

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri,
Paulo Celso Bergstrom Bonilha e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

24



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

Ética Fiscal

Guilherme Cezaroti

Advogado em São Paulo e Rio de Janeiro. Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela Universidade de São Paulo. Membro do Instituto de Pesquisas Tributárias - IPT e do Comitê de Estudos de Projetos de Lei de Execução Fiscal da OAB/SP.

Resumo

O artigo trata sobre a necessidade de superação da visão formal do Direito Tributário como modo de controle dos tributos. A evolução da responsabilidade do Estado deve ir além da cobrança de acordo com as suas necessidades financeiras, para avançar sobre a efetiva utilização dos recursos arrecadados, assim como sobre a própria necessidade de realização daquela despesa. Se o Direito é separado em ramos apenas para fins didáticos, a análise da tributação não pode prescindir do exame da forma como os recursos são dispendidos, como meio de controle por parte dos cidadãos/contribuintes.

Abstract

This article is about the necessity to overcome a formal vision of tax law as a way to control taxes. The evolution of State responsibility shall go beyond the charge in accordance with its financial necessities, to advance on the effective use of funds raised as well as its own necessity to use such expense. If law is separated into classes for didactic purposes, the analysis of the taxes may not prescind the examination of the manner of which such funds are used, as a manner to have control by the citizens/payors.

I - Introdução

A filosofia ética tem origem na Grécia antiga, como uma reflexão sobre o comportamento humano, a partir dos hábitos sociais (o *êthos*, elemento subjetivo) ou dos usos e costumes vigentes numa sociedade (o *ethos*, elementos objetivo)¹.

No mundo antigo, a ética, a religião, a moral e o Direito formavam um todo coeso, indissociável, de validade limitada às fronteiras culturais de cada povo; apenas a técnica - criação de animais, cultivo do solo e produção de armas - não tinha vinculação com nenhum povo em particular², ainda variassem muito de um para outro.

O padrão ético era fruto dos usos e costumes, expressão dos princípios de vida em social, sendo que a lei não era qualquer regra criada pelo legislador, mas um princípio do próprio comportamento humano.

A vida em sociedade buscava o bem comum e a felicidade de cada um.

¹ COMPARATO, Fábio Konder. *Ética: Direito, Moral e Religião no Mundo Moderno*. 2ª reimpressão. São Paulo: Companhia das Letras, 2006, p. 496.

² COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.*, p. 99.

A lição de Aristóteles de que “o objetivo supremo da arte de governo consiste em formar os cidadãos na *aretê*³, obrigando-os a adquirir hábitos virtuosos. Quando os governantes não se deixam orientar por esse objetivo, falham completamente no exercício de suas funções”⁴ já tem 24 séculos!

Até hoje a ética é um ramo do conhecimento que aborda a definição e o julgamento das condutas dos indivíduos e das organizações, feito sob a ótica do bem e do mal, do justo ou injusto, do certo ou errado.

A ética trata da aceitação ou não aceitação da conduta observada em comparação à conduta ideal, que é estabelecida através de um código tácito ou expresso.

O Código de ética é parte integrante do sistema de valores, hábitos, crenças, costumes que norteiam a conduta de indivíduos, organizações etc., que refletem os valores, os costumes, os hábitos, as crenças que vigoram naquele grupo. A ética define o comportamento adequado e o modo de promovê-la de acordo com os ideais em vigor na comunidade toda ou em classes sociais específicas.

Sem ética, a organização da sociedade fica comprometida, porque não há uma ordenação a respeito das condutas a serem seguidas ou esperadas pelas pessoas.

A ética não deve ser confundida com a lei, embora com certa frequência a lei tenha como base princípios éticos. Ao contrário do que ocorre com a lei, nenhum indivíduo pode ser compelido pelo Estado ou por outros indivíduos a cumprir as normas éticas, nem sofrer qualquer sanção pela desobediência a estas; por outro lado, a lei pode ser omissa quanto a questões abrangidas pela ética.

A ética tributária, na lição de Klaus Tipke, é a teoria que estuda a moralidade das atuações em matéria tributária, tanto dos poderes públicos quanto dos contribuintes⁵.

II - A Ética também se aplica ao Estado

A relação entre os cidadãos e o Estado é bilateral, envolvendo direitos e obrigações das duas partes. A Constituição Federal é rica em direitos dos cidadãos sem, muitas vezes, apontar a fonte de financiamento para tanto, que terminou por se concentrar na cobrança de tributos.

Se, por um lado, o cidadão é chamado para contribuir com o financiamento das despesas públicas do Estado, por outro lado este também deve ser responsável e evitar sobrecarregar o contribuinte.

No entanto, a constatação prática no Brasil é de que os dirigentes do Estado pensam que ainda estão no império e podem cobrar qualquer coisa dos seus súditos sem dar explicações. Sempre que há necessidade de novos recursos financeiros não há uma revisão dos gastos atuais, mas sim o aumento da carga tributária vigente, como se os contribuintes fossem uma fonte de receitas sem fim.

³ Fábio Konder Comparato anota que esta palavra tem sido traduzida nas línguas modernas por virtude. No entanto, observa que ἀρετή é um vocábulo aparentado, no grego clássico, a “melhor” e “harmonia”, razão pela qual sua melhor tradução seria o desenvolvimento das possibilidades espirituais, mentais e físicas de uma pessoa. *Op. cit.*, pp. 496/497.

⁴ COMPARATO, Fábio Konder. *Op. cit.*, p. 498.

⁵ TIPKE, Klaus. *Moral Tributária del Estado y de los Contribuyentes*. Trad. Pedro M. Herrera Molina. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2002, p. 21.

Ora, estudo comprova que o Brasil poderia economizar 40% dos recursos gastos com educação sem alterar os seus indicadores, índice superado na América Latina somente pela Colômbia, que poderia economizar aproximadamente 50% de seus insumos produzindo os mesmos resultados⁶. Na área da saúde também não faltam recursos financeiros, o que há é má gestão dos recursos⁷.

A partir destes dados é possível afirmar que não há falta de recursos financeiros para as despesas do Estado brasileiro, há sim má administração daqueles existentes.

O Estado ético, diante desta situação, deve procurar alterar as suas políticas públicas e não aumentar a arrecadação de tributos de forma indiscriminada, como se fosse a melhor forma de buscar o bem-estar de seus cidadãos.

Portanto, o Estado não deve ter liberdade para cobrar mais de seus contribuintes enquanto não demonstrar que os recursos existentes são bem utilizados e que, ainda assim, não são suficientes para suportar as despesas estatais.

Além disso, a ausência de responsabilidade nos gastos públicos acaba por servir de argumento para os contribuintes procurarem reduzir ao máximo, até mesmo de forma ilegal, o recolhimento de tributos em favor do Estado.

O Estado também não deve financiar prestações sociais excessivas, que afastem a própria vontade do cidadão de procurar se desenvolver economicamente. A situação em que “los ciudadanos perceptores de subvenciones (taxeater) se encuentren tan desmotivados y mimados que prefieran las prestaciones sociales al trabajo y dejen de cuidar con responsabilidad de sí mismos”⁸ não se coaduna sequer com a liberdade de iniciativa econômica, justamente por incentivar a falta dela.

Isso quer dizer que o Estado, para ser fiscalmente ético, deve arrecadar somente o necessário para o financiamento da atividade de promoção dos cidadãos, criando um ambiente social saudável para concorrer com o desenvolvimento da saúde, do trabalho, da educação, do meio ambiente etc⁹.

Por conta da extrafiscalidade da aplicação dos recursos arrecadados com a cobrança de tributos, o Poder Judiciário brasileiro não tem aceitado o desvio de destinação como fundamento para questionar a cobrança de tributos. No entanto, considerando-se que o Direito é uno e que a separação em ramos ocorre puramente para fins didáticos, espera-se que este entendimento venha a ser superado para permitir um efetivo controle do Estado.

Em sessão de julgamento realizada em julho de 1992, o Pleno do Supremo Tribunal Federal seguiu, à unanimidade, o voto proferido pelo Ministro Carlos Velloso no sentido de que “se o produto da arrecadação for desviado de sua exata finalidade, estará sendo descumprida a lei, certo que uma remota possibilidade do descumprimento da lei não seria capaz, evidentemente, de torná-la inconstitucio-

⁶ RIBEIRO, Mauro Bruno; e JÚNIOR, Waldery Rodrigues. “Eficiência do Gasto Público na América Latina”, *Boletim de Desenvolvimento Fiscal do Ipea* nº 3, p. 52.

⁷ MARTINEZ, Thiago Sevilhano. “Qualidade do Gasto em Saúde no Brasil”, *Qualidade do Gasto Público no Brasil: Sugestões para melhorar o Resultado das Políticas Públicas, sem Aumento dos Impostos*. Ipea, novembro de 2007, pp. 100/135.

⁸ TIPKE, Klaus. *Op. cit.*, p. 59.

⁹ FALSITTA, Vittorio Emanuele. *Fiscalità Ética*. Milano: Egea/Università Bocconi Editore, 2005, p. 122.

nal”¹⁰, fazendo referência justamente a uma contribuição social, tributo com finalidade vinculada.

Mais recente é o julgamento da ADI 2.925/DF, quando o Supremo Tribunal Federal decidiu que os recursos arrecadados com a cobrança da Cide-combustíveis não poderiam ser utilizados para outra finalidade que não aquelas constitucionalmente previstas, ainda que o Poder Executivo não fosse efetivamente obrigado a gastá-lo¹¹, não chegou ao ponto de analisar se há perda da justificativa da cobrança do tributo vinculado quando os recursos arrecadados não são gastos.

III - Ética Fiscal dos Contribuintes

O tributo é o preço da liberdade, por servir para distanciar o homem do Estado, permitindo-lhe desenvolver as suas potencialidades no espaço público, sem necessidade de entregar qualquer prestação permanente de serviço ao Estado. Esta liberdade também tem um sentido negativo, que é a necessidade de ser proibida a incidência fiscal sobre o mínimo necessário à existência digna¹².

A base empírica deste princípio é encontrada nos arts. 3º, inciso I, e 5º, *caput*, da Constituição Federal, que estabelece a estrutura do sistema jurídico brasileiro, definindo direitos e obrigações. O princípio da liberdade fiscal possui dupla face: é, ao mesmo tempo, um direito fundamental e um dever fundamental¹³. Na vertente do dever fundamental, está o pagamento de tributos segundo a sua capacidade contributiva. Do outro lado, está o dever do Estado de reconhecer o princípio da liberdade (planejamento tributário) adotada pelo contribuinte no exercício de sua capacidade negocial.

Esta liberdade negocial, de acordo com o Professor Heleno Taveira Tôres, está vinculada a três possibilidades de escolhas: escolha da melhor “causa” (fim negocial), da melhor “forma” e do melhor “tipo” contratual ou societário, quanto estes não sejam definidos em lei¹⁴. O referido autor cunha o conceito de “elusão” para aquelas situações onde o contribuinte desvia-se das três possibilidades de escolhas negociais, e é surpreendido pela Administração Tributária praticando situações carentes de causas ou causa imprópria ou incompatível com o ordenamento, quando se abrirá a possibilidade para eventuais descon siderações e outras sanções que possam aplicar à espécie. Nesta hipótese, há o exercício da autonomia privada (liberdade fiscal) carente de causa, ou via negócio aparente (simulado ou fraudulento) dolosamente programado para evitar a incidência da norma tributária vigente¹⁵, que podem vir a ser descon siderados pela Administração Tributária, observados determinados requisitos.

¹⁰ STF, Pleno, m.v., RE 138.284/CE, rel. Min. Carlos Velloso, j. em 1º.07.1992, *DJU* 28.08.1992, p. 13.456.

¹¹ STF, Pleno, m.v., ADI 2.925/DF, rel. Min. Ellen Gracie, red. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. em 19.12.2003, *DJU* 04.03.2005, p. 10.

¹² BUCHANAN, James M. *The Limits of Liberty*. Chicago: The University of Chicago Press, 1975, p. 112; TORRES, Ricardo Lobo. “A Legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais do Contribuinte”, *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. Vol. I. Coord. Luís Eduard Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 432.

¹³ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 67.

¹⁴ *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: RT, 2003, p. 1.

¹⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.*, p. 17.

III.1 - Princípio da capacidade contributiva

Aqueles cidadãos que têm o dever de suportar o ônus financeiro do Estado, o têm na medida de sua respectiva capacidade contributiva, isto é, mediante o reconhecimento ético-tributário de que estamos frente a um Estado fiscal que observe os princípios constitucionais tributários, e que faz jus ao recebimento de certas receitas para atender a necessidade de desenvolvimento social de seus cidadãos.

A liberdade do Estado fiscal não existe sem os destinatários do dever fundamental de pagar tributos, de modo que é crescente a tendência do aumento das ferramentas da fiscalização da Administração para a busca de fatos tributáveis, o que deve ser feito sempre com a observância dos princípios constitucionais. Se é verdade que o sigilo fiscal absoluto não parece mais encontrar guarida nos ordenamentos jurídicos modernos¹⁶, também o é que há uma longa distância até a de-
vassa.

O princípio da capacidade contributiva impede que o dever tributário imposto seja maior do que o conteúdo econômico materializado no fato gerador, atuando como parâmetro para permitir a aferição da conexão razoável entre o fato gerador e o montante do dever tributário, bem como, para que seja apurado se o valor recolhido pelo contribuinte está na medida correta de suas possibilidades, tendo em vista que é dever de todos.

A liberdade fiscal permite ao contribuinte valer-se dos meios juridicamente lícitos postos à sua disposição, para organizar sua situação tributária frente ao Fisco de acordo com a sua autonomia privada e capacidade contributiva. Todavia, como leciona Marco Aurélio Greco, este direito de se auto-organizar (licitude dos meios/formas jurídicas) não é um direito absoluto e incontrastável em seu exercício, tendo em vista que a experiência pós-moderna de convívio em sociedade, é fundamentalmente informada pelo princípio da solidariedade social e não pelo individualismo exacerbado¹⁷.

III.1.1 - Nova interpretação do planejamento tributário

Durante muito tempo, foi pensamento corrente que o contribuinte tinha liberdade negocial - ampla e irrestrita - para organizar suas atividades econômicas da forma que bem entendesse, desde que evitasse a ocorrência do fato gerador dos tributos.

¹⁶ No Brasil a questão ainda permanece em aberto, pois o Supremo Tribunal Federal ainda não se manifestou a forma definitiva a respeito da constitucionalidade da Lei Complementar 105/2001 e do Decreto 3.724/2001, que regulamentam a utilização dos dados fiscais pela fiscalização da Receita Federal do Brasil. No julgamento da Ação Cautelar 33, rel. Min. Marco Aurélio votou pela inconstitucionalidade das normas, pois considerou o preceito do inciso XII do art. 5º da Constituição Federal - da inviolabilidade do sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas - somente pode ser quebrado por ordem judicial. O voto do relator foi acompanhado pelos Min. Cezar Peluso e Ricardo Lewandowski. Por sua vez, os Min. Carlos Britto, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Gilmar Mendes e Joaquim Barbosa votaram pela constitucionalidade das referidas normas. Para o Min. Gilmar Mendes, o direito do sigilo não é absoluto nem limitado, havendo tensão entre o interesse do indivíduo e o interesse da coletividade em torno do conhecimento das informações relevantes para determinado contexto social. O julgamento foi suspenso por pedido de vista da Min. Ellen Gracie em 18 de dezembro de 2009.

¹⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 127/128.

O fundamento deste pensamento é o de que somente as operações expressamente vedadas pela lei é que não podem ser realizadas pelo contribuinte, de modo que a aplicação do princípio da legalidade permite ao contribuinte organizar seu negócio nas formas não vedadas, ainda que não fossem usuais.

Nas palavras de Alberto Xavier, “a liberdade individual de os particulares se organizarem e contratarem de modo menos oneroso do ponto de vista fiscal é um dos temas mais nobres do Direito Tributário, intimamente ligado, como está, às garantias constitucionais que a visam proteger e que consistem nos princípios da legalidade e da tipicidade da tributação”¹⁸.

Este pensamento também se reflete no posicionamento de Diva Malerbi, desembargadora do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

“A liberdade proporcionada pela não-regulação tributária representa, na verdade, um limite jurídico ao poder do Estado, em uma de suas manifestações (a ação estatal de tributar), e uma área de proteção jurídica do particular, porquanto o Estado nela não pode interferir, sob pena de inconstitucionalidade. Vale dizer, o ordenamento jurídico brasileiro não só permite a existência de uma esfera de liberdade na tributação (não-regulação), mas também a protege, por impor ao Estado a obrigação de não-interferir nessa área reservada ao particular (além do limite: a lei). Assim, só a meditação sobre a área de ingerência estatal na tributação já serve para evidenciar o perfil jurídico assumido pelo direito subjetivo público denotativo da elisão tributária: um direito constitucional de liberdade a que corresponde um dever por parte do Estado a uma conduta omissiva na tributação.”¹⁹

Este pensamento se refletiu em diversas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como pode ser verificado nas seguintes ementas:

“IRPJ - CSLL - Simulação - Operações de *Swap* - Para que se possa caracterizar a simulação relativa é indispensável que o ato praticado, que se pretende dissimular sob o manto do ato ostensivamente praticado, não pudesse ser realizado por vedação legal ou qualquer outra razão. Se as partes queriam e realizaram negócio sob a estrutura de *swap* para atingir indiretamente economia de tributos não restou caracterizada a declaração enganosa de vontade, essencial na simulação.”²⁰

“Desconsideração de Ato Jurídico - Não basta a simples suspeita de fraude, conluio ou simulação para que o negócio jurídico realizado seja desconsiderado pela autoridade administrativa, mister se faz provar que o ato negocial praticado deu-se em direção contrária a norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN).”

¹⁸ *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 13.

¹⁹ *Elisão Tributária*. São Paulo: RT, 1984, p. 75.

²⁰ 1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Processo 16327-002725/99-11, Recurso 124.462, Acórdão 101-93.616, j. 20.09.2001, rel. Sandra Maia Faroni.

“Simulação - Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador, efetivamente, realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade.”

“Negócio Jurídico Indireto - Configura-se negócio jurídico indireto, quando um contribuinte se utiliza de um determinado negócio, típico ou atípico, para obtenção de uma finalidade diversa daquela que constitui a sua própria causa, em que as partes querem efetivamente o negócio e os efeitos típicos dele realizado e submete-se a sua disciplina jurídica.”²¹

“IRPJ - Incorporação às Aversas - Glosa de Prejuízos - Improcedência - A denominada ‘incorporação às avessas’, não proibida pelo ordenamento, realizada entre empresas operativas e que sempre tiveram controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda dos prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entre ambas praticadas.”²²

“IRPJ - Incorporação às Aversas - Glosa de Prejuízos - Improcedência - A denominada ‘incorporação às avessas não proibida pelo ordenamento jurídico, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entre ambas praticadas. Recurso especial negado.”²³

Contudo, após um longo período em que o pensamento acima demonstrado prevaleceu na doutrina e jurisprudência, com algumas vozes dissonantes, surgiu a teoria de que cada contribuinte tem uma responsabilidade para com o grupo social em que está inserido, razão pela qual seria iníquo que os demais integrantes do tecido social, desprovidos de um bom aconselhamento, pagassem tributos, e um só membro deste grupo, com capacidade contributiva, deixasse de contribuir para as despesas coletivas.

A doutrina trata não mais do poder de tributar, mas sim do *dever de contribuir*, que é decorrência da natureza social das pessoas físicas que se constituem em sociedade para a realização dos anseios da coletividade. Este dever de contribuir é um

²¹ 1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Processo 11080-008088/2001-71, Recurso 133.140, Acórdão 101-94.340, j. 09.09.2003, rel. Valmir Sandri.

²² 1º Conselho de Contribuintes, 7ª Câmara, Processo 10675-003870/2002-21, Recurso 137.256, Acórdão 107-07.596, j. 14.05.2004, rel. Luiz Martins Valero, redator designado Natanael Martins.

²³ Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª Turma, Processo 10675-003870/2002-21, Recurso 107-137256, Acórdão CSRF 01-05.143, j. 20.03.2006, rel. Dorival Padovan.

elemento inato das próprias pessoas como seres sociais, e que se constituem em Estado para a realização de seus objetivos comuns²⁴.

De acordo com esta forma de pensamento, procurar escapar dos fatos tributados, através de adoção de determinadas formas jurídicas, é fraudulento não à letra da lei, mas sim ao espírito da legislação tributária de um país. Além disso, a atenção passa a se voltar para a boa-fé, para a efetiva existência de negócios jurídicos, sendo muito mais importante a essência dos empreendimentos que suas nomenclaturas no papel.

Assim, a discussão a respeito da licitude ou ilicitude da conduta do contribuinte não se limita a tradicional perspectiva de saber se ocorreu ou não o fato gerador, mas sim se o contribuinte adotou uma forma jurídica para pagar o tributo com causa negocial. Se assim o fez, utilizou-se dos meios jurídicos adequadamente; se assim não agiu, abusou dos meios jurídicos para sofrer carga tributária inferior à sua capacidade econômica, e por esta razão, deve ser desconsiderada na forma da lei o revestimento dado pelo contribuinte ao negócio.

Para Marco Aurélio Greco, a consequência desta postura é a revitalização dos princípios éticos, ao lado das condutas típicas²⁵. Os grandes princípios jurídicos: confiança, boa-fé, moralidade da Administração e também do particular, honestidade, sinceridade de propósitos foram colocados novamente como meios para o atingimento da justiça social.

Não se fala aqui em interpretação econômica do Direito, interpretação afastada pela doutrina em geral, e mesmo pelos defensores do dever da solidariedade social. Marco Aurélio Greco especifica que “a bem da clareza, que não se está sustentando a aplicação da chamada ‘interpretação econômica’ na aplicação das leis fiscais; esta não é aplicável e os tipos tributários devem ser interpretados juridicamente e não pelo seu significado econômico”²⁶, pois o que se defende é a desqualificação de atos chamados de abusivos porque foram praticados exclusivamente para conduzir a um menor pagamento de tributos.

Também o novo Código Civil contribuiu para esta mudança do paradigma. Os contratos firmados entre as partes devem ter um efetivo propósito negocial, nos termos do art. 421 do referido Código²⁷. Isso significa que o exercício da liberdade

²⁴ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “Solidariedade e Justiça Fiscal”, *Estudos de Direito Tributário em Homenagem à Memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Coord. Maria Augusta Machado de Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 1998, pp. 299/306; FAVEIRO, Vitor. *O Estatuto do Contribuinte: a Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002, p. 87; FEDELE, Andrea. “Dovere Tributario e Garanzie Dell’iniziativa Economica e Della Proprietà nella Costituzione Italiana”, *Dalle Costituzioni Nazionali alla Costituzione Europea: Potestà, Diritti, Doveri e Giurisprudenza Costituzionale in Materia Tributaria*. Org. Barbara Pezzini & Claudio Sacchetto. Milano: Giuffrè Editore, 2001, pp. 20/22; NABAIS, José Casalta. *Estudos de Direito Fiscal: por um Estado Fiscal Suportável*. Coimbra: Almedina, 2005, pp. 70/73; ANTONINI, Luca. *Dovere Tributario, Interesse Fiscale e Diritti Costituzionali*. Milano: Giuffrè, 1996, pp. 183/189; PALUMBO, Giovambattista. *L’elusione Fiscale: la Pianificazione Fiscale, tra Legittimo Risparmio D’imposta, Elusione ed Evasione*. Pozzuoli: Sistemi Editoriali, 2006, p. 9; e FALSITTA, Vittorio Emanuele. *Fiscalità Ética*. Milano: Università Bocconi Editore, 2005, p. 115.

²⁵ *Op. cit.*, nota 17, p. 2.

²⁶ *Op. cit.*, nota 17, p. 131.

²⁷ “Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.”

de de contratar tem como razão a função social do contrato, que passa a ser subjacente à própria liberdade de contratar²⁸.

A questão é saber se um contrato celebrado entre partes inter-relacionadas é um contrato que é válido ou se é nulo ou anulável, nos termos dos arts. 166 e 167 do Código Civil, em razão da suposta ausência de fundamento econômico.

Neste ponto, mesmo Marco Aurélio Greco reconhece que buscar a economia tributária é uma atividade lícita²⁹, desde que exista um fundamento econômico para se buscar esta economia, tal como a venda real de uma empresa, uma sucessão familiar etc.

Um sinal de que os órgãos administrativos começam a colocar em prática esta doutrina da solidariedade no financiamento das despesas coletivas pode ser notado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em razão das características específicas da operação realizada:

“Despesas com Remuneração de Debêntures. Restando caracterizado o caráter de liberalidade dos pagamentos aos sócios, decorrentes de operações formalizadas apenas ‘no papel’ e que transformaram lucros distribuídos em remuneração de debêntures, consideram-se indedutíveis as despesas contabilizadas.

Decorrencia. A decisão relativa ao lançamento principal (IRPJ) aplica-se, por decorrência, à exigência de CSLL.”³⁰

Do voto da relatora Sandra Maria Faroni destaca-se o seguinte trecho:

“Como se vê, não obstante prevista em lei, não parece ser tão pacífico que a remuneração das debêntures sob forma exclusiva de participação no lucro seja normal. Embora, talvez, legal, não há evidências de que essa forma de remuneração seja usual.

Inegavelmente, a operação praticada não encontra vedação expressa na lei. Mas isso não significa que se trate de operação usual e normal, a respaldar a dedutibilidade da remuneração das debêntures emitidas.”

Contudo, o trecho mais importante do voto da relatora procura fazer distinção entre aqueles negócios oponíveis ao Fisco e outros que não podem ser opostos à Administração Tributária:

“Dentro dessa ótica, se o negócio lícito, embora inusual, se apoiar em causas reais, em legítimos propósitos negociais, contra ele o Fisco nada pode objetar. Todavia se adotada uma forma de negócio jurídico inusual, sem um real propósito negocial, mas visando apenas reduzir artificialmente a carga tributária, o Fisco a ele pode se opor.”

Também podem ser destacadas outras decisões em que o planejamento sem motivação extratributária não foi aceito pelo Conselho de Contribuintes:

“IRPF - Exercício de 2001 - Omissão de Rendimentos Recebidos de Fonte no Exterior - Simulação - Constatada a prática de simulação, perpetrada

²⁸ Cf. GRECO, Marco Aurélio. “O Planejamento Tributário e o Novo Código Civil”, *Impacto Tributário do Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin/Instituto de Pesquisas Tributárias - IPT. Obra coletiva, p. 140.

²⁹ *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 462.

³⁰ 1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Processo 19515-002923/2003-85, Recurso 140.913, Acórdão 101-94.986, j. 19.05.2005, rel. Sandra Maria Faroni.

mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, é cabível a exigência do tributo, acrescido de multa qualificada (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996). Operações Estruturadas em Sequência - O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

Ausência de Motivação Extratributária - A liberdade de auto-organização não endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício do planejamento tributário.

Multa Isolada e Multa de Ofício - Incabível a aplicação da multa isolada (art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996), quando em concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo.

Recurso parcialmente provido.”³¹

“IRPJ - Simulação. Comprovada a simulação, cabe à fazenda pública desconsiderar os efeitos dos atos viciados, para fins fiscais, não sendo necessária a prévia manifestação judicial a respeito da validade do ato viciado para que se operem conseqüências no plano da eficácia tributária.

Depósitos Bancários - Movimentação de Recursos - Interposta Pessoas - Quando restar demonstrado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiros, evidenciando interposição de pessoas, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação aos terceiros, na condição de efetivos titulares da conta de depósito ou de investimento.

(...)

Fraude - Multa Qualificada - Caracterizada a ocorrência de ação dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica de modo a evitar o seu pagamento, é cabível a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

Tributação Reflexa - PIS - Cofins - CSLL - Devido à estreita relação de causa e efeito existente entre a exigência e as que dela decorrem, uma vez mantida a imposição principal, idêntica decisão estende-se aos procedimentos decorrentes.

Multa Isolada - Estimativas - é Incabível a aplicação concomitante da multa de lançamento de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa calculada sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal (Ac. nº 103-20.475, DOU de 13/08/2001).”³²

³¹ 1º Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, Processo 18471.000286/2004-84, Recurso 143.715, Acórdão 104-20749, j. 15.06.2005, rel. Maria Helena Cota Cardoso.

³² 1º Conselho de Contribuintes, 5ª Câmara, Processo 18471.002291/2004-21, Recurso 148.720, Acórdão 105-16292, j. 28.02.2007, rel. Irineu Bianchi.

Estas decisões são apenas exemplos de como o debate sobre o planejamento tributário resta modificado, no sentido da preocupação não mais com a mera inexistência de vedação legal, mas sim, da atenção à solidariedade fiscal.

Isso não quer significar um salvo conduto fiscal que termine por fazer com que toda operação seja tributável somente porque revela capacidade contributiva, porque a capacidade contributiva não é fonte de nenhuma obrigação tributária concreta, mas somente fundamento para a cobrança de algum tributo que, este sim, deve ter expressa previsão legal³³.

É bem verdade que Alberto Xavier salienta que “a liberdade individual de os particulares se organizarem e contratarem de modo menos oneroso do ponto de vista fiscal é um dos temas mais nobres do Direito Tributário, intimamente ligado, como está, às garantias constitucionais que a visam proteger e que consistem nos princípios da legalidade e da tipicidade da tributação”³⁴.

Alberto Xavier menciona que a sua teoria é contraposta por Klaus Tipke, que “reconhece a existência de um direito dos particulares organizarem a sua vida econômica pelo recurso aos meios negociais que o Direito Privado faculta, mas, parte ele igualmente do pressuposto que esse direito não é absoluto, mas intrínseca e originariamente limitado”³⁵. A atuação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva impediriam que negócios jurídicos de efeitos econômicos equivalentes fossem tratados de forma diferente, resultando em maior tributação para aquele que não planejou sua atividade.

No entanto, a existência de capacidade contributiva não é fonte efetiva de obrigações tributárias, como lecionava Sampaio Dória³⁶, pois deve haver lei expressa prevendo a hipótese de incidência.

No mesmo sentido, Alberto Xavier critica a construção formulada por Tipke, calcada na suposta prevalência dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva sobre os da legalidade e da tipicidade da tributação não encontra guarida em nosso ordenamento jurídico, pois a teoria civilista do abuso de direito só é aplicável quando as relações jurídicas se estabelecem entre sujeitos paritários, enquanto na relação tributária o Estado possui uma posição de prevalência³⁷.

IV - A Cobrança Excessiva do Estado e a Sonegação dos Contribuintes

A aplicação de uma carga tributária que ultrapassa a capacidade contributiva de seus cidadãos, alinhada com a ausência de falhas no atendimento em questões básicas, como segurança, saúde e educação, por parte do Estado brasileiro demonstra que não atua eticamente perante os seus cidadãos (e, como demonstrado, não é por falta de recursos financeiros).

Por sua vez, os cidadãos/contribuintes sonegam tributos por diversas razões, dentre as quais podemos destacar:

³³ Cf. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2ª ed. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1977, pp. 128/130.

³⁴ *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 13.

³⁵ *Op. cit.*, p. 102.

³⁶ *Op. cit.*, nota 33, p. 129.

³⁷ *Op. cit.*, pp. 106/108.

- i) o contribuinte se encontra, sob o aspecto econômico, em verdadeiro estado de necessidade e próximo de encerrar a atividade empresarial. A atual Lei de Falências procura manter a empresa em funcionamento, atendendo a necessidade de gerar empregos e pagar salários, em detrimento do pagamento dos tributos, que era a prioridade na legislação anterior;
- ii) conhecimento da legislação tributária, face ao grande volume de produção de normas, acrescido da falta de sistematização e de técnica de elaboração³⁸. Os exemplos citados por Gerd Willi Rothmann são perfeitos para ilustrar esta situação: “(...) Para caracterizar o sistema tributário alemão, o tributarista Gerd Rose cunhou a expressão ‘imposto dos tolos’ (Dummens-teuer), visto que somente os tolos, que desconhecem ou não entendem o cipoal legislativo, pagam imposto. Aliás, neste mesmo sentido, um Ministro da Fazenda brasileiro chegou a declarar que no Brasil só paga imposto quem não tiver um bom contador ou advogado tributarista!”³⁹
- iii) a violação da lei é tolerada pelo Estado, que pune poucos como se fossem exemplos;
- iv) ausência de repulsa social;
- v) o contribuinte percebe que os recursos arrecadados não são destinados para finalidades públicas⁴⁰, sendo desviados pelos políticos e agentes públicos para obras superfaturadas, pagamento de serviços inexistentes e de salários de parentes etc.;
- vi) maximização do lucro, em que a evasão torna-se uma avaliação de risco e benefício⁴¹;
- vii) o contribuinte não se sente como pertencendo a um tecido social⁴²; e
- viii) a ausência de contraprestação estatal⁴³.

Não há como se negar que estes fatores influenciam a conduta dos cidadãos na sua relação com a Administração Tributária, uma vez que esta não é vista como arrecadadora de recursos para serem destinados ao desenvolvimento da própria sociedade.

A visão que se desenvolveu é que os recursos financeiros são empregados não nos interesses da sociedade (interesse público primário), mas sim nos da própria Administração Pública (interesse público secundário), que se descolou da imagem do representante público para ser visto como um ente a parte, que atua com objetivos próprios.

Este descolamento fica bastante patente quando se percebe que os recursos arrecadados pelo Estado, ao invés de serem investidos na busca do bem estar dos

³⁸ TIPKE, Klaus. *Op. cit.*, pp. 115/117. Klaus Tipke o classifica como o elusor legalista, que conhece todas as brechas legais.

³⁹ ROTHMANN, Gerd Willi. “Tributação, Sonegação e Livre Concorrência”, *Princípios e Limites da Tributação 2*. Org. Roberto Ferraz. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 366/367.

⁴⁰ TIPKE, Klaus. *Op. cit.*, p. 22.

⁴¹ TIPKE, Klaus. *Op. cit.*, p. 113.

⁴² BUJANDA, Fernando Sainz de. Prólogo à obra *El Problema de la Resistencia Fiscal* (sus Causas a la Luz de La Psicología. Su Solución através del Derecho y de La Educación Fiscal), de Magin Pont Mestres. Barcelona: Bosch, 1972, p. XXIII.

⁴³ TIPKE, Klaus. *Op. cit.*, pp. 113/114.

cidadãos, são empregados na manutenção de uma máquina estatal ineficiente e custosa, além de outras ineficiências, como a distribuição de bolsas que não incentivam o trabalhador a voltar a procurar uma atividade produtiva e principalmente o desvio do dinheiro público.

V - Conclusão

Cidadão/contribuinte e Estado têm objetivos a serem alcançados, sendo que em determinados momentos há uma “tensão” de justos interesses, protegidos por princípios como segurança jurídica, legalidade tributária, cidadania fiscal, e certamente, capacidade contributiva, que são fortes instrumentos à disposição do intérprete para que os referidos conflitos possam ser resolvidos em níveis democraticamente aceitos.

A fiscalidade ética dos contribuintes aplica o princípio da capacidade contributiva com acento no financiamento das despesas justas do Estado, para perseguir políticas fiscais redistributivas e realocadoras de riquezas e, conseqüentemente, promover o desenvolvimento social com estabilidade.

Por parte do Estado, a ética fiscal implica a cobrança somente dos recursos que são necessários para o financiamento de suas políticas públicas, com o máximo de eficiência na aplicação do quanto arrecadado, no intuito de evitar a insatisfação de seus clientes cidadãos e de seus financiadores.

Sob esta ótica, a estrutura fiscal deve ser avaliada exclusivamente em função de sua eficácia na promoção de fins sociais legítimos. Não se admite, portanto, qualquer desperdício de riqueza pelo Estado, pois isto contamina a própria arrecadação de recursos na sociedade.

O controle social da boa aplicação dos recursos públicos, com vistas à eficiência e qualidade dos gastos públicos funciona, portanto, como forma de legitimar a própria arrecadação de recursos por parte do Estado.

A disseminação das boas práticas de gestão pública, como transparência das contas públicas, atenção ao contribuinte/cidadão, controle dos gastos, serve, portanto, como forma extrafiscal de legitimar a cobrança dos tributos.

Se é verdade que atualmente a jurisprudência não aceita a irregularidade no gasto público como fundamento para o questionamento da cobrança de determinado tributo, é certo que deve evoluir para a acolhimento deste aspecto, posto que o Direito é uno, dividido em ramos tão somente para fins de estudo.

O cidadão e o contribuinte são membros do mesmo Estado, de modo que devem ser vistos sob a mesma ótica e não como se o contribuinte fosse um vassalo que tem o dever de obedecer, pois este comportamento implica a perda de legitimidade do Estado, o que, se não possibilita o questionamento a respeito da necessidade da existência deste, ao menos leva o cidadão a perder a vinculação com determinado grupo social e a procurar outro Estado para estabelecer sua base fiscal.