

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC - SP
Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão

PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

ALOMA ANDRESSA DE LIMA CAMPOS

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

São Paulo

2018

ALOMA ANDRESSA DE LIMA CAMPOS

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Monografia apresentada banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, sob a orientação do Prof. Dr. CHARLES WILLIAM MCNAUGHTON.

São Paulo

2018

Banca Examinadora:

Dedico este trabalho a todos os colegas e professores da Pontifícia Universidade Católica por ocasião do presente curso de Pós-graduação em Direito Tributário.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a minha mãe, meu padrasto e meu irmão, estes em razão dos diversos incentivos ao longo da vida dados na direção das minhas realizações, incluindo a presente pós-graduação.

RESUMO

A presente monografia revela, por intermédio de pesquisa qualitativa, com base na consulta de livros, doutrina e jurisprudência que tratam com profundidade o tema, a questão dos possíveis caminhos conexos ao que se denomina Planejamento Tributário, no Brasil assumindo o assunto especial importância. Justifica-se o trabalho pelo seu inerente apelo acadêmico, conquanto de alcance prático, vez ser país que, recordista no campo da tributação, exige dos que militam nessa área, especial atenção. O método, ratifica-se, refere-se à abordagem qualitativa, bibliograficamente consultando autores consagrados para explorar, descrever e analisar o que a partir deles é possível apurar. Objetiva-se melhor compreender o Sistema Tributário Nacional (objetivo geral), especificamente encontrando, por objetivo específico, elencar os parâmetros basilares para que se dê, de modo adequado, o planejamento tributário de grandes organizações comerciais.

Palavras-chave: Direito, Direito Tributário, Planejamento Tributário.

ABSTRACT

The present monograph reveals, through a qualitative research, based on the consultation of books, doctrine and jurisprudence, that deal in depth with the theme, the question of possible related paths to what is called Tax Planning, in Brazil assuming the subject special importance. The work is justified by its inherent academic appeal, although of practical scope, instead of being a country that, in the field of taxation, requires those who work in this area, with special attention. The method, it ratifies, refers to the qualitative approach, bibliographically consulting consecrated authors to explore, describe and analyze what can be ascertained from them. It is intended to better understand the National Tax System (general objective), specifically finding, by specific objective, to list the basic parameters so that the tax planning of large commercial organizations is appropriately given.

Keywords: Law, Tax Law, Tax Planning.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO	13
1.1 Conceito de direito tributário	13
1.2 Poder tributante e competência tributária	14
1.2.1 Breve Histórico	19
1.2.2 Poder Tributante e competência tributária	20
1.3 Alguns princípios que norteiam o poder tributante relevantes ao planejamento tributário	28
1.3.1 Princípio da Liberdade Fiscal	28
1.3.2 Princípio da Capacidade Contributiva	30
1.3.3. Princípio da Legalidade	31
1.3.4 Princípio da Progressividade	33
1.3.4.1 Formas de progressividade	35
1.3.5 Princípio da Anterioridade e da Anterioridade Nonagesimal	36
1.3.6 Princípio do Não-confisco	37
1.3.7 Princípio da Irretroatividade Tributária	38
1.3.8 Princípio da Isonomia Tributária	39
1.3.9 Princípio da Unidade Político-econômica do Território Nacional	40
1.3.10 Princípio do Livre Trânsito de Pessoas e Bens	41
2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	42
2.1 Como elaborar um planejamento tributário	45
2.2 A importância de um planejamento tributário	46
2.3 O administrador e o planejamento tributário	47

3 EVASÃO, ELISÃO E ELUSÃO FISCAL	49
3.1 Conceituação Doutrinária	49
3.2 Abuso de Forma, Abuso de Direito, Simulação e Fraude	51
3.3 Fundamentos da Desconsideração dos Atos dos Contribuintes	55
4 TEORIAS E NORMAS ANTIELISIVAS	57
4.1 Teoria da Interpretação Econômica	57
4.2 Teoria do Abuso de Direito	59
4.3 Teoria Americana do Business Purpose Test	62
4.4 Normas Fiscais Anti-Elisivas	63
4.4.1 Análise Jurídica da aplicação de Normas Antielisivas no ordenamento brasileiro	65
4.5 Capacidade Contributiva X Liberdade Individual e Legalidade Restrita	67
5 O PLANEJAMENTO NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF.....	70
CONCLUSÃO	73
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	75

INTRODUÇÃO

O presente estudo objetiva melhor compreender o conjunto normativo e de princípios relativos ao Sistema Tributário Nacional (objetivo geral), especificamente objetivando elencar os parâmetros centrais para que se dê, de modo ético, legal e, portanto, o mais adequado possível, o planejamento tributário de grandes organizações comerciais.

Estuda-se aqui a preparação do contribuinte que antecede à empreitada tributária, ou, na melhor técnica jurídica, ao fato gerador do tributo. Portanto, o planejamento deve preceder qualquer atitude do contribuinte em relação ao fato juridicamente previsto que gera o tributo. Ora, quem planeja busca a cautela, calculando os riscos e os benefícios antes de se aventurar em realizar seus propósitos, assim cuida o contribuinte para não cair sobre erros ou desacertos que o levem a arcar com um valor inesperado de tributos, suportando até mesmo o ônus de uma sanção administrativa ou mesmo, quiçá, num fato típico penal, sempre a promover grande dissabor para quem assume tais taxações, impostos, contribuições e multas, mesmo ao se falar em grandes empresa (estas ainda mais apenadas com a elevada carga tributária no Brasil apresentada).

Ao ler as primeiras linhas deste trabalho, facilmente, acredita-se, o examinador pode aperceber que o estudo tem por base a defesa dada à arraigada mentalidade de que pagar tributos é um mal que deve ser evitado a todo custo. Não é esta a abordagem. Pagar tributos é importantíssimo para o desenvolvimento de uma nação, ajuda a equalizar as diferenças sociais, promove o desenvolvimento econômico, tecnológico, produtivo e científico, aparelha o Estado com equipamentos para assegurar a ordem social, proporcionando o desenvolvimento social e consolidando a soberania de cada país — não obstante afirmar-se a sopesada e injusta carga tributária aos brasileiros infligida.

O ideal, dessarte, é defender o equilíbrio entre o contribuinte e o fisco. Do mesmo modo que o tributo é relevante para as tarefas estatais, o capital de cada contribuinte é vital para o seu desenvolvimento e, muitas vezes, para a sua sobrevivência e de seus familiares, o mesmo podendo ser dito em face dos embates que as empresas no Brasil diariamente lidam nesta seara do Direito Tributário.

O Estado, além de garantir a ordem social, econômica, é também um prestador de serviços à comunidade. Não é seu dono ou chefe, mas na realidade o resultado materializado do consenso social e político manifestado pelo povo e a seu serviço está. Assim, o tributo não pode servir como um instrumento para arrochar o crescimento econômico e de destruição social, pois, quando a carga tributária torna-se excessiva, o crescimento econômico fenece, o desenvolvimento social estanca ou, seja pelo rigorismo fiscal, seja pela sonegação, pois, onde existe o primeiro há o segundo, recursos são perdidos. Apenas uma política fiscal equilibrada pode abrandar (e com o tempo fazer desaparecer) a mentalidade já socialmente aceita em se lançar mão de todos os métodos para escapar do fisco, o mesmo podendo-se dizer de todos os caminhos de tributação que o Estado tem lançado mão, em escala (brasileira) de lançamento de tributos de difícil comparação internacional — tamanho o seu volume e voracidade.

Atualmente, o Estado tem, na realidade, a sua disposição, um sofisticado aparato de fiscalização para coibir a sonegação, nele encontrando-se intrigadas redes de informação nos vários escalões da Administração Pública e também fora dela, municiando o fisco com dados necessários para apurar a ocorrência do fato gerador e o valor do tributo.

Diante desses apontamentos é fácil verificar que o contribuinte mais cauteloso deve envolver-se, além da prevenção, de regras éticas para que não venha incorrer em falta contra a ordem jurídica tributária estabelecida, mas que também não pague de modo descabido. Tal ordem é vital para o status de estado democrático de direito, pois visa garantir fomento ao cidadão com a prestação de serviços ou mesmo abastecimento ou incentivos de bens que sem dúvida não estariam disponíveis com equidade se relegados ao arbítrio do livre mercado — ou que, deixados em mão privadas, não encontrariam a força para, em união, edificar instalações públicas ou serviços de caráter coletivo. Tais subsídios fazem parte de um standart social concedido ao cidadão, conferindo-lhe o mínimo de dignidade não só no campo social, mas também no campo político, econômico e jurídico.

O princípio da dignidade humana, estabelecido na Constituição Federal como um dos Fundamentos da República Federativa do Brasil está intrinsecamente ligado a diversos outros princípios constitucionalmente previstos como, por exemplo, o princípio da ampla defesa, da igualdade, da liberdade de pensamento, do devido

processo legal, da legalidade, dentre outros; todavia, para fins de estudo, constata-se a sua ligação aos princípios da capacidade contributiva, da liberdade fiscal, da isonomia, da anterioridade, do não confisco, da irretroatividade, dentre outros, que por sua vez ajudam a concretizar os objetivos fundamentais da República em reverter para um cenário de sociedade mais desprendida, justa e solidária.

Versa-se que entre fisco e contribuinte deve ser respeitado o princípio da dignidade humana a fim de que o segundo não seja extinto pelo primeiro bem como este possa oferecer os serviços básicos para que aquele receba o tratamento mínimo de decência para viver em sociedade.

O procedimento metodológico praticado na presente monografia, enfim, foi mediante a pesquisa bibliográfica que se adota, concentradamente, das contribuições dos diversos autores que se dedicaram ao assunto.

Assim, toma-se como fonte principal de dados da Constituição Federal do Brasil e do Código Tributário Nacional, além de doutrina específica que condensa opiniões importantes sobre a temática estudada.

1 SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO

1.1 Conceito de direito tributário

A doutrina não diverge significativamente em relação à definição sobre Direito Tributário. Para Souza¹

Direito Tributário ou Fiscal é o conjunto das leis reguladoras da arrecadação dos tributos (taxas, impostos e contribuição de melhoria), bem como de sua fiscalização. Regula as relações jurídicas estabelecidas entre o Estado e contribuinte no que se refere à arrecadação dos tributos.

Um conceito interdisciplinar do tema é dado por Gian Antônio Micheli citado por Cristiano Carvalho²: Direito Tributário é um direito de “superposição”, no que Carvalho esclarece:

Isso significa que o sub-ramo do direito positivo, que versa sobre instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, ou seja, o direito tributário, não costuma juridicizar condutas sociais puras. [...] Destarte, o direito tributário serve-se de situações já previamente normatizadas pelo direito privado, a fim de dar efeitos tributários sobre a consecução fática dessas situações. Outrossim, as condutas previamente reguladas que geram obrigações de natureza civil acabam servindo de suporte fático-jurídico para as normas tributárias; daí a natureza de superposição de Micheli. Todavia, tais condutas já são reguladas, como vimos, pelo direito privado, cabendo ao direito tributário apenas instituir tributos sobre tais situações.³

Essa integração do Direito Tributário faz com que esse ramo esteja sempre atualizado com a existência socioeconômica do país, constituindo-o arrojado e rico ao seu estudante o qual encontra nas várias ramificações não apenas o conhecimento técnico-filosófico de outras disciplinas, mas também o contato com outros métodos de raciocínio além do jurídico.

¹ SOUZA, Marcus Vinícius Saavedra Guimarães de. *Direito Tributário e seus Conceitos Gerais*. Curitiba: Adonai, 2016, p. 76.

² MICHELI apud CARVALHO, Cristiano. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin. 2004. p. 55.

³ Ibidem, p. 55-56.

Acompanhando a definição interdisciplinar do Direito tributário, Paulo de Barros Carvalho citado por Teresa Arruda Alvim e James Marins⁴ conceitua o que ele chama de Direito Tributário Positivo como “o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.”

É certo que o direito tributário constitui sobre os sujeitos ativo e passivo, uma relação jurídica de direitos e obrigações das quais nenhuma das partes pode se esquivar, nem o governo pode fugir do poder/dever de requerer o tributo, nem mesmo o contribuinte escapar da obrigação de recolher o tributo, desde que o mesmo esteja previsto em lei e que ele (contribuinte) tenha incorrido em seu fato gerador. Esse ramo prevê as regras para a obtenção do custeio do aparelhamento do Estado. Essas regras são cogentes sujeitando tanto o pólo passivo como o pólo ativo da relação tributária.

1.2 Poder tributante e competência tributária

Tem-se várias divergências na doutrina a este respeito, ou seja, dependendo do referencial adotado, os tributos serão repartidos entre duas, três, quatro, ou até cinco espécies.

Segundo ensina Marcio Severo Marques em “Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho”:

Classificar consiste, assim, em distribuir objetos em categorias distintas (classes) de acordo com as semelhanças – e diferenças – entre eles existentes.

Deveras, as classificações levam em consideração as características dos elementos que compõem o conjunto analisado, e, dependendo do número de critérios ou elementos distintivos adotados pelo intérprete, serão identificadas duas ou mais espécies do gênero considerado. Daí porque as classificações são, em certa medida, arbitrárias.

⁴ CARVALHO apud ALVIM, Teresa Arruda; MARINS, James; ALVIM, Eduardo Arruda. *Repertório de Jurisprudência e Doutrina sobre Processo Tributário*. São Paulo. 1ª Edição, 2ª tiragem: Revista dos Tribunais, 1995.

E daí também porque se diz que as classificações podem ser bipartidas ou pluripartidas, justamente em função do número de variáveis consideradas para a identificação das espécies.

Essa consideração é relevante porque explica, em certa medida, a divergência existente na doutrina sobre a classificação dos tributos, que em parte resulta dos diferentes critérios e elementos distintivos adotados pelos diversos autores, para a identificação das espécies tributárias.⁵

Salienta-se ainda que, a divisão das espécies tributárias é imprescindível ante a repartição de competências tributárias instituída pelo poder constituinte originário, decorrente do princípio federativo que determina a que pessoa política pertence determinado tributo.

Além do que, dada as peculiaridades de cada tributo, verificar se foram instituídos validamente, ou seja, em consonância com a Constituição Federal, a possibilitar sua obrigatoriedade.

Necessário se faz, portanto, diferenciar o que são normas de estrutura (competência) e de comportamento (conduta), pois, que, os tributos para que sejam efetivamente exigidos devem atender a determinadas regras de conteúdo material, ou seja, dentro de determinados parâmetros, que circunscrevem a competência tributária.

Norberto Bobbio, com sua magnitude define norma de estrutura e de comportamento, senão veja-se:

Existem normas de comportamento ao lado de normas de estrutura. As normas de estrutura podem também ser consideradas como as normas para a produção jurídica: quer dizer, como as normas que regulam os procedimentos de regulamentação jurídica. Elas não regulam o comportamento, mas o modo de regular um comportamento, ou, mais exatamente, o comportamento que elas regulam é o de produzir regras. Tomemos agora um ordenamento estatal moderno. Em cada grau normativo encontraremos normas de conduta e normas de estrutura, isto é, normas dirigidas diretamente a regular a conduta das pessoas e normas destinadas a regular a produção de outras normas. Começemos pela Constituição. Numa Constituição, como a italiana, há normas que atribuem diretamente direitos e deveres aos cidadãos, como as que dizem respeito aos direitos de liberdade; mas existem outras normas que regulam o processo através do qual o Parlamento pode funcionar para exercer o Poder Legislativo, e, portanto, não estabelecem nada a respeito das pessoas,

⁵ CINTRA, Carlos César Souza; EMERENCIANO Adeldo da Silva; MENDONÇA, Christine; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos *em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Ed. Forense 2005.

limitando-se a estabelecer a maneira pela qual outras normas dirigidas às pessoas poderão ser emanadas.⁶

E, ainda, sobre a matéria, nos ensina Carvalho:

(...)

numa análise mais fina das estruturas normativas, vamos encontrar unidades que têm como objetivo final ferir de modo decisivo os comportamentos interpessoais, modalizando-os deonticamente como obrigatórios (O), proibidos (V) e permitidos (P), com o que exaurem seus propósitos regulativos. Essas regras são terminativas de cadeias de normas. Outras paralelamente, dispõem sobre condutas, porém tendo em vista a produção de novas estruturas deontico-jurídicas. São normas que aparecem como condição sintática para a elaboração de outras regras, a despeito de veicularem comandos disciplinadores que se vertem igualmente sobre os comportamentos intersubjetivos. No primeiro caso, a ordenação final da conduta é objetivo pronto e imediato. No segundo caso, seu caráter é imediato, requerendo outra prescrição que podemos chamar de intercalar, de modo que a derradeira orientação dos comportamentos intersubjetivos ficará a cargo de unidades que serão produzidas seqüencialmente. Isso não quer dizer que as normas de conduta, por tipificarem deonticamente as relações interpessoais, prescindam de outras normas, de inferior hierarquia, para chegarem efetivamente ao campo material dos comportamentos sociais. Não. Aquilo que se quer expressar é que as regras de que tratamos esgotam a qualificação jurídica da conduta, orientando-a em termos decisivos e finais. As outras com seu timbre de mediatidade, instituem condições, determinam limites ou estabelecem outra conduta que servirá de meio para a construção de regras do primeiro tipo. Denominemos normas de conduta as primeiras e normas de comportamento as últimas⁷.

A compreensão que se extrai sobre as espécies tributárias a partir da leitura dos art. 145 da Constituição Federal e art. 5º do Código Tributário Nacional é que há três espécies tributárias: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Está expressamente apontado.

Entretanto, a própria Constituição Federal prevê outras espécies tributárias quando em seu art. 148 autoriza claramente a União a instituir os empréstimos compulsórios (também anteriormente previstos no art. 15 do CTN). Por sua vez, o art. 149 da Constituição Federal (conjugado com o art. 195) se refere à instituição de contribuições especiais (sociais), também de competência da União (ressalvados os casos do parágrafo 1º e do art. 149 –A, da CF).

⁶ REIS JÚNIOR, Ari Timóteo dos. *Imunidade tributária*. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2613, 27 ago. 2010.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 35.

Dessa forma, tem-se que tributo é gênero do qual possui cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições em geral e empréstimo compulsório, os quais, no sistema tributário constitucional dividem-se da seguinte forma:

- impostos (arts. 145, inciso I; 153, 154, 155 e 156 da CF);
- taxas (art. 145, inciso II da CF);
- contribuições:
 - de melhoria (art. 145, III da CF);
 - parafiscais (art. 149 da CF);
 - sociais;
 - de seguridade social (art. 195, I, II, III);
 - outras de seguridade social (art. 195, §4º da CF);
 - sociais gerais (o FGTS, o salário, art. 212, §5º, contribuições para o Sesi, Senai e Senac – art. 240 da CF);
 - especiais;
 - de intervenção no domínio econômico (art. 149 da CF);
 - corporativas (art. 149 da CF);
 - os empréstimos compulsórios (art. 148 da CF)

Também tem-se a classificação das espécies de tributos de acordo com o doutrinador Harada⁸, senão veja-se:

Espécies de tributos:

- Impostos;
- Taxas;
- Contribuição de melhoria;
- Empréstimos compulsórios;
- Contribuições sociais;

⁸ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 249

- Contribuições sociais do art. 149 da CF;
- Contribuições sociais do art. 195 da CF;
- Emenda Constitucional nº 20/98 (art. 114, §3º, c/c o art. 195, I, a, b, c, §9º);
- Contribuição social dos servidores públicos (art. 40, da CF);
- Contribuição social do salário-educação (art. 21, §5º, CF).

E, de acordo com o doutrinador Vittorio Cassone⁹ os tributos classificam-se em:

Tributos:

- Impostos (arts. 145, I, 153, 154, 155, 156, da CF).
- Taxas (art. 145, II, da CF);
- Contribuições de melhoria (art. 145, III, CF);
- Contribuições especiais:

Sociais para a seguridade social (arts. 149, 195, CF);

De serviço social e sistema sindical – Sesi, Senai, Senac, Senar etc. (art. 240, CF);

Interventivas: no domínio econômico (arts. 149, 174, CF);

Corporativas: de interesse de categorias profissionais ou econômicas;

OAB etc. (art. 149, CF);

Contribuições previdenciárias dos servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 149, parágrafo único);

- Empréstimos compulsórios (art. 148, da CF).

Vale lembrar que, não são tributos as prestações de caráter contratual, como os preços públicos.

Há ainda, doutrinadores que classificam as espécies tributárias, de acordo com a Constituição Federal, em tributos de duas naturezas, vale dizer, não-vinculados e vinculados. Sendo não vinculados os impostos gerais, os impostos

⁹ CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*, 11ª ed., São Paulo: Atlas, 2011, p. 74-75.

restituíveis e impostos especiais, afetados, finalísticos. Já os vinculados como sendo as taxas e contribuições.

1.2.1 Breve Histórico

Na Idade Média, não só o Estado detinha o poder de tributar, mas igualmente os senhores feudais. Os camponeses, conhecidos também como servos, eram compelidos a pagar tributo também ao seu senhor feudal. A relação entre o servo e o senhor do feudo era uma relação de vassalagem. Dentre alguns tributos e taxas que o Susserano exigia de seus servos estavam a corveia (trabalho gratuito que o servo prestava por 3 ou mais dias nas terras do senhor feudal), talha (parte da produção), banalidade (taxas pagas pela utilização do moinho, celeiro e forno do senhor feudal)¹⁰.

O Iluminismo exerceu vasta influência sobre a vida política e intelectual da maior parte dos países ocidentais. A época do Iluminismo foi marcada por transformações políticas tais como a criação e consolidação de Estados-nação, a expansão de direitos civis, e a redução da influência de instituições hierárquicas como a nobreza e a igreja.¹¹ Consolidando-se o controle do Estado nas mãos do povo, através de seus representantes, passou este, exclusivamente, a deter o Poder Tributante para os administrados.

No Brasil, com a independência, a corte passou ter privilégio na tributação de impostos e taxas. Só a partir de 1835 foi promovida a autonomia político administrativa das províncias estabelecendo-se, assim, as suas competências tributárias, dentre elas, a de fixarem os tributos municipais.

Com a Proclamação da República, nada mudou no panorama tributário, somente em 1934 é que foi instituída a competência tributária dos entes municipais através da reforma constitucional e com a instituição da lei nº 99 de 1935.¹²

¹⁰ FRANCO JR, Hilário. *O feudalismo*. São Paulo: Brasiliense, 1983. (Coleção tudo é História)

¹¹ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão – rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.

¹² JÚNIOR, José Luiz; CAFEZEIRO, Marcio Salles. *Limitações no Poder de Tributar*. Porto Alegre: Arte, 2010.

1.2.2 Poder Tributante

Atualmente, não há dúvidas que esse poder só pode ser exercido pelo Estado. A Constituição Federal em seu artigo 145 confere à União, Estados e Municípios o poder de instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria. No caso de mútuos compulsórios a competência é da União. A União tem competência exclusiva para a instituição de contribuições sociais, permitindo aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição dessas contribuições para cobrá-las de seus servidores para o custeio de sua previdência.

Interessante análise é a de Aureliano Sousa dos Santos Júnior sobre o balanço da arrecadação com os das contas públicas, ele constata:

[...] sabe-se que, raramente, o poder governamental procura adequar a sua despesa ao que arrecada, coibindo primeira e tenazmente o desperdício, a incompetência na administração dos recursos e até mesmo a sua malversação. Frequentemente, pois, tende a buscar, somente, na majoração dos gravames tributários, a única alternativa para o seu incontrolado dispêndio. Dentro dessa ótica, que afeta a maioria dos governantes, desde tempos remotos, residem as principais distorções na distribuição da sempre crescente e sufocante carga tributária. Os governantes, ao invés de procurar ajustar seus orçamentos e otimizar os mecanismos de arrecadação, de forma que se inibam, efetivamente, as práticas de sonegação - muitas de todos conhecidas - preferem inflar o "bolo" tributário com a adoção de medidas que, não raras vezes, agridem a própria natureza constitucional da figura tributária ou mediante a instituição de novos tributos e contribuições que se superpõem em sua base de incidência. Assim, ainda hoje, pode-se constatar que nada oprime e angustia mais o cidadão comum, do que os efeitos sempre nefastos de uma excessiva carga tributária que, invariavelmente, distorcida em sua distribuição, desrespeita a capacidade contributiva e transmuta-se num verdadeiro confisco, abatendo-se, injusta e pesadamente, mais sobre uns do que sobre outros. Essa gritante distorção na distribuição da carga tributária somente favorece aos sonegadores profissionais que se beneficiam da fragilidade dos mecanismos de arrecadação e fiscalização, bem como da locupletação de maus servidores públicos.¹³

De fato, com o passar dos séculos, chega-se a lamentável conclusão que aos governantes é fácil criar novos tributos do que “cortarem na própria carne” as despesas supérfluas, aperfeiçoar as receitas e punir o desvio criminoso dos recursos

¹³ SANTOS JÚNIOR, Aureliano Sousa dos. *O poder tributante e o primado do direito*. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 51, out. 2011.

públicos.

Ao Estado é conferido um Poder, o valiosíssimo Poder de Tributar. Acompanhando este poder existe uma responsabilidade a ser observada. A instituição de impostos, taxas, contribuições sociais, etc., pode, diante de sua magnitude, onerar excessivamente em um primeiro plano o cidadão, o empresário e a empresa. Em segundo plano, pode levar trabalhadores e suas famílias ao desemprego e ao esquecimento social.

Atualmente, é cobrada cada vez mais dos governantes uma postura austera no aproveitamento dos recursos gerados pela arrecadação de tributos, sendo que o desperdício e especialmente o desvio de recursos públicos são execrados pela opinião pública.

Para fecho desta marcação, buscando validar a preocupação na escolha deste marco teórico, oportuno evocar sobre a Operação Lava Jato.

A operação Lava Jato é a maior investigação de corrupção e lavagem de dinheiro que o Brasil já teve. Estima-se que o volume de recursos desviados dos cofres da Petrobras, maior estatal do país, esteja na casa de 80 bilhões de reais. Soma-se a isso a expressão econômica e política dos suspeitos de participar do esquema de corrupção que envolve a companhia. A princípio foram investigadas e processadas quatro organizações criminosas lideradas por doleiros, que são operadores do mercado paralelo ou negro de câmbio. Por lavar dinheiro de modo profissional, doleiros fizeram parte dos maiores esquemas criminosos já descobertos na história recente do Brasil.¹⁴

O nome do caso, “Lava Jato”, decorre do uso de uma rede de postos de combustíveis e lava a jato de automóveis para movimentar recursos ilícitos pertencentes a uma das organizações criminosas inicialmente investigadas. Embora a investigação tenha avançado para outras organizações criminosas, o nome inicial se consagrou.¹⁵

Assim verifica-se que é colossal a responsabilidade do Poder Tributante (através da pessoa política que o representa), não só pelo modo como distribuir a

¹⁴ MPF. *Caso Lava Jato*. 2018. Disponível em: <http://lavajato.mpf.mp.br/entenda-o-caso>. Disponível em: 24 de fevereiro de 2018.

¹⁵ *Ibidem*, p. 1.

carga tributária, fiscaliza e arrecada, mas, especialmente, pela forma ética e responsável com que gasta os recursos que capta.

No Brasil, as prevaletentes normas tributárias são ordenadas pela Constituição Federal, que discorre sobre os princípios gerais, as limitações do poder de tributar, as competências e assim como sobre a repartição das receitas tributárias.

Dessa maneira, o Sistema Tributário Nacional é fundamentado pela respectiva Constituição, que determina que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão fixar tributos. A soberania político-administrativa confere a cada universo de governo a oportunidade de instaurar impostos, taxas e contribuições de melhoria. No que se refere às contribuições sociais, em sua maior parte apenas podem ser instituídas pelo Governo Federal.

A forma de Estado utilizada pela Constituição Federal é a Federação, e esta só estará legalizada se toda pessoa da Federação usufruir de liberdade administrativa e fiscal. Em conformidade com essa percepção a Constituição estabelece a competência tributária de cada um dos Entes da Federação, contudo há uma centralização mais alta de tributos na esfera federal.

Observando a esta desigualdade, o legislador constituinte originário estabeleceu que umas das receitas tributárias devessem ser repartidas com outros Estados da Federação.

Inicia-se, portanto, através das regras gerais, que são muito poucas. São elas:

1) A repartição sempre acontece do ente federado maior para o menor. Da União para os estados e o DF, da União para os municípios, dos estados para os municípios.

2) Até antes da EC 42/2003, a única natureza tributária que sofria divisão de receita eram os impostos, sem qualquer exceção. Atualmente, pode-se dizer apenas que isso é uma regra geral: como regra, apenas os impostos são divididos. Cessou de ser regra plena porque a EC 42/2003 passou a prever repartição da CIDE-combustíveis, como será visto.

3) A repartição de receitas tributárias refere-se ao princípio federativo. É uma das maneiras de se apoiar a independência financeira dos entes federados menores

(o outro modo é a jurisdição constitucional de alçadas tributárias às várias pessoas políticas). Portanto, a regra é o impedimento de atraso dos valores a serem repartidos (CF, art. 160). As únicas exceções são a perspectiva de a União e os estados regularem a entrega de recursos ao pagamento de seus créditos, até de suas autarquias (art. 160, parágrafo único inciso I) e a perspectiva da União e os estados regularem a entrega à utilização de recursos menores no financiamento da saúde pública.

Esta distribuição sucederá de modo direto ou indireto. No modo direto, o Ente beneficiado obterá diretamente os recursos, quando que no modo indireto a fração distribuída formará um fundo, que após será repartido. Além de tudo, é necessário destacar que os impostos relacionados a uma atividade estatal não estão predispostos à repartição de suas receitas, isto acontece através de uma resultância lógica do respectivo sistema tributário. Se a receita procedente destes tributos deve pagar o exercício do Estado, não faz fundamento que a mesma seja repartida. Neste igual fundamento, as receitas derivadas dos empréstimos necessários também não devem ser objeto de repartição, em razão de que a mesma deve ser posta, completamente, na causa que fundamentou a sua instituição e cobrança.

Desta forma, sobram os impostos. Estes sim podem ter suas receitas repartidas com demais Entes da Federação, posto que a sua cobrança não dependa de nenhuma atividade estatal relacionada ao contribuinte (não vinculados) e suas receitas, em norma, não podem estar ligadas a nenhum órgão, fundo ou despesa (art. 167, IV, CRFB/88).

O estudo da repartição das receitas tributárias resume-se, essencialmente, à leitura dos artigos 157 a 160 da Constituição. É verdade que os arts. 161 e 162 estão também na seção que trata da repartição de receitas, mas as questões sobre eles são muito raras.

Não há mais regras gerais. Vejam-se, agora, as regras de repartição. Antes, cabe uma pequena observação relacionada à terminologia. Tanto se pode falar em repartição das receitas tributárias, quando nos referimos à entrega dos recursos, como em participação no produto da arrecadação, quando nos referimos ao direito dos entes menores de receberem os recursos. Assim, os estados repartem os recursos do IPVA com os municípios. É o mesmo que dizer que os municípios participam na arrecadação do IPVA.

Vejam-se as regras de repartição previstas na Constituição:

1) Aos estados e ao DF pertencem:

1.1) Todo o IR incidente na fonte (IRRF) sobre os rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas fundações públicas e autarquias (art. 157, I);

1.2) 20% dos impostos residuais (art. 157, II);

1.3) 30% do IOF sobre o ouro, definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial (art. 153, § 5º, I);

1.4.) 29% da arrecadação da CIDE-combustíveis, distribuídos entre os estados e o DF “na forma da lei” (atenção: regra introduzida pela EC 42/2003, com a redação dada pela EC 44/2004).Esses recursos da CIDE-combustíveis devem ser destinados pelos estados e DF ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

2) Aos municípios pertencem:

2.1) Todo o IR incidente na fonte (IRRF) sobre os rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas fundações públicas e autarquias (art. 158, I);

2.2) Quanto ao ITR (atenção: modificação introduzida pela EC 42/2003):

2.2.1) 50%, no caso dos municípios que não optarem por fiscalizar e cobrar esse imposto (art. 158, II);

2.2.2) 100%, no caso dos municípios que optarem, na forma da lei, por fiscalizar e cobrar o imposto, conforme previsto no art. 153, § 4º, inciso III, da Constituição(art. 158, II).A participação dos municípios na arrecadação do ITR refere-se aos imóveis rurais situados em seus territórios.

2.3) 70% do IOF sobre o ouro, definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial (art. 153, § 5º, II);

2.4) 50 % do IPVA (art. 158, III); A participação dos municípios na arrecadação do IPVA refere-se aos veículos automóveis licenciados em seus territórios.

2.5) 25% do ICMS (art. 158, IV); A participação dos municípios na arrecadação do ICMS é assim dividida :a) três quartos, no mínimo, proporcionalmente ao valor agregado no território do município;b) o restante, conforme o que dispuser lei do estado-membro.

2.6) 25% do que os estados receberem da União a título de participação na CIDE-combustíveis, segundo critérios estabelecidos em lei (atenção: regra introduzida pela EC 42/2003)¹⁶

Além de todas as participações vistas acima, existem participações efetuadas por meio de fundos (alguns autores falam em participação indireta para se referirem a essa espécie de participação). São quatro fundos os previstos na Constituição. Os três primeiros são integrados por 47% da arrecadação do IPI e do IR, excluída da arrecadação do IR a parcela do IRRF já pertencente aos estados, DF e municípios (conforme previsto no art. 157, I, e no art. 158, I). São eles:

¹⁶ ALENXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. *Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência e 330 questões*. 5º Ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2002, p. 105.

- 1) Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (21,5% do IR e do IPI);
- 2) Fundo de Participação dos Municípios (22,5% do IR e do IPI);
- 3) Fundo para os programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (3% do IR e do IPI). Dos recursos desse último fundo, que forem destinados à Região Nordeste, 50% devem ser assegurados ao seu semiárido. O quarto fundo visa a compensar as perdas tributárias dos estados e do DF, decorrentes das imunidades nas exportações:
- 4) Fundo de Compensação às Exportações: composto de 10% da arrecadação do IPI, destinando-se aos estados e ao DF; cada Estado deve repassar 25% do recebido aos seus municípios. A participação dos estados e do DF no Fundo de Compensação às Exportações será proporcional ao valor das exportações de produtos industrializados realizadas por cada um. Entretanto, nenhum poderá receber mais de 20% do valor total do fundo. Assim, se o valor das exportações de um estado (ou do DF) for maior do que 20% do valor total das exportações feitas pelo Brasil, esse estado (ou o DF) somente receberá 20% do valor do fundo. O excedente será redistribuído aos demais na proporção do valor das exportações por eles (os demais) realizadas. O critério para entrega dos 25% do valor que o estado recebeu aos seus municípios é igual ao critério de repartição do ICMS com os municípios.¹⁷

Conforme já mencionado anteriormente, no Brasil, a competência tributária foi se ampliando gradativamente. Primeiramente era centralizada pela corte e posteriormente foram atribuídas às Províncias. Na era Republicana foi outorgada também aos Municípios para a promoção de sua autonomia político administrativa.¹⁸

Impossível não reconhecer a importância do texto constitucional na distribuição dessas alçadas tributárias. No artigo caput 145 da Constituição pode-se verificar que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios podem instituir tributos compondo assim o Sistema Tributário Nacional.

Os artigos 147, 148, 149 caput em conjunto com os artigos 153 e 154 estabelecem os tributos de competência da União (o artigo 154 declara, inclusive, a competência residual deste ente jurídico na instituição de demais tributos); o artigo 149 §1º consubstanciado pelo artigo 155 prescrevem os tributos de competência estadual e do Distrito Federal e o § 1º do artigo 149 consubstanciado pelo artigo 156 prevê as prerrogativas municipais na instituição de tributos.

¹⁷ ALENXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. *Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência e 330 questões*. 5º Ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2002, p. 105.

¹⁸ JÚNIOR, José Luiz; CAFEZEIRO, Marcio Salles. *Limitações no Poder de Tributar*. Porto Alegre: Arte, 2010.

O art. 7º, CTN - A competência tributária é indelegável, salvo atribuição funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária (capacidade tributária ativa), conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição (artigo da CF/1946, que deve ser desconsiderado).¹⁹

Na competência privativa ou exclusiva não existe possibilidade de invasão na competência constitucional entre os entes da Federação. Diz-se haver competência privativa sobre:

A competência privativa ou exclusiva para a instituição de impostos está dividida entre os seguintes artigos: art. 153, CF (União); art. 155, CF (Estados-membros) e art. 156, CF (municípios).

As listas dos impostos são exaustivas em relação aos impostos destinados exclusivamente aos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.

A União possui com competência privativa ou exclusiva para criar contribuições especiais (art. 149, CF).

Não obstante, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuições previdenciárias (espécie do gênero contribuições especiais) cobradas de seus servidores para o custeio da sua previdência social (art. 149, §1º, CF).

E por fim, somente (exclusiva e privativamente) cabe aos Municípios e ao Distrito Federal, criar de forma privativa a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (Cosip – artigo 149-A, CF).

O caráter exclusivo é evidenciado pela própria constituição que enfatiza precisamente quais entes podem instituir determinado tributo.

Os empréstimos compulsórios, de acordo com a competência privativa ou exclusiva, somente poderão ser criados pela União, através de lei complementar.

A competência será classificada como comum quando ela for partilhada por todos os entes da Federação, indistintamente. De outro modo, todos podem criar tais tributos, não havendo uma discriminação precisa.

¹⁹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018.

Nas taxas a competência será comum entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.

Na instituição das contribuições de melhoria a competência será comum entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.

A competência será cumulativa ou múltipla, prevista no art. 147, CF, prende-se ao poder legiferante da instituição de impostos pelo Distrito Federal, em sua base territorial.

Ao Distrito Federal competem os impostos municipais; e com a interpretação sistemática do art. 155, caput, CF, também a ele compete os impostos estaduais.

Art. 18, CTN - Compete: "II - ao Distrito Federal e aos Estados não divididos em Municípios, instituir, cumulativamente, os impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios."

Define-se a competência residual como aquela conferida exclusivamente à União, para que além das hipóteses referidas como competência privativa, possa também instituir outros impostos não previsto na constituição. Nesse sentido:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

Note-se que no exercício de tal competência impõe-se o uso da lei complementar.

Neste aspecto, por mais que se critique essa particularidade analítica da constituição, foi de excelente técnica a demarcação das competências tributárias das pessoas jurídicas de direito público, prevenindo assim o conflito desses entes.

Caso a matéria fosse relegada à ordem legal infraconstitucional, poderia haver conflitos ou antinomias aparentes das leis. Uma vez prescritos no texto magno o conflito torna-se muito mais difícil.

1.3 Alguns princípios que norteiam o poder tributante relevantes ao planejamento tributário

1.3.1 Princípio da Liberdade Fiscal

É fácil perceber que o planejamento tributário é garantido pelo princípio da dignidade humana e deve ser guiado, dentre muitos outros princípios, pelo princípio da Liberdade Fiscal.

Segundo Ricardo Lobo Torres²⁰:

[...] o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o preço pela mesma, mas por ela se limita e pode chegar até mesmo a oprimi-la, caso em que o respeito à legalidade deve deter o tributo ilegítimo.

O princípio da Liberdade Fiscal não deixa de ser um princípio que, na prática, apresenta dois paradoxos. De um lado é uma garantia, uma proteção ao cidadão, limitando a atividade tributária estatal, constituindo a sua área de atividade uma vez que o formaliza. De outro ponto de vista estabelece ônus e obrigações para servir de fomento à atividade estatal, que, todavia, se não limitados, podem destruir a liberdade individual impedindo o homem de desenvolver suas atividades socioeconômicas.

Em razão dessa tendência paradoxal é absolutamente necessária à positivação dos direitos do Estado em gerar recursos para pagar os custos de seus serviços e de sua assistência, estabelecendo, dentro dos limites da restrita legalidade, as atividades e os atos jurídicos sujeitos a tributação, a fim de que não ofenda os direitos naturais do homem afligindo a liberdade e até os direitos humanos universais, atualmente positivados no ordenamento.

Esta relação deve ser absolutamente equilibrada para que não haja perdas para o Estado, nem perdas para a sociedade, como que um remédio que se aplicado aquém da dose não cura a enfermidade e se ministrado além da medida,

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 1-35. v. 3.

torna-se oneroso para o paciente. Todavia, é interessante verificar que a liberdade fiscal, pode muitas vezes ultrapassar o objetivo da simples remuneração dos serviços públicos. É que a finalidade da Administração Pública, através de suas pessoas jurídicas de direito público, é o interesse público o que muitas vezes resvala em interesses coletivos restritos a certos grupos econômicos e sociais. Daí a função extrafiscal do tributo, ou seja, o seu desempenho na interferência no domínio econômico, visando equilibrar as forças econômicas que atuam na sociedade como, por conseguinte, o posto no artigo 146-A da Constituição Federal que estabelece critérios especiais para precaver desequilíbrios na livre concorrência.

Assim, como o Estado pode usar de sua função fiscal para remunerar os seus serviços; de seu desempenho extrafiscal, para interferir no domínio econômico e de seu papel para-fiscal para desenvolver, através das pessoas jurídicas por ele criadas, atividades não próprias do Estado, o cidadão pode utilizar-se de meios idôneos para voltar suas atividades com o fito de evitar o ato jurídico gerador do tributo, através de um planejamento que estabeleça premissas éticas e legais para tal fim. O equilíbrio dessas posturas pode-se chamar de liberdade fiscal.

Decerto, esta autonomia fiscal é organizada, assegurando regras de eficiência para o Poder Estatal em suas várias esferas a fim de que uma pessoa jurídica de direito público não invada as prerrogativas de outra gerando um conflito de competência.

Por outro lado, a lei estabelece preceitos que definem as condutas Elísias, Evasivas e Sonegatórias desenvolvidas pelo contribuinte, reprimindo as diretrizes antiéticas que levem a perda ou diminuição da arrecadação.

Por este outro ângulo o Legislador Ordinário diligenciou estabelecendo normas como a Lei Complementar nº 104/2001 que acrescentou o § único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, e a doutrina acabou por criar as teorias do Abuso da Forma (esta oriunda da Medida Provisória nº 66/02, cujos dispositivos anti-elisivos não foram recepcionados na sua conversão na Lei 10.637/02) e Teoria da Interpretação Econômica da Lei Fiscal, dentre outros conceitos.²¹

²¹ Estas teorias estão especificadas e explicadas no item 6 da presente monografia.

Nestes aspectos somam-se, de ambos os lados (contribuinte e fisco), normas, regras e princípios que visam o equilíbrio das forças postas da relação jurídica tributária.

1.3.2 Princípio da Capacidade Contributiva

Estreitamente ligado ao princípio anterior, o Princípio da Capacidade Contributiva conecta-se organicamente ao princípio da igualdade, sem o qual perde o seu sentido. O princípio da igualdade decorre do princípio constitucional da isonomia, ou seja, de que todos são iguais perante a lei, ao qual complementa o princípio da igualdade que estipula que é vedada a distinção de tratamento para contribuintes de situação equivalente.

É base para o princípio da capacidade contributiva o princípio da personalização que ao lado daquela estão previstos no parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição. Em suma, os tributos, em todas as duas espécies devem ter caráter pessoal, ao passo que também devem respeitar a capacidade econômica do contribuinte.

José Maurício Conti ensina²²:

A expressão capacidade contributiva pode ser vista de dois ângulos – estrutural e funcional –, gerando conceitos distintos. Sob o ângulo estrutural, a capacidade contributiva pode ser definida como a aptidão para suportar o ônus tributário; a capacidade de arcar com a despesa decorrente do pagamento de determinado tributo. Sob ângulo funcional, o princípio da capacidade contributiva pode ser visto como critério destinado a diferenciar quem são os iguais, sob o aspecto do direito tributário, quem são os desiguais em que medida se igualam, afim de que se possa aplicar o princípio da igualdade com o justo tratamento a cada um deles.

Um bom exemplo do princípio da capacidade contributiva verifica-se na estipulação das alíquotas diferenciadas para desconto dos rendimentos. Quem ganha menos paga menos e quem ganha mais paga uma alíquota maior. É certo que no Brasil a estipulação das alíquotas poderia ser mais gradual e proporcional,

²² CONTI, José Maurício. *Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997, p. 24.

mas refletem também a aplicação dos princípios da igualdade e da progressividade tratando os contribuintes em situações desiguais de forma desigual equacionando o tratamento nas diferentes camadas sociais.

Outro princípio relacionado ao princípio da capacidade contributiva é o princípio do não confisco. Para o Ministro Gilmar Ferreira Mendes²³ este princípio deve ser analisado segundo o contexto da ordem constitucional, sobre a qual concluiu de forma simples, mas não menos brilhante:

[...] sempre que possível, os impostos deverão ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, um princípio cujo núcleo essencial, apesar da abertura semântica, do seu enunciado, consegue-se apreender à luz do senso comum, onde vigora, sem contestações, máxima existencial de que ao impossível ninguém pode ser obrigado.

1.3.3 Princípio da Legalidade Tributária

Tal princípio vige primordialmente para proteger a liberdade individual. Ele vem esboçado no inciso I artigo 150 da Carta Magna e também é conhecido como o princípio da estrita legalidade. Por este princípio o tributo não pode ser criado ou majorado a não ser por força de lei. Por esta última deve haver expressa previsão da ocorrência do fato gerador do tributo, ou hipótese de incidência, o sujeito passivo, o sujeito ativo, a sua base de cálculo e a sua alíquota.

O princípio da Legalidade tributária, segundo Gilmar Mendes²⁴:

[...]tem suas raízes fincadas no terreno da antiquíssima luta pelo consentimento na instituição dos tributos, reivindicação que uma vez agasalhada na Magna Charta de 1215, logrou espalhar-se pelas nações democráticas, sob a máxima de que não é legítima nenhuma tributação sem representação – no taxation without representation.

Para os Jus positivistas é absolutamente necessária à definição em Lei de todas as informações do fato gerador do tributo. Tal princípio é conhecido como

²³ MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo. Saraiva, 2007, p. 1.284.

²⁴ *Ibidem*, p. 1284.

princípio da determinação ou da tipicidade fechada. André Luiz Carvalho Estrella²⁵ ao interpretar este princípio cita Alberto Xavier, da seguinte maneira:

Em outras palavras, exige a utilização de conceitos determinados, entendendo-se por estes (e tendo em vista a indeterminação imanente a todo conceito) aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos, isto é, a sua capacidade de previsão objetiva dos seus direitos e deveres tributários. Isto possibilita, de uma forma segura e confiável, a identificação de quem está sujeito ao pagamento do tributo, qual o seu montante, e, principalmente, se o sujeito praticou, in concreto, o fato previsto, in abstrato, na norma. Assim a lei deve conter, em si mesma, todos os elementos de decisão no caso concreto, de forma que a decisão concreta seja imediatamente dedutível da lei, sem valoração pessoal do órgão de aplicação da lei, o que decorre do artigo 150, inciso I da CF 88.²⁶

Importante ressaltar que as obrigações tributárias acessórias não necessitam obedecer este princípio já que não dizem respeito ao fato tributável em si, pois nada mais são do que instrumentos que auxiliam o fisco na sua atividade fim e por isto obedecem ao princípio da legalidade em seu sentido lato, como é o caso dos Decretos, Regulamentos, Normas Complementares, etc.

Exceção à regra da estrita Legalidade são as Medidas Provisórias, os Empréstimos Compulsórios.

As Medidas Provisórias, por sua natureza, são consideradas Instrumentos Normativos e têm o Poder de instituir tributos, desde que obedçam ao Princípio da anterioridade e da anterioridade nonagesimal os quais se estudara adiante. Todavia, não serão observados estes dois princípios na instituição de Imposto, por meio de medida provisória que tenha função de instituir Impostos de natureza extrafiscal, como o Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), sobre Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), sobre operações de Crédito, Câmbio e Seguros.

²⁵ ESTRELLA, André Luiz Carvalho. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 111 e 112.

²⁶ *Ibidem*, p. 19.

1.3.4 Princípio da Progressividade

Este princípio prevê a graduação das alíquotas conforme a capacidade econômica do contribuinte, por isto a sua estreita relação com o princípio da capacidade contributiva. Um dos exemplos de progressividade da alíquota é o do Imposto de Renda que prevê a progressão da alíquota conforme aumenta a renda do contribuinte.

Tal princípio tem como fundamento a busca de uma Justiça Fiscal, daí, também, sua estrita afinidade com o princípio da Isonomia que visa aplicar tratamentos distintos aos desiguais.

Para Ricardo Cunha Chimenti²⁷ o princípio da progressividade é aplicado pela Constituição Federal em seus artigos 182 § 4º inciso II e 153 § 4º, respectivamente ao IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbano) e ao ITR (Imposto Territorial Rural). Carolina Guerra de Almeida também defende tal entendimento, alegando que se trata de progressividade extrafiscal para assegurar que a propriedade rural cumpra o seu fim social. A jurista cita:

Com o advento da Emenda Constitucional nº 42/2003, o Imposto Territorial Rural passou a ter previsão explícita de progressividade na Constituição Federal. De acordo com o art. 153, § 4º, I, da Magna Carta, as alíquotas do mencionado imposto devem ter o condão de desestimular a manutenção da propriedade improdutiva.²⁸

Poder-se-ia entender que a progressividade da alíquota do ITR tem mais caráter sancionatório do que caráter extrafiscal de intervenção no domínio econômico, visto que o proprietário de grandes áreas rurais estaria sendo penalizado por deixar de dar uma finalidade social a sua propriedade.

²⁷ CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal* – 9ª edição revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 53/54.

²⁸ ALMEIDA, Carolina Guerra de. *O princípio da progressividade no direito tributário brasileiro vigente*. Uberaba: RTJ, 2015.

Contudo, cabe aqui esclarecer que o artigo 3º do Código Tributário Nacional prevê a aplicação de sanção em contrapartida do cometimento de um ato ilícito. Prescreve o artigo:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (grifo).²⁹

Pois bem. Como ilícito, entende-se aquilo que é ilegítimo, contrário à lei. Como se sabe, não existe apenas o ilícito penal, mas também o ilícito civil, o ilícito administrativo, ilícito fiscal, ilícito trabalhista, etc.

No caso do ITR, o proprietário de grandes extensões rurais improdutivas exerce uma atividade perfeitamente legal, visto que a especulação imobiliária para a valorização de sua propriedade é uma atividade econômica lícita e aceitável, embora política e socialmente incorreta. Dessa forma, a progressividade da alíquota do ITR, autorizada pelo § 4º do artigo 153 da Constituição Federal e regulamentada pela Lei 9.393/96 (em especial em seu artigo 11º e anexos), apresenta uma natureza extrafiscal, ou seja, aumenta-se progressivamente a alíquota em conformidade com o grau de improdutividade da propriedade, se intervindo assim no domínio econômico, visando coibir a especulação imobiliária forçando o proprietário da grande propriedade rural voltar sua atividade para o agronegócio, estimulando a produção, a geração de empregos e, de forma indireta, de outros tributos.

Já no caso do IPTU verifica-se que o artigo 182 § 4º inciso II parece estipular uma pena para o proprietário que não dê ao imóvel urbano a correta destinação social que dele se espera. No texto contido na parte final do § 4º do citado artigo encontra-se o termo “sob pena”, o que dá a progressividade da alíquota (não do tributo) uma semântica de natureza sancionatória. Todavia, o referido termo não pode ser interpretado isoladamente, devendo sim ser interpretado sob a ótica social do tema uso da propriedade. Assim, como no caso do ITR a progressividade da alíquota do IPTU tem função extrafiscal de intervenção no domínio econômico buscando não penalizar condutas legais, mas desestimulá-las com base em uma

²⁹ CONGRESSO NACIONAL, Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966 – artigo 3º.

política social voltada para habitação e crescimento econômico. Os termos de como é aplicada esta progressividade estão previstos nos §§ do artigo 7º da Lei nº 10.257 de 10 de julho de 2001 (Diretrizes da Política Urbana).

Convém lembrar que com o advento da Emenda Constitucional nº 29 de 13 de setembro de 2000 que acrescentou os incisos I e II no § 1º do artigo 156, passou a dar progressividade ao IPTU em razão do valor do imóvel, de sua localização e uso, ou seja, progressividade fiscal em razão da capacidade econômica do contribuinte ou de sua personalização.

Diante desses ângulos apontados, constata-se que a natureza progressiva do ITR e do IPTU (este último sob a ótica do inciso II do § 4º do artigo 182 da Constituição Federal) tem função extrafiscal, permitindo a intervenção estatal no domínio econômico privado desestimulando, assim, algumas condutas econômicas legalmente admitidas em prol de um aproveitamento sócio-político da propriedade.

Já no caso do IPTU sob a análise dos incisos I e II do § 1º do artigo 156 da CF, do Imposto de Renda (IR), do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) é aplicado o princípio da progressividade com função fiscal, estabelecendo-se alíquotas diferenciadas em razão do uso (IPVA e IPTU), valor e localização (IPTU).

Na realidade o princípio da Progressividade é intermédio para cumprir o objetivo do princípio da capacidade contributiva rendendo cada ente de acordo com sua a possibilidade econômico-financeira, cumprindo na prática justiça fiscal e por decorrência uma melhor justiça social.

1.3.4.1 Formas de Progressividade

A Doutrina classifica duas formas de progressividade dos tributos: a simples e a graduada.

Monastirski³⁰ distingue essas duas formas de maneira simplificada:

³⁰ MONASTIRSKI, Bruna Thayse Queiroz de Melo. *Constitucionalidade do IRPF em face do princípio da capacidade contributiva*. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1422, 24 maio 2017.

Simplex é a progressividade na qual as alíquotas maiores são aplicadas sobre toda a base de cálculo e não apenas sobre as faixas excedentes daquelas submetidas a alíquotas menores. A progressividade graduada, aplicada no imposto de renda das pessoas físicas no Brasil, caracteriza-se pela utilização de duas ou mais alíquotas para o cálculo do imposto de um mesmo contribuinte, aplicando-se cada alíquota sobre uma parcela da base de cálculo.

Segundo o ordenamento constitucional, seria impraticável a aplicação da forma simples na progressividade dos tributos, pois esta feriria os princípios da Isonomia e da capacidade contributiva.

Um bom exemplo é dado por Almeida³¹ que expõe:

Caso fosse adotada a progressividade simples, uma pessoa que tivesse um rendimento mensal de R\$ 2.513,08 (dois mil e quinhentos e treze reais e oito centavos) terá seu imposto calculado pela incidência de uma alíquota de 27,5% (vinte e sete e meio por cento) sobre a totalidade de sua renda, por que esta ultrapassou em R\$ 1 (um) real a faixa sujeita a alíquota de 15% (quinze por cento).

[] Considerando que o Brasil adota a progressividade gradativa para o cálculo do referido imposto, a alíquota de 27,5% (vinte e sete e meio por cento) incidirá apenas ao que ultrapassou a R\$ 2.512,08 (dois mil e quinhentos e doze reais e oito centavos), ou seja, sobre R\$ 1 (um) real. O restante será tributado pela alíquota de 15% (quinze por cento). Verifica-se, desta forma, que foram utilizadas duas alíquotas para o cálculo do imposto de um mesmo contribuinte, aplicando-se cada uma delas sobre uma parcela da base de cálculo.

1.3.5 Princípios da Anterioridade e da Anterioridade Nonagesimal

Insculpido na alínea “b” do inciso III do artigo 150 da Carta magna, o princípio da anterioridade prevê que as pessoas jurídicas de Direito Público só poderão vir a cobrar tributos apenas no exercício financeiro seguinte ao ano de instituição do tributo.

Tal dispositivo, conhecido também como princípio da não surpresa tributária, visa cuidar o contribuinte de indeterminadas surpresas fiscais repentinas que

³¹ ALMEIDA, Fernanda Dias de. *Competências na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 34.

fomentem no acréscimo da carga tributária, seja através da majoração de tributos seja através de sua instituição. Este princípio permite com que o contribuinte se prepare para pagar o tributo, possibilitando inclusive o Planejamento Tributário do coletado.

Com fundamento não distinto foi também instituído pela Emenda Constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003 através da alínea “c” do inciso III do artigo 150 da CF, o princípio da anterioridade nonagesimal ou da noventena, o qual prevê o período de 90 dias de para que o fisco possa exigir a cobrança de tributos instituídos ou majorados por lei.

Este princípio último visa complementar o primeiro e ambos são cumulativos, ou seja, o tributo para ser exigível deverá observar o princípio da anterioridade e da noventena livrando assim o contribuinte de surpresas no seu planejamento econômico-tributário.

Todavia as contribuições para a seguridade social não obedecem ao princípio da anterioridade observando somente a noventena.

Já os empréstimos compulsórios, os Impostos extraordinários de Guerra ou aqueles instituídos em virtude de calamidade pública, bem como os atos normativos do poder Executivo que visem à alteração das alíquotas dos Impostos de importação, Exportação, Operações Financeiras, de Operações de Crédito, Seguros, Taxa de Câmbio, Títulos e fortunas mobiliários e de artigos Industrializados, não desempenham a nenhum desses dois princípios visto a função extrafiscal que possuem.

1.3.6 Princípio do Não Confisco

Previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal, a qual veda expressamente a instituição de tributo com efeito confiscatório, este princípio é, implicitamente, um direito fundamental, uma cláusula pétrea, garantindo ao cidadão dignidade e o direito à propriedade.

Na verdade não existem parâmetros objetivos que possam distinguir o tributo confiscatório de um não confiscatório, pois o referido dispositivo não foi regulamentado não havendo assim uma barreira máxima na instituição de tributos. Cabe ao judiciário a análise in concreto de sua natureza para permitir a sua cobrança ou vedá-la. Caso o tributo seja considerado confiscatório, além de ofender uma cláusula pétrea, afronta diretamente o princípio da capacidade contributiva, sendo que a decisão judicial poderá limitar o alcance patrimonial do tributo agindo diretamente no poder tributante do Estado limitando-o.

O professor Ives Gandra Martins³², todavia, acabou por definir alguns sintomas do efeito confiscatório tributário, ele descreve:

Não é fácil definir o que seja confisco, entendo eu que sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para as suas necessidades essenciais e ganhos a mais do que estas necessidades para reinvestir ou se desenvolver) estaremos diante do confisco.

1.3.7 Princípio da Irretroatividade Tributária

Em princípio a lei tributária não pode retroagir para alcançar os fatos geradores ocorridos antes de sua instituição. A alínea “a” do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal estabelece o referido princípio.

Importante é verificar que tal princípio comporta exceções, visto que o artigo 106 do Código Tributário prevê a retroatividade tributária para leis interpretativas, caso não tenha ocorrido trânsito em julgado do ato. O dispositivo interpretado a contrario sensu prevê uma retroatividade benigna excluindo a aplicação de penalidade.

Leis interpretativas visam esclarecer ou conteúdo de uma lei anterior, tornando obrigatória a interpretação que já era plausível antes de sua edição. Essa interpretação é chamada de autêntica ou legislativa. Sua vigência retroage a data do

³² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema Tributário Nacional na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 125 e 126.

início da vigência da lei que está sendo interpretada atingindo, inclusive, casos pendentes de julgamento.

Não se verificam que as leis interpretativas ofendam o Princípio da Segurança e da Estabilidade Social estabelecido, pelo inciso XXXVI do artigo 5º da Constituição Federal Brasileira e repetido pelo artigo 6º da Lei de Introdução ao Código Civil que é norma de sobre direito e orienta todos os ramos do direito brasileiro.

1.3.8 Princípio da Isonomia Tributária

Pilar da Constituição Federal e garantia fundamental do cidadão este princípio se estende pela Carta Magna e pelos demais ramos do direito pátrio. Vem reconhecido fundamentalmente no caput do artigo 5º. Também é repetido, já se referindo à Ordem Tributária, no inciso II do artigo 150 da mesma Carta.

Como descrito no Título da Capacidade Contributiva, resume-se em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. É aplicado ao direito tributário na medida da capacidade econômica do contribuinte.

Para alguns autores como Mizabel Derzi, citada por Yuri Carneiro Coelho³³, existe cinco critérios de comparação que estabelecem as linhas gerais do princípio da isonomia tributária, são eles:

1. Na proibição de distinguir (universalmente) na aplicação da lei, em que o valor básico protegido é a segurança jurídica;
2. A proibição de distinguir no teor da lei, vedação que salvaguarda valores democráticos como abolição de privilégios e de arbítrio. Os princípios da generalidade e da universalidade estão a seu serviço e tem como destinatários todos aqueles considerados iguais;
3. No dever de distinguir no conteúdo da lei entre desiguais, e na medida dessa desigualdade. No direito tributário, o critério básico que mensura a igualdade ou a desigualdade é a capacidade econômica do contribuinte;
4. No dever de considerar as grandes desigualdades econômico-materiais advindas dos fatos, com o fim de atenuá-las e restabelecer o equilíbrio social. A progressividade dos tributos favorece a igualação das díspares condições concretas, em vez de conservá-las ou acentuá-las;

³³ COELHO, Yuri Carneiro. *Sistema e princípios constitucionais tributários*. Jus Navigandi, Teresina, ano 4, n. 36, nov. 2017.

5. Na possibilidade de derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade econômica pelo acolhimento de valores constitucionais como critérios de comparação, os quais podem inspirar progressividade, regressividade, isenções e benefícios, na busca de um melhor padrão de vida para todos, dentro dos planos de desenvolvimento nacional integrado e harmonioso.

1.3.9 Princípio da Unidade Político–Econômica do Território Nacional

Conhecido também como princípio da Uniformidade Geográfica, este conceito estabelece uma vedação à União de instituir benefícios fiscais a uma determinada região, ente federativo, Distrito Federal ou Município implicando em distinção fiscal que ameace a unidade política – econômica da federação.

Todavia, como o próprio inciso I do artigo 150 da Constituição prevê nada impede que a União conceda à determinada região, Estado, município ou Distrito Federal, incentivos fiscais que visem promover o desenvolvimento do equilíbrio socioeconômico das diversas regiões do país.

Tal princípio visa proteger outros dois princípios, quais sejam: o princípio da Isonomia e o princípio federativo. Mesmo em se tratando de pessoas jurídicas de direito público interno, os Estados, municípios e distrito federal devem ser tratados de forma igualitária, visto que desenvolvem, mesmo que indiretamente, funções econômicas dentro do âmbito de suas atribuições às quais interfere na vida de uma determinada população.

A não observância do princípio da isonomia, através da instituição de benefícios fiscais distintos entre regiões ou entre pessoas jurídicas de direito público pode acarretar diretamente desequilíbrio econômico entre esses entes e indiretamente intranquilidade econômico-social entre as populações envolvidas.

Já no caso do princípio federativo, essa distinção fiscal acaba por desencadear segregação de ordem política que pode ameaçar a unidade nacional estabelecida de forma fundamental no caput do artigo 1º da Constituição Federal.

1.3.10 Princípios do Livre Trânsito de Pessoas e Bens

Norteados pelo inciso V do artigo 150 da Constituição, este princípio é protetor da garantia constitucional de livre circulação de pessoas e bens pelo território nacional estabelecida pelo inciso XV do artigo 5º.

Destarte, é proibida a criação de barreiras ou postos alfandegários para circulação desses elementos dentro dos limites da federação. Permite-se, entretanto, a instituição de pedágios para utilização de vias públicas, visto que se trata de serviço e tem natureza de taxa.

2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A realidade tributária brasileira é complexa, além de passar por constantes alterações, trazendo um custo financeiro excessivo aos contribuintes ocasiona uma grande insegurança quanto à veracidade da realização de todos os compromissos impostos pelo fisco.

A grande competitividade do mercado, aliada à elevada carga tributária, vem sufocando as empresas brasileiras e exigindo-lhes que apliquem medidas, que incorporadas da legalidade, proporcionem uma economia de tributos. Para Martinez³⁴:

[...] Procurar formas lícitas para reduzir o pagamento de tributos e ao mesmo tempo estar atento às mudanças da legislação é uma necessidade imprescindível para a maximização dos lucros das empresas, para a manutenção dos negócios e melhorar os níveis de empregos. [...] Em época de mercado competitivo e recessivo, de aumento da concorrência entre as empresas nacionais, o planejamento tributário assume um papel de extrema importância na estratégia e finanças das empresas, pois quando se analisam os balanços das mesmas, percebe-se que os encargos relativos a impostos, taxas e contribuições são, na maioria dos casos, mais representativa do que os custos de produção.

O planejamento tributário refere-se, realmente, de uma disciplina na vida do contribuinte (pessoa física ou jurídica), que, alerta às ordens determinadas pela legislação tributária, adota os recursos legais com ínfima aplicação tributária.

Nas afirmativas de Kriek³⁵ “é a execução produzida pelo administrador em condição preventiva com a finalidade de compreender dentre as alternativas legais atuais, tal qual motiva o mais baixo ônus tributário para a entidade”.

³⁴ MARTINEZ, Manuel Perez. *O contador diante do planejamento tributário e da lei antielisiva*. São Paulo: Edusp, 2017.

³⁵ KRIECK, Manfredo. *Planejamento e auditoria tributária*. 2016. Disponível em <http://www.tributarista.org.br>. Acesso em: 12 de fevereiro de 2018.

Em outras palavras ainda Marins³⁶, atesta:

Qualifica-se planejamento fiscal ou tributário *latu sensu* a observação do síncrono de exercícios vigentes ou dos planos de movimentações econômico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica), com relação ao seu conjunto de deveres fiscais com o propósito de planejar suas finanças, seus negócios, bens, proventos e outras exercícios com efeitos tributários, de maneira que sofram o mais baixo ônus fiscal admissível.

Shingaki³⁷ ainda é explicativo ao determinar planejamento tributário sendo:

Um método de administrar que objetiva notabilizar as execuções industriais, as operações mercantis e os fornecimentos de serviços, pretendendo compreender os deveres e os encargos tributários introduzidos em todas as devidas alternativas legais apropriadas para, por meio de recursos legítimos, praticar a que permite a supressão ou a protelação do ônus fiscal.

Nota-se que várias medidas podem ser adotadas para atender ao planejamento tributário. Essas medidas podem impactar em qualquer dos campos da empresa, a partir da entrada de matéria prima, seu processamento e ainda, a saída das produções acabadas.

Pode também, serem adotadas medidas administrativas, reorganização contábil, reestruturação da forma societária, utilização de proveitos e benefícios fiscais federais, estaduais ou municipais, isenções, imunidades, etc. Quaisquer atividades que o contribuinte realizar, visando a mais certa fruição de auxílios e campos não incidentes tributários, faculta ser ditos de planejamento tributário *latu sensu*, sem olvidar, é claro, que todos estes exercícios devem ser lícitos, isto é, virem visivelmente legítimas ou não ilícitas pela legislação.

O exercício de planejamento tributário baseia-se em uma disciplina dos negócios e das ações do contribuinte, o modo como deve agir perante cada negócio ou ato jurídico que realizar, e a respeito de tal negócio ou ação, possa ocorrer qualquer tipo de contribuição.

³⁶ MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 33.

³⁷ SHINGAKI, Mário. *Gestão de impostos*. São Paulo: Saint Paul Institute Of Finance, 2012, p. 29.

O planejamento tributário se mostra como um direito específico do contribuinte, de buscar, incorporado em normas admitidas, resoluções mais moderadas a fim de definir seus deveres tributários, seja fugindo da aplicação da norma e se por acaso isso não seja permitido, pagando menos contribuição. Visto que não exista nenhuma espécie de inibição legal, o contribuinte pode, normalmente, aplicar meios que o conduzam ao não pagamento da contribuição, ou coincidir em uma carga tributária não muito custosa. Este privilégio do contribuinte é uma consequência do princípio da legalidade, posteriormente entendido.

O planejamento tributário tem por finalidade a diminuição legal da carga tributária das empresas, visando à redução dos impactos financeiros causados pelo pagamento de inúmeros impostos, taxas e contribuições, que representam elevado custo no orçamento das organizações, tendo em vista que atualmente, segundo Zanluca, “Em média, 33% do faturamento empresarial é dirigido ao pagamento de tributos. Do lucro, até 34% vai para o governo. Da somatória dos custos e despesas, mais da metade do valor é representada pelos tributos.”³⁸

Ainda de acordo com Zanluca, existem três finalidades consideradas relevantes no planejamento tributário sendo elas:

1) Evitar a incidência do fato gerador do tributo.

Como exemplo, pode-se substituir a maior parte do pró-labore dos sócios de uma empresa pela distribuição de lucros, evitando assim, a incidência do INSS (20%) e do IR na Fonte (27,5%).

2) Reduzir o montante do tributo, sua alíquota ou reduzir a base de cálculo do tributo.

Como exemplo, pode-se considerar a declaração de imposto de renda pode optar por deduzir até 20% da renda tributável como desconto padrão (com limite anual fixado) ou efetuar as deduções de dependentes, despesas médicas, plano de previdência privada, etc. Neste caso existe a opção de escolha que permite a melhor forma para declaração de IR reduzindo o valor a pagar ou aumentando a restituição a receber.

³⁸ ZANCULA, Julio Cesar. *Planejamento Tributário – Luxo ou Necessidade?* Campinas: Bookseller, 2015.

3) Retardar o pagamento do tributo, postergando (adiando) o seu pagamento, sem a ocorrência da multa.³⁹

Como exemplo, pode-se alterar a data do faturamento da empresa para o 1º dia do mês subsequente. Com isto, ganha-se 30 dias adicionais para pagamento do PIS, COFINS, SIMPLES, ICMS, ISS, IRPJ e CSL (Lucro Real por estimativa), se for final de trimestre até 90 dias do IRPJ e CSL (Lucro Presumido ou Lucro Real trimestral) e 10 a 30 dias se a empresa pagar IPI.

2.1 Como elaborar um planejamento tributário

Para elaborar um planejamento tributário de uma organização, é importante a utilização de importantes fontes de pesquisa, tais como: Legislação Tributária (Constituição e o Código Tributário Nacional), todos os registros contábeis da empresa (Balanços, DRE, etc.), livros fiscais, além de guias de recolhimento e declarações de rendimentos.

Além disso, de acordo com Chaves, “A empresa deve procurar profissionais especializados em planejamento tributário para constituir um comitê de impostos formado por advogado, contador e administrador da empresa.”⁴⁰

Ainda segundo Chaves, através da equipe de especialistas, deverão ser tomadas as ações seguintes:

1 - Fazer um levantamento histórico das empresas, identificando a origem de todas as transações efetuadas, e escolher ação menos onerosa para os fatos futuros;

2 - Verificar a ocorrência de todos os fatos geradores dos tributos pagos e analisar se houve cobrança indevida ou recolhimento a maior;

3 - Verificar se houve ação fiscal sobre fatos geradores decaídos, pois os créditos constituídos após cinco anos do são indevidos;

³⁹ ZANCULA, Julio Cesar. *Planejamento Tributário – Luxo ou Necessidade?* Campinas: Bookseller, 2015.

⁴⁰ CHAVES, Francisco Coutinho. *Material para elaboração de um planejamento tributário.* Campinas: Bookseller, 2012.

4 - Verificar se a empresa calculou a diferença de IPC/90 com saldo credor e tributou esse resultado;

5 - Analisar, anualmente, qual a melhor forma de tributação do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro, calculando em que forma (real ou presumido) a empresa pagará menos tributo;

6 - Levantar o montante dos tributos pagos nos últimos dez anos, para identificar se existem créditos fiscais não aproveitados pela empresa;

7 - Analisar os casos de incentivos fiscais existentes, tais como, isenções, redução de alíquotas e etc.

8 - Analisar qual a melhor forma de aproveitamento dos créditos existentes (compensação ou restituição);

Cumpridas todas estas etapas e análises, o comitê demonstrará quais os procedimentos a serem adotados para reduzir a carga tributária.”⁴¹

2.2 A importância de um planejamento tributário

Diante de um mercado globalizado e altamente competitivo, em que a redução de custos é uma das principais necessidades dentro das organizações, o planejamento tributário se torna uma ferramenta imprescindível para a gestão de um desempenho favorável na diminuição da carga tributária, que no Brasil, segundo os especialistas representam mais de 35% do PIB, gerando um elevado custo nos produtos e serviços.

Através do planejamento tributário, determina-se um diagnóstico das finanças contábil e fiscal da empresa e de acordo com Chiomento “Por ser o tópico mais importante de qualquer negócio, o planejamento tributário deve ser muito bem

⁴¹ CHAVES, Francisco Coutinho. *Material para elaboração de um planejamento tributário*. Campinas: Bookseller, 2012.

detalhado, afinal é ele quem define a vida ou a morte, a sobrevivência ou a falência de qualquer empresa.”⁴²

A introdução de um planejamento tributário pode ser feita em qualquer tipo de empresa, seja de pequeno, médio ou grande porte, sempre no intuito de reduzir a carga tributária amparada de forma legal, de acordo com Chiomento “Por vislumbrar alternativas para maximização dos lucros e por ser um procedimento legal, o planejamento tributário tem seu papel estratégico na preservação da empresa, estando ao alcance de todas elas, inclusive das pequenas e médias.”⁴³

2.3 O administrador e o planejamento tributário

O administrador tem um papel fundamental no processo de elaboração e execução de um planejamento tributário e de acordo com Zancula:

A Lei 6.404/76 (Lei das S/A) prevê a obrigatoriedade do planejamento tributário, por parte dos administradores de qualquer companhia, pela interpretação do artigo 153 (“O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios”).

Assim, além de ser um direito, o planejamento tributário se torna também obrigatório para os administradores que queiram levar a empresa ao máximo de eficácia na economia de tributos, tendo por consequência, a maximização dos resultados financeiros e a redução de custos.

Diante do cenário atual, conclui-se que o planejamento tributário é uma ferramenta relevante para melhoria dos resultados financeiros da empresa, por permitir a redução da carga tributária de forma legal além de contribuir para o melhor controle tributário dentro das organizações.

⁴² CHIOMENTO, Domingos Orestes. *A importância do planejamento tributário*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2017.

⁴³ Ibidem.

Neste contexto, os administradores têm papel fundamental de responsabilidade na elaboração e execução de um planejamento tributário eficiente, que irá permitir além da maximização de resultados, o reconhecimento pelo mérito de agir de acordo com a lei e com os deveres de sua profissão.

3 EVASÃO, ELISÃO E ELUSÃO FISCAL

3.1 Conceituação Doutrinária

A doutrina tem assim conceituado a evasão e a elisão fiscal:

Evasão é o nome genérico dado à atitude do contribuinte que se nega ao sacrifício fiscal. Será lícita ou ilícita. Lícita quando o contribuinte a pratica sem violação de lei. O fumante que deixa de fumar ou passa a preferir cigarro mais barato está no seu direito. O opulento negociante que transforma a sua firma em sociedade anônima com ações ao portador e ainda se abstém de distribuir lucros, acumulando-os em reservas, evade-se licitamente de grande parte do imposto de renda, conforme a lei o tolerar. Mas não é lícita, por exemplo, a evasão caracterizada pela ocultação de títulos ao portador, na liquidação da herança, se no país não há imposto sub-rogação daquele tributo (...) Evasão lícita pode ser intencionalmente desejada pelo legislador, quando pretende, através do imposto, exercer o poder de polícia ou uma finalidade extrafiscal. Evasão ilícita desafia as penas da lei, quer sejam sanções de nulidade, quer multas e até penas criminais.⁴⁴

Gilberto de Ulhôa Canto reserva a palavra “evasão” para a conduta ilícita. E ressalta: “... o único critério cientificamente aceitável para se diferenciar a elisa e a evasão é o temporal. Se a conduta (ação ou omissão do agente) se verifica antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária de que se trata, a hipótese será de elisão, pois, sempre tendo-se como pressuposto que o contribuinte não viole nenhuma norma legal, ele também não terá infringido direito algum do fisco ao tributo, uma vez que ainda não se corporificou o fato gerador...”⁴⁵

Como fixar a economia lícita dos tributos e o campo de evasão? (...) Rubens gomes de Souza pôs uma premissa que me parece inquestionável. Ele disse que a diferença entre a economia de imposto e a evasão se resolve com a pesquisa para determinar se os atos ou negócios praticados evitaram a ocorrência do fato gerador (e aí teríamos a legítima economia do tributo) ou se eles ocultaram o fato gerador ocorrido (hipótese na qual estaria figurada a evasão).⁴⁶

Nada deve impedir o individuo de, dentro dos limites da lei, planejar adequadamente seus negócios, ordenando-os de forma a pagar menos impostos. Não lhe proíbe a lei, nem tampouco se lhe opõe razões de ordem

⁴⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14ª edição, São Paulo: Forense, 1997, p. 152/153.

⁴⁵ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Evasão e elisão fiscais, um tema atual. *Revista de Direito Tributário*, n.º 63. São Paulo, 1993, p. 188.

⁴⁶ AMARO, Luciano da Silva. *IR Limites da Economia Fiscal*. Planejamento Tributário. *Revista de Direito Tributário*, n.º 71.

social ou patriótica. Entretanto, essa fórmula de liberdade não pode ser levada ao paroxismo, permitindo-se a simulação ou abuso de direito. A elisão abusiva deve ser coibida, pois o uso de formas jurídicas como única finalidade de fugir ao imposto ofende a um sistema criado sobre as bases constitucionais da capacidade da contributiva e da isonomia tributária. ... uma relação jurídica sem qualquer objetivo econômico, cuja única finalidade seja de natureza tributária, e não pode ser considerada como comportamento lícito. Seria fechar os olhos para a realidade e desconsiderar a presença do fato econômico na racionalidade da norma tributária. Uma interpretação jurídica atenta à realidade econômica subjacente ao fato ou negócio jurídico, para efeitos de tributação, é a resposta justa, equitativa e pragmática. Nesse ponto, é de maior utilidade a análise do *business purpose test* do direito tributário norte-americano, que aceita como ilícita a economia fiscal quando decorre de uma formulação jurídica que, além da economia de imposto, tenha um objetivo negocial explícito (...) países definitivamente comprometidos com as liberdades individuais, como os Estados Unidos e a França, não toleram a elisão abusiva, reprimindo-a severamente. Espanha e Alemanha editaram normas genéricas, que autorizam ao Estado desconsiderar a forma jurídica para ir buscar o objetivo econômico do ato ou negócio e, se for o caso, sujeita-lo à tributação. Nem abuso de direito pelo contribuinte nem abuso de poder pelo Fisco é a resposta moderna que oferece o direito comparado.⁴⁷

Assim, podemos entender que de acordo com a doutrina majoritária, a elisão fiscal é o próprio planejamento tributário, realizado de forma lícita, antes da ocorrência do fato gerador, com a qual consiga obter uma menor carga tributária legalmente possível.

Por outro lado, a evasão fiscal são procedimentos realizados após o fato gerador, de forma ilícita, mascarando o fato gerador, para que se possa pagar o menos possível relativo a tributos. Tal atitude gera prejuízos tanto ao contribuinte, quanto ao governo e a sociedade como um todo.

Há outro tipo de conduta relacionada ao tema estudado, traduzido no Direito Brasileiro como elusão fiscal, assim definido por Heleno Tôrres⁴⁸:

Elusão tributária consiste em [o contribuinte] usar de negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de 'causa' ou organizados como simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica.

⁴⁷ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 328/329 e 331

⁴⁸ TORRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado. Autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Ed. RT. 2003, p. 17.

Ou seja, para o sobredito autor trata-se de conduta em que o contribuinte utiliza de institutos consagrados no direito privado, porém, dá a esses negócios jurídicos conotação diferenciada daquele em que naturalmente ele é instituído, visando, unicamente, a redução da carga tributária.

Deflui da ocorrência do fato gerador a obrigação tributária principal, consistente no pagamento de tributo, do qual o contribuinte não pode ser furto. Por outro lado, o contribuinte pode, em momento anterior, evitar a própria ocorrência do fato gerador, o que configura elisão fiscal (ou lícita evasão fiscal). Ocorrido o fato gerador, o nascimento da obrigação tributária é irreversível, cujo descumprimento se enquadra no conceito de evasão fiscal. A atipicidade do negócio aliada à ausência de um propósito negocia se encaixa no conceito de elusão fiscal, segundo o Fisco.

3.2 Abuso de Forma, Abuso de Direito, Simulação e Fraude

Em zona de atuação legítima (economia lícita de tributos) baseia-se no pressuposto de que ninguém é obrigado, na condução de seus negócios, a escolher os caminhos, os meios, as formas ou os instrumentos que resultem em maior ônus fiscal.⁴⁹ Aliás, insta realçar que é obrigação do administrador da pessoa jurídica buscar os meios necessários ao melhor resultado possível, sob pena inclusive de ser pessoalmente responsável, conforme estatuído no Artigo 159 da Lei das Sociedades por ações (n. 6.404/76). Nesse cenário é que se põem as discussões sobre o abuso de forma, o abuso de direito, a simulação e a fraude.

O abuso de forma compõe-se na aplicação, pelo contribuinte, de um modo jurídico atípico, incomum ou desnecessário, para a execução de um negócio jurídico que, se fosse adotado a maneira “normal”, teria um procedimento tributário mais custoso.

Sobre o abuso de forma, abuso de direito e simulação assim se posiciona Luciano Amaro:

⁴⁹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 229.

O abuso de forma consistiria na utilização, pelo contribuinte, de uma forma jurídica atípica, anormal ou desnecessária, para a realização de um negocio jurídico que, fosse adotada a forma 'normal', teria um tratamento tributário mais oneroso. Em certa medida confundindo-se com o abuso de forma, o abuso de forma de direito traduzir-se-ia em procedimentos que, embora corresponda a modelos abstratos legalmente previstos, só estariam sendo concretamente adotados para outros fins que não aqueles que normalmente decorreriam d sua prática. Já a simulação seria reconhecida pela falta de correspondência entre o negocio que as partes realmente estão praticando e aqueles que elas formalizam. As partes querem, por exemplo, realizar uma compra e venda, mas formalizam (simulam) uma doação, ocultando o pagamento do preço. Ou ao contrário, querem este contrato , e formalizam o de compra e venda, devolvendo-se (de modo oculto) o preço formalmente pago. A teoria do abuso de forma (a pretexto de que o contribuinte possa ter usado uma forma 'anormal' ou seja 'não usual', diversa da que é 'geralmente' empregada) deixa ao arbítrio do aplicador da lei a decisão sobre a 'normalidade' da forma utilizada. Veja-se que o foco do problema não é o da legalidade (licitude) da forma, mas o da 'normalidade', o que fere, frontalmente, os postulados da certeza e da segurança do direito. Sempre que determinada forma fosse adotada pelo contribuinte para implementar certo negócio, ele teria de verificar se aquele modelo é o que mais frequentemente se utilizada para a realização daquele negócio; o critério jurídico seria substituído pelo critério estatístico, e as variadas formas que o direito criou para instrumentar as atividades econômicas dos indivíduos seriam reduzidas a uns poucos modelos que fossem 'validados' fiscalmente. Parece-nos que, se a forma utilizada pelo contribuinte for lícita (vale dizer, prevista ou não defesa em lei), ela não pode ser considerada abusiva, o que traduziria uma contradição. (...) A invocação do abuso de direito leva ao mesmo problema. Se o direito é utilizado para atingir os fins civis ou comerciais que normalmente a ele estão associados, seu exercício não é questionado. O mesmo não se daria quando o direito fosse exercido com o objetivo de obter vantagem fiscal que, de outro modo, não se teria; nessa perspectiva, estaríamos diante do abuso de direito, e o Fisco não estaria obrigado a aceitar os efeitos fiscais que decorreriam da questionada conduta. Não vemos ilicitude na escolha de um caminho fiscalmente menos oneroso, ainda que a menor onerosidade seja a única razão da escolha desse caminho. Se assim não fosse logicamente se teria de concluir pelo absurdo de que o contribuinte seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal. Há situações em que o próprio legislador estimula a utilização de certas condutas, desonerando-as. Não se diga que é ilícito adotá-las. Nem se sustente que elas só podem ser adotadas porque o legislador as ungiu de modo expresso. Quer a lei as tenha expressamente desonerado, quer sua desoneração decorra da omissão da Lei, a situação é a mesma. (...) O problema resvala, em última análise, para a apreciação do fato concreto e de sua correspondência com o modelo abstrato (forma) utilizado. Se a forma não refletir o fato concreto, aí sim teremos campo para desqualificação da forma jurídica adotada. Isso nos leva, com Sampaio Dória, para o campo da simulação. Esta, uma vez comprovada, autoriza o Fisco a determinar os efeitos tributários decorrentes do negócio realmente realizado, no lugar daqueles que seriam produzidos pelo negócio retratado na forma simulada pelas partes.⁵⁰

A teoria do abuso de forma deixa ao juízo do empregador da lei a determinação em relação a "normalidade" da maneira aplicada. Veja que o foco do problema na reside na legalidade, mas sim na normalidade. Ao mesmo problema

⁵⁰ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 231/234.

leva a invocação do abuso de direito. No caso de simulação, esta uma vez comprovada, autoriza o Fisco a determinar os efeitos tributários decorrentes do negócio efetivamente concretizado, no lugar dos que seriam realizados pelo negócio representado na maneira mostrada pelas partes.

O abuso de direito traduzir-se-ia em procedimento que, apesar de equivalentes a referências abstratas legalmente previstas, somente estariam sendo definitivamente adotadas para outras finalidades que não aquelas que geralmente sucediam de sua atividade.

A simulação seria identificada através da ausência de correspondência no meio do negócio em que as partes de fato estão desenvolvendo e os que elas oficializaram. Em síntese, é a divergência entre a vontade e a declaração, efeito de tratado celebrado com o intuito de burlar terceiros. Conquanto em matéria cível a simulação se distinga da dissimulação, inclusive quanto aos seus efeitos, em matéria tributária os dois fenômenos se superpõem, pois produzem os mesmos efeitos: evitam, por meio de manobras ilícitas, o nascimento de deveres fiscais.

Roque Antônio Carraza, com amparo nos ensinamentos de Francesco Ferrara, assevera que para que a simulação se verifique é mister haja: a) divergência internacional entre a vontade e a declaração; b) pactum simulationis (pacto simulatório); e c) propósito de enganar terceiros⁵¹.

A simulação tem previsão no artigo. 167, § 1º do Código Civil: “§ 1º. Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Silvio de Salvo Venosa, assim conceitua simulação:

Simular é fingir, mascarar, camuflar, esconder a realidade. Juridicamente, é a prática de ato ou negócio que esconde a real intenção. A intenção dos simuladores é encobrir mediante disfarce, parecendo externamente negócio que não é espelhado pela vontade dos contratantes.⁵²

⁵¹ CARRAZA, Antônio Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2017, p. 541.

⁵² VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil – Parte Geral*. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 528

A simulação não se confunde com a fraude, pois aquela se traduz em negócio aparentemente e esta é visivelmente real. Silvio de Salvo Venosa assim diferencia simulação de fraude:

Na fraude, pretende-se exatamente o que se declarou. A fraude procura circundar a letra da lei para violar seu espírito. Aquele que fraudar atém-se as disposições legais, mas, na realidade, infringe o sentido da disposição legal, frustrando o fim a que se destina a norma. Nos negócios em fraude à lei, portanto, nunca há violação frontal à norma. A expressão fraude, por si só, sugere procedimento tortuoso para burlar a lei, contorno à proibição legal. As partes prendem-se às formas exigidas pela lei, mas engendram negócio ou combinações que, por não se contemplar a lei em seu enunciado, não incidem diretamente na proibição. Na fraude, há violação indireta da lei, enquanto na simulação só pode ocorrer violação direta à letra da lei, mas com estratagemas de ocultação. Há violação da lei no negócio simulado, mas encoberto por manto enganador. A simulação não é meio para fraudar a lei, mas meio para ocupar sua violação. É caso de fraude, por exemplo, os cônjuges separarem-se judicialmente, apesar de continuarem a vida em comum, deixando o varão, na partilha, todos os bens para mulher, para que possa ele lançar-se em negócio de alto risco que colocariam em perigo seu patrimônio.⁵³

Sobre a fraude, mister se faz trazer a colação do entendimento de Aécio Pereira Junior. Note-se:

O agente que age em fraude à lei tributária tem por finalidade justamente dissimular a aplicação da norma tributária de regência (norma contornada), sob o manto da outra norma (norma de cobertura), com o único propósito de não pagar ou pagar a menos o tributo devido. [...] No tocante a fraude à lei o dispositivo do novo Código Civil que mais traz novidades é o art. 166, inc. VI, que considera, explicitamente, que a fraude à lei também ocorre em se tratando de burla a lei de caráter imperativo, ou seja, aquela que aplica independentemente da vontade das partes. De suma importância essa alteração, pois descarta a impossibilidade de que ocorra a fraude somente de preceitos proibitivos ou preceptivos. [...] o novo Código Civil está marcado por essa concepção relativista da autonomia privada que, também, em última análise, deve atender sua função social.⁵⁴

Ives Gandra da Silva Martins, ao conceituar simulação assevera que a inexistência de efeitos decorre não só da legislação civil, como também da valoração ao Princípio da Verdade Material. Note-se:

⁵³ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil – Parte Geral*. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 540.

⁵⁴ PEREIRA JÚNIOR, Aécio. *Fraude à Lei em Matéria Tributária*. RFDT 09/157, jun/04.

A simulação é a modalidade de ilícito tributário que, com maior frequência, costuma ser confundida com a elisão. As figuras não se equivalem todavia, pois na simulação tem-se a pactuação de algo distinto daquilo que realmente se almeja, com o fito de se obter alguma vantagem. ...”na simulação, a declaração recíproca das partes não corresponde à vontade efetiva”. (...) Colocando-se de outra forma, duas realidades distintas concorrem na simulação: existe uma verdade aparente jurídica, que se exterioriza para o mundo, e existe uma outra verdade (real), que não é perceptível, ao menos a primeira vista, e que se restringe ao círculo dos partícipes do engodo. A causa de ocultação, esta sempre voltada para a obtenção de algum benefício que não poderia ser atingido pelas vias normais, o que demonstra tratar-se de um ato antecipadamente deliberado pelas partes envolvidas, que se volta para um fim específico. Dai porque a própria legislação determina qual a simulação não será considerada como defeito do ato ou negócio jurídico, ‘quando não houver intenção de prejudicar a terceiros, ou de violar disposição de lei’ (CC, art. 103). (...) No campo de direito tributário, portanto, verdade material prevalece sobre a estrutura jurídica de direito privado adotada para encobrir a real intenção das partes, não obstante esta possa até ser válida, sob o prisma formal.⁵⁵

3.3 Fundamentos da Desconsideração dos Atos dos Contribuintes

A norma geral antielisiva criada com tais finalidades (LC 104/2001) ainda não vigorou no Estado de Direito Brasileiro, sendo alvo de duras críticas pela maior parte da doutrina pesquisada, tendo em vista à valoração do princípio da legalidade em sua maior amplitude, bem como pela atividade administrativa vinculada à lei e a ausência total de discricionariedade.

A doutrina rechaçou a interpretação econômica do Direito Tributário, que poderia validar por critérios finalísticos à exigência de crédito tributário, mesmo destino dado à norma antielisiva, cuja aplicabilidade imediata restou superada, a depender de futura regulamente em lei ordinária, que, a propósito, precisará dispor claramente sobre os alcances da desconsideração dos negócios jurídicos pelo Fisco.

Por outro lado o Fisco não se manteve inerte e com supedâneo em subsistema do Direito Civil e no Princípio da Verdade Material, notadamente no que concerne a tornar sem efeitos perante terceiros, os negócios jurídicos eivados de vício tais que intencionavam prejudicar outrem, fraudar a execução ou credores, o

⁵⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. *Elisão Fiscal RDDT n°63*, dezembro de 2000, p. 159.

que se conjuga no subsistema do Direito Tributário como aplicação e concepção *juris tantum* dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e supremacia do interesse público sobre o privado em favor dos interesses arrecadatórios.

O Direito Tributário enquanto direito de superposição, age sobre os vínculos que se criam sob o amparo das outras leis de ordem jurídico. Sucedido no mundo fenomênico o caso gerador visto na lei tributária, aparece o vínculo jurídico que impõe o contribuinte a pagar contribuição ao Estado.

A ausência de Propósito Negocial tem sido utilizado como indício de que o comportamento do contribuinte pode não ter existido, ou seja, talvez represente simulação ou fraude, abuso de direito e o abuso de forma, o que passará pelo crivo da autoridade administrativa, quando da confecção do lançamento tributário, nos termos do artigo 142 do CTN, sem embargo do controle judicial.

4 TEORIAS E NORMAS ANTIELISIVAS

4.1 Teoria da Interpretação Econômica

Em que pese o caráter lícito da Elisão Fiscal tão apoiada pelos ilustres juristas mencionados, é certos que é possível encontrar uma parte da doutrina que defende a proibição ou a modificação de tratados jurídicos secundários, que tenham intenção de adquirir benefícios fiscais, em um autêntico movimento pró-fazenda.

Já no Brasil, Alfredo Augusto Becker citado por Galhardo, Silva e Gross Neto⁵⁶, refere-se a esta como Teoria da Interpretação do direito Tributário segundo a realidade econômica, destacando que a mesma “nega a utilidade do direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário.”.

Cabe esclarecer antes de quaisquer pré-suposições que o saudoso Amílcar de Araújo Falcão, respeitadíssimo jurista, professor da Universidade Federal do Rio de Janeiro, defendia tal teoria, que tem no seu cerne a necessidade e arguta vigilância do fisco em analisar e interpretar os negócios e atos jurídicos do contribuinte através de sua natureza econômica, mesmo que de fato venham a ser autênticos ou lícitos.

Para essa Teoria, a obrigação tributária não pode ser desfavorecida, ou melhor, contornada, em prol das manobras do contribuinte que visem obter os mesmos resultados econômicos por meio de outras maneiras legalmente permitidas. Desta maneira, deve o formalismo dos atos previamente planejados pelo contribuinte e posto em execução ser desprezado, considerando-se tão somente o resultado econômico por ele atingido.

Destarte, mesmo que o negócio realizado não estivesse descrito na norma como hipótese de incidência, mas contendo os mesmos propósitos econômicos de outro negócio jurídico, este sim descrito taxativamente na hipótese legal tributária, aquele seria tributado da mesma forma que este último, em razão da interpretação econômica que lhe foi conferida.

⁵⁶ BECKER apud GALHARDO, Luciana Rosanova; SILVA, Priscila Stela Mariano da; GROSS NETO, Estevão. *Planejamento Fiscal*. ANAN JR., Pedro (Coord). São Paulo: Quartier Latin. 2005, p. 222.

Tal tese vai de encontro a alguns princípios basilares do Direito Tributário.

Primeiramente tal questão nega aplicabilidade ao princípio da legalidade restrita, visto que a norma tributária não é uma norma vaga que aponta, na sua hipótese de incidência, apenas uma referência. Pelo contrário, é uma norma completa e estabelece critérios descritivos pormenorizados, taxativos e exaustivos que instituem o fato gerador e por via de consequência a cobrança do tributo no caso concreto. Ademais, tal teoria estende às divagações da analogia a permissão de tipificar outros negócios jurídicos não descritos em lei, como fatos geradores de tributo.

Em modesto entendimento, é possível constatar o desrespeito também ao princípio da Isonomia, visto que trata contribuintes em situações análogas de maneira desigual, desequilibrando os pratos da balança da Justiça Fiscal. Apenas para ilustrar, pode-se analisar o caso da empresa “A” que se dedica a uma atividade mista (industrial e agrícola). Para se beneficiar dos benefícios tributários instituídos pelo Decreto nº 1.382/74 às empresas agrícolas, esta empresa vem a se cindir em duas outras: “B” voltada para a atividade industrial e “C” que passa a se dedicar exclusivamente à atividade agrícola e beneficiária da Lei. Pela teoria da Interpretação Econômica, a empresa C, apesar de exclusivamente agrícola, não poderia se favorecer das vantagens fiscais, tendo em vista que nasceu unicamente para esse escopo, permanecendo em situação desigual a uma empresa “X” que sempre foi, desde de sua instituição, exclusivamente agrícola e receberá as benesses fiscais.

Por fim afronta é possível se estender ao princípio da liberdade fiscal, visto que o tributo nasce com autolimitação e não pode ultrapassar os limites do entendimento textual nele contido, pois assim extinguiria a proteção do cidadão perante a atividade tributária estatal abolindo de vez a liberdade individual sujeitando o homem ao subjetivismo e a discricionariedade da autoridade fazendária.

Galhardo, Silva e Gross Neto⁵⁷ ainda apontam:

A norma fiscal deve conter uma descrição tão precisa da obrigação tributária que leve à sua aplicação objetiva, impedindo subjetivismos na subsunção dos fatos. Daí dizer-se que o tipo tributário é taxativo, impedindo a utilização de qualquer critério não expressamente previsto na norma para exigir tributação. [...] Admitir a equiparação e a tributação de negócios jurídicos distintos à luz de sua substância econômica significa abrir espaço para a analogia e a discricionariedade na aplicação da lei, o que é impraticável no sistema tributário pátrio. [...] Com relação à teoria do abuso de forma, seu erro reside em justamente tentar substituir os critérios objetivos de exigência do tributo por uma valoração subjetiva dos negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, levando em consideração a usualidade e a normalidade das formas jurídicas.

Alfredo Augusto Becker⁵⁸ endossa o repúdio a tal teoria declarando:

O maior equívoco no Direito Tributário é a contaminação entre princípios e conceitos jurídicos e princípios e conceitos pré-jurídicos (econômicos, financeiros, políticos, sociais, etc.). Essa contaminação prostitui a atitude mental jurídica, fazendo com que o juiz, a autoridade pública, o advogado e o contribuinte desenvolvam (sem disto se aperceberem) um raciocínio pseudo-jurídico.

4.2 Teoria do Abuso de Direito

Segundo esta teoria será considerado abuso de direito a perpetração de atos incomuns ou exacerbados pelo contribuinte na constituição de seus atos ou negócios jurídicos com o objetivo de suprimir a carga tributária do estado ou diminuí-la.

Convém esclarecer que se a pessoa exerce um direito, na verdade não pode estar abusando dele, visto que o direito não admite ilegalidade, tal seria uma impropriedade, e onde há abuso não existe Legalidade. Trata-se de um termo que

⁵⁷ GALHARDO, Luciana Rosanova; SILVA, Priscila Stela Mariano da; GROSS NETO, Estevão. *Planejamento Fiscal*. ANAN JR., Pedro (Coord). São Paulo: Quartier Latin. 2005, p. 224.

⁵⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998. p.609-610.

em sentido conotativo significa afronta as normas éticas e morais, através do exercício do direito com finalidade ilegítima.⁵⁹

Seus pressupostos, conforme Galhardo, Silva e Gross Neto⁶⁰ são:

- (I) identificação de um negócio jurídico estruturado de forma não convencional para atingir o mesmo resultado de outro negócio mais simples, fugindo à incidência do imposto, ou reduzindo seu pagamento;
- (II) ausência de um propósito negocial verdadeiro que justificasse a adoção do caminho escolhido pelo contribuinte;
- (III) finalidade exclusiva de economia de imposto; e
- (IV) necessidade de se garantir a equidade e a solidariedade da tributação, tornando concreto o princípio da capacidade contributiva.

Não se pode negar a influência da doutrina civil na definição da teoria do abuso do direito no campo tributário. De fato, antes mesmo da edição do Novo Código Civil, doutrinadores como Becker, Planiol, Carpena e mais recentemente Villaça Azevedo já levantavam a discussão acerca das diversas formas de Abuso de Direito. Contudo, no Brasil, o marco legalmente manifestado do pensamento destes autores só foi materializado eficazmente na norma legislativa contida no artigo 187 do atual Código Civil, além de outros dispositivos nele contidos que vedam a prática de atos que configurem abuso do exercício do direito.

Pela doutrina clássica a aplicação da Teoria do Abuso de Direito não teria apenas o efeito de anular os negócios ou atos jurídicos promovidos pelo contribuinte com o fito de elidir tributos, porém, a conduta deste seria considerada como ato ilícito, baseado no uso imoral do direito. A moral seria o princípio que seria aplicado conforme o entendimento do interprete ou autoridade fazendária, anulando-se assim o princípio da legalidade restrita e destruindo-se a segurança jurídica.⁶¹

Outro desdobramento da Teoria do Abuso de Direito foi moldada por Klaus Tipke o qual reconhece o direito do contribuinte em utilizar meios negociais

⁵⁹ SOUZA, Marcus Vinícius Guimarães de. *Elisão e evasão fiscal*: Boletim Jurídico, nº 127, Uberaba/MG, 2005.

⁶⁰ GALHARDO, Luciana Rosanova; SILVA, Priscila Stela Mariano da; GROSS NETO, Estevão. *Planejamento Fiscal*. ANAN JR., Pedro (Coord). São Paulo: Quartier Latin. 2005, p. 228.

⁶¹ ESTRELLA, André Luiz Carvalho. *Planejamento Tributário*. PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord). São Paulo: Quartier Latin. 2004. p. 123 – 124.

adequados e normais admitidos pelo direito privado. É conhecida como Teoria do Abuso de Formas. Entretanto, caso o cidadão use de meios inadequados para lesar o estado no recolhimento de impostos, este último pode fazer uso de uma analogia tributária para fins de tributação do fato revelador da capacidade contributiva do contribuinte. O referenciado professor argumenta que o princípio da segurança jurídica não pode se sobrepor aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.⁶²

De fato, o contribuinte que modela seus negócios de forma incomum para poder obter um resultado fiscal economicamente mais favorável, acaba por burlar, de certa forma, o princípio da igualdade, já que outros contribuintes que não usaram desse expediente, acabam pagando o tributo integralmente, como previsto na lei. Ademais, verifica-se que os dois tipos de contribuinte possuem capacidades contributivas análogas, residindo a diferença no fato de um deles ter usado de outros meios para contornar os limites da legislação e evitar o fato gerador do tributo ou diminuir as consequências, prejudicando, deste modo, o princípio da tributação em concordância com a capacidade contributiva.

Ocorre que o direito não socorre aos que dormem. Não se trata aqui de apologia a esperteza, mas a defesa da necessidade de sobrevivência ante a um mercado competitivo e a um fisco exigente. Como já dito na introdução deste estudo, é absolutamente necessário haver um equilíbrio entre o contribuinte e a Receita Fazendária. O contribuinte brasileiro é um dos que mais pagam impostos no mundo e este globalizado e competitivo que está, rege-se em quase toda sua totalidade por uma liberdade econômica e de mercado. Assim, sair debaixo do pavilhão dos princípios da legalidade restrita e da tipicidade fechada para expor-se ao sol da analogia e do arbítrio da autoridade fiscal, tem para a pessoa tributada o mesmo significado de um laudo médico atestando uma doença em fase terminal sem qualquer prognóstico de melhora, ou seja, para o dono de uma empresa um juramento de morte comercial, para o empregado um aviso de desemprego, para a pessoa física uma promessa de tempos difíceis e piores.

⁶² ESTRELLA, André Luiz Carvalho. *Planejamento Tributário*. PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord). São Paulo: Quartier Latin. 2004. p. 124.

4.3 Teoria Americana do Business Purpose Test

Traduzida para português como Teoria do teste de finalidade negocial, esta teoria desconsidera os atos e negócios jurídicos praticados que não tenham finalidade econômica, mas que contenham apenas o intento de dissimular a ocorrência do fato gerador ou de esconder um de seus elementos.

Convém lembrar que dissimular no âmbito tributário é o mesmo que simulação que significa esconder a realidade dos fatos.

Estrella⁶³, ao analisar esta doutrina, aponta:

Fez-se uma discriminação entre operações eficazes e não eficazes. As primeiras seriam aquelas que realmente tinham um objetivo comercial como pano de fundo e não apenas pagar menos impostos. As segundas foram as operações que visavam apenas evitar ou pagar menos impostos como a **única causa** do negócio jurídico.

Por tais razões, a intenção negocial era o divisor de águas para apreciar a legitimidade da operação. Se o negócio jurídico era praticado sem qualquer intenção negocial, mas, apenas, objetivando não pagar o tributo correspondente, então era de se concluir pela ineficácia da operação, tributando-se o negócio jurídico. (grifo).

Essa teoria possui o mesmo efeito da interpretação econômica criada por Enno Becker e defendida por Araújo Falcão, posto que, declara apenas à natureza econômica do negócio, conferindo à competência fazendária a discricionariedade de avaliar o negócio e invalidá-lo conforme seus critérios subjetivos, mas ao arripio da lei. Sua aplicabilidade no direito americano tem validade tendo em vista a que aquele país aplica o common law atendo-se mais a julgados de repercussão do que a Lei. No direito brasileiro poder-se-ia admiti-la tendo em vista que a intenção do contribuinte não é a elisão fiscal, mas sim se enveredar pelos caminhos da evasão, já que não ocorre na prática nenhum planejamento que antecede o fato imponible, preceito, como apontou Rubens Gomes de Souza, que ampara a prática da elisão resultante de lei para a economia fiscal. Como o preceito axiológico é coibir a

⁶³ ESTRELLA, André Luiz Carvalho. *Planejamento Tributário*. PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord). São Paulo: Quartier Latin. 2004. p. 124.

simulação, visto que o fato gerador já ocorreu e está sendo escondido do fisco, tal tese é perfeitamente aplicável ao direito pátrio.

4.4 Normas Fiscais Antielisivas

Há pouco mais de sete anos, foi promulgada pelo Congresso Nacional a lei complementar nº 104/01 que acrescenta o § único ao artigo 116 do Código Tributário brasileiro. Preceitua a Lei:

Art. 116 - 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.⁶⁴

Do que se depreende do dispositivo, verifica-se que foi conferida à autoridade administrativa a discricionariedade de interpretar os atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte com o fim de dissimular. Na visão de Marcus Vinícius Saavedra Guimarães de Souza⁶⁵, Simulação, significa:

O ato ou negócio jurídico é deliberadamente dissimulado, a fim de representar externamente outra realidade que enseje algum resultado econômico favorável. Há a ocorrência do fato impositivo, mas este é encoberto para aparentar outro fato não previsto na norma. Exemplo comum é a doação dissimulada em compra e venda.

Ora, a simulação já é combatida no Código Tributário Nacional através do artigo 149, não havendo necessidade de outra norma que confira ao fisco discricionariedade para anular os atos que na prática não são simulados e sim legais.

⁶⁴ Artigo 1º da Lei Complementar nº 104 de 10 de janeiro de 2001 que acrescenta o § único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional.

⁶⁵ SOUZA, Marcus Vinícius Guimarães de. *Elisão e evasão fiscal: Boletim Jurídico*, nº 127, Uberaba/MG, 2005.

Em que pese o esforço do Legislador em combater a evasão fiscal, fica patente o subjetivismo da norma ao outorgar ao fisco a interpretação dos atos e negócios que muitas vezes são legalmente admitidos pelos ramos do Direito Comercial e do Direito Civil.

Nesse aspecto, constata-se uma vedação do artigo 110 do Código Tributário nacional que ordena:

Art. 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.⁶⁶

Verifica-se também que o § único do artigo 116 do CTN previa a regulamentação dos procedimentos que serviriam como instrumentos para autoridade fazendária poder tomar sua decisão em face do caso concreto.

Para tal finalidade foi editada pelo Executivo a medida provisória 66 de 29 de agosto de 2002 que deveria ter seus dispositivos aprovados na Lei 10.637 do mesmo ano. Esperava-se que fossem descritos os procedimentos práticos que identificariam os procedimentos dissimulados, mas, conforme relatam Andréa Nogueira Neves e Priscilla Farisco Rocha Leite (2005, p. 50) o ato normativo agasalhava nos artigos de 13 a 19 a Teoria da Interpretação Econômica, criando mecanismos de combate a Elisão. Como as mesmas autoras comentam, o legislador ordinário, prevendo a enxurrada de ações judiciais questionando a validade de sua aplicabilidade, retirou do texto final da lei os referidos artigos deixando a norma contida no § único do artigo 116 do CTN sem regulamentação.⁶⁷

⁶⁶ Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 – artigo 110º.

⁶⁷ NEVES, Andréa Nogueira; LEITE, Priscilla Farisco Rocha. *Planejamento Fiscal*. ANAN JR., Pedro (Coord). São Paulo: Quartier Latin. 2005. p. 50.

4.4.1 Análise Jurídica da aplicação de Normas Antielisivas no ordenamento brasileiro

Por tradição da Doutrina jurídica brasileira, percebe-se que no Brasil há certa objeção ao se tentar elaborar um sistema antielisão na legislação. As três correntes que interpretam as normas jurídicas antielisivas brasileiras, não corroboram com a sua implantação.

Pela primeira corrente, o acréscimo do § único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional acrescentado pela lei Complementar nº 104/01 não inovou a ordem Tributária, tendo em vista entender-se que o dispositivo refere-se a simulação, hipótese já tipificada pelo artigo 149 do mesmo diploma.⁶⁸

Ademais, como exaustivamente conceituado, elisão não se configura em ato ilícito. A Simulação busca encobrir o fato gerador que já ocorreu. Qualquer prática elisiva pressupõe um planejamento antes do fato gerador para evitar que este ocorra ou que venha ocorrer com a carga tributária menor e, mais importante decorrente de atos legais legítimos. Tudo o que acontece após o fato gerador para encobri-lo acaba por configurar-se hipótese de Evasão em qualquer uma de suas modalidades, Simulação, Fraude ou Dolo.

A segunda doutrina defende a inconstitucionalidade da LC 104/10, já que toda norma antielisiva afronta o princípio da legalidade e da segurança jurídica. Caso fosse considerada constitucional a referida norma estar-se-ia admitindo-se no ordenamento a Teoria da Interpretação Econômica, conferindo-se as autoridades fiscais a discricionariedade para dispensar o mesmo tratamento para situações jurídicas diferentes.

Por fim, a terceira corrente autodenominada como mais ponderada, defende uma interpretação da norma voltada para o pluralismo de valores como liberdade, justiça e segurança jurídica. Baseado nisto, poderiam vigorar dois regimes de antielisão, sendo o que no primeiro passaria a vigor uma norma antielisiva de

⁶⁸ ESTRELLA, André Luiz Carvalho. *Planejamento Tributário*. PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord). São Paulo: Quartier Latin. 2004. p. 125.

repercussão geral em associação com uma legislação ordinária regulando apenas os procedimentos de todos os membros da federação.⁶⁹

Neste regime deveriam vigorar algumas providências de ordem constitucional para validação da norma, entre elas estaria a necessidade de ponderação sobre os interesses em conflito; a completa definição da justificativa da intervenção do fisco com o uso de critérios objetivos; a exigência da estrita observância das leis procedimentais de cada ente federativo e a garantia ao contribuinte da ampla defesa, do contraditório e o controle dos atos de descon sideração.⁷⁰

O segundo regime disporia sobre uma norma antielisiva genérica outorgando ao legislador de cada nível de governo a tarefa de regular a norma antielisiva específica contendo uma lista taxativa de situações antielisivas, acrescentando-se ainda a necessidade de ponderação sobre os interesses em conflito; a completa definição da justificativa da intervenção do fisco com o uso de critérios objetivos e a garantia ao contribuinte da ampla defesa, do contraditório e o controle dos atos de descon sideração.⁷¹

Por certo que o estado necessita de recursos para viabilizar a manutenção da ordem social, econômica e política da sociedade. Nesta empreitada a Elisão fiscal é uma pedra de tropeço para os técnicos da Receita. Coibir a Elisão sem resvalar em preceitos e garantias de ordem constitucional também é tarefa impossível no atual estágio do ordenamento legal e doutrinário.

Em que pese alguns autores admitirem o emprego da Teoria da interpretação Econômica com o uso da Analogia para combater a Elisão alegando a necessidade de preservação do princípio da Capacidade Contributiva, é importante avaliar o peso dos valores que estão sendo permutados. É possível sacrificar a liberdade de iniciativa, a legalidade restrita e a segurança jurídica em prol da arrecadação? Fica patente o conflito entre princípios constitucionais que merecem atenção máxima nesse conflito de interesses.

⁶⁹ ESTRELLA, André Luiz Carvalho. *Planejamento Tributário*. PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord). São Paulo: Quartier Latin. 2004. p. 132-133.

⁷⁰ *Ibidem*, p. 132-133.

⁷¹ *Ibidem*. p. 133.

4.5 Capacidade Contributiva X Liberdade Individual e Legalidade Restrita

Como ponderado na Introdução deste trabalho, é absolutamente necessário que haja um equilíbrio, uma zona neutra entre a proteção do capital privado e o justo recolhimento da receita tributária.

Alguns juristas sustentam que o fato de negócios jurídicos serem realizados sem nenhum fim comercial, mas apenas com o escopo de economizar tributos já tem uma finalidade, sendo que a economia de impostos através de um prudente Planejamento Tributário, especialmente no Brasil onde a carga Tributária é altíssima, não configura nenhum ato imoral e muito menos ilegal. A pessoa física ou jurídica necessita subsistir as inconstâncias do mercado e o tributo lhe tira parte considerável do fomento para apoiar essa luta pela sobrevivência.

Por outro lado, o contribuinte é exigente. Ele exige do estado uma cobertura que o atenda nas áreas da saúde, educação, alimentação, vestuário, transporte, habitação, infraestrutura, etc. Em todas essas áreas e até em outras o estado subsidia serviços e produtos para o cidadão, na maioria das vezes para o cidadão carente, não só prestando um serviço que é obrigação estatal (em inúmeros países, saúde, alimentação e infraestrutura não têm nenhum subsídio), mas especialmente promovendo justiça social. Para tantos benefícios ao cidadão o estado necessita de recursos, recursos este que não são doados, mas sim cobrados através de tributos, além de outras atividades que acabam gerando recursos econômicos.

O princípio da Capacidade Contributiva não atende somente ao fisco neste conflito, é importante que serve como proteção ao contribuinte que deseja ser tributado de maneira Justa. Entretanto, o fisco usa o princípio da capacidade contributiva para nivelar os contribuintes pelo patamar de quem não faz planejamento tributário e paga mais imposto, o que não é, economicamente falando, o mais justo e mais atraente para quem planeja e deseja pagar uma receita tributária menor usando de meios lícitos.

De outro modo, o princípio da Liberdade de iniciativa, não pode se transformar no princípio da iniciativa da libertinagem, permitindo ao contribuinte que faça uso da ordem legal para praticar atos com propósitos negociais vazios,

contrariando assim a boa-fé objetiva, e assim obtendo vantagens tributárias e negando ao Estado de forma legal, mas moralmente questionável, o acesso à receita.

Sobre o tema Marco Aurélio Greco⁷² manifestou-se brilhantemente com as seguintes considerações:

[...] a temática da elisão tributária envolve dois valores que, embora opostos, encontram idêntica guarida na Constituição: de um lado, o princípio da capacidade contributiva que aponta no sentido de assegurar a plenitude das incidências legalmente previstas em relação a todos os que se encontrem na situação legal prevista; e, de outro lado, a liberdade de iniciativa e a liberdade contratual que apontam no sentido de os sujeitos passivos buscarem exercê-las de modo a obter a menor carga tributária legalmente possível.

[...] o prestígio apenas do primeiro levaria à indiscriminada desconsideração de todo e qualquer ato ou negócio jurídico realizado pelo contribuinte, enquanto o prestígio exclusivo do segundo levaria à possibilidade de serem realizados todos e quaisquer atos ou negócios, quaisquer que fossem seus efeitos, mesmo que desprovidos de qualquer outra razão que não a menor tributação, ainda que isso despotencializasse ou mesmo esvaziasse o princípio da capacidade contributiva.

Não se trata, portanto, de fazer prevalecer nenhum dos dois valores constitucionais. Trata-se, isto sim, de compô-los de uma forma equilibrada de modo a encontrar, em cada caso concreto, seu ponto de equilíbrio.

Na verdade, os motivos que opõe aos princípios constitucionais em análise estão ligados intrinsecamente, sendo que as razões fiscais para dar destaque ao princípio da capacidade contributiva e inversamente proporcional às razões da iniciativa privada para defender a liberdade de iniciativa e a legalidade restrita, pois quando os subsídios faltam de um lado acabam sobrando do outro num verdadeiro cabo de guerra. Não podendo permitir que o critério de quaisquer de uma das partes prevaleça sobre o de outra.

Para Marco Aurélio Greco⁷³ a solução seria aplicar a Teoria da interpretação Econômica para interpretar os atos negociais do contribuinte, todavia, a decisão de desconsideração ou não do ato praticado teria que emanar de um órgão colegiado, ele sugere:

⁷² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética. 2004, p. 438 – 439.

⁷³ *Ibidem*, p. 440-442.

O exposto conduz à necessidade de que o órgão que vier a ser investido do poder de desconsiderar os atos ou negócios jurídicos celebrados deve ser um órgão colegiado, composto por membros de distintas origens e não apenas do âmbito do Poder Público. Vale dizer, nele devem ter assento representante da sociedade civil, seja ligado diretamente a entidades representativas de contribuintes (Federações, confederações), seja a outras entidades da sociedade civil (Universidades, Faculdades, OAB, etc.).

A proposta do jurista pode não ser a mais adequada, contudo, é a melhor alternativa até o momento apresentada e possivelmente uma luz no fim do túnel que pode solver os problemas entre o fisco e o contribuinte.

5 O PLANEJAMENTO NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF

A análise do conjunto de acórdãos jurisprudencialmente fixados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aponta-se que o tema planejamento tributário é indubitavelmente controverso no direito tributário pátrio.

Isto porque a pluralidade de debates e autuações dadas entre fisco e os contribuintes não é a exclusiva responsável por toda a grande complexidade do tema, cooperando para tanto a questão de se tratar de temática que abarca conceitos de interpretação alterada drasticamente ao longo do tempo.⁷⁴

Não somente se sofisticaram os negócios jurídicos e instrumentos ao longo do tempo, mas igualmente e inclusive os caminhos para sua realização, com a lógica alteração do modo de interpretação acerca dos impactos tributários oriundos de tais negócios. Desta análise dos acórdãos estudados é possível, enfim, exurgir as ponderações descritas abaixo.

No que tange à forma, negócio jurídico indireto e substância, apura-se que as decisões do CARF (2018) passaram a considerar distintos elementos que não apenas se mostram como os aspectos formais das situações a gerar a disputa tributária sob discussão do conselho.

Nesta direção, diversas decisões do CARF (2018) em um pretérito mais distante falam a respeito da análise dos negócios jurídicos a ter por base a forma adotada, desconsiderando os objetivos das partes ou aspectos econômicos, ou ainda lhes dando um papel que pode ser dito como secundário. A análise se concentrava em conferir se em cada um dos negócios ou operações realizadas, respeitou-se ou não foram totalmente respeitados os requisitos (formais) em lei positivados.

A apreciação das consequências, inclusive de caráter econômico, dos negócios, que, até os anos de 1990 e começo dos anos 2000, eram refutadas, passando a ser mais reiteradas nas sentenças do CARF (2018).

⁷⁴ CHIOMENTO, Domingos Orestes. *A importância do planejamento tributário*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2017, p. 34.

Analisa-se que em outros tantos elementos, o tribunal administrativo deixou de sopesar cada ato solitariamente praticado, passando a ponderar sobre o conjunto em que cada ato estava inseridos.

De outro modo, especialmente no que se refere ao abuso de forma e seu emprego como elemento de desconsideração de certos negócios jurídicos, vislumbram-se julgados que acolhem a argumentação do fisco na direção de qualifica-los como abusivos aqueles resultantes da redução da carga tributária, considerando a economia tributária como um todo, neste ponto fazendo-se por adotar os melhores teores da codificação civilista.

E quando a acusação de abuso fora aceita, os julgadores avaliaram que os contribuintes se valeram de atos perfeitos sob o ponto de vista da formalidade, porém eivados materialmente de determinado abuso da forma da tipologia de situação que não poderia ser, enfim, caracterizada como planejamento tributário, mas, infelizmente, como elisão fiscal apropriadamente (CARF, 2018).

Quando a designação de abusiva, esta costuma ser aceita pelos diversos magistrados e, no caso do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, dos julgadores, nem sempre a multa seguirá sendo desqualificada.

Foi possível observar no que tange à apreciação da causa jurídica, nas decisões do CARF (2018), a importância que, durante seu exercício no âmbito administrativo, ganhou espaço a análise dos objetivos, a análise da causa dos atos propriamente. As apreciações, no pretérito, restringiam aos atos praticados isoladamente, sem se atentar à conta dos objetivos das partes e as respectivas repercussões econômicas de cada ato, com as decisões vistas na direção de se esclarecer aos julgadores verdadeiramente a causa dos atos praticados, do modo como aconteceram. A motivação dos atos não se cingiu à tipologia do ato, também não dizente ao tributo em cobrança, o que indica ser em realidade um dos balizadores mais habitualmente considerado pelos relatores e julgadores do CARF (2018).

No que diz respeito ao propósito negocial e sua importância para os planejamentos tributários, lê-se cronologicamente, a partir da jurisprudência estudada, modificação jurisprudencial relevante a respeito da temática.

Primeiramente, determinadas decisões conheceram do propósito (das operações realizadas por cada contribuinte) de modo a ser este estritamente fiscal, sob a arguição de que não haveria proibitivo legal para organizar operações unicamente com a finalidade de economizar tributos (CARF, 2018).

Em seguida, os acórdãos advieram pouco a pouco a por de lado a premissa da verificação de peculiar propósito negocial, sendo que esta questão cingiu-se, se presente, regularizar o planejamento (legitimá-lo), e, quando ausente, invalidá-lo. Dito de outro modo⁷⁵, sob tal orientação, a economia tributária tenderia a consequência ou ser mero reflexo do conjunto de operações dadas, e não o seu fim em especial. Os acórdãos agora, por conduta, diga-se, visam a análise das particularidades constantes de casa evento.

No tema de imputação de tributos pagos sob o negócio jurídico, cuja prova foi requalificada pelo fisco, apuramos pelos julgados que, a despeito de não haver jurisprudência pacificada, muitas decisões possibilitam a imputação quando se trata de mesmo sujeito passivo ou quando ocorre confusão, seja entre os sujeitos, seja no próprio efeito fiscal.

De outro modo, existiram negativas aos pedidos de imputação de pagamento que, cuidando dos efeitos direcionados a distintas pessoas, não impactariam quanto ao ônus fiscal ao final devido.

Salienta-se que em determinados acórdãos, como ocorreu com o de nº 106-27.147, não obstante da utilização do termo compensação situada como sinônimo de imputação, não se ordenou a observância do prazo legal de cinco anos, adotando essas decisões a premissa de que a imputação diz respeito ao ajuste no lançamento ao tempo em que foi efetuado.

Outras tantas decisões do CARF (2018) ainda aludem expressamente que a imputação não há de se confundir com a compensação.

⁷⁵ CARRAZA, Antônio Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

CONCLUSÃO

O pesquisador quando se propõe a fazer um trabalho ou estudo científico, acaba conduzindo esse trabalho em conformidade com suas convicções e conhecimentos o quais adquiriu nas cadeiras acadêmicas e na vida jurídica profissional. É natural que isso ocorra, pois é consequência do processo cognitivo do estudante.

No caso deste estudo, já de antemão, apresentou-se no prefácio a predisposição de conciliar dois interesses genéricos: o Público e o Privado que nas relações tributárias estão sempre em lados opostos.

De fato, durante o estudo das teorias antielisivas, chegou-se a conclusão de que estas afrontavam alguns preceitos constitucionais, muito embora estivessem apoiadas sobre outros. Porém, para a maior parte da Doutrina e também para este estudo do direito, algumas normas Constitucionais se sobrepõe a outras, ocorrendo discernimento entre preceitos de ordem constitucional estabelecendo-se assim as cláusulas pétreas, que são imutáveis.

Todavia, cláusulas pétreas de ambos os lados dos interesses antagônicos e todas são importantes. A solução apontada se dá na formação de órgãos colegiados formados pela sociedade civil para interpretar e avaliar os atos negociais é razoável e aponta no caminho do equilíbrio, já a decisão da desconstituição dos atos do contribuinte deixada ao arbítrio da fazenda é similar á situação da raposa tomando conta do galinheiro. O estado quer e precisa arrecadar. A formação dos auditores e fiscais da receita tributária em todos os níveis é voltada para arrecadação e sempre em favor do fisco, basta analisar as Portarias, ordens de serviço, circulares e demais documentos de ordem geral, bem como a doutrina adotada nos concursos para preenchimento desses cargos.

De outro modo, toda liberdade tem limites que uma vez ultrapassados acabam por invadir o direito de terceiros, mesmo que um desses terceiros seja o Estado, que numa visão social não é comumente identificado dessa forma.

Assim sendo, compreende-se que o legislador ordinário deva usar de cautela e sagacidade para estruturar uma norma que proteja o cidadão preservando suas garantias fundamentais e ao menos tempo garantindo que o abuso do direito do contribuinte não lese os cofres públicos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALENXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. *Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência e 330 questões*. 5º Ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

ALMEIDA, Carolina Guerra de *O princípio da progressividade no direito tributário brasileiro vigente*. Uberaba: RTJ, 2015.

AMARAL, Gilberto Luiz do. (Coord.) *Planejamento tributário & A Norma Geral Antielisão*. Curitiba: Juruá, 2002.

AMARO, Luciano da Silva. *IR Limites da Economia Fiscal. Planejamento Tributário*. Revista de Direito Tributário, n.º 71.

_____. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 229.

ARAÚJO, Rafael. *Planejamento Tributário*. Disponível em: <http://www.andradearaujo.com.br/itens_info.php?id=2&titulo=PLANEJAMENTO+TRIBUT%C1RIO>. Acesso em: 10 de março de 2018.

ALMEIDA, Fernanda Dias de. *Competências na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 2011.

ALVIM, Teresa Arruda; MARINS, James; ALVIM, Eduardo Arruda. *Repertório de Jurisprudência e Doutrina sobre Processo Tributário*. São Paulo. 1ª Edição, 2ª tiragem: Revista dos Tribunais, 1995.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14ª edição, São Paulo: Forense, 1990.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª Edição, São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 4 de março de 2018.

CANTO, Gilberto de Uihôa. Evasão e elisão fiscais, um tema atual. *Revista de Direito Tributário*, n.º 63. São Paulo, 1993.

CARF. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 2018.

Disponível em idg.carf.fazenda.gov.br/, acesso em: 19 de março de 2018.

CARRAZA, Antônio Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

CARVALHO, Cristiano e JOBIM, Eduardo. *Planejamento Tributário e o Novo Código Civil: a possível descon sideração de formas jurídicas pelos magistrados através das novas cláusulas gerais*-*Revista Tributária e de Finanças Públicas* n° 64. São Paulo: Revista dos Tribunais. Setembro/Outubro de 2005.

CARVALHO, Cristiano. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin. 2004.

CARVALHO, Paulo Barros de. *Curso de Direito Tributário*. Saraiva: São Paulo, 2011.

_____. *Direito Tributário, Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998.

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 11ª ed., São Paulo: Atlas, 2011.

CHAVES, Francisco Coutinho. *Material para elaboração de um planejamento tributário*. Campinas: Bookseller, 2012.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal* – 9ª edição revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2006.

CHIOMENTO, Domingos Orestes. *A importância do planejamento tributário*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2017.

CINTRA, Carlos César Souza; EMERENCIANO Adelmo da Silva; MENDONÇA, Christine; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Ed. Forense 2005.

CONGRESSO NACIONAL, Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966 – artigo 3º.

CONTI, José Maurício. *Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1997.

COELHO, Yuri Carneiro. *Sistema e princípios constitucionais tributários*. Jus Navigandi, Teresina, ano 4, n. 36, nov. 2017.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Normas antielisão*. 2002. Disponível em <<http://www.tributarista.org.br>>. Acesso em: 12 de fevereiro de 2018.

FRANCO JR, Hilário. *O feudalismo*. São Paulo: Brasiliense, 1983. (Coleção tudo é História)

GALHARDO, Luciana Rosanova; SILVA, Priscila Stela Mariano da; GROSS NETO, Estevão. *Planejamento Fiscal*. ANAN JR., Pedro (Coord). São Paulo: Quartier Latin. 2005

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética. 2004.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão – rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.

JÚNIOR, José Luiz; CAFEZEIRO, Marcio Salles. *Limitações no Poder de Tributar*. Porto Alegre: Arte, 2010.

KOCH, Deonísio. *Processo administrativo tributário*. Florianópolis: Momento Atual, 2003.

KRIECK, Manfredo. *Planejamento e auditoria tributária*. 2016. Disponível em <http://www.tributarista.org.br>. Acesso em: 12 de fevereiro de 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. Vol. II. São Paulo: Atlas, 2008.

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

MARTINEZ, Manuel Perez. *O contador diante do planejamento tributário e da lei antielisiva*. São Paulo: Edusp, 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema Tributário Nacional na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 2007.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo. Saraiva, 2007.

MONASTIRSKI, Bruna Thayse Queiroz de Melo. *Constitucionalidade do IRPF em face do princípio da capacidade contributiva*. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1422, 24 maio 2017.

MPF. *Caso Lava Jato*. 2018. Disponível em: <http://lavajato.mpf.mp.br/entenda-o-caso>. Disponível em: 24 de fevereiro de 2018

NEVES, Andréa Nogueira; LEITE, Priscilla Farisco Rocha. *Planejamento Fiscal*. ANAN JR., Pedro (Coord). São Paulo: Quartier Latin. 2005.

OLIVEIRA, Felipe Faria. *A elisão fiscal como elemento inerente à intervenção estatal*. Revista Tributária e de Finanças Públicas n° 73-março/abril de 2007.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário – constituição e código tributário à luz da doutrina e jurisprudência*. 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

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

PERIN, Carlos Alexandre. *Análise da constitucionalidade da inserção de norma geral antielisiva na legislação tributária brasileira*. Parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 7, n. 64, abr. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3943>>. Acesso em: 12 de fevereiro de 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *IRPF -Tabelas e Limites*. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Aliquotas/ContribFont2012a2015.htm>. Acesso em: 12 de fevereiro de 2018.

REIS JÚNIOR, Ari Timóteo dos. Imunidade tributária. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 15, n. 2613, 27 ago. 2010.

ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a lei complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002.

SANTOS JÚNIOR, Aurelino Sousa dos. *O poder tributante e o primado do direito*. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 5, n. 51, out. 2011.

SHINGAKI, Mário. *Gestão de impostos*. São Paulo: Saint Paul Institute Of Finance, 2012.

SOUZA, Marcus Vinícius Saavedra Guimarães de. *Direito Tributário e seus Conceitos Gerais*. Curitiba: Adonai, 2016.

_____. *Elisão e evasão fiscal*: Boletim Jurídico, nº 127, Uberaba/MG, 2005, não paginado. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=636>> Acesso em: 25 de fevereiro de 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, simulação e Norma Antielisiva*. Dialética, São Paulo, 2001.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil – Parte Geral*. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

ZANCULA, Julio Cesar. *Planejamento Tributário – Luxo ou Necessidade?* Campinas: Bookseller, 2015.