de investigação utilizadas foram a Pesquisa Bibliográfica, a Categoria⁵ e o Conceito Operacional⁶.

⁵ Denomina-se Categoria “a palavra ou expressão estratégica à elaboração e/ou à expressão de uma ideia.” In: PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica: Teoria e Prática**. 11.º ed. Florianópolis: Conceito Editorial; Millenninum Editora, 2008. p. 25.

⁶ Conceito Operacional é a “definição para uma palavra ou expressão, com o desejo de que tal definição seja aceita para os efeitos das ideias que expomos”. In: PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da Pesquisa Jurídica: Teoria e Prática**. 11. ed. Florianópolis: Conceito Editorial; Millenninum Editora, 2008. p. 37.

CAPÍTULO 1

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Em epítome, mencione-se que a redução dos gastos é uma necessidade de todos os empreendimentos, a fim de que possam atingir condições de alta competitividade, sendo indispensável uma atenção especial aos dispêndios tributários em virtude do seu crescimento nos últimos anos e, ao mesmo tempo, sua característica de não gerar benefícios diretos para as organizações.

Nessa vereda, a lição de Luciano Amaro sobre planejamento tributário é oportuna:

O atual sistema jurídico brasileiro permite ao contribuinte a utilização do planejamento tributário, de maneira a não pagar tributo ou incidir em uma carga tributária menos onerosa, ou até mesmo atrasar o momento que deva efetuar o pagamento de determinado tributo. Não há obrigatoriedade de o contribuinte praticar atos que importem em uma carga tributária mais onerosa dentre as previstas.⁷

É inegável que a redução de dispêndios é a estratégia mais empregada nos dias atuais. Para obter o melhor resultado numa economia instável, sem perspectivas de crescimento econômico, como a brasileira, um dos mais significativos instrumentos de que dispõem as firmas, para que possam racionalizar seus gastos tributários, sem afrontar as diversas legislações que regem os mais diversificados tributos, é o planejamento tributário.

Vale lembrar que o planejamento tributário também é denominado de gestão fiscal; evasão tributária lícita; elisão fiscal; economia de impostos e engenharia tributária.

De modo geral, consiste em uma técnica que projeta as operações de uma empresa, com a finalidade de conhecer as incidências tributárias pertinentes a cada uma das alternativas legais que são aplicáveis para, posteriormente, adotar aquela que possibilita executar os procedimentos legitimamente válidos.

⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 45

Posto isso, após essas premissas iniciais, abordam-se as previsões legais sobre planejamento tributário no sistema jurídico brasileiro.

1.1 PREVISÕES LEGAIS

É inegável que o fisco busca de forma veemente eliminar as lacunas existentes na legislação por meio de sucessivas alterações nas normas que tratam das exigências tributárias. Entretanto, a criação de novos mercados trazem mudanças muito rápidas que criam novas alternativas e novos espaços na legislação, fazendo com que as regras não se apresentem tão dinâmicas quanto as atividades empresariais.

Obviamente o planejamento tributário surge da constatação desse quadro, onde os contribuintes adotam determinadas medidas estritamente jurídicas ou econômicas no intuito de reduzir os gastos tributários que incidem sobre suas operações negociais.

Nesse sentido, a Carta Magna traz em seu bojo a permissão para que o contribuinte utilize a situação fiscal que lhe for mais conveniente:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

(...)

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 à propriedade, (...)

Os dispositivos garantem ao contribuinte o direito de escolher, quando a lei permitir, a forma de encargo tributário que deseja suportar. Ao administrar sua organização, o contribuinte possui a liberdade de, por meio de mecanismos lícitos, optar por encargos tributários menos onerosos.

Além disso, vale-se aqui a transcrição da Lei n.º 6.404/1976, denominada Lei das Sociedades Anônimas, a fim de que reste bem caracterizada tal possibilidade:

Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.

Art.154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

Diante do exposto, estão previstos os deveres e responsabilidades dos administradores das empresas, e, de forma imperativa, a determinação de que se busque sempre o maior lucro e o menor dispêndio.

Na sequência, se versa acerca das posições doutrinárias sobre a economia de tributos de forma lícita.

1.2 PRESSUPOSTOS DOUTRINÁRIOS

O planejamento tributário pode ser compreendido como a atividade empresarial desenvolvida de forma preventiva, que projeta os atos e fatos administrativos com a finalidade de vislumbrar quais os ônus tributários e cada uma das opções legais disponíveis em cada situação.⁸

Pode ser compreendido como a utilização de alternativa mais vantajosa econômica e financeiramente, amparada na legislação em vigência, em comparação com a alternativa que represente um maior desembolso para o contribuinte.

⁸ LATORRACA, Nilton. **Legislação Tributária: Uma Introdução ao Planejamento Tributário**. 9.^a ed. São Paulo: Atlas, 1983. p. 19.

Na mesma linha de raciocínio, o planejamento tributário consiste em um conjunto de medidas contínuas que visa à economia de tributos, de forma legal, levando-se em conta as possíveis mudanças nas regras fiscais pelo fisco.

Sua finalidade é obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor realmente devido por lei.⁹

Neste sentido, explana James Marins que o planejamento tributário:

É a análise do conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível.¹⁰

Na mesma esteira, apresenta Hermes Marcelo Huck pertinente conceituação sobre o tema:

É elemento essencial que deve ser inserido na gestão empresarial e preceder a qualquer novo negócio ou alteração empresarial. É tão importante quanto um planejamento econômico, técnico, comercial, de mercado.¹¹

Em verdade, a análise do conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte, em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venham a sofrer o menor ônus fiscal possível pode ser compreendido como planejamento tributário¹², a buscar economia de tributos, a sugerir a escolha da opção legal menos onerosa.

Todavia, quando visa retardar ou impedir a ocorrência do fato gerador, a redução do valor dos tributos é legítima se as providências para minimizar ou para evitar o ônus tributário antecederem a sua ocorrência e observarem estritamente as

⁹ FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito Tributário para os Cursos de Administração e Ciências Contábeis**. 9.^a ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 138.

¹⁰ MARINS, James. **Elisão Tributária e sua Regulação**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 33.

¹¹ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. 1.^a Ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 148.

¹² MARINS, James. **Elisão Tributária e sua Regulação**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 33.

alternativas legais, correndo-se o risco de, ao contrário, praticar infração, que pode se caracterizar como sonegação ou fraude.¹³

Relevante o trecho abaixo, emanado das lições de Humberto Bonavides Borges, o qual denomina de Planejamento Fiscal, e acrescenta:

A natureza ou essência do Planejamento Fiscal - ou Tributário - consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência tributária ou, então, de fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou no tempo que lhe sejam mais propícios. Trata-se, assim, de um comportamento técnico-funcional, adotado, no universo dos negócios, que visa excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários.¹⁴

Por seu turno, o planejamento tributário é o processo de escolha de ação ou omissão lícita, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, que vise, direta ou indiretamente, economia de tributos.¹⁵

De efeito, é uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte.

Em linhas gerais, a utilização de alternativa mais vantajosa econômica e financeiramente, amparada na legislação vigente, em comparação com outra possibilidade que represente maior desembolso de tributos para o contribuinte pode ser considerado planejamento tributário.

¹³ MALKOWSKI, Almir. **Planejamento Tributário e a Questão da Elisão Fiscal**. São Paulo: Editora de Direito, 2000. p. 23.

¹⁴ BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de Impostos: IPI, ICMS e ISS**. São Paulo: Atlas, 7.^a ed. 2011. p. 55.

¹⁵ CAMPOS, Cândido Henrique de. **Planejamento Tributário: Imposto de Renda: Pessoas Jurídicas**. 4.^a ed. São Paulo: Atlas, 1987. p. 25.

Em outras palavras, consiste na definição de estratégias que possibilitem o gerenciamento de assuntos relacionados ao cumprimento de obrigações principais e acessórias na relação do contribuinte com o fisco.

No mesmo sentido, corresponde ao detalhamento das alternativas selecionadas dentro de determinada perspectiva temporal, considerada pela empresa como médio e longo prazo, qualificando-se analiticamente recursos, volumes, preços, prazos, investimentos e demais variáveis planejadas.

Interessante se faz apregoar a clara lição de Heleno Tôrres em relação ao planejamento tributário:

Com a expressão planejamento tributário deve designar a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos, independente de qualquer referencia aos atos ulteriormente praticados.¹⁶

Na mesma toada, o ilustre doutrinador Humberto Bonavides Borges verbalizou sua posição sobre o planejamento tributário:

Uma técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos tributários inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal.¹⁷

Além disso, o mesmo Humberto Bonavides Borges externa novamente sua visão sobre o tema elisão fiscal em outro trabalho, que assim leciona:

É uma técnica que projeta as operações, visando conhecer as obrigações fiscais pertinentes a cada uma das alternativas legais que lhes são aplicáveis, para, em seguida, adotar aquela que possibilita emprego de procedimento tributário legitimamente inserido na esfera de liberdade fiscal.¹⁸

¹⁶ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional: Planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 37.

¹⁷ BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de Impostos: IPI, ICMS e ISS**. São Paulo: Atlas, 7.^a ed. 2011. p. 60.

¹⁸ BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento Tributário: IPI, ICMS, ISS e IR**. 7.^a ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 75.

Francisco Coutinho Chaves também está nessa linha ao atestar que Planejamento tributário:

É o processo de escolha de ação, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos. Ao longo do tempo, o legislador vem procurando eliminar todas as possibilidades que surgem de reduzir de forma legal a carga tributária, ou seja, sempre existem algumas alternativas que são menos onerosas do que outras. Assim, o contribuinte procura aquela que mais lhe interessa.¹⁹

É interessante ainda observar as considerações de Pablo Andrez Pinheiro Gubert sobre o tema:

O planejamento tributário é o conjunto de condutas, comissivas ou omissivas, da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou depois da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar, transferir ou postergar legal e lícitamente os ônus dos tributos.²⁰

Nesse sentido, o planejamento tributário é o processo de escolha de ação ou omissão lícita, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, que vise, direta ou indiretamente, economia de tributos.²¹

Edmar Oliveira Edmar de Oliveira Andrade Filho em seus ensinamentos concernentes ao tema assegura:

O planejamento tributário bem feito recebe a tutela da ordem jurídica porque se inscreve no âmbito da liberdade de busca do menor custo tributário e que, em última análise, representa uma legítima proteção da liberdade e da propriedade. Os limites do planejamento tributário são fixados pela lei; assim, o sujeito passivo que age de acordo com a lei não pode receber censura. Se abusos existem, cabe à lei coibir e a fiscalização agir contra os que se desviam do caminho do bom direito.²²

Dessa maneira, compreende-se que o planejamento tributário é o estudo das alternativas lícitas de formalização jurídica de determinada operação, antes da ocorrência do fato gerador, para que o contribuinte possa optar pela que apresenta o

¹⁹ CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática**. 2.^a ed. Atlas, 2009. p. 5.

²⁰ GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. **Planejamento Tributário: Análise Jurídica e Ética**. Curitiba: Juruá, 2001. p. 112.

²¹ CAMPOS, Cândido Henrique de. **Planejamento Tributário: Imposto de Renda: Pessoas Jurídicas**. 4.^a ed. São Paulo: Atlas, 1987. p. 25.

²² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. 10.^a ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 644.

menor ônus tributário.

Nilton Latorraca bem afirma que:

Costuma-se denominar de planejamento tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis.²³

Como se nota, consiste na execução e construção de um conjunto de atos de gestão tributária, cuja prioridade e objetivo são identificar e antecipar ações futuras, a ponto de, prevendo os riscos e os erros, os prevenir com vistas a auferir os melhores resultados.

Desses ensinamentos não discrepa o magistério de Marcelo Magalhães Peixoto:

O planejamento tributário consiste na técnica de organização preventiva de negócios jurídicos, visando a uma lícita economia de tributos. Nesse sentido, amparado pelo entendimento doutrinário e jurisprudencial, serão apresentados os limites da elisão fiscal, bem como seus pressupostos, em face do Poder Estatal de tributar.²⁴

Imperioso trazer à baila o posicionamento de Mário Shangaki:

O planejamento tributário é, portanto a escolha de alternativas de ações ou omissões lícitas, portanto não (dis) simuladas e sempre anteriores à ocorrência dos fatos geradores dos tributos, que objetivem direta ou indiretamente a redução desses ônus, diante de um ato administrativo ou fato econômico.²⁵

Em suma, José Luiz Nunes Domingues sintetiza:

O planejamento tributário é a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis, cuidando de implementar aquela menos onerosa, formando um conjunto de condutas, comissivas, da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou depois da ocorrência do

²³ LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário: Imposto de Renda das empresas**. 15ª ed. São Paulo, Editora Atlas, 2000. p. 58.

²⁴ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004. p. 598.

²⁵ SHANGAKI, Mário. **Gestão de Impostos: para Pessoas Físicas e Jurídicas**. São Paulo: Saint Paulo Institute of Finance, 2003. p. 316.

fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar, transferir ou postergar legalmente os ônus dos tributos.²⁶

Nesse lance, Edmar de Oliveira Andrade Filho pondera:

Pode ser definido como a escolha, entre alternativas igualmente válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visam diminuir ou reduzir o ônus tributário dentro dos limites legais. Ou seja, é atividade lícita que investiga alternativas que proporcionem uma menor carga tributária. Deve-se salientar que o planejamento envolve uma ação ou omissão lícita adotada sempre antes da ocorrência do fato gerador.²⁷

Nesse cenário, Lúcia Helena Briski Young comenta que:

O planejamento tributário é um artifício utilizado de forma preventiva, buscando a economia tributária, analisando as opções dadas no ordenamento jurídico e indicando a melhor, menos onerosa. É através do planejamento que se torna possível organizar a empresa e otimizar recursos visando reduzir custos com tributos e outros elementos que constituem a empresa.²⁸

Admite-se que os contribuintes têm o direito de recorrer aos seus procedimentos preferidos, autorizados ou não proibidos pela lei, mesmo quando esse comportamento prejudica o Erário. Logo, envolve a escolha, entre alternativas válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visem reduzir ou eliminar ônus tributários, sempre que isso for possível nos limites da ordem jurídica.

Sucintamente, o planejamento tributário deverá respeitar a lei de forma integral, procurando negócios jurídicos com menor ou nenhuma tributação. É uma atividade lícita, e devidamente tutelada juridicamente. É um direito subjetivo do sujeito passivo, mas é também fundamental para a segurança das relações tributárias entre fisco e contribuinte.

Dentro desse contexto, confira-se a lição de José Eduardo Soares de Melo sobre o assunto:

O planejamento tributário constitui procedimento legítimo, em que se opera minuciosa análise do ordenamento jurídico que implique comportamento (obviamente lícito), objetivando evitar ou reduzir a carga

²⁶ DOMINGUES, José Luiz Nunes. **Planejamento Tributário: Economia Legal de Recursos para as Empresas**. Belém: Alves Gráfica e Editora, 2000. p. 112.

²⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Compensação de Prejuízos Fiscais em Casos de Incorporação, Fusão e Cisão**. São Paulo: 2002. p. 764.

²⁸ YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento Tributário: Fusão, Cisão e Incorporação**. 8.^a ed. Curitiba: Juruá, 2014. p. 106.

tributária, sem resvalar em nenhuma injuridicidade, especialmente no que tange aos crimes tributários e previdenciários.²⁹

Por seu turno, sustenta Ricardo Mariz de Oliveira:

O planejamento tributário correto consiste, portanto, em procurar os meios legais de evitar ou postergar a incidência ou reduzir o montante do tributo possivelmente devido efetivamente [...]. É importante observar que o intuito de economizar tributos, além de não ser ilegal, representa, no caso das pessoas jurídicas, até mesmo uma obrigação dos respectivos administradores, já que a estes gerir os negócios sociais da forma mais rentável possível.³⁰

É o proceder legalmente autorizado. Pressupõe a licitude do comportamento do contribuinte. É uma forma honesta de evitar a submissão a uma hipótese tributária desfavorável.³¹ Quando acontece, estão sendo observadas as leis que aceitam evitar a cobrança do tributo, ou seja, impedir a ocorrência do fato gerador.³²

Exsurge, então, a constatação de que o planejamento tributário tem como princípio informador o princípio da eficiência e, como consequência disso, a sua execução e/ou implementação se mostra como direito subjetivo de qualquer contribuinte que, como já visto à exaustão linhas atrás, poderá procurar os meios legais para evitar ou postergar a incidência tributária, como forma de gerar certa economia. Desde logo, as ações e omissões em concreto devem estar alicerçadas em documentos que retratem a realidade e a veracidade dos atos praticados. Vale lembrar que, diante do princípio da legalidade, informador do direito tributário brasileiro, será lícita toda conduta que vise à economia de tributos, desde que não vedada pelo legislador.

Nesse diapasão, após delimitar as posições doutrinárias, evidenciam-se alguns precedentes relevantes dos Tribunais relacionados ao planejamento tributário.

²⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O planejamento tributário e a Lei Complementar 104. 1ª reimpr. São Paulo: Dialética, 2002. p. 186.

³⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar nº 104**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) O planejamento tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2002. p. 327.

³¹ CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento Tributário: Teoria e Prática**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 95.

³² HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática**. 34.ª Edição. São Paulo: IR Publicações, 2009. p. 676.

1.3 PRECEDENTES RELEVANTES DOS TRIBUNAIS

Pelo exposto, nesse ponto, é importante evidenciar alguns precedentes relevantes do Poder Judiciário sobre planejamento tributário:

[...] Não houve, na espécie dos autos, qualquer tentativa de sonegação ou evasão ilícita. O contribuinte realizou, à luz do dia e do fisco, o que os escritores de Direito Fiscal chamam de evasão lícita, aproveitando-se das lacunas da lei em matéria em que ela pode ser expressa e clara. Juristas como JEZE, aliás, *doublé* de financista, sustentou a licitude do contribuinte que busca adotar formas jurídicas mais favoráveis ao pagamento mais benigno, desde que não usem de fraude ou clandestinidade. Certo é que outros fiscalistas, ao contrário, defendem a predominância econômica do conteúdo econômico sobre a aparência do negócio jurídico formal. (...) Conheço do recurso e dou-lhe provimento. Era lícito o contribuinte mobilizar as máquinas e equipamentos para vendê-los separadamente do imóvel como os vendeu. Destarte, o v. acórdão negou vigência ao artigo 45 do Código Civil. A evasão, no caso, foi lícita. Houve o que escritores ingleses chamam de "loop hole" ou lacuna da lei fiscal, aproveitável pelo contribuinte, dado que o crédito tributário é sempre uma obrigação ex lege. Segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, os conceitos de Direito Civil servem de base à interpretação dos tributos que a eles se referem. A lei fiscal toma-os no sentido e no alcance que lhes dá o Direito Privado.³³

Depreende-se, do excerto acima, que o planejamento levado a cabo e analisado pela Suprema Corte consistiu na movimentação, pelo contribuinte, das suas máquinas e dos seus equipamentos para alienação. A decisão asseverou que o contribuinte movimentou as máquinas e equipamentos para vendê-los separadamente do imóvel. Nesse caso, o Poder Judiciário considerou legal a operação, pois o administrado aproveitou de lacuna da lei para implementar a engenharia.

Na mesma toada, todavia reconhecendo a evasão fiscal, é o seguinte julgado:

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 63486/SP. Data da Publicação: 08/03/1998. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 20 ago. 2014.

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. ELISÃO. EVASÃO FISCAL. DISTINÇÃO. ATOS ILÍCITOS. FRAUDE. GRUPO ECONÔMICO. DESCARACTERIZAÇÃO. EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DESVINCULAÇÃO DOS EMPREGADOS DE FATO. NÃO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. VALIDADE FORMAL DO AUTO DE INFRAÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. 1. O contribuinte pode selecionar os atos e os negócios que afastem ou diminuam a tributação, desde que os meios utilizados para alcançar o resultado econômico ou jurídico circunscrevam-se aos limites da legalidade. A doutrina diverge quanto à terminologia e ao conteúdo do fenômeno, porém a nomenclatura mais utilizada para designá-lo é elisão tributária. Em oposição a essa categoria, coloca-se a evasão tributária. Os atos ou negócios jurídicos escolhidos pelo contribuinte para alcançar a economia fiscal situam-se na senda da ilicitude, estabelecida em figuras como a fraude, o dolo e a simulação, bem como nas figuras típicas do direito tributário (sonegação, fraude e conluio). 2. O único critério seguro para indicar se o procedimento configura elisão ou evasão é o que se vale do exame dos meios (atos ou negócios jurídicos) escolhidos e praticados pelo contribuinte para excluir ou diminuir a tributação. Caso a administração tributária se depare com atos ou negócios jurídicos viciados por dolo, fraude, simulação, sonegação ou conluio, pode desconsiderá-los, sem necessidade de anulação judicial, e qualificá-los de acordo com a categoria jurídica e a norma de tributação pertinente. 3. O que interessa analisar, no caso dos autos, não é propriamente a existência de grupo econômico de fato, admitida pela parte autora, mas a forma como a empresa autora participava nas atividades das empresas contratadas para prestar serviços, todas optantes do SIMPLES. 4. A organização sob a forma de grupo econômico não implica, necessariamente, evasão fiscal, mas não elimina a necessidade de que cada empresa possua estrutura autônoma, tanto formal quanto material, ou seja, realmente exerça atividade econômica organizada de forma independente da empresa controladora. Se essa situação não estiver caracterizada, não existe verdadeira empresa, mas uma filial, uma extensão da empresa controladora. 5. A fiscalização coligiu, no processo administrativo, evidências consistentes e suficientes para demonstrar que as empresas optantes do SIMPLES, pertencentes ao grupo econômico liderado pela autora e prestadoras de serviços relacionados, quase em sua totalidade, com a atividade fim da autora, consistiam em instrumento para a prática de evasão tributária, visto que se destinavam a registrar formalmente os empregados da empresa autora, com o intuito de reduzir a carga tributária incidente sobre a folha de salários da autora. 6. Entre os fatos apurados por força da ação fiscal, cabe destacar: a) despesas lançadas na contabilidade das empresas optantes foram pagas, de fato, pela empresa autora; b) o faturamento das empresas optantes do SIMPLES era utilizado quase que exclusivamente para o pagamento das despesas com mão-de-obra e encargos sociais e trabalhistas; c) várias reclamações foram processadas em varas do trabalho localizadas em cidades onde não havia

estabelecimentos das empresas optantes pelo SIMPLES, mas a empresa autora possuía filiais; d) a evolução qualitativa da mão-de-obra das empresas demonstra que a empresa autora, mesmo com aproximadamente 20 estabelecimentos, declarava poucos empregados na sua folha de salários, enquanto que as empresas optantes declaravam empregados em número incompatível com as atividades econômicas realizadas; e) as empresas optantes pelo SIMPLES não possuem autonomia financeira para realizar as atividades empresariais de forma economicamente sustentável, sendo evidente a desproporcionalidade entre gastos com mão-de-obra e faturamento, que, nas empresas optantes, varia entre 70% e 199%; f) as empresas optantes não possuem autonomia patrimonial, já que não apresentam ativo permanente, nem registro de despesas com imóveis, aluguéis, equipamentos ou materiais necessários à realização de seus objetivos sociais e os custos e as despesas registrados limitam-se à mão-de-obra e encargos sociais. 7. O art. 149, inciso VII, do CTN, autoriza o fisco realizar o lançamento fiscal ou revisá-lo de ofício, caso fique comprovado que o sujeito passivo ou terceiro, em benefício do sujeito passivo, agiu com dolo, fraude ou simulação. 8. A elisão, quanto à ocorrência do fato gerador, pressupõe a adoção de uma forma alternativa, mas lícita, de molde a evitar a verificação do pressuposto de incidência. Na fraude, a característica substancial é a infração a norma jurídica por meios indiretos, ou seja, os atos praticados, considerados isoladamente, são válidos, embora se destinem a violar a lei. A elisão tem como pré-requisito de sua concretização que o instrumental jurídico escolhido possua inquestionável idoneidade para permitir o enquadramento razoável da situação de fato. Na fraude, a invalidade é produto da infração à lei, que se consuma com a conjunção dos diversos atos através da qual o fim proibido ou imposto pela lei é alcançado ou evitado. Em suma, a fraude representa verdadeira violação indireta da norma jurídica, uma vez que busca contornar os termos da lei, para que não seja aplicada. No tocante aos resultados, na elisão produzem-se os resultados próprios do negócio jurídico utilizado, ao passo que na fraude revela-se a intenção deliberada de obter o resultado por meio da infração à lei. 9. Está devidamente comprovada a utilização de meio fraudulento na condução dos negócios das empresas optantes pelo SIMPLES, objetivando eximir a empresa autora do pagamento total das contribuições patronais incidentes sobre a folha de salários dos segurados empregados e contribuintes individuais. A empresa autora, antes da efetivação da obrigação tributária, agiu dolosamente para excluir ou modificar as suas características essenciais, com o escopo de evitar o seu pagamento, por meio do artifício de contratar empresas optantes pelo SIMPLES, de maneira a desvincular parte da remuneração paga aos empregados de fato de suas folhas de pagamento. 10. Não prospera a alegação de nulidade do auto de infração. A motivação do ato administrativo encontra-se perfeitamente exposta, indicando de forma clara e precisa a fraude como fundamento e os dispositivos legais que preveem a obrigação tributária, possibilitando que a autora se valesse dos meios de defesa inerentes ao devido processo

legal. O fato de não haver a expressa referência ao art. 149, inciso VII, do CTN, não torna inválido o lançamento, pois os fatos e os fundamentos estão detalhadamente explicados nos relatórios fiscais que integram o lançamento fiscal, constatando-se que restou suficientemente demonstrada a fraude perpetrada pela autora que acarretou o não recolhimento de contribuições previdenciárias. Por conseguinte, não há falar em descumprimento do disposto no art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972. 11. O art. 20, § 4º, do CPC, permite que se fixem os honorários com base na equidade, valendo-se dos critérios elencados nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do § 3º desse artigo. Assim, ao passo que se deve ter em conta o grau de zelo do profissional, o lugar de prestação do serviço, a natureza e importância da causa, o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para seu serviço, também se deve remunerar dignamente o patrono das partes, impedindo-se o aviltamento da profissão. 12. O montante dos honorários fixado na sentença mostra-se irrisório, se confrontado com a complexidade e o valor da causa (R\$ 2.083.900,37). Nessas circunstâncias, o montante de R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais) remunera adequadamente o patrono do vencedor na demanda, ao passo que não onera em demasia a parte vencida.³⁴

No caso retratado no aresto acima, no qual o planejamento consiste em um conglomerado de organizações optantes pelo SIMPLES para reduzir a carga tributária do empreendimento, o Poder Judiciário concluiu que os atos ou negócios jurídicos escolhidos pelo contribuinte para alcançar a economia fiscal se situam no âmbito da ilicitude, objetivando eximir a empresa autora do pagamento total das contribuições patronais incidentes sobre a folha de salários dos segurados empregados e contribuintes individuais. Afirmou, ainda, que a empresa autora, antes da efetivação da obrigação tributária, agiu de forma dolosa para excluir ou modificar as suas características essenciais, com o escopo de evitar o seu pagamento, por meio do artifício de contratar empresas optantes pelo SIMPLES, de maneira a desvincular parte da remuneração paga aos empregados de fato de suas folhas de pagamento.

Na mesma linha de raciocínio, o julgado a seguir reconheceu a evasão fiscal do contribuinte:

³⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Recurso de Apelação n.º 5000053.29.2010.404.7005. Data da publicação: 03/10/2013. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 20 ago. 2014.

INCORPORAÇÃO. AUTUAÇÃO. ELISÃO E EVASÃO FISCAL. LIMITES. SIMULAÇÃO. EXIGIBILIDADE DO DÉBITO. 1. Dá-se a elisão fiscal quando, por meios lícitos e diretos o contribuinte planeja evitar ou minimizar a tributação. Esse planejamento se fundamenta na liberdade que possui de gerir suas atividades e seus negócios em busca da menor onerosidade tributária possível, dentro da zona de licitude que o ordenamento jurídico lhe assegura. 2. Tal liberdade é possível apenas anteriormente à ocorrência do fato gerador, pois, uma vez ocorrido este, surge a obrigação tributária. 3. A elisão tributária, todavia, não se confunde com a evasão fiscal, na qual o contribuinte utiliza meios ilícitos para reduzir a carga tributária após a ocorrência do fato gerador. 4. Admite-se a elisão fiscal quando não houver simulação do contribuinte. Contudo, quando o contribuinte lança mão de meios indiretos para tanto, há simulação. 5. Economicamente inviável a operação de incorporação procedida (da superavitária pela deficitária), é legal a autuação. 6. Tanto em razão social, como em estabelecimento, em funcionários e em conselho de administração, a situação final - após a incorporação - manteve as condições e a organização anterior da incorporada, restando demonstrado claramente que, de fato, esta "absorveu" a deficitária, e não o contrário, tendo-se formalizado o inverso apenas a fim de serem aproveitados os prejuízos fiscais da empresa deficitária, que não poderiam ter sido considerados caso tivesse sido ela a incorporada, e não a incorporadora, restando evidenciada, portanto, a simulação. 7. Não há fraude no caso: a incorporação não se deu mediante fraude ao fisco, já que na operação não se pretendeu enganar, ocultar, iludir, dificultando - ou mesmo tornando impossível - a atuação fiscal, já que houve ampla publicidade dos atos, inclusive com registro nos órgãos competentes. 8. Inviável economicamente a operação de incorporação procedida, tendo em vista que a aludida incorporadora existia apenas juridicamente, mas não mais economicamente, tendo servido apenas de "fachada" para a operação, a fim de serem aproveitados seus prejuízos fiscais - cujo aproveitamento a lei expressamente vedava. 9. Uma vez reconhecida a simulação deve o juiz fazer prevalecer as consequências do ato simulado - no caso, a incorporação da superavitária pela deficitária, consequentemente incidindo o tributo na forma do regulamento - não havendo falar em inexigibilidade do crédito fiscal, razão pela qual a manutenção da decisão que denegou a antecipação de tutela pretendida se impõe³⁵.

Trata-se de uma incorporação às avessas, ou seja, a empresa deficitária incorpora à superavitária. No julgamento foi considerada como inviável a operação de incorporação da superavitária pela deficitária, em virtude de se manterem as condições e a organização anterior da incorporada. Ficou evidenciado que de fato a superavitária absorveu a deficitária, e não o contrário, tendo-se formalizado o

³⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 946.707/RS. Data da Publicação: 01/10/2010. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 25 ago. 2014.

inverso apenas a fim de serem aproveitados os prejuízos fiscais da empresa deficitária, que não poderiam ter sido considerados caso tivesse sido ela a incorporada, e não a incorporadora.

Na mesma esteira, outra decisão que invalidou os procedimentos implementados pelo contribuinte para economia de tributos:

IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS ARTIGO 156, § 2º, INCISO I, DA CARTA – TRANSFERÊNCIA DE QUOTAS SOCIAIS ENTRE PAIS E FILHOS PRECEDIDA DE INTEGRALIZAÇÃO DE IMÓVEIS EM CAPITAL SOCIAL DE EMPRESA FAMILIAR – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AFASTADA NA ORIGEM– MATÉRIA FÁTICA – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – NEGATIVA DE SEGUIMENTO. 1. Está em jogo a aplicação do artigo 156, § 2º, inciso I, da Carta, que estabelece a não incidência do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis - ITBI quanto a “transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil. Ocorreram duas operações sucessivas: de integralização de imóveis para formação de capital de sociedade cujos sócios são pais e filhos, e de transferência onerosa das quotas sociais dos primeiros para os herdeiros, a ser liquidada em 280 prestações mensais. Houve ato administrativo de cobrança do imposto em relação à segunda, contra o que a recorrente se insurge evocando a regra constitucional de imunidade. O Tribunal de origem afastou a aplicação do preceito constitucional, mantendo a exigência fiscal. Assentou que a norma de imunidade alcança apenas a operação de formação do capital da pessoa jurídica, não podendo abranger a posterior transferência de quotas da sociedade, isso porque esta correspondeu, na realidade, à transmissão indireta de imóveis, envolvida empresa familiar, em clara intenção de partilha em vida”. Concluiu pela necessidade de interpretar-se estritamente norma de exclusão de crédito tributário, consoante o artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional. Os declaratórios interpostos foram desprovidos. No extraordinário, protocolado com base na alínea “a” do permissivo constitucional, a recorrente aduz a necessidade de interpretação extensiva do artigo 156, § 2º, inciso I, do Diploma Maior, devendo ser desconsiderado o disposto no mencionado preceito do Código Tributário. Argui a transgressão aos artigos 150, inciso I, e 156, inciso II, da Carta de 1988. Diz que não houve transmissão de bens imóveis, mas de quotas sociais, sendo a circunstância de a empresa possuir tais bens, automaticamente transferíveis com a cessão das quotas, irrelevante para o deslinde da controvérsia. Afirma a incapacidade do Tribunal de origem em distinguir elisão de evasão fiscal. Em contrarrazões, o Município destaca a ocorrência de verdadeira

transferência de imóveis de pais para filhos, o que enseja a cobrança do imposto, e não de quotas sociais, em que poderia ser observada a regra de imunidade. Inadmitido na origem, este extraordinário foi processado por força de decisão proferida pelo ministro Maurício Corrêa no agravo em apenso, do seguinte teor: Subam os autos principais para melhor exame. O Ministério Público Federal opina pelo não conhecimento e, no mérito, pelo desprovimento do extraordinário. 2. Na interposição deste recurso, atendeu-se aos pressupostos gerais de recorribilidade. A peça, subscrita por profissional da advocacia regularmente constituído, foi protocolada no prazo legal. Atua-se em sede excepcional à luz da moldura fática delineada soberanamente pelo Tribunal de origem, consideradas as premissas constantes do acórdão impugnado. Deve-se realizar o enquadramento jurídico-constitucional relativo ao teor do pronunciamento impugnado. Conforme se depreende do acórdão recorrido, o Tribunal considerou ter havido, no tocante à segunda operação, inequívoca transferência de bens imóveis de pais para filhos, vindo à baila o fato gerador do imposto. Privilegiou a substância sobre a forma, reconhecendo partilha em vida” disfarçada sob a figura de cessão onerosa de quotas de empresa familiar. Afirmou que, presente o pacto de quitação da alienação em módicas 280 prestações, ao longo de 23 anos, ocorreu concomitante transmissão de imóveis com a das quotas. Eis alguns trechos esclarecedores do voto: No caso concreto, na transmissão dos bens para incorporação ao patrimônio da pessoa jurídica não há incidência do Imposto de Transmissão Inter Vivos, face à imunidade constitucional. Nenhuma dúvida até aqui. No entanto, quanto houve transmissão das quotas de capital social da pessoa jurídica, dos pais para os filhos, em módicas 280 prestações, ao longo de 23 anos, como sinalou o Dr. Procurador de Justiça, concomitante há transmissão dos bens imóveis incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica, pelo que ocorreu o fato gerador do imposto, previsto no art. 2º, inc. I, da Lei Municipal nº 2.584, do Município de Bagé, verbis: [...] Ocorreu, no caso, a transmissão Inter Vivos” a qualquer título, por ato oneroso, dos imóveis incorporados ao patrimônio da sociedade. E ali não existe imunidade, que só ocorreria se houvesse transmissão de bens decorrente de fusão ou incorporação, cisão ou extinção da pessoa jurídica, o que não é o caso. Está, assim, caracterizado o fato gerador, e não caracterizada imunidade, a qual se dá, interpretação literal; logo, é devido o tributo. A conclusão sobre a não incidência do imposto, na espécie, implicaria revisão dessas circunstâncias fáticas consideradas pelo Tribunal de origem, em inobservância ao Verbete nº 279 da Súmula do Supremo. 3. Ante o quadro, nego seguimento a este extraordinário. 4. Publiquem.³⁶

Por seu turno, a celeuma da demanda refere-se ao pagamento de ITBI. Na discussão, ficou evidenciado que, na transmissão dos bens para incorporação ao patrimônio da pessoa jurídica não há incidência do Imposto de Transmissão Inter

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 404608/RS. Data da Publicação: 04/10/2013. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 25 ago. 2014.

Vivos em razão da imunidade.

Entretanto, reconheceu o Poder Judiciário que há incidência do ITBI quando houve transmissão das quotas de capital social da pessoa jurídica, dos pais para os filhos, em 280 prestações, ao longo de 23 anos, pois há transmissão dos bens imóveis incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica, pelo que ocorreu o fato gerador do imposto, isto é, a transmissão Inter Vivos a qualquer título, por ato oneroso, dos imóveis incorporados ao patrimônio da sociedade e, nesse caso, não existe imunidade.

No mesmo diapasão, a decisão que excluiu a empresa da moratória após a consolidação das pendências e adimplente com os pagamentos:

STJ - Empresa que tentava pagar dívida de R\$ 392 mil com parcelas de R\$ 35 é excluída do Refis. A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) manteve a exclusão da empresa Bertani, Miri & Cia Ltda. do Programa de Recuperação Fiscal (Refis). A empresa alegava que vinha depositando como pagamento de parcela mais que o dobro do que era obrigada (0,6% do faturamento), mas teria sido excluída ilegalmente. Os ministros discordaram ao interpretar as normas do Refis pela sua finalidade. Consideraram que as parcelas pagas o foram em valores irrisórios frente até a parcela mensal de juros devida mensalmente, eternizando o parcelamento dos débitos e tornando a quitação impossível. O ministro Mauro Campbell Marques (foto), relator do processo, asseverou que, muito embora não fosse esse o caso concreto, a adoção de parcela ínfima vinculada ao faturamento/receita bruta permite o procedimento de manter empresa antiga endividada com o fisco, “eternamente pagando dívida irrisória e funcionando como escudo para proteger os sócios da cobrança do crédito tributário”, e abrir empresa nova para desenvolver as mesmas atividades. Em outras palavras, isso estimula procedimento considerado “verdadeira evasão fiscal, e não planejamento tributário”. Continuou afirmando que esse tipo de parcelamento estimula a prática de esvaziar as atividades e a receita bruta da empresa antiga - em cujo nome estão os débitos tributários parcelados - de modo a forçar a redução da parcela até o nível mínimo, transferindo-se então as atividades - e a receita - para uma outra empresa, recentemente constituída e sem nenhuma pendência. Campbell disse que tal comportamento configura simulação vedada expressamente pelo Código Tributário Nacional (CTN). Finalidade. Conforme o relator, as normas relativas ao parcelamento não podem ser interpretadas sem observar sua finalidade. O Refis, ao visar a regularização de pendências, com parcelamento alternativo a longo prazo e previsão de punição para a inadimplência, busca a quitação do débito. “A finalidade de todo parcelamento, salvo disposição legal expressa em sentido contrário

(quando se torna remissão), é a quitação do débito, e não seu crescente aumento para todo o sempre. Desse modo, a impossibilidade de adimplência há que ser equiparada à inadimplência para efeitos de exclusão do programa de parcelamento”, ponderou. Ele anotou que a dívida inicial da empresa era de R\$ 199.164,84 em 2000. Passados mais de dez anos da opção pelo Refis, a quantia subiu para R\$ 392.540,54 em 2012. Enquanto só os juros mensais eram de R\$ 980 em média, a empresa depositava valores entre R\$ 35 e R\$ 57 por mês. “Os pagamentos nem sequer são suficientes para dar cabo dos juros da dívida, quiçá amortizá-la”, concluiu. Crime. O ministro Campbell ressaltou que a situação é ainda mais grave no caso do Refis, porque a adesão suspende a pretensão punitiva estatal relativa a crimes tributários. “O legislador claramente faz a opção de receber o pagamento do crédito tributário ao invés de efetuar a punição criminal. Por tudo isso, não há como legitimamente sustentar que um programa de parcelamento permita o aumento da dívida ao invés de sua amortização. A teleologia da norma não admite essa interpretação, pois o ordenamento jurídico abomina a conduta criminosa, a evasão fiscal e a perenidade da dívida para com o fisco”, completou.³⁷

Depreende-se que a questão gira em torno da possibilidade da empresa pagar seus débitos com parcelas módicas. Todavia, no contexto da ação judicial, o pagamento era menor do que os juros da dívida, conseqüentemente, tornando o débito impagável. Então, o Poder Judiciário desenquadrou a empresa do parcelamento afirmando que o objetivo da moratória é a quitação das querelas e não sua eterna postergação.

De maneira geral, observa-se, dos exemplos acima referenciados, extraídos das altas cortes judiciais do País, que os objetos de análise foram: i) o tempo que os negócios foram praticados com a finalidade de constatar se era um ato isolado ou necessário para atividade normal das empresas; ii) a existência de um propósito do negócio para realização da engenharia tributária; iii) se os contribuintes não distorceram os institutos de direito privado com a finalidade de elidir o fato gerador tributário; iv) as transações e/ou operações como um todo e não em atos isolados; e v) as provas para comprovar que os negócios realmente aconteceram. Portanto, não basta que o planejamento tributário seja formalmente verdadeiro, precisará ser real e ter substrato econômico, sendo imprescindível o atrelamento entre a realidade documentada e a realidade efetivamente vivenciada.

³⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp1447131. Data da Publicação: 05/06/2014. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 25 ago. 2014.

Portanto, com base na legislação, na doutrina e nos precedentes judiciais é possível, respeitando os permissivos legais, implementar planejamentos tributários com a finalidade de reduzir a carga tributária nas empresas no Brasil.

Este capítulo demonstrou as previsões legais que possibilitam o planejamento tributário; os pressupostos doutrinários e alguns precedentes dos Tribunais sobre o tema. Na sequência, tratar-se-á do sistema tributário nacional.

CAPÍTULO 2

SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Para atingir a finalidade desta investigação, é indispensável a descrição das previsões legais e dos pressupostos doutrinários do atual sistema tributário brasileiro.

2.1 MODELO ATUAL

Discorre-se sobre o modelo vigente e, como início da explanação, versa-se sobre tributo.

Com propriedade, Luciano Amaro observou ao tratar sobre as exigências impositivas do Estado:

Tributo como prestação pecuniária ou em bens, arrecadada pelo Estado ou pelo monarca, com vistas a atender aos gastos públicos e às despesas da Coroa, é uma noção que se perde no tempo e que abrangeu desde os pagamentos, em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos (à semelhança das modernas indenizações de guerra) até a cobrança junto aos próprios súditos, ora sob o disfarce de donativos, ajudas contribuições para o soberano, ora como um dever ou obrigação. No Estado de direito, a dívida de tributo estruturou-se como uma relação jurídica onde a imposição é estritamente regrada pela lei, vale dizer, o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas (que, atualmente, são não apenas as do próprio Estado, mas também as entidades de fins públicos).³⁸

O principal aspecto da evolução histórica do tributo é o fato de ser atualmente regulado por lei, fator esse impeditivo para que governantes se utilizem do seu poder para impor exigências impositivas aos administrados.

Ao tratar do assunto, Leandro Paulsen comenta:

³⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 16.

Cuida-se de prestações em dinheiro exigidas compulsoriamente, pelos entes políticos, de quem revele capacidade contributiva ou que se relacione diretamente a atividade estatal específica, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado ou para o financiamento de atividades ou fins realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros de interesse público, com ou sem promessa de devolução.³⁹

Nessa linha de raciocínio, tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.⁴⁰

O Código Tributário Nacional prescreve tributo como:

Toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor total nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada⁴¹.

Na primeira parte preceitua que é uma prestação pecuniária compulsória. A pecúnia representa o dinheiro, não há como admitir, em princípio, o pagamento de tributos em bens distintos de pecúnia. É prestação compulsória, logo, não contratual, não voluntária ou não facultativa. Vale dizer, não há como optar pelo pagamento da exação, mas a ele se submeter, uma vez ínsita sua natureza compulsória.

Paulo de Barros Carvalho, ao versar sobre o tema, pondera:

[...] comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias. Por decorrência independe da vontade do sujeito passivo, que deve efetivá-la, ainda que contra seu interesse. Concretizado o fato previsto na norma jurídica, nasce, automática e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária⁴².

Na segunda parte do dispositivo prescreve que será feito em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir. Essa redação transmite o entendimento de que a prestação tem por objeto não apenas a entrega em moeda, mas, também, a entrega de bens, ou, até mesmo, a prática de ato (prestação de serviços), pois bens e

³⁹ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**. 10.^a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 620.

⁴⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 25.

⁴¹ BRASIL. **Código Tributário Nacional; Código de Processo Civil; Constituição Federal**. 2.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 237.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 25.

serviços são sempre suscetíveis de avaliação pecuniária. Entretanto, inexistente no direito brasileiro exemplo de tributos *in natura* (bens), ou *in labore* (trabalho humano). Por sua vez, o Direito brasileiro não admite a instituição de tributo em natureza, vale dizer, expresso em unidade de bens diversos do dinheiro, ou em unidade de serviços.⁴³

Na terceira parte da previsão legal prescreve que não constitua sanção de ato ilícito. A hipótese de incidência do tributo deve ser um ato lícito. Sanção de ato ilícito é penalidade, é multa. Portanto, tributo não é multa e a recíproca é verdadeira, isto é, multa não é tributo.

Para Paulo de Barros Carvalho, a previsão legal determina:

[...] a feição de licitude para o fato que desencadeia o nascimento da obrigação tributária. Foi oportuna a lembrança, uma vez que os acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a uma providência sancionatória e, fixando o caráter lícito do evento, separa-se com nitidez, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários. Como são idênticos os vínculos, isoladamente observados, é pela associação ao fato que lhe deu origem que vamos conhecer a índole da relação.⁴⁴

Na quarta parte do dispositivo legal prescreve instituída em lei. Com efeito, trata-se de obrigação decorrente da lei, contrapondo-se, assim, à obrigação de um contrato e à obrigação em virtude de um ato ilícito. É o respeito ao basilar princípio da legalidade. Por seu turno, a lei é o instrumento idôneo à criação de tributos. A determinação legal preceitua que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao constituinte, instituir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.⁴⁵

Na quinta parte do dispositivo prescreve que é cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Ou seja, todo o procedimento para realizar a cobrança de tributos pela autoridade administrativa deverá estar previsto em lei, devendo o administrador público obedecer em seus estritos termos. Ainda, a

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 13.^a ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 55.

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 26.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 26.

autoridade tem o poder e o dever funcional de fiscalizar, autuar e cobrar os tributos.

A expressão nos ensinamentos de Leandro Paulsen significa:

[...] ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, a autoridade administrativa tem o dever de apurá-lo, de constituir o crédito tributário, através do lançamento, e de exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte. Não há que se dizer, por certo, que inexistam juízos de oportunidade e de conveniência, o que se impõe em face de limitações quanto à capacidade de trabalho, a exigir que se estabeleçam prioridades, e à análise custo-benefício, tudo a ser disciplinado normativamente, como é o caso das leis que dispensam a inscrição e o ajuizamento de débitos de pequeno valor. Além disso, a plena vinculação significa que a autoridade está adstrita ao cumprimento irrestrito da legislação tributária, incluindo todos os atos regulamentares como instruções normativas e portarias.⁴⁶

Após essa exposição sobre o conceito de tributo delineado no Código Tributário Nacional, é importante a síntese feita por Luciano Amaro:

Esse conceito quis explicar: a) o caráter *pecuniário* da prestação tributária (como prestação em moeda); b) a *compulsoriedade* dessa prestação, idéia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar os pólos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias; c) a natureza *não sancionatória* de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de disposições legais, que têm a natureza de sanção de ilícitos, e não de tributos; d) a *origem legal do tributo* (como prestação “instituída em lei”), repetindo o Código a idéia de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão figurar como credor e devedor da obrigação tributária; e) a *natureza vinculada* (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo.⁴⁷

Assim, o tributo resulta de uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identificada com a lei, e que hoje se funda na lei, enquanto expressão da vontade coletiva.⁴⁸

Desse modo, leva-se a cabo que tributo é todo pagamento obrigatório ao Estado, realizado em dinheiro, podendo-se admitir que ele seja feito por meio de

⁴⁶ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**. 10.^a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 624.

⁴⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 18.

⁴⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 17.

algo de valor equivalente à moeda, ou nela conversível.

Portanto, a exação sem lei que a institua a torna inexistente. A cobrança deve ser realizada conforme determina a lei, não comportando discricionariedade do administrador público. Sua finalidade é servir de meio para o atendimento às necessidades financeiras do Estado de modo que esse possa realizar sua função social.

Nesse contexto, trata-se adiante dos tributos prenunciados na Constituição Federal que compõem o modelo atual.

O vocábulo tributo é utilizado em sentido genérico. A Carta Magna não se preocupou em definir as espécies tributárias e nem em classificá-las, limitando-se somente a arrolá-las.

Os impostos poderão ser instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. As taxas poderão ser criadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, 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 disposição. As contribuições de melhoria poderão ser estabelecidas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, decorrentes de obra pública. Os empréstimos compulsórios; as contribuições sociais, as contribuições de intervenção de domínio econômico – CIDE e as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas somente poderão ser instituídas pela União. As contribuições para o custeio de sistemas de previdência e assistência social que se reverterão em benefício dos servidores poderão ser instituídas pela União, Estado, Distrito Federal e Municípios. E, finalmente, as contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública poderão ser estabelecidas pelos Municípios e pelo Distrito Federal.

O conhecimento das espécies tributárias é indispensável, pois permite que o contribuinte investigue se a tributação exigida pelos entes políticos competentes está de acordo com as normas vigentes.

Uma classificação jurídica, no entanto, deverá necessariamente levar em

conta o dado jurídico por excelência: a norma. Vale lembrar, reforçando a asserção, que norma é o ponto de partida indispensável de qualquer classificação que pretenda ser jurídica.⁴⁹

Oportuna, nesse sentido, os ensinamentos de Leandro Paulsen:

A importância de discriminar as diversas espécies tributárias e de conseguir identificar, num caso concreto, de que espécie se cuida, está no fato de que a cada uma corresponde um regime jurídico próprio. Por exemplo: A União não pode criar dois impostos com mesmo fato gerador e base de cálculo, nem duas contribuições com mesmo fato gerador e base de cálculo; mas não há óbice constitucional a que seja criada contribuição social com fato gerador idêntico a de imposto já existente. Indispensável, pois, surgindo uma exação, conseguir-se saber com segurança se cuida de um novo imposto ou de uma nova contribuição.⁵⁰

Por seu turno, descreve-se as espécies tributárias na visão quinquipartide ou pentapartide: a) impostos; b) taxas; c) contribuições de melhoria; d) contribuições especiais e e) empréstimos compulsórios.

A primeira espécie são os impostos que representam a quantia em dinheiro legalmente exigida pelo Poder Público, que deverá ser paga pela pessoa física ou jurídica a fim de atender às despesas feitas no interesse comum, sem levar em conta vantagens de ordem pessoal ou particular.

Com propriedade, observa Roque Antônio Carraza:

É uma modalidade de tributo que tem por *hipótese de incidência* um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal. Não vinculado a uma atuação estatal. Os impostos são, pois, prestações pecuniárias desvinculadas de qualquer relação de troca ou utilidade. Deveras, o imposto encontra seu fundamento de validade, apenas, na competência tributária da pessoa política, não havendo necessidade, para que ele seja instituído e cobrado, de que o Poder Público desenvolva, em relação ao contribuinte, qualquer atividade específica. (...) Portanto, a prestação patrimonial do contribuinte do imposto é unilateral (e não sinalagmática), porque não faz nascer, para a entidade tributante, qualquer dever específico de efetuar uma contraprestação.⁵¹

⁴⁹ CARAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 490.

⁵⁰ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**. 10.^a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 37.

⁵¹ CARAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 493.

Paulo de Barros Carvalho, ao tratar do tema, comentando o assunto, escreve com propriedade:

Debalde procuraremos na hipótese de incidência dos impostos uma participação do Estado dirigida ao contribuinte. São fatos quaisquer – uma pessoa física auferir renda líquida; industrializar produtos; praticar operações financeiras; ser proprietária de bem imóvel; realizar operações relativas à circulação de mercadorias; prestar serviços etc. A formulação lingüística o denuncia e a base de cálculo o comprova. É da índole do imposto, no nosso direito positivo, a inexistência de participação do Estado, desenvolvendo autuosidade atinente ao administrado.⁵²

Importantes se fazem as observações de Luciano Amaro, ao tratar dessa espécie tributária:

O fato gerador do imposto é uma situação (por exemplo, aquisição de renda, prestação de serviços, etc), que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte. Ou seja, para exigir imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado. A atuação do Estado dirigida a prover o bem comum beneficia o contribuinte, mas este frui das utilidades que o Estado fornece porque é membro da comunidade e não por ser contribuinte.⁵³

Dessarte, o imposto é uma espécie tributária cuja obrigação tem como hipótese de incidência uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, isto é, são cobrados pelos entes políticos sem um fim específico definido como contrapartida.

A segunda espécie são as taxas que exigem uma atuação estatal direta em relação ao contribuinte e o seu valor deverá se limitar ao custo do serviço, sob pena de seu excesso caracterizar uma ilegalidade. Caracterizam-se por apresentarem, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificadamente dirigida ao contribuinte.⁵⁴

Ensina Roque Antônio Carraza que essa exação:

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 36.

⁵³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 30.

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 39.

É uma obrigação *ex lege* que nasce da realização de uma atividade estatal relacionada, de modo específico, ao contribuinte, embora muitas vezes por ele não requerida ou, até mesmo, sendo para ele desvantajosa. (...) É preciso que o Estado faça algo em favor do contribuinte, para dele poder exigir, de modo válido, esta particular espécie tributária. Diante disso, podemos dizer que taxas são tributos que têm por hipótese de incidência uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte. Esta atuação estatal – consoante reza o art. 145, II, da CF (que traça a regra matriz das taxas) – pode consistir ou num *serviço público*, ou num *ato de polícia*. Daí distinguirmos as *taxas de serviço* (vale dizer, as taxas que têm por pressuposto a realização de serviços públicos) das *taxas de polícia* (ou seja, que nascem em virtude da prática, pelo Poder Público, de atos de polícia).⁵⁵

Proeminente anotar as considerações de Luciano Amaro, ao discorrer sobre essa espécie de tributo:

Como se vê, o fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado. O Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade. As diversas teorias sobre as taxas ora sublinham a existência de um benefício ou vantagem para o contribuinte, dando a elas um caráter contraprestacional, ora as vêem como reembolso do custo de atuação estatal, ora as caracterizam meramente como tributo ligado à atuação específica do Estado, abstraídas eventuais vantagens que possam ser fruídas pelo contribuinte. O que está assente é que, se as atividades gerais do Estado devem ser financiadas com os impostos, arrecadados de toda a coletividade, há outras atividades estatais que, dada sua divisibilidade e referibilidade a um indivíduo ou a um grupo de indivíduos determinável, podem (e, numa perspectiva de justiça fiscal, devem) ser financiadas por tributos pagos pelos indivíduos a que essas atividades estatais se dirigem. A implementação dessa idéia levou à criação, a par dos impostos, de outras espécies de tributo (de que as taxas são o exemplo mais expressivo), que se diferenciam pela circunstância de se atrelarem a determinadas manifestações da atuação estatal, que condicionam e legitimam tais exações.⁵⁶

Em qualquer das hipóteses previstas para instituição de taxas – prestação de serviço público ou exercício do poder de polícia – o caráter sinalagmático desse tributo haverá de se mostrar à evidência.

Diante do exposto, contribuinte da taxa será a pessoa que provoca a

⁵⁵ CARAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 500.

⁵⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 31.

atuação estatal caracterizada pelo exercício do poder de polícia, ou a pessoa a quem seja prestada (ou à disposição de quem seja colocada) a atuação do Estado através de um serviço público divisível.

A terceira espécie tributária é a contribuição de melhoria que é uma espécie de tributo que tem por hipótese de incidência uma atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte.

Essa atuação estatal só pode consistir numa obra pública que causa valorização imobiliária, isto é, que aumente o valor de mercado dos imóveis localizados em suas imediações.⁵⁷

Importante trazer a baila os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

A Constituição Federal permite que as pessoas políticas de direito constitucional interno – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – além dos impostos que lhes foram outorgados e das taxas previstas no art. 145, II, instituem contribuições de melhoria, arrecadadas dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas. As contribuições de melhoria levam em conta a realização de obra pública que, uma vez concretizada, determine a valorização dos imóveis circunvizinhos. A efetivação da obra pública por si só não é suficiente. Impõe-se um fator exógeno que, acrescentado à atuação do Estado, complemente a descrição factual. E a valorização imobiliária nem sempre é corolário da realização de obras públicas.⁵⁸

Ou seja, a contribuição de melhoria é instituída para fazer frente ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Com efeito, a exação visa vedar o enriquecimento sem causa dos administrados. O Estado não deve patrocinar a valorização de imóveis particulares e, via de consequência, o enriquecimento econômico de determinado cidadão, em detrimento dos outros. Por esse motivo, sempre que a obra pública realizada proporcionar a valorização do imóvel do particular é lícito ao Estado recuperar o

⁵⁷ CARAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 524.

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 42.

enriquecimento ganho por meio da contribuição de melhoria.

Em tese, qualquer obra pública que provoca valorização imobiliária autoriza a tributação por meio de contribuição de melhoria. Cabe esclarecer que, sem a valorização dos imóveis circunvizinhos, seus proprietários não podem sofrer validamente essa exigência.

Concluí-se que, a contribuição de melhoria somente pode ser exigida se em decorrência da obra decorrer valorização para a propriedade imobiliária do administrado. Aquilo que decorre da obra pública é a melhoria; é essa que dá suporte à contribuição.

A quarta espécie tributária são os empréstimos compulsórios que tem previsão na Carta Maior para instituição pela União em duas situações: a) despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública e de guerra externa efetiva ou iminente; e b) investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Vale dizer, o empréstimo compulsório é um ingresso de recursos temporários nos cofres do Estado, pois a arrecadação acarreta para o Estado a obrigação de restituir a importância que foi emprestada.⁵⁹

Assinala Roque Antônio Carraza com propriedade:

O empréstimo compulsório nasce da vontade da lei, como total prescindência da vontade do contribuinte. Encontra seu fundamento de validade não numa convenção celebrada entre o Poder Público e o contribuinte, mas, apenas, na lei complementar que o cria abstratamente. Desde que o contribuinte realize o seu fato impositivo (pressuposto legal), fica necessariamente sujeito, quer queira, quer não queira, a que a União lhe exija o pagamento deste tributo restituível.⁶⁰

A exação caracteriza-se como uma espécie tributária e deve obedecer ao regime jurídico tributário. Os recursos arrecadados devem ser destinados ao atendimento das despesas que fundamentaram a sua instituição.

⁵⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 51.

⁶⁰ CARAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 537.

Vale dizer, o aspecto mais relevante e diferenciador dessa espécie tributária é o de que é restituível, ou seja, deve ser devolvido ao contribuinte. Como a Constituição Federal não indicou explicitamente o fato gerador do empréstimo compulsório, poderá a lei eleger um fato específico ou escolher a mesma base de imposição de outros tributos.

A quinta espécie tributária são contribuições especiais, que se subdividem em: sociais; econômicas e corporativas. A Lei Maior agrupa três figuras como contribuições: a) contribuições sociais; b) contribuições de intervenção no domínio econômico e c) contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, outorgando a competência à União para as instituir, e as deve utilizar como instrumentos de sua atuação nas respectivas áreas.

Importante sublinhar a ênfase de Luciano Amaro ao expressar:

A Constituição caracteriza as contribuições sociais pela sua destinação, vale dizer, são ingressos necessariamente direcionados a instrumentar (ou financiar) a atuação da União (ou dos demais entes políticos, na específica situação prevista no parágrafo único do art. 149) no setor da ordem social.⁶¹

Ademais, cabe mencionar os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho sobre o tema:

O art. 149, *caput*, do texto constitucional prescreve a possibilidade da União instituir contribuições como instrumento de sua atuação no âmbito social, na intervenção no domínio econômico e no interesse das categorias profissionais ou econômicas. Três portanto, são as espécies de contribuição: i) social, ii) interventiva e iii) corporativa, tendo o constituinte empregado, como critério classificatório, a finalidade de cada uma delas, representada pela destinação legal do produto arrecadado. As contribuições sociais, por sua vez, são subdivididas em duas categorias: (i) genéricas, voltadas aos diversos setores compreendidos no conjunto da ordem social, como educação, habitação etc. (art. 149, *caput*) e (ii) destinadas ao custeio da seguridade social, compreendendo a saúde, a previdência e assistência social (art. 149, *caput*, e § 1º, conjugados com o art. 195).⁶²

⁶¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 54.

⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p.

Por sua vez, das contribuições sociais surgem os recursos destinados ao financiamento do sistema de seguridade social responsável pelos serviços prestados pelo Estado em virtude dos direitos sociais presentes na Carta Maior.

As contribuições para intervenção no domínio econômico somente se destinam a instrumentar a atuação da União no domínio econômico, financiando os custos e encargos pertinentes. A receita decorrente de tais contribuições deve, necessariamente, ser destinada aos fins da intervenção (setor econômico afetado), previstos na Constituição Federal (combustíveis), ou em lei (demais CIDEs). Vale lembrar que se inserem aqui o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRM; o Adicional de Tarifa Portuária - ATP e a CIDE-combustíveis.

Finalmente, as contribuições no interesse das categorias profissionais ou econômicas, que são exações destinadas ao custeio das atividades das instituições fiscalizadoras e representativas das categorias econômicas ou profissionais, que exercem funções legalmente instituídas.

O fato gerador dessas contribuições reside no exercício de determinada atividade profissional ou econômica pelo contribuinte, que se relaciona com as funções exercidas pela entidade credora da arrecadação, nas atividades de controle, fiscalização e disciplina do exercício profissional.

Enquadram-se nessa espécie as anuidades cobradas pelos Conselhos Federais que registram, regulam e fiscalizam o exercício das profissões. As exações são cobradas de empregadores e empregados para a entrega a órgão de defesa de seus interesses (sindicatos e entidades de ensino e de serviço social).

Por fim, vale lembrar que, além das contribuições, de competência da União, observa-se a possibilidade de ser instituída pelos Municípios e Distrito Federal a contribuição para o custeio da iluminação pública, que, por óbvio, visa fazer frente aos dispêndios do ente político com a iluminação pública.

Por seu turno, o Supremo Tribunal Federal assim apresentou a classificação dos tributos de acordo com o seu entendimento concernente aos

preceitos da Lei Maior⁶³: i) impostos; ii) taxas; iii) as contribuições de melhoria; iv) as contribuições parafiscais e v) empréstimos compulsórios.

Pelo exposto, são essas as espécies tributárias existentes no sistema tributário nacional, assinalando suas principais características para melhor compreensão, porquanto é indispensável o entendimento sobre a classificação dos impostos que compõem o arcabouço constitucional tributário. A seguir, versa-se sobre o tema.

A classificação dos impostos depende das características que determinam sua exigibilidade. Vejam-se algumas dessas classificações dos impostos, muitas das quais se prestam para classificar outras espécies tributárias:

Em primeiro plano os denominados de ordinários e extraordinários. A saber, conforme sejam permanentes, constituindo receitas incessantes ao Estado, ou temporários, instituídos para satisfazer necessidades excepcionais de recursos.

Em segundo plano os designados de principais e adicionais. De efeito, conforme possuam autonomia independentemente de outra relação jurídico-tributária, ou constituam mera majoração de imposto já existente, ao qual estão intimamente relacionadas e do qual são dependentes, sendo calculados sobre a mesma base de cálculo ou até sobre o próprio montante do imposto principal. A imposição se adiciona ao mesmo imposto, constituindo um *bis in idem* permitido, desde que não ofenda princípios constitucionais, tais como o da legalidade, igualdade, capacidade contributiva, confisco.⁶⁴

Em terceiro plano os nomeados de diretos e indiretos. Esses tributos surgem quando na relação jurídico-tributária estabelecida entre Administração Pública e administrado que, nesse caso, se demonstra contribuinte de direito, este último paga o tributo correspondente e, posteriormente, é ressarcido, ao cobrar de terceiro (contribuinte de fato), por meio da inclusão do imposto no preço. Aquela pessoa (sujeito passivo) que faz a quitação do imposto e mantém a relação pessoal

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 138.284/CE. Data da Publicação: 04/08/1998. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 25 ago. 2014.

⁶⁴ CASSONE, Vitorio. **Direito Tributário**. 24.ª ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 111.

e direta com o Estado (sujeito ativo) se denomina contribuinte de direito; o terceiro, estranho à relação jurídico-tributária (embora vinculado ao fato gerador), é denominado de contribuinte de fato (porque de fato foi ele quem suportou o ônus do imposto). É o fenômeno econômico da transladação ou repercussão dos tributos.

Então, como diretos são classificados os impostos que reúnem no sujeito passivo as condições de contribuinte de fato e de direito. Saliente-se que contribuinte de fato é aquele sobre quem recai o ônus do imposto, enquanto que contribuinte de direito se responsabiliza pelo cumprimento de todas as obrigações tributárias previstas na legislação. Impostos indiretos são aqueles suportados pelo contribuinte de fato.

Em quarto plano os denominados de fiscais e extrafiscais. Ao propósito, conforme os impostos tenham por finalidade principal proporcionar recursos financeiros ou induzir determinados comportamentos.

Os fiscais são as exações mais significativas para suprir as necessidades do Estado. Os extrafiscais são os impostos que incidem sobre o comércio exterior, que têm por finalidade regular a importação e a exportação, segundo o interesse do país⁶⁵.

Em quinto plano os designados de fixos, proporcionais e progressivos. Com efeito, conforme o montante a pagar do imposto seja fixo – determinado por lei em montante certo e inflexível – ou variável, neste caso segundo a base de cálculo (alíquota fixa) ou segundo a alíquota que é crescente (com progressão contínua ou por escalas).

O fixo é o imposto cujo valor é estabelecido desde logo, sem levar em consideração a alíquota e a base de cálculo. Juntam-se numa só legenda a base de cálculo e a alíquota, resultando um único elemento⁶⁶. O imposto proporcional tem alíquota única incidente sobre o valor tributável, em que o montante do tributo variará proporcionalmente em função do valor tributável.⁶⁷ Já o Progressivo é o

⁶⁵ CASSONE, Vitório. **Direito Tributário**. 24.^a ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 110.

⁶⁶ CASSONE, Vitório. **Direito Tributário**. 24.^a ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 104.

⁶⁷ CASSONE, Vitório. **Direito Tributário**. 24.^a ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 105.

imposto que, tendo duas ou mais alíquotas, o montante do imposto varie desproporcionalmente em função do valor tributável, ou seja, o tributo vai aumentado desproporcionalmente.⁶⁸

Em sexto plano os nomeados de instantâneos, complexivos e continuados: conforme o fato gerador seja um fato isolado (transmissão de bens imóveis); um conjunto de fatos considerados como um todo (renda obtida ao longo do ano), ou uma situação continuada no tempo (propriedade territorial).

Em sétimo plano os denominados de pessoais e reais. O pessoal é o imposto que considera as circunstâncias específicas relativas ao contribuinte para o dimensionamento da importância a ser satisfeita. O imposto pessoal é levado a efeito em função das condições próprias de cada contribuinte. São impostos reais aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência se limita a descrever um fato, ou um estado de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades.

Vale dizer, pessoal é o imposto que estabelece diferenças tributárias em função das condições próprias do contribuinte, tal como ocorre no IRPF, em que a legislação indaga, para fins de deduções pessoais, sobre o número de dependentes, despesas com educação, médicas, contribuições incentivadas etc. e real é o imposto que incide sobre o patrimônio em geral, sem levar em conta os aspectos pessoais do contribuinte.⁶⁹ Impostos reais incidem igualmente para todas as pessoas que realizam o fato imponible, não levando em consideração as condições pessoais, isto é, considerando apenas aspectos objetivos (nunca subjetivos) do contribuinte. Tem-se como exemplo de imposto real o IPTU, que incide sobre o imóvel de propriedade do contribuinte.

Em oitavo plano os designados de objetivos e subjetivos. São objetivos aqueles que gravam uma determinada riqueza sem ter em conta a situação pessoal do sujeito passivo (contribuinte) e são subjetivos aqueles em que a situação pessoal do administrado é levada em consideração de uma ou outra forma na hora de determinar a existência e a quantia da obrigação tributária.

⁶⁸ CASSONE, Vítório. **Direito Tributário**. 24.^a ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 105.

⁶⁹ CASSONE, Vítório. **Direito Tributário**. 24.^a ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 105.

Em nono plano os denominados de monofásicos e plurifásicos. O monofásico, ou de incidência única, é o imposto em que, na ocorrência de sucessivas operações no ciclo econômico (insumo produção, circulação), a legislação prevê uma única incidência. Plurifásico é o imposto que incide sobre várias fases, etapas ou operações sequenciais, até chegar ao consumidor final.

E, finalmente, em décimo plano, mas não menos importantes, os designados de impostos cumulativos e não cumulativos. O cumulativo é o imposto que incide em cada operação tributável, em que não é prevista compensação, dedução ou abatimento, em relação à operação anterior. O Não cumulativo é o imposto a que a norma prevê compensação, abatimento ou dedução do valor do tributo pago ou devido na operação anterior, de conformidade com o disposto no sistema constitucional tributário.

Portanto, versou-se sobre as principais classificações dos impostos que poderão ser instituídos do sistema tributário nacional. Todavia, para correta compreensão sobre as exações será, necessário o exame das normas jurídicas tributárias que as instituem. Em continuação, traçam-se as observações sobre as normas em questão.

A princípio, nos sistemas de direito escrito, a fonte básica de direito é a lei. Na esfera tributária, centrada no princípio da legalidade, a lei exerce o papel de maior importância, como é o caso do Brasil.

A norma tributária em sentido estrito é aquela que marca o núcleo do tributo, a regra matriz de incidência fiscal, e normas tributárias em sentido amplo todas as demais.⁷⁰

A linha de pensamento de Paulo de Barros Carvalho verbaliza o assunto:

Nosso direito positivo compreende quatro distintos plexos normativos: a ordem total, a das regras federais, a das regras estaduais e o feixe de preceitos jurídicos dos Municípios. As três primeiras são próprias do esquema federativo, enquanto a última revela peculiaridade do regime

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 158.

constitucional brasileiro. Tudo pode ser resumido na coalescência de quatro sistemas: a) o sistema nacional; b) o sistema federal; c) os sistemas estaduais; e d) os sistemas municipais.⁷¹

A partir da contextualização acima, complementa Paulo de Barros Carvalho:

Sintetizemos para acertar que os instrumentos introdutórios de normas se dividem em instrumentos primários – a lei na acepção lata – e instrumentos secundários ou derivados – os atos de hierarquia inferior à lei, como os decretos regulamentadores, as instruções ministeriais, as portarias, circulares, ordens de serviço, etc. (...) Esta classificação dos instrumentos introdutórios é aplicável ao ordenamento como um todo, valendo para a ordem jurídica do Estado Federal, da mesma forma que para o sistema nacional, para os sistemas estaduais e para os sistemas municipais. Por decorrência lógica, é o critério que deve ser adotado no plano das relações tributárias.⁷²

Ou seja, no Brasil existem leis tributárias nacionais, federais, estaduais, municipais e distritais, todas devendo conviver harmonicamente. Nessa toada, aborda-se sobre os instrumentos primários de instituição das regras no sistema.

Em primeiro plano a Constituição Federal, a respeito da qual é uma importante fonte das regras do sistema tributário nacional, uma vez que nela estão fixados os princípios básicos e as normas nucleares pertinentes aos tributos.

Em menção à Lei Maior, ensina Paulo de Barros Carvalho:

Instrumento primeiro e soberano, que se sobrepõe aos demais veículos introdutórios de normas. Abrigam, em grande parte, regras de estrutura, quer dizer, normas que prescrevem como outras normas devem ser produzidas, modificadas ou extintas. São verdadeiras sobrenormas, porque falam não diretamente da conduta que suscita vínculos tributários, mas do conteúdo ou da forma que as regras hão de conter. É na Lei das Leis que estão consignadas as permissões para os legislativos da União, dos Estados e dos Municípios instituírem seus tributos, como também é lá que estão fixados os limites positivos e negativos da atividade legiferante daquelas pessoas. Igualmente, é o texto constitucional portador dos grandes princípios que servem como diretrizes supremas a orientar o exercício das competências impositivas, consagrando os postulados que imprimem certeza e segurança às pretensões tributárias do Estado e, em

⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 56.

⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 58.

contrapartida, preservam e garantem os direitos individuais dos cidadãos.⁷³

É sabido que a Constituição Federal outorga competência tributária às pessoas jurídicas de direito público interno, cujo exercício deve ser efetivado por meio de lei. Ademais, em matéria tributária, a Constituição Federal estabelece as limitações constitucionais ao poder de tributar e delimita a repartição das receitas tributárias.

A superioridade normativa da Constituição Federal apresenta a ideia de um mandamento fundamental cujo incontestável valor jurídico atua como pressuposto de validade de toda ordem positiva instituída pelo Estado. A Constituição Federal não cria tributos, mas se limita a atribuir a competência tributária.

Em segundo plano as emendas à Constituição, as quais visam reformar a Lei Maior. A Constituição Federal, ao refletir a realidade social do País e acompanhar a sua evolução, deve prever, em seu próprio texto, a forma pela qual pode ser alterada.

A partir da contextualização acima Vitório Cassone comenta:

Tais leis constitucionais modificam a Constituição e, portanto, constituem normas constitucionais em sentido formal, situadas em patamar hierárquico superior às leis complementares, mas inferiores à Constituição originária em face do exame de sua constitucionalidade. Após passar por esse exame, integram-se à Constituição e passam a ocupar o mesmo degrau hierárquico.⁷⁴

Qualquer alteração legislativa que importe mudança no sistema de normas constitucionais tributárias depende de emenda constitucional, as quais, uma vez aprovadas, incorporam-se à Constituição, passando a ter a mesma força das normas constitucionais pré-existentes.

Em terceiro plano a lei complementar, a qual cumpre função institucional da mais alta importância para estruturação da ordem jurídica brasileira. Aparece

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 58.

⁷⁴ CASSONE, Vitório. **Direito Tributário**. 24.^a ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 50.

como significativo instrumento de articulação das normas do sistema, recebendo numerosos cometimentos nas mais diferentes matérias de que se ocupou o legislador constituinte.⁷⁵

Vale dizer que, em sentido amplo, pode-se chamar de lei complementar aquela que se destina a desenvolver princípios básicos enunciados na Constituição.⁷⁶

A lei complementar tem como finalidade completar uma norma constitucional não autoexecutável, ou seja, visa explicitar norma despida de eficácia própria, sujeitando-se à aprovação por maioria absoluta. Sua elaboração tem como finalidade a complementação ou regulamentação de assuntos tributários. A lei complementar serve como complemento das disposições constitucionais e estabelece normas gerais no direito tributário.

Em quarto plano a lei Ordinária, a qual, inegavelmente, é o item do processo legislativo mais apto a determinar preceitos relativos à regra matriz dos tributos. É o instrumento da imposição tributária. E estabelecer um tributo equivale à descrição de um fato, declarando os critérios necessários e suficientes para o seu reconhecimento no nível da realidade objetiva, além de prescrever o comportamento obrigatório de um sujeito, compondo o esquema de uma relação jurídica.⁷⁷

Luciano Amaro em suas lições ensina que:

[...] a lei ordinária é, em regra, o veículo legislativo que cria o tributo, traduzindo, pois, o instrumento formal através do qual se exercita a competência tributária, observados os balizamentos postos na Constituição e nas normas infraconstitucionais que, como apoio naquela, disciplinam, limitam ou condicionam o exercício do poder de tributar.⁷⁸

Essa espécie é fonte formal básica dos tributos que compõem o sistema constitucional tributário. São as leis comuns de formulação cotidiana do Congresso

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 60.

⁷⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 159.

⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 11.

⁷⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 164.

Nacional, das Assembleias Legislativas e das Câmaras Municipais.

Em verdade, exige-se do expediente, no processo de votação, a maioria simples, significando que abrange apenas os parlamentares presentes à votação, e não o número total de parlamentares, respeitado o quórum mínimo.

Dessarte, a lei ordinária é o instrumento originário do fenômeno tributacional. Em regra, sabe-se que a lei apta a instituir tributo é a ordinária, nada impedindo, contudo, a reserva de matérias à lei complementar.

Em quinto plano a lei delegada, a qual é mais uma exceção à regra genérica pela qual a atividade que consiste em editar diplomas legais pertence, com exclusividade, ao Poder Legislativo. Todavia, de acordo com a Carta Magna serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional, que se manifestará mediante resolução, especificando o conteúdo e os termos de seu exercício.⁷⁹

Em sexto plano a medida provisória, a qual, embora a doutrina mostre-se contrária, a jurisprudência predominante do País, capitaneada pelo Supremo Tribunal Federal, vem admitindo seu uso em matéria tributária.⁸⁰

Paulo de Barros Carvalho faz a seguinte menção sobre a medida provisória:

Constituem inovação da carta de 1988. Sob o ângulo político, diríamos que vieram compensar a União pelo desaparecimento do decreto-lei. Seu perfil jurídico, não obstante, é diverso. Bem que subordinadas aos pressupostos de relevância e urgência, são expedidas pelo Presidente da República e irradiam, de pronto, todos os efeitos para os quais estão preordenadas. O Chefe do Executivo, ao editá-las, com força de lei, submetê-las-á de imediato à apreciação do Congresso Nacional. Pode se afirmar, por isso mesmo, que é traço imanente à fisionomia jurídica da entidade o entrar em vigor *imediatamente* quando publicada.⁸¹

O expediente deve ser convertido em lei no prazo de sessenta dias,

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014, 64.

⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 138.284/CE. Data da Publicação: 28/08/1992. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 20 abr. 2014.

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 64.

podendo ser prorrogadas uma única vez. Assim sendo, são sessenta dias mais sessenta dias que totalizam cento e vinte dias de existência, findos os quais, caso não tenha havido a conversão do expediente em lei, não haverá que se falar em pagamentos de tributos.

Em sexto plano o decreto legislativo, o qual é ato emanado do Congresso Nacional em decorrência do exercício da sua competência, não estando sujeito à sanção do Presidente da República. Existem decretos legislativos em todas as esferas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Como atos de exclusiva competência do Legislativo, os decretos legislativos, do ponto de vista formal, aproximam-se bastante da lei ordinária, uma vez que não carecem de quorum qualificado de aprovação. O traço distintivo, no entanto, vem do fato de não passar o decreto legislativo pelo crivo do Poder Executivo, como ocorre com a lei.

Preceitua Paulo de Barros Carvalho sobre a norma:

É o estatuto expressivo das competências exclusivas do Congresso Nacional e está no nível da lei ordinária. Aprovado por maioria simples, não tem sanção, sendo promulgado pelo Presidente do Congresso, que o manda publicar. Adquire grande relevância no direito brasileiro como veículo que introduz o conteúdo dos tratados e das convenções internacionais no sistema normativo, como se presta às assembleias legislativas estaduais para absorver o teor dos convênios celebrados entre as unidades federadas, transformando-os em regras jurídicas válidas.⁸²

Portanto, no Direito Tributário, os decretos legislativos mais importantes são os da União, como meios hábeis à aprovação de tratados e acordos ou atos internacionais.

Em sétimo plano as resoluções. São normas jurídicas que resultam de deliberação do Congresso Nacional ou de uma de suas Casas (Câmara dos Deputados e Senado Federal) e no Direito Tributário, as resoluções mais importantes são aquelas oriundas do Senado Federal.

Nesse diapasão, enuncia Paulo de Barros Carvalho:

⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 74.

Tanto do Congresso Nacional como do Senado, à semelhança dos decretos legislativos, são aprovadas por maioria simples, sendo promulgadas pela Mesa do Senado ou do Congresso, conforme o caso. Ainda que não sejam leis em sentido estrito, revestem-se do *status* jurídico próprio da lei ordinária e, atuando em setores que a Constituição lhes demarca, são também instrumentos de introdução de normas tributárias. Nesse campo da disciplina Jurídica importam mais as resoluções do Senado Federal, restando para a resolução do Congresso aprovar a delegação de poderes legislativos ao Presidente da República⁸³.

A resolução fixará alíquotas máximas do imposto sobre heranças e doações, bem como estabelecerá as alíquotas de ICMS aplicáveis às operações e prestações, quer as interestaduais, quer as de exportação. Ao lado disso, conferiu-lhe a faculdade de estipular as alíquotas mínimas de ICMS nas operações internas e também as máximas, nas mesmas operações, quando houver conflito específico que envolva interesse de Estado.

A Constituição Federal prevê a possibilidade de expedição de resolução do Senado nos seguintes casos: a) para estabelecer as alíquotas do ICMS aplicáveis às operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços, interestaduais e de exportação, sendo de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) para estabelecer, ainda em matéria de ICMS: alíquotas mínimas nas operações internas, desde que resultem da iniciativa de um terço e aprovadas pela maioria absoluta de seus membros e alíquotas máximas nas operações referidas na alínea anterior, visando resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, desde que resultem de iniciativa da maioria absoluta e aprovadas por dois terços de seus membros; c) para fixar alíquotas máximas do ITCMD – Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; d) para fixar alíquotas mínimas do IPVA – Imposto sobre a propriedade de veículos automotores.

Desse modo, conclui-se que o conhecimento dos instrumentos primários é imprescindível para o entendimento do sistema tributário nacional. Nesse diapasão, trata-se, na sequência, dos instrumentos secundários.

⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 75.

Os instrumentos secundários são todos os atos normativos que estão subordinados à lei: decreto regulamentar; instruções ministeriais; circulares; portarias; ordens de serviço e outros atos normativos estabelecidos pelas autoridades administrativas.

O decreto regulamentar é ato da competência privativa dos chefes dos poderes executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Não dotados de autonomia, servem para possibilitar a fiel execução das leis.⁸⁴ O Regulamento é um ato normativo, unilateral, inerente à função administrativa que, especificando os mandamentos de uma lei não auto-aplicável, cria normas jurídicas gerais.⁸⁵ Por estar adstrito ao âmbito da Lei determinada, o decreto regulamentar não poderá ampliar ou reduzir, modificando de qualquer forma o conteúdo dos comandos que regulamenta. Não lhe é dado, por conseguinte, inovar a ordem jurídica, fazendo surgir novos direitos e obrigações. Daí sua condição de instrumento secundário de introdução de regras tributárias.⁸⁶

As instruções ministeriais são de competência dos ministros de Estado para promoverem a execução das leis, decretos e regulamentos que digam respeito às atividades de sua pasta. É importante frisar que as disposições desses atos não podem contrariar os comandos da lei ou do regulamento, situando-se em patamar inferior.

As circulares encerram normas jurídicas de caráter infralegal e visam à ordenação uniforme do serviço administrativo. Seu campo de validade, porém, é restrito a setores específicos, destinando-se a orientar determinados agentes cometidos de atribuições especiais. Não desfrutam, como se vê, da generalidade própria das instruções ministeriais.

As portarias se consubstanciam em regras gerais ou individuais que o superior edita para serem observadas por seus subalternos. Ocorrem em todos os

⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 75.

⁸⁵ CARAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 537.

⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 75.

degraus da escala hierárquica, desde os ministérios até as mais simples repartições do serviço público.

As ordens de serviço são autorizações ou estipulações concretas, mas para um determinado tipo de serviço a ser desempenhado por um ou mais agentes, especialmente credenciados para tal. Seu âmbito é bem delimitado, circunscrevendo-se ao serviço e aos funcionários que o prestam.

E, por fim, outros atos normativos estabelecidos pelas autoridades administrativas. Encontra-se a figura dos pareceres normativos, na esfera federal, que consiste em manifestações do entendimento de agentes especializados, sobre matéria tributária submetida à sua apreciação, e que adquirem foros normativos, vinculando a interpretação entre funcionários, no que concerne ao tópico debatido. Incluem-se nessa rubrica, também, as decisões dos órgãos singulares ou colegiais que controlam a legalidade dos atos administrativos e que, uma vez reiteradamente convergentes, aplicam-se com força normativa, ao feitio das emanações da jurisprudência.

Portanto, esses são os instrumentos secundários que têm o escopo de complementar os instrumentos primários de instituição de regras no sistema jurídico brasileiro.

Cabe, neste momento, prescrever o conceito de legislação tributária inserido no ordenamento jurídico pelo Código Tributário Nacional:

Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a ele pertinentes⁸⁷.

Interessante se faz mencionar a explicação de Roque Antônio Carraza sobre a legislação tributária:

No Brasil, as leis tributárias federais, estaduais, municipais e distritais, quando válidas, isto é, quando editadas com observância do processo

⁸⁷ BRASIL. **Código Tributário Nacional; Código de Processo Civil; Constituição Federal**. 2.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 154.

legislativo, constitucionalmente traçado, possuem a mesma hierarquia jurídica: umas não preferem às outras. Enganam-se, pois, os que sustentam que as leis tributárias federais preferem as estatais, ou que, estas, às municipais, ou ainda, que estas últimas, as distritais. Pelo contrário, todas ocupam o mesmo patamar jurídico. Por quê? Porque todas buscam a validade e a legitimidade diretamente na Constituição. E, como sabemos, só há hierarquia jurídica entre normas quando umas extraem das outras a validade e a legitimidade. Melhor esclarecendo, não há entre as leis tributárias federais, estaduais e municipais ou distritais aquele vínculo de subordinação que existe por exemplo, entre os regulamentos e as leis que os prevêm. De fato, os regulamentos, no Brasil, só podem explicitar as leis a que se referem, dando-lhes plena eficácia. Por isso, mesmo, são atos normativos infralegais. Buscam seu *fundamento de validade* nas leis. Tal não se dá com as leis tributárias federais, estaduais, municipais e distritais, já que todas haurem seu fundamento de validade da Constituição. O que elas tem diferentes são os campos de incidência. Isto, porém, não implica hierarquia entre elas. Pelo contrário, se, *v.g.*, uma lei tributária federal invadir a esfera de competência dos Municípios, ele será inconstitucional. Em suma, as leis tributárias federais, estaduais, municipais e distritais estão hierarquicamente abaixo apenas da Constituição Federal, que dá a todas elas fundamento de validade.⁸⁸

Em análise última, o modelo é formado pelos instrumentos primários e instrumentos secundários, os quais formam a legislação do sistema impositivo brasileiro. Desde logo, após essas considerações, versa-se adiante sobre o sistema tributário.

De modo geral, o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, tem-se a noção fundamental de sistema.⁸⁹

Nesse diapasão, afirma Paulo de Barros Carvalho que:

O subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes. Empreende uma trama

⁸⁸ CARAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 488.

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 15.

normativa, uma construção harmoniosa e conciliadora, que visa a atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre Administração e administrados. E, ao fazê-lo, enuncia normas que são verdadeiros princípios, tal o poder aglutinante de que são portadoras, permeando, penetrando e influenciando um número inominável de outras regras que lhe são subordinadas.⁹⁰

Oportuna a ênfase de Nelson Godoy Bassil Dower ao expressar que:

O sistema tributário nacional, previsto pela Constituição Federal, é um conjunto de normas que distribui o poder de tributar entre os entes políticos que compõem a Federação (União, Estado-federado, Distrito Federal e Municípios) de forma que cada um deles tenha tributos próprios, possibilitando a manutenção de sua autonomia perante os demais membros da Federação. Essas normas jurídicas abrangem a totalidade dos tributos existentes e a coordenação dos mesmos entre si.⁹¹

Por sistema constitucional tributário se entende o conjunto de princípios constitucionais, vigentes em determinado local, que informam o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do direito tributário.⁹²

O sistema tributário nacional é o resultado de um plexo normativo formado pela constituição Federal, pelas leis complementares e pelas leis de cada pessoa política.⁹³

No que se refere ao assunto, Vitório Cassone comenta:

Os sistemas tributários são classificados em rígidos e flexíveis, dependendo da partilha tributária ser exaustiva ou não. Nosso sistema tributário é rígido, quanto aos impostos, porque a Constituição Federal (CF) relaciona um a um todos os impostos que as pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e municípios) podem, nas suas competências privativas, instituir e exigir dos respectivos contribuintes.⁹⁴

Nessa linha de raciocínio, asseveram Carlos André Silva Támez e José Jaime Moraes Junior:

⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 133.

⁹¹ DOWER, Nelson Godoy Bassil. **Instituições de Direito Público e Privado**. 13.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 75.

⁹² REGIANI, Rogê Carlos Dias. **Um Panorama para Modernizar o Sistema Tributário Nacional**. In: COSTA, Armando Dalla; JÚNIOR, Eduardo Gelinski; LOPES, Janete Leige. (Org.). *Ensaio sobre Economia paranaense e brasileira*. 1.^a ed. Curitiba: CRV, 2012, v. 1. p. 335-361.

⁹³ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**. 10.^a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 620.

⁹⁴ CASSONE, Vitório. **Direito Tributário**. 24.^a ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 25.

O sistema tributário encontra-se regulado constitucionalmente pelos arts. 145 a 162 da CF. Não há como conhecê-lo sem o estudo prévio de nossa Lei Maior. Dessa forma, podemos classificar o sistema tributário nacional como um sistema rígido, no qual encontramos na Carta Magna: a) os princípios gerais constitucionais – a qual todo ordenamento jurídico tributário deve conformar-se; b) os próprios princípios tributários; c) as limitações ao poder tributante; d) definição das espécies tributárias; e e) a discriminação de rendas, inclusive quanto à repartição das receitas tributárias⁹⁵.

Do mesmo modo, Paulo de Barros Carvalho comenta essa característica do sistema constitucional tributário:

O estudo de Direito Comparado oferece-nos material valioso para percebermos aspectos da fisionomia peculiar do nosso sistema constitucional tributário. Enquanto os sistemas de outros países de cultura ocidental pouco se demoram nesse campo, cingindo-se a um número reduzido de disposições, que ferem tão-somente pontos essenciais, deixando à atividade legislativa infraconstitucional a grande tarefa de modelar o conjunto, o nosso, pelo contrário, foi abundante, dispensando à matéria tributária farta messe de preceitos, que dão pouca mobilidade ao legislador ordinário, em termos de exercitar seu gênio criativo. Esse tratamento amplo e minucioso, encartado numa constituição rígida, acarreta como consequência inevitável um sistema tributário de acentuada rigidez.⁹⁶

Ao tratar das características do sistema tributário nacional, salienta Vitório Cassone que:

[...] um exemplo de sistema jurídico-tributário flexível – quanto aos impostos – é encontrado na Constituição norte-americana, em que não há quaisquer proibições no exercício de competência tributária, ressalvadas aquelas fixadas na própria Constituição, podendo os Estados criar impostos idênticos exigíveis dos mesmos contribuintes.⁹⁷

Em relação a outros elementos do modelo, Vitório Cassone comenta:

[...] o sistema jurídico tributário é uno e complexo. Uno, porque se insere dentro de um único sistema jurídico, universal, cujos ramos do direito, por mais variados que sejam, se entrelaçam por uma única espinha dorsal. É complexo, pela infinidade de princípios, regras e normas de caráter geral

⁹⁵ TÁMEZ, Carlos André Silva; MORAES JUNIOR, José Jaime. **Finanças Públicas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. p. 126.

⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 144.

⁹⁷ CASSONE, Vitório. **Direito Tributário**. 24.^a ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 26.

e específico, que necessitam ser bem estudados e compreendidos para serem corretamente aplicados aos casos concretos.⁹⁸

Em rápidas pinceladas, o sistema tributário é um conjunto de tributos existentes em um determinado país e das normas e princípios que o regem para regulamentar a arrecadação e a distribuição das rendas provenientes objetivando prover recursos para a estrutura e o financiamento estatal.⁹⁹

Portanto, as características do sistema impositivo brasileiro são complexas, surgindo várias antinomias e lacunas na aplicação prática diuturnamente nas organizações no Brasil.

Nesse contexto, sintetizou-se o sistema tributário nacional. Este capítulo evidenciou como está estruturado esse modelo. Na sequência, aborda-se o princípio constitucional da capacidade contributiva.

⁹⁸ CASSONE, Vítório. **Direito Tributário**. 24.^a ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 26.

⁹⁹ TÁMEZ, Carlos André Silva; MORAES JUNIOR, José Jaime. **Finanças Públicas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. p. 125.

CAPÍTULO 3

PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Os plexos de valores que regem o Direito Tributário brasileiro constituem a base de toda a ordem tributária, pilares sobre os quais as regras devem ser elaboradas e aplicadas. Transgredir um princípio é transgredir o próprio ordenamento jurídico no qual ele se insere.¹⁰⁰

A seguir, se versa sobre as previsões legais relativas ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

3.1 PREVISÕES LEGAIS

Em primeiro lugar, para abordar acerca do princípio constitucional da capacidade contributiva, remete-se ao § 1.º do artigo 145 da Carta Maior:

Art. 145...

§ 1.º - 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.

Nesse dispositivo constitucional se observa a determinação de que deverá ser obedecida a capacidade econômica dos contribuintes, para a cobrança do imposto. O texto constitucional orienta que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Após essas considerações iniciais discorre-se sobre os pressupostos doutrinários do princípio constitucional da capacidade contributiva.

¹⁰⁰ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.^a ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 457.

3.2 PRESSUPOSTOS DOUTRINÁRIOS

O princípio constitucional da capacidade contributiva serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco¹⁰¹. Determina que cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, ou capacidade contributiva, originando-se tal entendimento do ideal de justiça distributiva.¹⁰²

No geral, inspira-se na ordem natural das coisas.¹⁰³ Está diretamente relacionada com os ideais históricos de justiça e igualdade. Ocupa posição preeminente entre os postulados fundamentais da tributação, irradiando os seus efeitos sobre toda a seara fiscal¹⁰⁴.

O princípio advém do direito natural, o que explica sua aparente falta de juridicidade. Na tentativa de traçar os contornos jurídicos da capacidade contributiva, identificam-se três constrições ao conceito de capacidade contributiva: a proporcionalidade a um único tributo, os fatos signos-presuntivos de renda ou capital e o mínimo indispensável.¹⁰⁵ Cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica.¹⁰⁶

Dentro desse contexto, Roque Antônio Carraza observa que:

O princípio da capacidade contributiva tem por destinatário imediato o legislador ordinário das pessoas políticas. É ele que deve imprimir, aos

¹⁰¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.^a ed. São Paulo: Companhia Editora Forense, 2004, 1997.

¹⁰² MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3.^a ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1997. p. 131.

¹⁰³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.^a ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2014. p. 140.

¹⁰⁴ DANTAS NETO, Afonso Tavares. **Temas Tributários: Capacidade Contributiva, Custas Judiciais, Dação em Pagamento**. Rio – São Paulo: ABC Editora, 2003. p. 10.

¹⁰⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6.^a Edição. São Paulo: Noeses, 2013. p. 127.

¹⁰⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3.^a ed. Rio de Janeiro, Editora Forense, 1997. p. 118.

impostos que cria *in abstracto*, um caráter pessoal, graduando-os conforme a capacidade econômica dos contribuintes.¹⁰⁷

O princípio constitucional da capacidade contributiva é a forma de materialização do princípio da igualdade no Direito Tributário, compreendendo um sentido objetivo e um sentido subjetivo. O sentido objetivo, ou absoluto, informa que a capacidade contributiva é a presença de uma riqueza passível de ser tributada, logo, seria um requisito para a tributação. Já o sentido subjetivo, ou relativo, dispõe qual parcela dessa riqueza poderá ser tributada em face das condições individuais, funcionando como medida para gradação e limitação dos tributos.¹⁰⁸

Na mesma linha José Marcos Domingues de Oliveira defende que a exata compreensão do princípio deve se seguir:

Em primeira instância, objetivo ou absoluto, a capacidade contributiva significa a existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva como pressuposto da tributação); já no segundo entendimento, o subjetivo ou relativo, tal princípio constitui-se na parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais (capacidade contributiva como critério de gradação e limite do tributo)¹⁰⁹.

Já Ives Gandra Martins e Celso Ribeiro Bastos asseveram que:

Contributiva é a capacidade do contribuinte relacionada com a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei. Capacidade econômica é a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independente de sua vinculação ao referido poder.¹¹⁰

Por seu turno, o princípio constitucional da capacidade contributiva em estudo revela verdadeira limitação ao poder de tributar por parte do Estado, o qual deverá respeitar a capacidade contributiva do indivíduo. É uma forma de limitação à potestade tributária, decorrente de critérios de justiça social, solidariedade e

¹⁰⁷ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 108.

¹⁰⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 55.

¹⁰⁹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 2.^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 35.

¹¹⁰ MARTINS, Ives Gandra; BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários a Constituição do Brasil, 6.º volume - Tomo I**. Editora Saraiva, 1990. p. 59.

igualdade entre os cidadãos.¹¹¹

É inegável que o princípio constitucional da capacidade contributiva se irradia sobre todas as espécies tributárias, não se limitando apenas aos impostos. Caso somente certo tipo de tributo tivesse que respeitar tal comando estar-se-ia concebendo um sistema tributário apenas parcialmente adequado à capacidade contributiva, o que realmente não pode prevalecer.¹¹²

Esse princípio tem por escopo atingir a justiça fiscal, repartindo-se os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte.¹¹³ A capacidade contributiva pode ser conceituada como sendo a capacidade, concernente ao contribuinte, de arcar com o pagamento de tributos. Por outras palavras, é a capacidade econômica do indivíduo de suportar o ônus tributário.¹¹⁴

Importante trazer à baila os ensinamentos de Alberto Nogueira sobre o princípio constitucional da capacidade contributiva:

É o princípio jurídico que orienta a instituição de tributos impondo a observância da capacidade do contribuinte de recolher aos cofres públicos. Cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica ou capacidade contributiva, origina-se do ideal de justiça distributiva. É um dos principais instrumentos aptos à promoção da tão almejada justiça fiscal. Com efeito, tal preceito efetivamente aplicado é capaz de promover uma tributação mais justa e adequada, já que atua como meio de graduação dos tributos, além de apresentar como verdadeiro princípio limitador da atividade tributária.¹¹⁵

Como se observa o princípio constitucional da capacidade contributiva é, de fato, a espinha dorsal da justiça tributária, estando vinculado diretamente ao poderio econômico do contribuinte e às suas condições de contribuir para o custeio dos interesses públicos – paga-se na medida das possibilidades. Por essa razão é

¹¹¹ MICHELI, Gian Antonio. **Curso de Derecho Tributário**. Traducción y Estudio Preliminar Juli Banacloche. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1975. p. 142.

¹¹² OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 2.^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 47.

¹¹³ MENEZES, Fabíolla Kataryna de Macêdo. **Justiça Tributária: Questão de Cidadania. O Princípio da Capacidade Contributiva**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XII, n. 68, set 2009. pp. 349-370.

¹¹⁴ DANTAS NETO, Afonso Tavares. **Temas Tributários: Capacidade Contributiva, Custas Judiciais, Dação em Pagamento**. Rio – São Paulo: ABC Editora, 2003. p. 54.

¹¹⁵ NOGUEIRA, Alberto. **Teoria dos Princípios Constitucionais Tributários: A Nova Matriz da Cidadania Democrática na Pós-Modernidade Tributária**. Rio de Janeiro: Saraiva, 2008. p. 29.

possível afirmar que serve de um critério de comparação que inspira o princípio constitucional da igualdade, com foco a reduzir as desigualdades sociais, econômicas, culturais e outras que promovam discriminações injustas, a partir do propósito de igualar os iguais e desigualar os desiguais.

Por esse motivo, pode-se afirmar que o instituto em tela figura como um dos princípios mais importantes do Direito Tributário, pois é através dele que os operadores do direito põem em prática um dos princípios básicos da democracia que é o da igualdade. O princípio constitucional da capacidade contributiva exige que se tratem igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, pois só assim o Estado poderá igualar materialmente as pessoas que vivem em seu território.

O princípio não se resume a dar igualdade de tratamento. Dois contribuintes em idêntica situação têm direito a tratamento igual; entretanto, têm também o direito de não serem tributados além de sua capacidade econômica. Se de ambos fosse exigido idêntico imposto abusivo, não os ampararia a invocação da igualdade, mas a da capacidade contributiva.

Em verdade, o princípio constitucional da capacidade contributiva consiste na capacidade tributária e econômica que um sujeito de direitos e deveres possui de recolher tributos. Tal arrecadação ocorre para atender os valores necessários da economia relevantes para a atividade do Estado. Assim, a capacidade contributiva possui caráter vital entre as demandas da tributação.

É certo que o princípio constitucional da capacidade contributiva orienta a instituição de tributos impondo a observância da capacidade do contribuinte de recolher aos cofres públicos. É um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária.¹¹⁶

É a real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem se destruir e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação¹¹⁷, podendo-se afirmar que seu conteúdo deriva materialmente da ideia de tratamento

¹¹⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15.^a ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 12.

¹¹⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.^a ed. São Paulo, Editora Saraiva, 2014. p. 137.

equitativo e não discriminatório na repartição de encargos e sacrifícios públicos.¹¹⁸

A igualdade na tributação pode ser vista, portanto, como a regra de aquinhear desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Na tributação, a igualdade se revela na capacidade contributiva.¹¹⁹

O princípio constitucional da capacidade contributiva representa um dos fundamentos basilares da tributação, como corolário do princípio da isonomia, verdadeiro sinônimo da justiça fiscal.¹²⁰ Atinge apenas a renda disponível para o pagamento dos impostos.

A base de cálculo deve ser reduzida também por aquilo que o cidadão forçosamente tiver que gastar para fins privados. Nenhum imposto pode entrar no mínimo existencial. A capacidade contributiva termina, de todo o modo, onde começa o confisco que leva à destruição da capacidade contributiva.¹²¹

Outra ideia contida no princípio da capacidade contributiva é a do mínimo vital. Não basta a existência da riqueza, é preciso que ela seja superior ao mínimo necessário à sobrevivência. Ou seja, só pode ser tributada a riqueza além daquela utilizada pelo indivíduo para sobrevivência sua e de sua família.¹²²

Impõe, igualmente, que o mínimo isento do pagamento de impostos seja ajustado à realidade. É certo que pela referência à capacidade contributiva não se obtém nenhum critério mensurável que dê uma indicação relativamente forte do rendimento mínimo que não pode ser destinado ao pagamento dos impostos. Todavia, sempre se devem levar em conta as circunstâncias concretas relativas às

¹¹⁸ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e análise econômica do Direito: Uma Visão Crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 280.

¹¹⁹ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 127.

¹²⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **Capacidade Contributiva**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Caderno de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, v. 14, 1998. p. 141.

¹²¹ TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 42.

¹²² LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda – Os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 45.

peessoas para a determinação desse montante.¹²³

Quando se faz referência às normas com finalidade fiscal ou às normas distributivas de encargo, o poder de tributar é limitado pelo princípio constitucional da capacidade contributiva. Sua finalidade, obtenção de receita, não é idônea para estruturar sua interpretação. Mas a capacidade contributiva, enquanto capacidade de contribuir com a comunidade mediante pagamento de tributo inicia-se somente acima do limite das necessidades para manutenção da vida. Por isso fala-se em zona de capacidade contributiva¹²⁴.

Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague, proporcionalmente, mais tributo que aquele que tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais tributos do que quem tem menor riqueza.¹²⁵

Exige que o contribuinte de tributos, como o incidente sobre a renda, suporte carga tributária compatível com sua situação pessoal, cumprindo assim função dúplice: i) distribuir a carga tributária global entre os contribuintes de acordo com a aptidão de cada um de pagar tributos; e ii) de impedir que a carga tributária individual se torne insuportável, de modo a comprometer a subsistência do contribuinte e de sua família.¹²⁶

O princípio orienta o tipo previsto na lei; que será irrigado pela interpretação da capacidade contributiva, mas sem que isso signifique atropelar a lei¹²⁷.

Em termos econômicos, quem tem maior riqueza deve, proporcionalmente, contribuir mais para a manutenção da coisa pública, pagando

¹²³ RODRIGUES, João Pedro Silva. **Algumas Reflexões sobre a Não Tributação dos Rendimentos Essenciais à Existência como Direito Fundamental**. Revista de Direito e Gestão Fiscal. Coimbra: Coimbra, 2002. p. 5.

¹²⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance**, Revista da Associação Brasileira de Direito Tributários, n. 7. Belo Horizonte: Del Rey, set/dez de 2000. p. 73.

¹²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21^a. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 78.

¹²⁶ LEONETTI, Carlos Araújo. **O Imposto Sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil**. São Paulo: Manole, 2003. pp. 53-54.

¹²⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3.^a ed. São Paulo: Dialética, 2011, 307.

mais tributo do que aquele que tem menor riqueza.¹²⁸

No que se refere ao tema, Luciano Amaro assinala:

Na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência. Além disso, quer se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício da profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.¹²⁹

Constata que o princípio constitucional da capacidade contributiva se consolida no ordenamento jurídico brasileiro, tendo inclusive proteção constitucional. Para seu efetivo entendimento, a análise não se deve limitar apenas ao referido dispositivo, mas sim ser colhida na totalidade do sistema, conjugando o com outros preceitos constitucionais.¹³⁰

O princípio constitucional da capacidade contributiva como sendo aquele pelo qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica¹³¹, serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, a serem a igualdade, o direito de propriedade ou a vedação do confisco.

A Carta Maior tende à concretização, à efetividade e à consagração de princípios auto-aplicáveis, obrigatórios não apenas para o legislador, como também para o intérprete e aplicador da lei¹³². Inspira-se na ordem natural das coisas onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água¹³³.

O principal parâmetro de desigualdade a ser levado em consideração

¹²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21^a. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 65.

¹²⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 138.

¹³⁰ GREGORIO, Argos Magno de Paula. **A Harmonização da Capacidade Contributiva com os Princípios Formadores do Subsistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 16, n. 79, 2008. p. 366.

¹³¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**, 3^a ed. Rio de Janeiro, Editora Forense, 1997. p. 77.

¹³² BALEEIRO Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.^a Ed. São Paulo: Companhia Editora Forense, 2004. p. 5.

¹³³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 70.

para a atribuição de tratamento diferenciado às pessoas é, exatamente, sua capacidade contributiva. O Estado, por lei, obriga o particular a lhe entregar parte da riqueza, por conseguinte, considera-se justo que cada pessoa seja solidária na medida de suas possibilidades, visto que quem mais tem renda, tem uma possibilidade maior de contribuir com a sociedade sem comprometer sua subsistência.

A capacidade contributiva pretende prevenir o mínimo existencial, sendo este direito subjetivo protegido contra a intervenção do Estado e garantido por determinadas prestações estatais. Sem a delimitação e a proteção do mínimo existencial desaparece a dignidade humana e as condições necessárias para o exercício da liberdade.

Nogueira assevera que a capacidade contributiva é:

A capacidade de pagar imposta a soma da riqueza disponível, depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência que pode ser absorvida pelo Estado, sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas.¹³⁴

Pode-se entendê-la, de maneira bastante elementar, como a titularidade de meios econômicos, com a posse de riqueza suficiente para suportar o pagamento dos tributos¹³⁵. É aquela derivada de uma relação jurídica entre fisco e Contribuinte, em que o primeiro detém um poder sobre o segundo, de forma a fazer com que esse último tenha um dever com o primeiro. Assim, tem capacidade contributiva aquele contribuinte que está juridicamente obrigado a cumprir determinada prestação de natureza tributária para com o poder tributante.¹³⁶

O ilustre doutrinador Kiyoshi Harada verbaliza suas considerações sobre a capacidade contributiva:

É a aptidão que têm, do ponto de vista econômico, os destinatários da incidência para suportar os ônus da tributação. Recomendamos os doutrinadores da Ciência das Finanças que a exigência de tributos obedeça às condições dos tributados. Assim, não se deve exigir tributo

¹³⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 45.

¹³⁵ FABO, Diego Marín-Barnuevo. **La protección del mínimo existencial en el ámbito del I.R.P.F.** Madri: Colex, 1996. p. 21.

¹³⁶ CONTI, José Maurício. **Princípio Tributário da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo-SP: Dialética, 1997. p. 97.

que não possa ser absorvido pela economia ou, em outras palavras, não possa ser suportado pelos contribuintes. O princípio constitucional da capacidade contributiva, tal como se aceita na atualidade, não é uma medida objetiva da riqueza dos contribuintes, senão uma valoração política da mesma. Esta valoração política implica instrumentar o imposto sobre a base dos valores que conformam o acervo ideológico do governo. Isso exclui a possibilidade de um contraste entre os fins da política fiscal, no sentido das finanças modernas e o princípio de igualdade identificado com o da capacidade contributiva, visto que esta contempla todos os valores relevantes para a atividade do Estado. Com isso não se reduz o princípio constitucional da capacidade contributiva porquanto esta contempla todos os valores relevantes para a atividade do Estado. Com isso não se reduz o princípio constitucional da capacidade contributiva a um cascarão vazio de conteúdo, já que este corresponde precisamente aos fins e propósitos da política fiscal.¹³⁷

Vale dizer, cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira¹³⁸.

A capacidade contributiva não é toda manifestação de riqueza, apenas aquela capacidade econômica idônea para contribuir aos gastos públicos, à luz das fundamentais exigências econômicas e sociais acolhidas constitucionalmente¹³⁹.

Importante comentar as lições de Hugo de Brito Machado:

Realmente, aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo igualmente tributado. A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza¹⁴⁰.

Nesse passo, a capacidade contributiva se subordina à ideia de justiça distributiva. Manda que cada qual pague o tributo de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo ao critério de que a justiça consiste em atribuir a cada um o que é seu.¹⁴¹

¹³⁷ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 20.^a ed. Kiyoshi Harada. São Paulo: Rideel, 2014. p. 89.

¹³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais**. Vol. 2 Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 77.

¹³⁹ MOSQUETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. Traducción, Estudio y Notas Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vázquez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. p. 277.

¹⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 52.

¹⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 12.^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 77.

Ainda, é o atributo do contribuinte que emana e provém do conteúdo econômico necessariamente existente em todo e qualquer pressuposto de fato da obrigação tributária, isto é, no fato imponible, significando dizer que todos os fatos geradores devem ter um conteúdo econômico do qual se subtrai uma parcela destinada ao Erário.¹⁴²

Em verdade, é a soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas.¹⁴³

A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos, de acordo com o que cada cidadão pode dispor para a manutenção do Estado sem prejudicar seu próprio sustento. Em seu viés subjetivo, a capacidade contributiva demanda que os tributos sejam graduados em função da sua intensidade. Quanto mais expressiva seja a capacidade contributiva, tanto maior deve ser o valor do tributo cobrado.

Oportuna a ênfase de Regina Helena Costa sobre o tema:

O conceito de capacidade contributiva, ainda que o termo que o expressa padeça da ambiguidade e da imprecisão características da linguagem do direito positivo, pode ser singelamente definido como a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação¹⁴⁴.

Observa Francesco Moschetti que:

Capacidade contributiva não é toda manifestação de riqueza, apenas aquela capacidade econômica idônea para contribuir aos gastos públicos, à luz das fundamentais exigências econômicas e sociais acolhidas constitucionalmente. Reconhece-se, portanto, no princípio da capacidade contributiva, uma função social e redistributiva. Não deve ser identificada simplesmente na capacidade econômica, mas sim qualificada pelo valor

¹⁴² OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Breves Considerações sobre a Capacidade Contributiva e a Isonomia**. In: SCHOUERI, Luiz Eduardo (coord). *Direito Tributário*. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 520.

¹⁴³ RUSSI, Suzana de Fátima. **A Eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. Itajaí, Santa Catarina, 2007. p. 15.

¹⁴⁴ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4.^a ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 107.

da solidariedade, um dever orientado e caracterizado pela prevalência do interesse coletivo. Não significa afirmar que quem tem deve pagar por quem não tem, e quem tem mais deve pagar por quem tem menos. A redistribuição exigida pelo dever de solidariedade, ínsita na capacidade contributiva, não visa apenas assegurar a todos o mínimo existencial (isso, de fato, é deduzido do princípio da capacidade econômica); objetiva alcançar algo mais: diminuir as distâncias na distribuição das rendas e dos patrimônios¹⁴⁵.

A capacidade contributiva é, na verdade, um critério de aplicação da igualdade. A determinação da medida, que a eficácia econômica desigual de uma regra não poderá ultrapassar, deve ser obtida pela análise das decisões valorativas da Constituição em favor, por exemplo, da proteção da família e do casamento e da solidariedade social¹⁴⁶.

Corresponde ao critério de concretização do princípio da igualdade, não possuindo função de orientação da graduação do ônus tributário, mas indica qual o critério para aplicação do princípio da isonomia tributária aos impostos¹⁴⁷.

Em relação à capacidade contributiva, Betina Treiger Grupenmacher comenta:

É representada pela parcela de riqueza que supera o mínimo vital do indivíduo, não sendo exigido que concorra com os gastos públicos se lhe faltar ou só venha a ter o necessário para suas necessidades individuais¹⁴⁸.

Na mesma esteira, a capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos, ou seja, é o *quantum* de que cada cidadão pode dispor para a manutenção do Estado sem prejudicar seu próprio sustento¹⁴⁹.

Por outro viés, a capacidade contributiva é aquela derivada de uma

¹⁴⁵ MOSQUETTI, Francesco. **El Principio de Capacidad Contributiva**. Traducción, Estudio y Notas Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vázquez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. p. 277.

¹⁴⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário: de Acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14 fev. 2006**. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 77.

¹⁴⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. **A Teoria da Igualdade Tributária e o Controle de Proporcionalidade das Desigualdades de Tratamento**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. a. 15, n. 76, set./out. 2007. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 72.

¹⁴⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997. p. 71.

¹⁴⁹ COELHO, Sacha Calmon. **O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988**. 3.^a ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 269.

relação jurídica entre fisco e contribuinte, em que o primeiro detém um poder sobre o segundo, de forma a fazer com que este último tenha um dever com o primeiro. Assim, tem capacidade contributiva aquele contribuinte que está juridicamente obrigado a cumprir determinada prestação de natureza tributária para com o poder tributante¹⁵⁰.

Com efeito, é aquela capacidade relacionada com a imposição parcial ou total. É a capacidade econômica da pessoa enquanto sujeito passivo da relação jurídico-tributária.¹⁵¹ Deriva de conquista do Estado Moderno, ajuda a realizar a justiça fiscal, porque tem por escopo fazer com que cada pessoa colabore com as despesas públicas na medida de suas possibilidades¹⁵².

A locução capacidade contributiva também pode ser compreendida como um atributo do contribuinte que, ao suportar o encargo impositivo e colaborar com a manutenção estatal, somente deverá fazê-lo sob a delimitação de sua real capacidade econômica, que por vezes poderá não coincidir com sua capacidade financeira¹⁵³.

É uma espécie de limitação ao poder de tributar por parte do Estado, o qual deverá respeitar a capacidade econômica do contribuinte. Esse princípio se mostra como um instrumento de defesa contra o fisco, visando atingir a igualdade real, levando o Estado a exercitar uma seletividade na fixação dos tributos, para que as pessoas contribuam com recursos para o financiamento das despesas estatais, de acordo com suas capacidades econômicas.

Nesse contexto, após delimitar a concepção dos pressupostos doutrinários, apresentam-se alguns precedentes relevantes dos Tribunais relacionados ao tema.

¹⁵⁰ CONTI, José Maurício. **Princípio Tributário da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 34.

¹⁵¹ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 23.^a ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 289.

¹⁵² CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 75.

¹⁵³ SANTOS, Nélida Cristina dos. **A Capacidade Contributiva e os Símbolos de Riqueza**. São Paulo: Lex Magister, 2007. p. 10.

3.3 PRECEDENTES RELEVANTES DOS TRIBUNAIS

Nesta fase da investigação, é importante evidenciar alguns precedentes relevantes dos Tribunais sobre o princípio constitucional da capacidade contributiva, no julgado a empresa busca os benefícios da legislação tributária concedidos a outros contribuintes:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO BENEFÍCIO FISCAL DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. ESTABELECIMENTO FRIGORÍFICO EXPORTADOR. OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. 1. Na origem, a empresa impetrante objetivava afastar a aplicação do disposto no § 1º do art. 13-A do Decreto n. 12.056 /2006, e suas prorrogações, que restringiu o direito ao benefício fiscal de crédito presumido de ICMS, por parte do estabelecimento frigorífico exportador. 2. O *mandamus* foi impetrado em caráter preventivo contra decreto de efeitos concretos, que faz restrição expressa à condição de frigorífero exportador, existindo situação individual e específica a ser tutelada, razão pela qual se rejeita a alegada preliminar de decadência e impetração contra a lei em tese. 3. O acórdão impugnado afastou a violação do princípio da igualdade tributária, por entender que a questão em análise deve levar em conta o princípio da capacidade contributiva, uma vez que é necessário diferenciar os que possuem riquezas diferentes e, consequentemente, os que possuem diferentes capacidades de contribuir, ou seja, tratar de forma igual apenas os que tiverem igualdade de condição. 4. O princípio da capacidade contributiva está disciplinado no art. 145 da CF /1998, segundo o qual: "os tributos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte". 5. O princípio da igualdade defendido pela recorrente deve ser relativizado pelo princípio da capacidade contributiva, de modo que seja atribuído a cada sujeito passivo tratamento adequado à sua condição, para minimizar desigualdades naturais. 6. A ordem pleiteada não pode ser concedida, pois, caso a postura extrafiscal do Estado não fosse permitida, a recorrente teria o direito ao benefício fiscal em questão e passaria a uma situação de maior vantagem em relação às demais pequenas empresas do setor de carnes. 7. É plenamente razoável e proporcional a restrição imposta pelo § 1º do art. 13-A do Decreto Estadual n. 12.056, de 2006, do Estado do Mato Grosso do Sul, que exclui os grandes frigoríferos exportadores do REGIME diferenciado do crédito presumido, até porque já possuem isenção de ICMS nas exportações devido à previsão constitucional. 8. A extensão dos benefícios fiscais, por via jurisdicional,

encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes. Recurso ordinário improvido.¹⁵⁴

Desde logo, o contribuinte buscou a tutela do Poder Judiciário para aproveitar o benefício fiscal de crédito presumido de ICMS, pois foi excluído expressamente na legislação em razão da sua condição de frigorífero exportador. Todavia, foi afastada a violação do princípio da igualdade tributária, por entender que a questão em análise deve levar em conta o princípio da capacidade contributiva, uma vez que é necessário diferenciar os que possuem riquezas diferentes e, conseqüentemente, os que possuem diferentes capacidades de contribuir, ou seja, tratar de forma igual apenas os que tiverem igualdade de condição, via de consequência não reconhecendo a possibilidade de utilização do benefício fiscal.

Na mesma linha de raciocínio, no julgado a seguir os profissionais liberais buscam recolher o imposto sobre serviços de forma diferenciada das empresas:

Agravo regimental no agravo de instrumento. ISS. Recepção do Decreto-Lei nº 406/68, art. 9º, § 3º. Base de cálculo das sociedades prestadoras de serviços profissionais. Tributação diferenciada que não atenta contra a isonomia ou a capacidade contributiva. Incidência da Súmula nº 663 do STF. 1. As bases de cálculo previstas para as sociedades prestadoras de serviços profissionais foram recepcionadas pela nova ordem jurídico-constitucional, na medida em que se mostram adequadas a todo o arcabouço princípio lógico do sistema tributário nacional. 2. Ao contrário do que foi alegado, a tributação diferenciada se presta a concretizar a isonomia e a capacidade contributiva. As normas inscritas nos §§ 1º e 3º não implicam redução da base de cálculo. Precedentes. 3. Agravo regimental não provido.¹⁵⁵

Depreende-se do julgado que a discussão é relativa ao modelo de pagamento de ISSQN pelas sociedades prestadoras de serviços profissionais, as quais pagam o imposto de acordo com a quantidade de sócios que compõem a organização e não pelo seu efetivo faturamento. Afirmou-se que a tributação diferenciada se presta a concretizar a capacidade contributiva.

¹⁵⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n.º 37652/MS. Data da publicação: 29/06/2012. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 10 jan. 2014.

¹⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 703982/RJ. Data da publicação: 06/06/2013. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 20 ago. 2014.

Na mesma esteira, na decisão a seguir o contribuinte busca o não recolhimento de IPI em razão das suas peculiaridades:

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ALÍNEA C DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. IPI. PESSOA FÍSICA. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO PARA USO PRÓPRIO. FUNDAMENTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE CONSTITUCIONAL. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (ART. 145, § 1º, DA CF). AUSÊNCIA DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADO. 1. O recurso especial não é adequado para rediscutir questão de natureza exclusivamente constitucional (princípio da **capacidade contributiva** - art. 145, § 1º, da CF), cabendo salientar, ademais, que o recurso extraordinário, único cabível, nem mesmo foi interposto pelo ora recorrente. 2. Dissídio jurisprudencial não comprovado, ressaltando-se que os paradigmas não guardam a necessária semelhança fático-processual com o caso em debate, no qual o acórdão recorrido possui fundamentação, apenas, constitucional. 3. Agravo regimental não provido.¹⁵⁶

Como se observa, no julgado o Poder Judiciário reconheceu que o contribuinte pessoa física não deve recolher IPI no momento da importação de veículo para uso próprio, e não para eventuais fins de comercialização, em respeito ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

Na mesma linha de raciocínio, o município pretende cobrar o ITBI dos munícipes com alíquotas progressivas:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ITBI. PORTO ALEGRE. LEI COMPLEMENTAR MUNICIPAL 197/89. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. IMPOSSIBILIDADE. ENUNCIADO 656 DA SÚMULA/STF. Agravo regimental a que se nega provimento.¹⁵⁷

Em verdade, o Poder Judiciário reconheceu a impossibilidade da utilização de alíquotas progressivas para o pagamento de ITBI para não afrontar a capacidade contributiva dos contribuintes.

¹⁵⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1363411/RS. Data de publicação: 02/05/2013. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 10 jan. 2014.

¹⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 826208/RS. Data da publicação: 29/03/2011. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 10 jan. 2014.

Nessa vereda, o julgado a seguir busca a correção das tabelas do imposto de renda:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO CONSTITUCIONAL E ECONÔMICO. CORREÇÃO MONETÁRIA DAS TABELAS DO IMPOSTO DE RENDA. LEI N. 9.250/1995. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR E CONTRARIEDADE AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO CONFISCO. RECURSO CONHECIDO EM PARTE E, NA PARTE CONHECIDA, A ELE NEGADO PROVIMENTO. 1. Ausência de pré-questionamento quanto à alegação de inconstitucionalidade formal da Lei n. 9.250/1995 por contrariedade ao art. 146, inc. III, alínea a, da Constituição da República. 2. A vedação constitucional de tributo confiscatório e a necessidade de se observar o princípio da capacidade contributiva são questões cuja análise dependem da situação individual do contribuinte, principalmente em razão da possibilidade de se proceder a deduções fiscais, como se dá no imposto sobre a renda. Precedentes. 3. Conforme jurisprudência reiterada deste Supremo Tribunal Federal, não cabe ao Poder Judiciário autorizar a correção monetária da tabela progressiva do imposto de renda na ausência de previsão legal nesse sentido. Entendimento cujo fundamento é o uso regular do poder estatal de organizar a vida econômica e FINANCEIRA do país no espaço próprio das competências dos Poderes Executivo e Legislativo. 4. Recurso extraordinário conhecido em parte e, na parte conhecida, a ele negado provimento.¹⁵⁸

De efeito, leva-se a cabo que a decisão da Corte Maior reconheceu que o princípio da capacidade contributiva está vinculado à análise da situação individual do contribuinte e que não cabe ao Poder Judiciário autorizar a correção monetária da tabela progressiva do imposto de renda na ausência de previsão legal.

Nesse diapasão, a decisão sobre as diferentes formas de tributação das empresas:

TRIBUTO REGIME MICROEMPRESAS LEI Nº 9.317/96. O Supremo assentou, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.643, relator ministro Maurício Corrêa, oportunidade na qual fiquei vencido, na companhia dos ministros Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence, que não há ofensa ao princípio da isonomia tributária quando a lei impede, por motivos extrafiscais, que microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta optem pelo sistema simplificado de recolhimento de impostos e contribuições, denominado SIMPLES. AGRAVO ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL –

¹⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 388312/MG. Data da publicação: 10/10/2011. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 20 ago. 2014.

MULTA. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil.¹⁵⁹

Ao propósito, a decisão traz à baila que o impedimento legal para que empresas de capacidades contributivas distintas se enquadrem em regime simplificado de tributação por questões extrafiscais não ofendem o princípio da isonomia tributária.

Nessa toada, é o julgamento da seguinte forma sobre a tributação do responsável tributário e não do contribuinte:

Ementa: impedida de realizar o recolhimento do ICMS na qualidade de substituta tributária, o que configura a irreversibilidade da situação. 5. Em atenção ao Princípio da Capacidade Contributiva, o substituto tributário, ainda que seja o responsável pelo recolhimento do tributo (no caso, o ICMS no REGIME antecipado), deve ter a possibilidade de repassar o seu ônus ao verdadeiro contribuinte, mediante a inclusão do valor do imposto no preço das mercadorias. Por tal motivo, o substituto apenas poderá ser cobrado pelo fisco se, por culpa ou dolo, deixar de proceder ao recolhimento do tributo, ocasião em que passará a figurar na posição de devedor principal, por desrespeito à determinação legal de proceder ao recolhimento de acordo com a sistemática da substituição. 6. Não havendo dolo ou culpa do substituto tributário, considerando que o comando legal que determinava o recolhimento do tributo pelo regime da substituição tributária foi substituído pela determinação judicial que autorizou o recolhimento pelo próprio contribuinte, não há como responsabilizá-lo pelo inadimplemento do tributo, sob pena de locupletamento do contribuinte substituído. 7. Nessas hipóteses "exigir o ICMS do substituto, como pretende o fisco, é subverter o princípio da capacidade contributiva, exonerando o contribuinte do imposto por ele devido e onerando exclusivamente o responsável" (REsp 887585/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 18/12/2008, DJe 13/3/2009). 8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.¹⁶⁰

No caso presente trata-se de uma decisão que entendeu pela impossibilidade de cobrar do substituto o imposto que é de obrigação do substituído por afrontar o princípio da capacidade contributiva, ou seja, onera o responsável tributário e não o contribuinte.

¹⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 496183/MG. Data da publicação: 19/11/2013. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 20 ago. 2014.

¹⁶⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 1028716/RS. Data da publicação: 03/05/2010. Disponível em: <www.stj.jus.br>. Acesso em: 12 ago. 2014.

Observa-se nos precedentes que os contribuintes foram diferenciados, ou seja, as riquezas diferentes foram tributadas de forma diversa, considerando as diferentes capacidades de contribuir, ou seja, tratando de forma igual apenas os que tiverem igualdade de condição. A tributação diferenciada se presta a concretizar a isonomia e a capacidade contributiva. Portanto, no caso concreto há a necessidade de se observar a situação individual e singular do contribuinte.

Portanto, os operadores do direito não interpretam de forma correta o princípio constitucional da capacidade contributiva ao analisar as engenharias tributárias implementadas pelas empresas no Brasil, ou seja, o entendimento sobre o tema não é uníssono.

Nesse contexto, versou-se sobre as previsões legais do princípio constitucional da capacidade contributiva; as posições doutrinárias sobre o assunto e alguns precedentes do Poder Judiciário sobre o tema. A seguir abordam-se as maneiras de pensar a tributação e os elementos e os métodos para interpretar o direito e finalmente o método viável para interpretar os procedimentos de gestão fiscal no atual sistema tributário nacional.

CAPÍTULO 4

INTERPRETAÇÃO

Revolvendo a questões introdutórias da análise do direito, tem-se como premissa básica a abstratividade da norma jurídica, na medida em que, de maneira indistinta, regulamenta as situações no plano das hipóteses direcionando os seus efeitos a todos, sem distinção.

Todavia, para sua aplicação no caso concreto, é necessária a sua interpretação e, em razão do sistema jurídico ser constituído por valores, deve-se ter como base fundamental a Carta Maior para solucionar as chamadas antinomias jurídicas e as lacunas do direito.

A seguir versa-se sobre os modos de pensar a tributação.

4.1 MODOS DE PENSAR A TRIBUTAÇÃO

Em linhas gerais, baseando-se em Paulo Caliendo¹⁶¹, há três modos de pensar a tributação no Direito Tributário¹⁶²: o pensamento conceitual; o pensamento normativista e o pensamento sistêmico.

No pensamento conceitual a tributação está atrelada às escolhas do poder político e não a um modelo normativo, organizado por meio da codificação ou da constitucionalização. O poder fiscal se vincula à tese da substancial ilimitação do poder soberano do Estado e tal poder se mantém no momento de criação dos tributos¹⁶³. Não há um centro normativo nesse sistema, tal esforço metodológico de

¹⁶¹ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário: três modos de pensar a Tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 90

¹⁶² Durante uma determinada época, a denominação da disciplina demonstrou-se indecisa, sendo que atualmente a maioria da doutrina já consolidou a aceitação da designação Direito Tributário. A denominação Direito Fiscal salienta o entendimento da disciplina vinculada aos propósitos financeiros do fisco em realizar a arrecadação de tributos.

¹⁶³ MICHELI, Gian Antonio. **Curso de Derecho Tributario**. Traducción y Estudio Preliminar Juli

realizar a estruturação racional do sistema tributário surge por detrás da multiplicidade de normas jurídicas desconexas, editadas pelo poder governante, no seu objetivo de arrecadar tributos.

Por outro giro, no pensamento normativista a Constituição se configura como a fonte primeira e superior do ordenamento tributário, de tal modo que da Constituição Fiscal derivam todas as demais normas jurídicas do sistema tributário. A diferença, contudo, em relação ao pensamento conceitual, se caracteriza pela compreensão de que a Carta Magna possui um aspecto eminentemente formal, na medida em que os valores que carrega são objetivados sob a forma de comandos deônticos: proibido, obrigatório e permitido. O jurídico não realiza considerações ético e políticas sobre os seus comandos, apenas garante validade e eficácia aos comandos oriundos da ética e da política que se juridicizaram e ingressaram no sistema jurídico adquirindo eficácia normativa.

Por outro viés, o pensamento sistemático irá compreender a Constituição como a norma jurídica mais importante no sistema jurídico, detentora de princípios, regras e valores jurídicos. A tributação passa a ser entendida como dever fundamental derivado do texto constitucional, e não apenas como obrigação derivada de lei. Vale dizer, o tributo será considerado o dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e da declaração dos direitos fundamentais¹⁶⁴.

Na sequência, trata-se dos Elementos e Métodos para interpretação do Direito.

4.2 ELEMENTOS E MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO

A hermenêutica visa ao estudo e à sistematização dos processos aplicáveis para determinar o sentido e o alcance das expressões do Direito. Interpretar é explicar; é esclarecer e, ao mesmo tempo, dar significado ao vocábulo.

Banacloche. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1975. p. 90

¹⁶⁴ TÓRRES, Ricardo Lôbo. **O conceito Constitucional de Tributo**. São Paulo Malheiros, 2005. p. 567.

A princípio, em se tratando de direito escrito é pelo elemento gramatical que o intérprete toma o primeiro contato com a proposição normativa.¹⁶⁵ Parte-se do pressuposto de que a ordem das palavras e o modo como elas estão conectadas são importantes para se obter o correto significado da norma.¹⁶⁶ O método gramatical ou filológico é o que pesquisa o significado das palavras da lei e pressupõe conhecimento perfeito do idioma empregado no texto.

A par disso, por ser estrutura linguística que pressupõe vontade e raciocínio, o texto legislativo exige os subsídios da lógica para a sua interpretação¹⁶⁷. Parte do pressuposto de que a conexão de uma expressão normativa com as demais do contexto é importante para obtenção do significado correto.¹⁶⁸ O elemento lógico busca e perquire o sentido e o alcance de expressões do Direito e procura a intenção do legislador.

Com efeito, não há na ordem jurídica nenhum dispositivo autônomo, autoaplicável. A norma jurídica somente pode ser interpretada e ganhar efetividade quando analisada no conjunto de normas pertinentes a determinada matéria.¹⁶⁹ A pressuposição hermenêutica é a da unidade do sistema jurídico do ordenamento. Há aqui um paralelo entre a teoria das fontes e a teoria da interpretação. Correspondente à organização hierárquica das fontes, emergem recomendações sobre a subordinação e a conexão das normas do ordenamento num todo que culmina pela primeira norma-origem do sistema, a Constituição.¹⁷⁰ A interpretação sistemática compara o dispositivo sujeito a interpretação com outros do sistema.

Em verdade, muitas vezes é necessário o recurso à pesquisa do elemento histórico. Como força viva que acompanha as mudanças sociais, o Direito se renova, ora aperfeiçoando os institutos vigentes, ora criando outros, para atender o desafio dos novos tempos. Em qualquer situação, o Direito se vincula à história e o jurista

¹⁶⁵ NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2011. p. 275.

¹⁶⁶ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo de Direito: técnica, decisão, dominação**. São Paulo: Atlas, 2001. p. 283.

¹⁶⁷ NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2011. p. 276.

¹⁶⁸ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo de Direito: técnica, decisão, dominação**. São Paulo: Atlas, 2001. p. 283.

¹⁶⁹ NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2011. p. 278.

¹⁷⁰ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo de Direito: técnica, decisão, dominação**. São Paulo: Atlas, 2001. p. 284.

que almeja um conhecimento profundo da ordem jurídica, forçosamente deverá pesquisar as raízes históricas do Direito Positivo. A Escola Histórica do Direito, concebendo o fenômeno jurídico como um produto da história, enfatizou a importância do elemento histórico para o processo de interpretação.¹⁷¹ É preciso ver as condições específicas do tempo em que a norma incide, mas não podemos desconhecer as condições em que ocorreu sua gênese.¹⁷² A interpretação histórica indaga as condições do meio quando da elaboração da norma.

Em seguida, na moderna hermenêutica o elemento teleológico assume papel de primeira grandeza. Tudo o que o homem faz e elabora é em função de um fim a ser atingido. A lei é obra humana e assim contém uma ideia de fim a ser alcançada. Na fixação do conceito e alcance da lei, sobreleva de importância o estudo teleológico, isto é, o estudo dos fins colimados pela lei.¹⁷³ A regra básica é de que sempre é possível atribuir um propósito às normas.¹⁷⁴ O fator teleológico investiga os fins que a lei visa atingir.

Ao propósito, o método tradicional ou clássico de interpretação se valeu do meio gramatical e da lógica interna. Foi adotado pela chamada Escola da Exegese, que se formou na França, no início do século XIX. O pensamento predominante da Escola era codicista, de supervalorização do código. Inclusive, pensavam os seus adeptos que o código encerrava todo o Direito. Não haveria qualquer outra fonte jurídica. Em seu teor, o código era considerado absoluto, com regras para qualquer problema social.¹⁷⁵ É o sistema dogmático, segundo o qual o intérprete é o escravo da lei.

Já no método histórico-evolutivo o intérprete não deveria ficar adstrito à vontade do legislador. A lei, uma vez criada, perde a vinculação com o seu autor. A lei vai ter vida autônoma, independente. Ao intérprete cumpria fazer uma interpretação atualizadora. Não significava alterar o espírito da lei, mas transportar o

¹⁷¹ NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2011. p. 279.

¹⁷² FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo de Direito: técnica, decisão, dominação**. São Paulo: Atlas, 2001. p. 286.

¹⁷³ NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2011. p. 279.

¹⁷⁴ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo de Direito: técnica, decisão, dominação**. São Paulo: Atlas, 2001. p. 287.

¹⁷⁵ NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2011. p. 281.

critério da época para o presente. Ou seja, o Direito deve ser um reflexo da realidade social. Ora, se a realidade evolui e a lei se mantém estática, o Direito perde a sua força. Em vez de promover o bem social, vai criar problemas e travar o progresso.¹⁷⁶ O método histórico-evolutivo procura no espírito da lei a sua interpretação. Entretanto, cabe lembrar que, a deficiência do sistema é não apresentar soluções para o caso de lacunas da lei.

Por sua vez, a teoria da interpretação logrou um grande progresso com a Livre Investigação Científica do Direito. O método se denomina livre, porque o intérprete não fica condicionado às fontes formais do Direito e, científico, porque a solução se funda em critérios objetivos baseados na organização social. Vale dizer, o direito possui duas categorias: o dado e o construído. O dado corresponde à realidade observada pelo legislador, às fontes materiais do Direito, como os elementos econômicos, moral, científico, técnico, cultural, histórico, político, etc. O construído é uma operação lógica e artística que, considerando o dado, subordina os fatos a uma ordem de fins. Somente depois de haver esgotado os recursos da lei, analogia e costume, ficaria o intérprete livre para pesquisar o modelo jurídico na chamada natureza positiva das coisas, que consiste na organização econômica, social e política do país.¹⁷⁷ A Livre Investigação Científica do Direito foi mais um passo à frente na evolução da hermenêutica Jurídica e por isso alcançou ampla repercussão.

De efeito, o método do Direito Livre concedia ampla liberdade ao intérprete na aplicação do Direito. A corrente se denominou livre, porque assim deixava o intérprete em face da lei. O juiz, ao decidir uma questão poderia abandonar o texto legal, se o considerasse incapaz de fornecer uma solução justa para o caso. Se a lei fosse justa deveria ser adotada, caso contrário seria colocada de lado e o intérprete ficaria livre para aplicar a norma que julgasse acorde com os critérios de justiça.¹⁷⁸

¹⁷⁶ NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. Rio de Janeiro:Editora Forense, 2011. p. 283.

¹⁷⁷ NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. Rio de Janeiro:Editora Forense, 2011. p. 284.

¹⁷⁸ NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. Rio de Janeiro:Editora Forense, 2011. p. 285.

Na sequência versa-se sobre método de interpretação para ser utilizado pelos juristas nos procedimentos de economia fiscal implementados pelas empresas.

4.3 INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA

Nesse momento importante considerar especificamente do método de interpretação a ser utilizado na análise de validade dos planejamentos tributários pelos operadores do direito.

Em suas lições, Pontes de Miranda aborda a necessidade de interpretar a Constituição de forma a assegurar a maior efetividade possível:

Nada mais perigoso do que fazer-se Constituição sem o propósito de cumpri-la. Ou de só se cumprir nos princípios de que se precisa, ou se entende devam ser cumpridos – o que é pior (...). No momento, sob a Constituição que, bem ou mal, está feita, o que nos incumbe, a nós, dirigentes, juízes e intérpretes, é cumpri-la. Só assim saberemos a que se serviu e a que não serviu, nem serve. Se a nada serviu em alguns pontos, que se emende, se reveja. Se em algum ponto a nada serve – que se corte nesse pedaço inútil. Se a algum bem público desserve, que pronto se elimine. Mas, sem a cumprir, nada saberemos. Nada sabendo, nada poderemos fazer que mereça crédito. Não a cumprir é estrangulá-la ao nascer.¹⁷⁹

Importante anotar as considerações de Carlos Ayres de Brito:

No processo de interpretação de uma norma constitucional, reconhecer à norma isolada o máximo de eficácia que a sua formação linguística, a sua logicidade, a sua história e a sua teleologia permitirem, evitando sempre que possível a norma regulamentadora.¹⁸⁰

Cabe mencionar, ainda, a explicação de Luís Roberto Barroso sobre o assunto:

O intérprete constitucional deve ter compromisso com a efetividade da Constituição: entre interpretações alternativas e plausíveis, deverá

¹⁷⁹ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969**. Vol. 2ª Ed. São Paulo: RT, 1970. p. 15.

¹⁸⁰ BRITO, Carlos Ayres. **Teoria da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 198.

prestigiar aquela que permitia a atuação da vontade constitucional, evitando o limite do possível, soluções que se refugiem no argumento da não autoaplicabilidade da norma ou na ocorrência de omissão do legislador.¹⁸¹

Ou seja, os preceitos normativos devem ser seguidos pelos mais diversos agentes envolvidos dentro de um sistema com a finalidade de harmonizar o seu todo. Então, as normas precisam ser interpretadas de forma que se assegurem as relações entre os contribuintes e o Estado.

Por sua vez, é possível vislumbrar um sistema jurídico que Juarez Freitas expõe como sendo:

Uma rede axiológica e hierarquizada de princípios gerais e tópicos, de normas e de valores jurídicos cuja função é a de, evitando ou superando antinomias, dar cumprimento aos princípios e objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito, assim como se encontram consubstanciados, expressa ou implicitamente, na Lei Maior.¹⁸²

O princípio da hierarquização axiológica é um metaprincípio que “faz às vezes de um imperativo principiológico que imprime unidade sistemática aos fins jurídicos”.¹⁸³ A maior importância desse superprincípio é o de superar as antinomias e as contradições que possam ocorrer no interior do sistema.

Relevante o trecho abaixo, emanado dos ensinamentos de Juarez Freitas que acrescenta:

O metacritério que ordena, diante inclusive de antinomias no plano dos critérios, a prevalência do princípio axiologicamente superior em relação às demais, visando-se a uma exegese que impeça a autocontradição do sistema conforme a Constituição e que resguarde a unidade sintética dos seus múltiplos comandos¹⁸⁴.

Ao se entender o direito como um sistema, sua interpretação há de ser sistemática. Juarez Freitas, que procura dar uma ótica ampliada ao tema, verbaliza:

¹⁸¹ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 4.^a Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 329.

¹⁸² FREITAS, Juarez. **Interpretação sistemática do direito**. 5 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 44.

¹⁸³ FREITAS, Juarez. **Interpretação sistemática do direito**. 5 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 80.

¹⁸⁴ FREITAS, Juarez. **Interpretação sistemática do direito**. 5 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 81.

A interpretação sistemática deve ser definida como uma operação que consiste em atribuir a melhor significação, dentre várias possíveis, aos princípios, as normas e aos valores jurídicos, hierarquizando-os num todo aberto, fixando-lhes o alcance e superando antinomias, a partir da conformação teleológica, tendo em vista solucionar os casos concretos.¹⁸⁵

Com efeito, o ordenamento jurídico tem que ser entendido como um sistema aberto e harmônico, cabendo aos operadores do direito a responsabilidade de interpretar as normas que o compõem com o fito de dar cumprimento aos seus objetivos fundamentais.

Por sua vez, Juarez Freitas ao externar sua visão apregoa que “interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do Direito”.¹⁸⁶

Cabe frisar que a norma por si só não é suficiente para a solução das pretensões resistidas nos casos concretos, em razão de ser abstrata, então é necessária a sua interpretação.

Do exposto, é pelo método sistemático que se resolverão os conflitos normativos que surgirem. Interpretar consiste em hierarquizar, seja em relação às normas, em inferior ou superior, geral ou especial, seja em relação aos princípios e aos valores jurídicos. A hierarquização de princípios e valores visa a superar as antinomias e o parâmetro pelo qual os juristas devem se nortear é a Lei Maior.

Imprescindível se faz apregoar a clara lição de Juarez Freitas em relação à interpretação sistemática:

Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento da interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados, ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar,

¹⁸⁵ FREITAS, Juarez. **Interpretação sistemática do direito**. 5 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 81.

¹⁸⁶ FREITAS, Juarez. **Interpretação sistemática do direito**. 5 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 70.

com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação¹⁸⁷.

Diante do exposto, ao analisar o planejamento tributário diante do princípio constitucional da capacidade contributiva, no atual modelo brasileiro, por meio de uma interpretação sistemática, é necessário utilizar os preceitos constitucionais de maneira mais extensiva possível, de maneira a atingir a riqueza dos contribuintes sem destruir a fonte criadora.

Vale lembrar que tanto um lado (empresa) quanto outro (fisco) têm arcabouço normativo que lhes garante o juízo de legalidade, razão pela qual o intérprete será obrigado a seguir em direção à ponderação entre essas regras ou princípios, o que escapa do juízo de legalidade e traz certo grau de insegurança para as partes envolvidas.

Não obstante isso, a interpretação sistemática do princípio constitucional da capacidade contributiva contribuiu para reduzir a insegurança jurídica das empresas ao realizarem um planejamento tributário, devendo ser compreendido como um verdadeiro limitador ao poder de tributar do Estado, afastando-se a pecha de que sua aplicação deve sempre favorecer o fisco.

Ao propósito, os operadores do Direito devem interpretar o planejamento tributário vinculado ao princípio constitucional da capacidade contributiva analisando a situação real de cada contribuinte por meio de uma interpretação sistemática.

Por seu turno, a interpretação correta do plexo de valor na análise da sistemática dentro do atual sistema impositivo brasileiro influencia positivamente sobre os problemas defrontados entre o fisco e o contribuinte.

Assim, as perspectivas que se vislumbram com essa interpretação sistemática e, conseqüentemente, a redução da insegurança jurídica são as seguintes: i) eliminação do componente de incerteza resultante da disputa entre os contribuintes e o fisco; ii) aumento da eficiência nas transações empresariais através da redução de tributos e iii) redução da carga tributária para as empresas brasileiras.

¹⁸⁷ FREITAS, Juarez. **Interpretação sistemática do direito**. 5 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 74.

Vale lembrar, no viés do fisco que as possíveis diminuições na arrecadação seriam compensadas com ganhos de receita tributária pelo governo em virtude dos novos negócios desenvolvidos pelos empresários.

Inclusive, frise-se que uma interpretação sistemática do planejamento, reconhecendo o princípio como um limitador ao poder de tributar do Estado, para identificar se a alternativa é legal, estimulará o empreendedorismo e a consequente ampliação de negócios empresariais. Ao contrário, uma interpretação ineficiente pode dificultar ou mesmo inviabilizar a criação de novas firmas.

Este capítulo evidenciou algumas maneiras de pensar a tributação, abordou os elementos e os métodos de interpretação do Direito e sustentou que a interpretação sistemática é o método para resolver as antinomias e lacunas do direito nas demandas entre o fisco e o contribuinte concernentes às engenharias fiscais executadas pelas empresas utilizando como balizador os princípios constitucionais, em especial o princípio constitucional da capacidade contributiva que compõe o atual sistema tributário brasileiro.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A escolha desse tema foi motivada pela insegurança jurídica criada pela atuação do fisco brasileiro que inibe a elisão fiscal nas empresas em total violação aos efeitos de diversos plexos de valores, especialmente ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

No Capítulo 1 observou-se que a legislação permite a realização de planejamentos tributários, bem como, e na mesma toada, que os doutrinadores são favoráveis às implementações de engenharias fiscais e, finalmente, que os precedentes judiciais reconhecem como válidos os procedimentos executados pelas empresas que visem à economia de tributos, desde que dentro de uma legalidade, podendo o empresário buscar a forma menos onerosa de encargos tributários em seu empreendimento.

No Capítulo 2 evidenciou-se que o sistema tributário é composto por imposições legais. Essas exigências denominadas de tributos são devidas aos entes políticos e sua finalidade é servir de meio para o atendimento às necessidades financeiras do Estado de modo que esse possa realizar sua função estatal. As exigências legais estão descritas na Carta Magna. A par disso, a doutrina e a jurisprudência, ao analisar esse rol e considerando suas características, concluem que as espécies tributárias são cinco: a) impostos; b) taxas; c) contribuições de melhoria; d) contribuições especiais; e e) empréstimos compulsórios. Para exigência dessas exações é imprescindível à existência de lei. O modelo é formado pelos instrumentos primários e instrumentos secundários, os quais formam sua legislação tributária. Por tais razões, o sistema tributário nacional pode ser entendido como um conjunto de tributos existentes em um país, simultaneamente unidos às normas e princípios que os regem, para regulamentar a arrecadação e a distribuição das rendas, objetivando prover recursos para a estrutura e o financiamento estatal. Por seu turno, demonstrou que as características do sistema impositivo brasileiro são complexas, ao mesmo tempo, apresenta várias antinomias e lacunas em sua legislação, dificultando sua aplicação prática no ambiente empresarial.

No Capítulo 3 observou-se que o Direito Tributário brasileiro é regido pelos princípios que constituem a base de toda a ordem tributária. A Carta Magna traz à baila de forma expressa o princípio constitucional da capacidade contributiva, que pretende prevenir que os contribuintes sejam tributados de acordo com sua real possibilidade de pagamento. Não obstante isso, os precedentes judiciais não são uniformes ao decidir as celeumas tributárias baseadas no princípio constitucional da capacidade contributiva.

No Capítulo 4 foram apresentados algumas maneiras de pensar a tributação e os elementos e métodos de interpretação do direito. Além disso, abordou o método sistemático para interpretação das engenharias tributárias executadas pelos empreendimentos no Brasil, utilizando como balizador os princípios constitucionais.

Por consecução lógica os operadores do Direito não utilizam um método aconselhável para resolver as antinomias jurídicas e as lacunas do direito ao tratar da elisão fiscal, uma vez que analisam por métodos que não consideram o sistema jurídico como um todo.

Desta forma, é possível afirmar que a hipótese apresentada, qual seja a interpretação sistemática dos pressupostos jurídicos do planejamento tributário no contexto do atual sistema impositivo brasileiro com ênfase no princípio constitucional da capacidade contributiva contribui para reduzir a insegurança jurídica no desenvolvimento da atividade empresarial, foi confirmada.

Em verdade, a Constituição tem natureza dúplice, tanto como a carta de direitos, ao tratar das limitações ao poder de tributar, quanto como de competências, ao determinar o poder de tributar. De um lado como norma de atribuição de competências e de outro como norma de exclusão de competências sobre determinadas condutas. É a norma mais importante na atribuição do dever fundamental de pagar tributos, bem como na sua compreensão como um sistema de princípios, regras e valores constitucionais. Consequentemente, para entender a relação entre o planejamento e o princípio dentro do modelo atual brasileiro, a interpretação deve ser sistemática.

Além disso, a Lei Maior, sendo um conjunto de princípios e normas nela formalmente positivados, não deve ser interpretada de maneira a reduzir a eficácia de suas normas, obtendo-se uma interpretação mínima de seus preceitos.

Com efeito, as perspectivas que se vislumbram com a redução da insegurança jurídica são as seguintes: a) eliminação do componente de incerteza resultante das disputas entre os contribuintes e o fisco; b) aumento da eficiência nas transações empresariais através da efetivação dos procedimentos para economia fiscal e c) redução da carga tributária para as empresas brasileiras.

Em última análise, os operadores do direito devem utilizar a interpretação sistemática ao analisarem os planejamentos tributários diante do princípio constitucional da capacidade contributiva para resolver as antinomias jurídicas e as lacunas do direito nas pretensões resistidas, via de consequência diminuir a insegurança jurídica nas relações entre o Estado (fisco) e as empresas (contribuintes).

REFERÊNCIA DAS FONTES CITADAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Compensação de Prejuízos Fiscais em Casos de Incorporação, Fusão e Cisão**. São Paulo, 2002.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. 10.^a ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51**. 2.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- _____. **Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance**. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributários, n. 7, Belo Horizonte: Del Rey, set/dez de 2000.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- _____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.^a ed. São Paulo: Companhia Editora Forense, 2004.
- BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo**. 4.^a Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6.^a Edição. São Paulo: Noeses, 2013.
- BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento Tributário: IPI, ICMS, ISS e IR**. 7.^a ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- _____. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. São Paulo: Atlas, 7.^a ed. 2011.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 63486/SP. Data da Publicação: 08/03/2008. *Disponível em:* <www.stf.jus.br>. *Acesso em:* 20 ago. 2014.
- _____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 404608/RS. Data da Publicação: 04/10/2013. *Disponível em:* <www.stf.jus.br>. *Acesso em:* 25 ago. 2014.
- _____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 138.284/CE. Data da Publicação: 04/08/1998. *Disponível em:* <www.stf.jus.br>. *Acesso em:* 25 ago. 2014.
- _____. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 703982/RJ. Data da publicação: 06/06/2013. *Disponível em:* <www.stf.jus.br>. *Acesso em:* 20 ago. 2014.
- _____. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 826208/RS. Data da publicação: 29/03/2011. *Disponível em:* <www.stf.jus.br>. *Acesso em:* 10 jan. 2014.
- _____. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 496183/MG. Data da publicação: 19/11/2013. *Disponível em:* <www.stf.jus.br>. *Acesso em:* 20 ago. 2014.
- _____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 946.707/RS. Data da publicação: 01/10/2010. *Disponível em:* <www.stj.jus.br>. *Acesso em:* 25 ago. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 1447131. Data da Publicação: 05/06/2014. *Disponível em:* <www.stj.jus.br>. Acesso em: 25 ago. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 946.707/RS. Data da Publicação: 01/10/2010. *Disponível em:* <www.stj.jus.br>. Acesso em: 25 ago. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n.º 37652/MS. Data da publicação: 29/06/2012. *Disponível em:* <www.stj.jus.br>. Acesso em: 10 jan. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1363411/RS. Data de publicação: 02/05/2013. *Disponível em:* <www.stj.jus.br>. Acesso em: 10 jan. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 1028716/RS. Data da publicação: 03/05/2010. *Disponível em:* <www.stj.jus.br>. Acesso em: 12 ago. 2014.

_____. Tribunal Regional Federal (4ª Região). Recurso de Apelação nº 5000053.29.2010.404.7005. Data da Publicação: 03/10/2013. *Disponível em:* <www.stf.jus.br>. Acesso em: 20 ago. 2014.

_____. **Código Tributário Nacional; Código de Processo Civil; Constituição Federal.** 2.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRITO, Carlos Ayres. **Teoria da Constituição.** Rio de Janeiro: Forense, 2003.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário: três modos de pensar a tributação:** elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CAMPOS, Cândido Henrique de. **Planejamento tributário: imposto de renda: pessoas jurídicas.** 4.ª ed. São Paulo: Atlas, 1987.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** 7.ª ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 21.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 26.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CASSONE, Vítório. **Direito Tributário.** 24.ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CASTRO JUNIOR, Osvaldo Agripino; SILVA, Renato Rodrigues da. **Breves notas sobre a limitação da responsabilidade civil no transporte marítimo de carga perigosa e substâncias nocivas à luz da Convenção HNS 2010.** Revista Jurídica Unicuritiba, v. 1, p. 193-214, 2013.

_____. **A democratização do Poder Judiciário.** Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1998.

_____. **Os sistemas judiciais norte-americano e brasileiro e o impacto no desenvolvimento social: uma abordagem neo-institucionalista.** Disponível em: <<http://www.periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/download/15511/14067>> Acesso em: 17 set. 2014.

- CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática**. 2.^a ed. Atlas, 2009.
- COELHO, Sacha Calmon. **O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988**. 3.^a ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.
- CONTI, José Maurício. **Princípio Tributário da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo-SP: Dialética, 1997.
- COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4.^a ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento Tributário: teoria e prática**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- DANTAS NETO, Afonso Tavares. **Temas Tributários: Capacidade Contributiva, Custas Judiciais, Dação em Pagamento**. Rio – São Paulo: ABC Editora, 2003.
- DOMINGUES, José Luiz Nunes. **Planejamento Tributário: economia legal de recursos para as empresas**. Belém: Alves Gráfica e Editora, 2000.
- DOWER, Nelson Godoy Bassil. **Instituições de Direito Público e Privado**. 13.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- FABO, Diego Marín-Barnuevo. **La protección del mínimo existencial en el ámbito del I.R.P.F.** Madri: Colex, 1996.
- FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. 9.^a ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo de Direito: técnica, decisão, dominação**. São Paulo: Atlas, 2001.
- FREITAS, Juarez. **A Interpretação sistemática do direito**. São Paulo: Malheiros, 5.^a ed., 2010.
- GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3.^a ed. São Paulo: Dialética, 2011.
- GREGORIO, Argos Magno de Paula. **A harmonização da capacidade Contributiva com os princípios formadores do subsistema constitucional tributário brasileiro**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, 2008.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.
- GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. **Planejamento tributário: análise jurídica e ética**. Curitiba: Juruá, 2001.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 23.^a ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- _____. **Código Tributário Nacional**. 20.^a ed. São Paulo: Rideel, 2014.
- HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática**. 34.^a Edição. São Paulo: IR Publicações, 2009.
- HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. 1.^a Ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

LATORRACA, Nilton. **Direito tributário: imposto de renda das empresas**. 15.^a ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Legislação tributária: uma introdução ao planejamento tributário**. 9.^a ed. São Paulo: Atlas, 1983.

LEMKE, Gisele. **Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. São Paulo: Manole, 2003.

_____. **Curso de direito tributário**. 13.^a ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.

MALKOWSKI, Almir. **Planejamento Tributário e a Questão da Elisão Fiscal**. São Paulo: Direito, 2000.

MARINS, James. **Elisão Tributária e sua Regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra; BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários a Constituição do Brasil**. 6.^o volume - Tomo I: Saraiva, 1990.

MELO, José Eduardo Soares de. **Capacidade contributiva**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias, São Paulo, v. 14, 1998.

MELO, José Eduardo Soares de. **Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O Planejamento tributário e a lei complementar 104. 1.^a reimp. São Paulo: Dialética, 2002.

MENEZES, Fabíolla Kataryna de Macêdo. **Justiça tributária: Questão de Cidadania. O princípio da capacidade contributiva**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XII, n. 68, set 2009.

MICHELI, Gian Antonio. **Curso de Derecho Tributario**. Traducción y Estudio Preliminar Juli Banacloche. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1975.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

MOSQUETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Traducción, Estudio y Notas Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vázquez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2011.

NOGUEIRA, Alberto. **Teoria dos Princípios Constitucionais Tributários: A nova matriz da cidadania democrática na pós-modernidade tributária**. Rio de Janeiro: Saraiva, 2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15.^a ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2.^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Breves considerações sobre a capacidade contributiva e a isonomia.** In: SCHOUERI, Luiz Eduardo (coord). Direito Tributário. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. **A Elisão Fiscal antes da Lei Complementar nº 104.** In, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) O planejamento tributário e a lei complementar 104. São Paulo: Dialética, 2002.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário.** 10.^a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia para Pesquisa Jurídica: teoria e prática.** 12.^a ed. São Paulo: Conceito Editorial, 2011.

PASOLD, Cesar Luiz. **Prática da pesquisa Jurídica: ideias e ferramentas úteis para o pesquisador do Direito.** 8.^a ed. Florianópolis: OAB/SC, 2003.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Planejamento Tributário.** São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004.

REGIANI, Rogê Carlos Dias. **Um Panorama para Modernizar o Sistema Tributário Nacional.** In: COSTA, Armando Dalla; JÚNIOR, Eduardo Gelinski; LOPES, Janete Leige. (Org.). Ensaio sobre Economia paranaense e brasileira. 1.^a ed. Curitiba: CRV, 2012, v. 1. p. 335-361.

_____. **Um Panorama para Modernizar o Sistema Tributário Nacional.** Curitiba, 2009. Dissertação (Mestrado em Economia). Universidade Federal do Paraná/PR.

_____. **A Importância do Planejamento Tributário para as Sociedades Empresárias.** Diário de Guarapuava, Guarapuava. p. 06-06, 20 abr. 2004.

_____. **O princípio constitucional da capacidade contributiva e o planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro.** In: III SIEPE - Semana de Integração Ensino, Pesquisa e Extensão, 2013, Guarapuava. Anais da III SIEPE - Semana de Integração Ensino, Pesquisa e Extensão, 2013.

RODRIGUES, João Pedro Silva. **Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como direito fundamental.** Revista de Direito e Gestão Fiscal. Coimbra: Coimbra, 2002.

RUSSI, Suzana de Fátima. **A eficácia do princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro.** Itajaí – SC, 2007.

SANTOS, Nélida Cristina dos. **A Capacidade Contributiva e os Símbolos de Riqueza.** São Paulo: Lex Magister, 2007.

SHANGAKI, Mário. **Gestão de Impostos: para Pessoas Físicas e Jurídicas.** São Paulo: Saint Paulo Institute of Finance, 2003.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

TÁMEZ, Carlos André Silva; MORAES JUNIOR, José Jaime. **Finanças públicas.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva.** São Paulo: Malheiros, 2002.

TÔRRES, Ricardo Lôbo. **Curso de Direito Financeiro Tributário**. 12.^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **O Conceito Constitucional de Tributo**. São Paulo Malheiros, 2005.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais**. Vol. 2 Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

VELLOSO, Andrei Pitten. **A Teoria da Igualdade Tributária e o Controle de Proporcionalidade das Desigualdades de Tratamento**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. a. 15, n. 76, set./out. 2007. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento Tributário: Fusão, Cisão e Incorporação**. 8.^a ed. Curitiba: Juruá, 2014.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.