

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS E GERENCIAIS DO CENTRO  
UNIVERSITÁRIO DE BELO HORIZONTE (UNIBH / DCJPG) / REVISTA E-CIVITAS

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SEUS DIVERSOS REGIMES DE REGULAÇÃO**

BELO HORIZONTE – MG  
2008

**RESUMO**

Iremos abordar, por meio do presente trabalho, o instituto do Planejamento Tributário face à sua aplicabilidade em matéria de ordem fiscal. O tratamento dado para o referido instituto vem despertando enormes discussões doutrinárias e jurisprudenciais de notáveis juristas, principalmente no que concerne à repercussão social gerada pela diferenciação dos paradigmas da elisão, evasão e elusão no âmbito da economia empresarial.

Primeiramente, iremos apresentar alguns conceitos fundamentais que se relacionam ao tema, para maior compreensão da matéria. Em seguida, passaremos à análise dos aspectos práticos, bem como sua relação com o dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito. Em seguida, superada a compreensão inicial do tema, através dos conceitos apresentados, passaremos à análise da inovação do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Por fim, adentraremos ao estudo da aplicabilidade do Planejamento Tributário consoante o Princípio da Sobrevivência Empresarial.

**Palavras-chave:** Planejamento tributário. Elisão, evasão e elusão fiscais. Princípio da sobrevivência empresarial.

## **ABSTRACT**

We will address, through this work, the Tax Planning institute according to its applicability in terms of tax issues. The treatment given to the institute is attracting great doctrinal and jurisprudential discussions of notable lawyers, especially regarding the social impact generated by the differences between the paradigms of Tax Avoidance, Tax Evasion and related, within the business economy.

First of all, we will present some fundamental concepts related to the theme for a better understanding of the subject of this article. Then, we will analyze the practical aspects as well as its relationship with the fundamental duty of collecting taxes in a democratic State. Then, overcome initial understanding of the issue through the concepts presented, we will analyse the innovation of Article 116, paragraph one, of the National Tax Code.

Finally, we will study the applicability of the Tax Planning according to the Principle of Business Survival.

**Keywords:** Tax Planning. Tax Avoidance, Tax Evasion and related. Principle of business survival.

## **SUMÁRIO**

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>04</b>
<b>2 ASPECTOS CONCEITUAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>05</b>
<b>3 DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A SUA RELAÇÃO COM A PREMISA DO DEVER FUNDAMENTAL DE RECOLHER TRIBUTOS.....</b>	<b>07</b>
<b>4 FIGURAS INERENTES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>09</b>
<b>5 FASES DOUTRINÁRIAS SOBRE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>12</b>
<b>6 SÍNTESE CONCLUSIVA.....</b>	<b>14</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>15</b>

## **1 INTRODUÇÃO**

O presente estudo objetiva expor considerações acerca das principais questões que contornam o instituto do Planejamento Tributário e suas vicissitudes, face à sua aplicabilidade em matéria de ordem fiscal. Tema controvertido e polêmico, discutido na doutrina e jurisprudência brasileira, ante a variação de interpretações concedidas ao referido instituto, notadamente no que se refere à repercussão social gerada pela diferenciação dos paradigmas da elisão, evasão e elusão no âmbito da economia empresarial.

Primeiramente, iremos apresentar alguns conceitos fundamentais que se relacionam ao tema, para maior compreensão da matéria. Em seguida, passaremos à análise dos seus aspectos práticos, bem como sua relação com o dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito.

Superada a compreensão inicial do tema, através dos conceitos apresentados, passaremos à análise da inovação do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Visando facilitar a compreensão do tema ora abordado, iremos destrinchar o citado artigo e valer-se do posicionamento de ilustres doutrinadores para melhor estudo da matéria.

Finalizemos nosso trabalho, apresentando nossa conclusão final acerca da aplicabilidade do Planejamento Tributário consoante o Princípio da Sobrevivência Empresarial.

## 2 ASPECTOS CONCEITUAIS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Para iniciarmos nosso trabalho, é essencial a conceituação da palavra planejamento. Consultando o Dicionário Aurélio (2000, p. 538) entre os diversos significados encontrados, merece destaque o que dispõe que planejar é “*fazer o plano ou a planta de; projetar, traçar, tencionar, projetar (...)*”.

Segundo o ilustre tributarista Cesar A. Guimarães Pereira (2001, p. 13):

A dinâmica da incidência da norma jurídica que institui tributos não é diferente da que caracteriza a generalidade das normas jurídicas de conduta. Há a previsão abstrata de um modelo de fato. Esse modelo é referido a partir de certas características do fato (local e momento de ocorrência, pessoa envolvida, núcleo da ação relativa ao fato etc.) Na medida em que um fato real corresponda ao modelo, há a subsunção e a norma jurídica tributária desencadeia seus efeitos. Ou seja, surge o dever de recolher tributo.

O planejamento tributário relaciona-se exatamente com essa dinâmica. Corresponde à construção ou à preparação dos fatos praticados pelo particular de forma que não se enquadrem no modelo da norma jurídica tributária – embora – permitindo obter resultados econômicos similares aos do fato efetivamente previsto na norma tributária.

O professor James Marins (2002, p. 33) denomina *planejamento tributário* ou *tributário lato sensu* como sendo:

a análise do conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica), 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.

O planejamento tributário pode se dar através da adoção de variadas formas. Pode ser por meio do uso de *mecanismos administrativos próprios* como o redirecionamento de atividade, a reorganização contábil e a reestruturação societária, ou por intermédio de *mecanismos fazendários de elisão induzida ou permitida*, como a utilização de opção para regimes fiscais mais benéficos, e também o aproveitamento de prerrogativas e *incentivos fiscais gerais ou setoriais*, como imunidades, isenções, zonas francas, incentivos estaduais ou municipais, ou até mesmo através da escolha de tratados internacionais (*treaty shopping*).

A prática empresarial sob análise deve ser estudada também pelo aspecto da liberalidade econômica exemplificada pelo citado jurista (MARINS, 2002, p. 13), veja-se:

Mas o Estado de Direito não é construído somente a partir de juridicidade, constitucionalidade e base humana, justiça e segurança. Também na gênese do Estado de Direito está seu supedâneo econômico (estudado pelo Direito Financeiro) que encontra na tributação a principal expressão do *contrato social* de Jean Jacques Rousseau. Mas – também paradoxalmente – é o fenômeno tributário que, sempre que desencadeado, figura entre as manifestações que mais profundamente atingem o binômio fundamental propriedade e liberdade.

Submeter-se à tributação é a um só tempo expressão máxima do exercício da cidadania e maior limitação ao livre gozo da liberdade e da propriedade imposta ao cidadão. É o paradoxo insuperável do Estado de Direito: a máxima proteção à liberdade e à propriedade se dá precisamente através das limitações que lhes são opostas.

Por outro lado, o planejamento tributário (elisão fiscal), sob uma perspectiva estrita, entende-se como aquela atividade que, dentro do âmbito da liberalidade individual que o contribuinte tem de se auto-organizar, é permitida pelo direito positivo, não sendo considerado como planejamento tributário a prática de atos ilícitos, a extrafiscalidade e a concessão de incentivos e as opções fiscais. Analisaremos essa questão quando falarmos de elisão fiscal.

Em suma, o planejamento tributário consubstancia-se em prática empresarial que visa traçar os fatos tributáveis de uma determinada atividade comercial, e, conseqüentemente, alterná-los da forma menos onerosa, sem, contudo, ultrapassar a esfera da licitude.

### **3 DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A SUA RELAÇÃO COM A PREMISA DO DEVER FUNDAMENTAL DE RECOLHER TRIBUTOS**

É cediço que a interpretação econômica da legislação tributária deve ser amparada por diversos princípios constitucionais, principalmente às regras da legalidade estrita (art. 5, II, 150, I, ambos da CF/88), da isonomia (art. 5º, *caput*, da CF/88), da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF/88), dentre outros mais.

A respeito do princípio da legalidade, Alexandre de Moraes (2001, p. 67) acentua que:

O art. 5º, II, da Constituição Federal, preceitua que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Tal princípio visa combater o poder arbitrário do Estado. Só por meio das espécies normativas devidamente elaboradas conforme as regras de processo legislativo constitucional, podem-se criar obrigações para o indivíduo, pois são expressão de vontade geral. Com o primado soberano da lei, cessa o privilégio da vontade caprichosa do detentor do poder em benefício da lei.

O Membro do Parquet de Contas do Estado de Pernambuco Ricardo Alexandre (2007, p. 104-105), ensina sobre o princípio da isonomia que:

A acepção horizontal refere-se às pessoas que estão niveladas (daí a nomenclatura), na mesma situação que, portanto, devem ser tratadas da mesma forma. Assim, contribuintes com os mesmos rendimentos e mesmas despesas devem pagar o mesmo imposto de renda.

O princípio da capacidade contributiva encontra-se institucionalizado na idéia de moralidade tributária, na medida em que enseja (ou pelo menos deveria ensejar) a consecução da isonomia no recolhimento de tributos, conforme os objetivos consignados na Carta Magna de 1988.

A importância do pagamento de tributos para uma melhor consecução das atividades públicas é banca de discussões há muito tempo.

Nesse contexto, torna-se indispensável o angariamento de recursos para execução de tarefas hábeis a efetivar o cumprimento da função social do Estado Democrático de Direito.

De acordo com o nosso pacto federativo (art. 1º da CF/88), e através de uma interpretação teleológica do mesmo, verifica-se que os particulares devem contribuir, na medida de suas capacidades econômicas, para o financiamento e desempenho das atividades públicas. Tal financiamento é realizado por meio do recolhimento de tributos que, nesse contexto, são a principal fonte de recursos do nosso Poder Público.

Saliente-se que somente com o surgimento do Estado Social os estudiosos da área tributária e econômica começaram a perceber que o dever de recolher tributos é mais do que um dever

fundamental do Estado Democrático de Direito, se revestindo, portanto, no primado de cidadania e de solidariedade por parte de todos os contribuintes. (CARDOSO, 2004, p. 137)

O jurista Ricardo Lobo Torres (1998, p. 301) concorda com esse mesmo entendimento, veja-se:

A idéia de solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal por um motivo de extraordinária importância: tributo é um dever fundamental. Sim, o tributo se define como o dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais. Transcende o conceito de violação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional. O dever não é pré-constitucional como a liberdade, mas se apresenta como obra eminentemente constitucional. Ora, se a solidariedade exige primordialmente a dimensão do dever segue-se que não encontra melhor campo de aplicação do que o tributário, que regula o dever fundamental de pagar tributo, um dos pouquíssimos deveres do cidadão do Estado Liberal, ao lado dos de prestar o serviço militar, compor o júri e servir à justiça eleitoral.

Obtempera o ilustre advogado Alessandro Mendes Cardoso (2004, p. 146-147) que:

A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, requer um componente de adesão popular para se tornar eficaz e mesmo legítima, sendo que uma visão negativa do sistema tributário contribui para uma atitude evasiva dos contribuintes.

Vinculada a tributação a fins de justiça social e fundamentada no sentimento de solidariedade, inegavelmente ela terá um componente ético e mesmo de necessidade prática, que permite maior grau de aceitação por parte dos contribuintes.

[...]

Contudo, tanto o grau de aceitação do dever de recolher tributos com sua configuração como dever fundamental como dever de cidadania estão intimamente ligados à forma como está estruturada a tributação. Somente um sistema fiscal que esteja vinculado a parâmetros de justiça na repartição do ônus de solidariedade (configurado no efetivo desenvolvimento do princípio da capacidade contributiva) e que se desenvolva com respeito aos limites do poder de tributar e aos direitos tributários dos contribuintes pode ser baseado na solidariedade e na condição de cidadania.

A repulsa à tributação pelos contribuintes pode ser dar por motivos exclusivamente egoístas, baseados no desejo de acumular o maior montante de riqueza possível, desprovido de qualquer senso de dever e responsabilidade social.

Assim, conforme se demonstrará ao longo deste trabalho, a atividade tributária estatal deve sopesar os meios de exação ante os princípios preconizados no “Estatuto do Contribuinte”. Ao contrário, o dever de recolher tributos perde o seu enfoque, dando margem às atividades ilícitas dos contribuintes.



#### 4 FIGURAS INERENTES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Não obstante a extensa doutrina que trata do tema planejamento tributário, vêm à baila questões importantes no que diz respeito às figuras que pairam sobre o referido instituto.

Faz-se necessário um estudo aprofundado em cada regime jurídico usado para classificar as atitudes do agente em relação ao fisco, vez que, a doutrina pátria vem se divergindo quanto às suas características ou até mesmo e sua existência, como o que acontece com a elusão tributária.

Vale ressaltar, antes de aprofundarmos no tema, que, amparado na doutrina italiana, podemos classificar três condutas praticadas pelo contribuinte em relação à hipótese de incidência e o fato gerador, quais sejam: evasão (*evassione*); elisão (*risparmio d'imposta*); elusão (*elusione*)

Passa-se ao estudo de cada elemento:

Evasão: a evasão fiscal trata-se de conduta ilícita praticada pelo contribuinte, depois da ocorrência do fato gerador, em regra, com o fito de fugir, suprimir, ocultar tributo, isto é, a “prática de atos que visam a evitar o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fiscal. Aqui o fato gerador ocorre, mas o contribuinte o esconde do Fisco, na ânsia de fugir à tributação”. (ALEXANDRE, 2007, p. 270)

Entretanto a regra do fator cronológico para a caracterização da evasão encontra-se insubsistente, haja vista que em certos casos, a ilicitude ocorrerá antes da ocorrência do fato gerado, v.g., no caso do comerciante emitir nota fiscal adulterada antes da saída da mercadoria do estabelecimento.

A evasão fiscal está consolidada na Lei nº 8.137/90 (leis dos crimes contra a ordem econômica, tributária e das relações de consumo).

Elisão: a elisão fiscal trata-se da atividade lícita tendo como objeto a redução da carga tributária. Via de regra a elisão fiscal ocorre antes da ocorrência do fato gerador.

Vale ressaltar que, quando falamos em planejamento tributário, vem à tona a figura da elisão fiscal, sendo que não se pode confundir planejamento tributário como todas aquelas atividades que tenham como propósito diminuir a carga tributária.

De acordo com o jurista Marco Aurélio Greco, “Três figuras devem ser afastadas de plano quando se examina o planejamento, a saber: (a) prática de atos ilícitos; (b) a extrafiscalidade da concessão de incentivos; e (c) as opções fiscais”<sup>1</sup>.

Fato é que cometer ilícitos não é planejar. Importa frisar que há tipos e graus de ilícito que podem ser imputados à prática, sendo por certo que qualquer deles terá como consequência afastar a

---

<sup>1</sup> CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de & ARAGÃO, Leandro Santos de (coord.) – Reorganização Societária – São Paulo: Quartier Latin, 2005.

hipótese concreta de planejamento, contaminando-o, fazendo com que a conduta tomada pelo agente se encontre no plano da infração.

Em relação aos tipos, frise-se que todos eles (penal, extra-tributária – civil regulatória, ou tributária), afastam a hipótese de planejamento.

Em relação aos graus de reprovabilidade que o ilícito representa consagramos: (a) ilícitos insignificantes (aplicação do princípio da insignificância) que não tem o condão de afastar o planejamento; (b) ilícitos baseados em elementos relevantes, que possui condão de contaminar o planejamento; e (c) por derradeiro, a ilicitude dos meios que ocasionam a contaminação dos resultados.

Entende-se, também, que a fruição de menor carga tributária em função de incentivos fiscais ou da extrafiscalidade. Infere-se que nessas situações a conduta do agente é estimulada e desejada pelo Estado.

Ademais, como bem preceitua Marco Aurélio Greco, que:

Igualmente fora do campo do planejamento estão as opções fiscais, entendidas como escolhas que o contribuinte pode fazer entre modos distintos de apuração do imposto ou do cumprimento da obrigação tributária (p.ex, opção pelo lucro presumido no âmbito do imposto sobre a renda) que estão expressa e positivamente previstas no ordenamento jurídico.

Neste diapasão, infere-se que a elisão fiscal – planejamento tributário – é considerado como a conduta do contribuinte, no seu direito de se auto-organizar, que visa a redução da carga tributária.

**Elusão:** entende-se como elusão a prática prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN, *verbis*:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Escorado na doutrina italiana, que como já dito, separa em três os regimes jurídicos que classificam a atitude do contribuinte em relação ao Fisco, dissertamos agora os elementos que compõe a elusão fiscal.

Analisando o conceito, infere-se que a elusão fiscal é “conjunto das condutas pelas quais o contribuinte procura evitar a incidência da norma tributária mediante formalizações jurídicas artificiosas e distorcidas”<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Uma Proposta de Compreensão e Controle do Limites da Elisão Fiscal no Direito Brasileiro. [http://www.docstoc.com/docs/1207558/126895\\_Artigo-Elus%C3%A3o-Tribut%C3%A1ria-2006-2007](http://www.docstoc.com/docs/1207558/126895_Artigo-Elus%C3%A3o-Tribut%C3%A1ria-2006-2007).

Não obstante a atual doutrina brasileira começar a elaborar estudos no sentido de se criar um terceiro elemento no que diz respeito ao planejamento tributário, a maioria dos doutrinadores oscilam, quando da definição de evasão ou elisão, e muito sequer consideram a figura da elusão.

Muitos dizem tratar, o que está previsto no artigo 116, parágrafo único, de uma espécie de elisão ineficaz, ou elisão ilícita e até mesmo de evasão.

Entretanto, pedindo *vênia* a parte da doutrina que pensa dessa forma, cremos que a elusão veio esclarecer a “zona cinzenta” que permeia o instituto do planejamento tributário, classificando o ato dissimulado, com o fim de dissimular a ocorrência do fato gerador, servindo especialmente para clarear compreensão de quem está iniciando os estudos de planejamento tributário.

Claro exemplo disso está na dissonância das expressões que tentam classificar a conduta prevista no parágrafo único do art.116, v.g., elisão lícita – que mais parece um contra-senso, vez que as duas palavras são antagônicas -; elisão ineficaz – que não traduz a realidade da conduta prevista na lei, vez que não se trata de um planejamento propriamente dito, haja vista que o referido artigo indica dissimulação da ocorrência do fato gerador – evasão ilícita - que é mais pleonasma do que uma classificação, vez que toda evasão é ilícita.

Dessa forma, torna-se necessário, tanto para fins taxonômicos, quanto para fins didáticos, a classificação dessa conduta trazida pela Lei Complementar 104/2000, que introduziu o parágrafo único ao art. 116 do CTN, como um figura de nome e características diferentes das que já existem.

Ademais, até para fins sancionatórios, faz-se necessário a classificação referida, vez que, na elusão, diferentemente da evasão, não se caracteriza como um ilícito, e sim uma figura atípica, isto é, causa de nulidade do ato jurídico. Sendo assim, quando for lançado o crédito tributário oriundo de processo em que ficou constatada a elusão, não poderá o Fisco incidir sobre o débito multa, pois esta tem fim punitivo, e a elusão não é tratada como um ilícito e sim como uma desconsideração do ato praticado sem o devido fim econômico.

## 5 FASES DOUTRINÁRIAS SOBRE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O professor Marco Aurélio Greco atenta a doutrina para três etapas ou fases referentes ao entendimento do planejamento tributário.

Importante ter em mente a evolução doutrinária a respeito do tema, com o fim de delinear quais as situações que ficariam caracterizadas a desconsideração do negócio jurídico realizado ou a elisão.

Passa-se à análise de cada fase:

**1º Fase - Liberdade Salvo Simulação:** na primeira fase, nota-se claramente a característica positivista de seus doutrinadores, haja vista que o modo de interpretar o planejamento resulta de uma concepção individual-protetiva do ordenamento tributário.

Para que fosse caracterizado o planejamento tributário – elisão fiscal -

A conduta do contribuinte teria que enquadrar nos 3 requisitos necessários, quais sejam: (a) agisse antes da ocorrência do fato gerador; (b) mediante atos lícitos (c) não acometesse simulação (considerada vício de vontade).

Acaso fossem cumpridos referidos requisitos, para esta doutrina, estaríamos diante de uma elisão fiscal.

**2º Fase - Liberdade Salvo Patologias:** esta segunda fase do debate – e é essa fase em que nós adentraremos com mais cuidado, vez que é seguida pela maioria da doutrina pátria -, escora-se no sentido de encarar a simulação como uma patologia do ato ou negócio jurídico, assim, como já referido, não há planejamento mediante simulação.

Entretanto, restam dúvidas em relação a outras patologias que não contaminam o planejamento, tais como o abuso de direito e a fraude à lei

Nessa linha de pensamento, vê-se que o abuso de direito surge no plano do exercício e não no plano da existência do direito; “vale dizer, situa-se no modo pelo qual o titular vai utilizar os poderes e faculdades que compõe seu direito. Numa formulação singela, pode se dizer que no abuso o “direito é bom”, mas sua utilização está viciada.

Então, para levantar a questão do abuso de direito, com o fim de constatar que determinada conduta é lesiva faz-se necessário perquirir a respeito da o motivo da conduta realizada.

Em relação à fraude à lei - usando a conotação de fraude civil que não configura ato ilícito – , esta consiste, em suma, em uma patologia do negócio jurídico consistente em contornar determinada norma imperativa procurando sustentar estar enquadrado em outra norma que lhe seja mais favorável. Isto é, utilizar meios lícitos para atingir fins que certa norma não admite sejam atingidos diretamente por contrários ao seu preceito.

Marco Aurélio Greco, dispõe a questão com clareza, veja-se:

A fraude à lei estrutura-se, freqüentemente, através da identificação de duas normas: (i) uma norma à qual o agente não quer se submeter é denominada “norma contornada”; (ii) outra norma em que busca proteção para a sua conduta, a denominada “norma de contorno”.

A estrutura da fraude à lei também pode formar-se entre uma norma contornada e uma não-previsão normativa (por exemplo, não-incidência.)

Outrossim, há a figura da simulação, que é patologia. Essa figura pode ser vista pela perspectiva tanto dos vícios da vontade, quanto dos vícios do motivo do ato ou negócio jurídico.

Vale dizer que a doutrina brasileira exterioriza ambas as visões. A segunda visão apóia-se na idéia de “causa” do negócio, ou seja, para que seja dito como legítimo, e não uma simulação o negócio jurídico tem que se justificar segundo a relevância social do interesse que se quer proteger.

A idéia principal lançada nessa segunda fase dos debates, a respeito do planejamento tributário, é a de que para que haja de fato um elisão fiscal – planejamento tributário – o negócio jurídico tem que ter uma finalidade econômica, como por exemplo, no caso do Leasing “tobogã” é claro que esse tipo de negócio não há a finalidade econômica, tratando, tão-somente, de um ardil para fugir da exação.

**3ª Fase - Liberdade com a Capacidade Contributiva:** nessa fase os atos ou negócios jurídicos celebrados terão que se preocupar com todos os requisitos construídos nas fases anteriores.

Neste momento, deixa de haver o predomínio da liberdade e passa a haver um equilíbrio e o valor da solidariedade social. O princípio da capacidade contributiva assume notoriedade, seja em sua perspectiva conceitual e substancial, ou seja ângulo da eficácia jurídica que possui o §1º do art. 145 da CF/88 (norma programática).

Na hodierna concepção de Estado, infere-se que a norma programática corresponde a um compromisso assumido perante a coletividade, algo a ser buscado.

Este tipo de norma tem por destinatário não apenas o legislador, como também o intérprete e aplicador do direito. Dessa forma, constatamos que a lei e o seu sentido deverão ser norteados pelo princípio da capacidade contributiva, e todos aqueles atos e negócios jurídicos realizados deverão obedecer este princípio sob pena de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Destarte, mostra-se claro que especulações sobre planejamento tributário, considerando elementos subjetivos e objetivos, poderá dar insegurança àqueles que vivenciam e aplicam o direito tributário, vez que essas perspectivas – objetivas e subjetivas – podem apresentar contornos imprecisos e tortuosos, dando margem a decisões de toda sorte. Daí infere-se, e principalmente aqui nessa terceira fase, que cada caso deverá ser examinado minuciosamente considerando as suas peculiaridades.

## 6 SÍNTESE CONCLUSIVA

O direito positivo brasileiro resguarda à todos o direito à liberdade individual e a liberdade negocial. Nesse sentido, os estudos que aprofundem nas questões de planejamento tributário mostram a sua importância, vez que, nem sempre grandes elaborações de sistemas que venham focar a redução da carga tributária serão interessantes tanto para os empresários – pois eles podem incorrer em condutas ilícitas – quanto para a sociedade – que é representado pelo Estado que, através dos tributos financiam o bem social .

Dessa forma, relevante se faz, como aqui o fizemos, classificar os institutos do planejamento tributário, e assim o fazendo tanto, o contribuinte, e aqueles que gerenciam as suas atividades poderão, sem se arriscar, elaborar planos, que de forma lícita, poderão ser aplicados reduzindo de fato a carga tributária.

A vedação para a utilização da elisão fiscal e a desconsideração de atos ou negócios jurídicos por parte do Fisco, deve ser analisada de forma a sopesar não só os aspectos materiais e processuais nos quais se aparenta determinada operação jurídico-empresarial, mas também, e talvez principalmente, na conceituação dos seus distintos paradigmas à luz dos princípios constitucionais que o privilegiam, pois, o contrário, levaria mácula ao princípio econômico da sobrevivência empresarial.

Ademais, a delimitação exata de cada conduta praticada pelo o contribuinte, delimitação esta subsidiada pelos princípios aqui mencionados, poderão inclusive cessar as arbitrariedades causadas pelo Fisco, que, na ânsia de arrecadar tributos, acaba por impor absurdas exações.

De outro lado, podemos afirmar que não há respostas prontas. Necessário, portanto, se faz estudos de casos concretos. Não basta analisar abstratamente os institutos aqui estudados. Torna-se indispensável conhecer e ponderar as circunstâncias concretas que norteiam cada caso, pois estas é que irão traçar as conseqüências na esfera do Direito Tributário.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado**. São Paulo: Método, 2007.

CARDOSO, Alessandro Mendes Cardoso. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. 2004. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Minas Gerais (FDUFMG), Belo Horizonte, 2004.

CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de & ARAGÃO, Leandro Santos de (coord.) – **Reorganização Societária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A reforma tributária e a afronta aos direitos fundamentais. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 1, n. 5, p. 41-53, set./out. 2003.

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão Tributária e Função Administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001.