

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA**  
**CURSO DE PÓS GRADUAÇÃO LATO SENSU ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO**  
**TRIBUTÁRIO**

**VÂNIA ESTELLA DOS SANTOS**

**A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO CENÁRIO POLÍTICO-  
E ECONÔMICO E SEUS CRITÉRIOS DE LEGITIMIDADE.**

**SÃO PAULO**

**2015**

**VÂNIA ESTELLA DOS SANTOS**

**A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO CENÁRIO POLÍTICO-  
E ECONÔMICO E SEUS CRITÉRIOS DE LEGITIMIDADE**

Monografia apresentada ao curso de Especialização da Pontifícia Universidade Católica, como requisito parcial para a conclusão do Curso Pós Graduação em Direito Tributário.

Orientadora: Profa Dra. Marina Figueiredo

SÃO PAULO

2015

Ficha catalográfica

## RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo estabelecer os critérios mínimos para aferir a legitimidade de um planejamento tributário. Em análise ao instituto realiza-se uma revisão dos conceitos teóricos a fim de qualificar as condutas a serem adotadas pelos contribuintes face à arquitetura empresarial cuja finalidade consiste em promover o ganho financeiro e econômico. Diante da linha de trabalho traçada, o projeto apresenta revisões críticas de conceitos que caracterizam o negócio jurídico, por meio de análise de institutos do Direito Civil que ao lado de fundamentos constitucionais e tributários auxiliaram na busca pela validade dos atos praticados na gestão empresarial. Nessa oportunidade, identifica-se uma análise objetiva do propósito negocial junto à correspondência entre a finalidade econômico-social com a declaração de vontade imposta pelo ordenamento legal. O estudo proposto também trata da aplicabilidade dos chamados limites positivos constitucionais cujos critérios deverão ser observados a fim e determinar a validade e congruência do propósito negocial. Diante dos desdobramentos do planejamento na esfera econômica apresenta-se os atuais regimes de tributação evidenciados pela legislação vigente junto de seus critérios e de suas características. Por meio dos desdobramentos políticos que desperta interesses dos contribuintes brasileiros diante do cenário econômico, o presente trabalho trouxe em seu último título uma análise crítica dos principais problemas apresentados pelo atual sistema tributário nacional junto às propostas de reforma apresentadas pelos estudiosos e aspectos que compuseram projetos que já tramitaram pelo Congresso Nacional.

Palavras-chave: Planejamento tributário; Justiça social; Reforma do sistema tributário nacional.

## **ABSTRACT**

The present study aims to establish minimum standards to measure the legitimacy of tax planning. For its analysis some theoretical concepts are reviewed in order to assess the conducts to be adopted by taxpayers in the face of a business architecture that aims to promote financial and economic gains. In light of the approach established, this project presents critical reviews of concepts characteristic of the legal business by analyzing civil law institutions that aided the search for the validity of business management acts. Accordingly, an objective analysis of the business purpose as well as the correlation between the social and economic purpose and the declaration of will required under the legal order are identified. This study also addresses the applicability of so-called positive constitutional limits whose standards must be met to determine the validity and coherence of the business purpose. In the face of the developments of tax planning in the economic sphere, the current tax regimes highlighted by current legislation are presented alongside with their standards and characteristics. By means of the political developments which arouse the interest of Brazilian taxpayers in view of the economic scenario, the last chapter of this study brings a critical analysis of the main issues faced by Brazil's current tax system along with reform proposals put together by scholars as well as aspects of bills already proposed before the Congress.

Keywords: Tax planning; Social justice; National tax system reform.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>7</b>
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>9</b>
2.1	FATORES HISTÓRICOS .....	9
2.2	COMPLEXIDADE DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA .....	10
<b>3</b>	<b>PLANEJAMENTO COMO FERRAMENTA DE COMPETITIVIDADE</b> .....	<b>14</b>
3.1	TIPOLOGIA DAS CONDUTAS: EVASÃO E ELISÃO FISCAL .....	14
3.2	PLANEJAMENTO ABUSIVO – LEGITIMIDADE DOS PROCEDIMENTOS .....	15
3.3	ABUSO DO DIREITO E DAS FORMAS JURÍDICAS .....	16
3.4	TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL .....	17
3.5	DESCONSIDERAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....	19
3.6	FRAUDE À LEI .....	20
3.7	SIMULAÇÃO .....	22
3.8	MEDIDA PROVISÓRIA N.º 685 .....	23
<b>4</b>	<b>ASPECTOS E PRINCÍPIOS ENQUADRADOS NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO</b> .....	<b>26</b>
4.1	ASPECTOS ECONÔMICOS, JURÍDICOS E POLÍTICOS .....	26
4.2	PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS ENFATIZADOS E PLANEJAMENTO .....	27
<b>4.2.1</b>	<b>Princípio da legalidade</b> .....	<b>28</b>
<b>4.2.2</b>	<b>Princípio da Liberdade fiscal</b> .....	<b>28</b>
<b>4.2.3</b>	<b>Princípio da anterioridade</b> .....	<b>29</b>
<b>4.2.4</b>	<b>Princípio da capacidade contributiva</b> .....	<b>30</b>
<b>4.2.5</b>	<b>Princípio da isonomia</b> .....	<b>31</b>
<b>4.2.6</b>	<b>Princípio da segurança jurídica</b> .....	<b>31</b>
<b>4.2.7</b>	<b>Princípio da solidariedade social</b> .....	<b>32</b>

<b>5</b>	<b>REGIMES DE TRIBUTAÇÃO .....</b>	<b>34</b>
5.1	SIMPLES NACIONAL .....	34
5.2	LUCRO PRESUMIDO .....	35
5.3	LUCRO REAL .....	36
<b>5.3.1</b>	<b>Lucro Real Estimado .....</b>	<b>38</b>
<b>5.3.2</b>	<b>Lucro Real Trimestral .....</b>	<b>39</b>
5.4	LUCRO ARBITRADO .....	39
<b>6</b>	<b>SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A NECESSIDADE DE REFORMA .....</b>	<b>41</b>
	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>44</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>46</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Em meio a tamanhos compromissos e obrigações de pagamento ao Governo, a atividade produtiva torna-se cada vez mais onerosa e inviável em razão da política fiscal-econômica imposta à diversas áreas.

O setor produtivo, que está intimamente ligado aos conceitos de desenvolvimento e crescimento do país, carece de estímulos produtivos e suficiência econômica que são agravados pela falta de crédito para investimento, alta dos juros, aumento dos tributos, fatores que somados têm como consequência a queda na geração de emprego junto à baixa na produção de renda e a falta de receita para o país.

Em pesquisa econômica consolidada pelo relatório de “Estatísticas Tributárias na América Latina e Caribe”, que foi preparado pela Organização para Cooperação Econômica (OCDE), Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), Comissão da ONU para América Latina (Cepal) e Inter-American Center of Tax Administrations (Ciat), constatou-se que o Brasil é o campeão no ranking de maior carga tributária da América Latina por ser o único país da região que arrecadou em torno de 40 pontos percentuais do PIB (MOREIRA, 2015).

Sabe-se que o contribuinte brasileiro convive com a crescente demanda de tributos, que tem por finalidade a suficiência de exorbitantes gastos públicos resultantes de um irresponsável plano de governo, que contribui para um trágico cenário de negócios.

Isso porque, o excesso de tributação inibe o crescimento econômico, afeta as unidades produtivas, impede a expansão do parque industrial, diminui a entrada de capital estrangeiro produtivo, retira a competitividade das empresas instaladas no Brasil, encarece os produtos, descapitaliza as empresas, inibe o investimento e diminui o nível de emprego.

De fato, a visualização de aumento de tributos como uma oportunidade de manter o custeio de uma máquina pública, ávida consumidora de recursos, é, sem dúvida, um peso pra sociedade em geral que presencia um engessamento de sua prosperidade econômica e o sacrifício de todo o setor produtivo nacional.

Em razão de a competitividade estar intimamente ligada com a capacidade dos empreendedores em responder com agilidade às mudanças que ocorrem a todo instante, e reduzir empecilhos que acrescem os custos e impedem o crescimento, levanta-se o seguinte questionamento: até que ponto a carga tributária afeta a competitividade do setor produtivo?

Diante dos pressupostos teóricos apresentados, o presente trabalho, aprecia o cenário econômico atual, e tem por objetivo abordar a importância da consultoria jurídica tributária

utilizada como ferramenta de competitividade das empresas no mercado, de modo a demonstrar que o planejamento tributário pode ser utilizado pelas empresas, independentemente do seu tamanho, com o objetivo de conseguirem diminuição nos custos e progredir no avanço de sua competitividade.

Em virtude do exposto, o presente trabalho tem por finalidade estudar conceitos jurídicos necessários para alcançar um planejamento tributário legítimo por meio de critérios específicos do negócio jurídico que em resgate a institutos do Direito Civil somados aos doutrinários do Direito Tributário e consagrados pela jurisprudência de Tribunais Superiores identifica se ocorreu ou não abuso das formas.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

No capítulo, apresentaremos os fatores históricos e da complexidade da carga tributária brasileira.

### 2.1 FATORES HISTÓRICOS

Em 1947, quando se iniciou o registro sistemático das contas nacionais do Brasil, a carga tributária brasileira representava 13,8% do PIB anual. Naquela década, exibiu-se cenário com um crescimento vagaroso da tributação até alcançar 18,7% do PIB em 1958. Entretanto, a política fiscal traçada principiou trajetória de queda, chegando em 1962, em meio à crise institucional, ao percentual de 15,8 do PIB nacional, índice que retomou a sua tendência ascendente em razão de uma densa reforma tributária que ocorreu nos anos posteriores (VARSANO et al., 1998).

A origem do atual sistema tributário antecede diversos momentos essenciais realizadas no país, Reforma de 1966 e a Constituição Federal de 1967 e de 1988, o que realçou a necessidade de regulamentação moderna do sistema econômico com as instituições públicas brasileiras.

Na década de 60 tivemos a aprovação do Código Tributário Nacional e a promulgação da Constituição que estabeleceram o embasamento do novo sistema tributário como a concepção da Secretaria da Receita Federal em 1968, medida administrativa e institucional imprescindível à operacionalização e à concretização desse sistema (VARSANO et al., 1998).

Conseqüentemente, os dados de arrecadação apontaram para uma ordem de grandeza em torno de 29%, a mais alta registrada no país naquela época.

Mesmo em período de recessão, alcançado no início da década de 80, a carga tributária foi conservada, até mesmo crescendo um pouco mais até 1983. A partir daí observa-se nova fase de declínio que perdura pelo restante da década. Após o resultado excepcionalmente obtido, em virtude do Plano Collor, em 1990 (28,8% do PIB), restabeleceu-se o patamar do início da década de 80. Com a estabilização da economia decorrente do Plano Real, a carga tributária volta a crescer e, após passar por um máximo em 1994 (29,8% do PIB), manteve-se em um patamar ao redor de 29% do PIB (VARSANO et al., 1998).

Em 2008, a Carga Tributária Bruta (CTB) <sup>1</sup> atingiu 35,80%, contra 34,72% em 2007, indicando variação positiva de 1,08 ponto percentual. Essa variação resultou da combinação dos crescimentos, em termos reais, de 5,1% do Produto Interno Bruto e de 8,3% da arrecadação tributária nos três níveis de governo (RECEITA FEDERAL, 2009).

Em decorrência de inúmeras mudanças legislativas de natureza tributária, no tocante aos tributos de competência do Governo Federal, no sentido de estabelecer uma pressão fiscal arrecadatória ocasionaram incremento de carga tributária que deve ser explicado como resposta a um cenário econômico desfavorável resultante na queda do resultado das empresas e da renda familiar, impulsionando o comércio, as atividades industriais e a prestação de serviços na menor intensidade registrada na década.

Embora ocorresse nos últimos anos a expansão da atividade econômica, os reflexos ocasionados pela forte tributação fez com que o Brasil encerrasse seu período de progressão e iniciasse o segundo semestre inaugurando em recessão.

## 2.2 COMPLEXIDADE DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

A analogia fisco-contribuinte é por, sua índole, abalizada por um paralelo de vontades e ideias. De um lado, o contribuinte acredita que o tributo é uma mera intercessão estatal em seu patrimônio; de outro o Estado o vê como fundamental para o funcionamento de suas atribuições. O tributo representa, assim, um meio termo entre a liberdade do contribuinte em organizar seus negócios e a necessidade do Estado em arrecadar. Neste confronto, portanto, surge o planejamento tributário (LUKIK, 2012).

Segundo Reis (2015) há anos o Brasil almeja uma reforma tributária vasta. A categoria empresarial já não consegue aguentar a alta carga tributária brasileira que chega em torno de 40% do PIB. Isso incide especialmente em razão dos tributos que advêm sobre a renda do trabalho e aqueles previstos em cascata, ou seja, os quais são conquistados nas diferentes fases de produção dos bens e mercadorias.

Em análise minuciosa, verifica-se que quase 50% do valor final do bem produzido no Brasil são destinados aos cofres do governo.

---

<sup>1</sup> A Carga Tributária Bruta é definida como a razão entre a arrecadação de tributos e o PIB nominal a preços de mercado, ambos considerados em termos nominais.

Em outras palavras, o tributo representa uma ferramenta de efetiva transferência, do setor privado para o público, que utiliza seu poder de império efetivado pela obrigatoriedade legal para gerir os recursos que antes pertencia à sociedade.

Apesar do atributo investido pelo Governo, o tributo ainda é visto pela sociedade empresária e demais contribuintes como um custo, sendo associado à ideia de sacrifício, uma vez que o consumo privado individual é compulsoriamente reduzido para dar espaço à provisão de bens públicos (VARSANO et al., 1998).

Dentre todas as obrigações assumidas por uma sociedade, é oportuno classificar as cinco espécies tributárias consagradas pela Suprema Corte: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.

Percebe-se que o Brasil não mede esforço para liberar o quesito de complexidade e onerosidade do seu sistema tributário que hoje é um dos mais caros do mundo.

Isso porque as normas que regem o atual sistema são caracterizadas por uma enorme quantidade de leis, medidas provisórias, decretos, portarias, instruções normativas que além de disciplinar a obrigatoriedade de liquidação da obrigação principal, relata inúmeras obrigações acessórias que tornam cada vez mais perversos e custosos à manutenção do sistema.

Em pesquisa realizada foi relatado que as empresas gastam cerca de 1,5% de seu faturamento anual somente para manter estruturas de pessoal, equipamento, software e consultorias na finalidade de tentar ficar em dia com o recolhimento dos tributos (IBPT, 2015).

Nessa seara, analisa Colombo (2015):

Neste sentido, o contribuinte brasileiro vê com um misto de perplexidade e insatisfação o sistema tributário em vigor. A perplexidade decorre de sua total ignorância do sistema: ele é simplesmente complexo demais, carece de transparência. Tornou-se um pesadelo contábil para o contribuinte de classe média e os pequenos empresários, custoso em tempo e recursos. Além disso, a distribuição da carga tributária é desigual entre os contribuintes; uma miríade de isenções fiscais e outros favores legais, alguns deles inscritos na Constituição Federal favorecem um grupo de privilegiados, aumentando ainda mais o abismo social.

Compreende-se que o sistema de arrecadação tributária atual corrobora ser em demasia inábil de atender, de forma hábil, o cidadão. Além disso, o Brasil exhibe um federalismo desconfigurado, em que as esferas subnacionais professam verdadeira guerra ao governo central para a obtenção de recursos.

As principais razões para a alta da carga tributária nas últimas duas décadas são:

a) utilização da tributação como instrumento de política fiscal, principalmente para i) ajustar as contas públicas nacionais ii) enfrentar problemas financeiros recorrentes no período e iii) seguir prescrições de acordos internacionais. Este aumento da carga fiscal se deu através i) do aumento dos tributos já existentes e criação de novos, principalmente contribuições especiais como o FINSOCIAL (1982), IPMF (1993), CPMF (1997), COFINS (1991) e CIDECombustíveis (2001). b) crescimento da economia após década perdida de 80 houve uma recuperação da economia que culminou com a estabilização econômica trazida pelo plano real em 1994. Com a melhora dos principais indicadores macroeconômicos que influenciam diretamente na arrecadação de tributos, tais como produção industrial, lucratividade das empresas e volume geral de vendas no varejo, a carga tributária, por consequência, aumentou. c) impacto das novas tecnologias nos últimos anos um enorme aparato tecnológico foi criado para auxiliar a arrecadação, fiscalização e recolhimento do imposto, tais como: declaração eletrônica do IR, sistema SISCOMEX, nota fiscal eletrônica, SPED, entre outros. Estes instrumentos trouxeram facilidade na fiscalização e arrecadação, diminuição da burocracia e da sonegação e evasão fiscal. (LUKIK, 2012. p.11-12).

Para se ter uma ideia da dimensão da carga tributária brasileira, importante compará-la com o encargo de outros países no mundo. Nesse caso o Brasil se aproxima de países como Canadá, Espanha, Reino Unido e Alemanha. Além de liderar o ranking dos países da América latina o índice de arrecadação também ultrapassa os dos países integrantes do “BRICS”, cujo grau de desenvolvimento econômico é equiparado (LUKIK, 2012).

Grandes estudiosos sobre o tema concordam em grande parte que a qualidade do sistema tributário sofreu forte deterioração, explicada principalmente pelo aumento substancial da tributação cumulativa no país. A maioria acredita que para implementar uma reforma tributária bem-sucedida, dado o novo ambiente político, seria de grande necessidade a eliminação de tributos cumulativos a fim de assegurar a competitividade do país com relação a seus concorrentes.

Varsano, em apresentação das motivações usuais para reforma tributária acredita que deveriam ser seguido alguns princípios básicos de tributação:

- 1) eficiência ou neutralidade dos impostos: melhora dos efeitos alocativos dos impostos;
- 2) equidade: distribuição justa da carga tributária entre os contribuintes;
- 3) produtividade: o imposto deve ser capaz de arrecadas o suficiente para garantir a receita necessária para o governo, sem que as alíquotas sejam demasiadamente altas; além das alíquotas, tal princípio está relacionado com a base tributaria e com uma administração fiscal competente;
- 4) federalismo fiscal: naturalmente, tal princípio está associado a países federativos ou a regimes fiscais descentralizados, este principio passa pela questão de como dividir a receita tributaria entre os diversos

níveis de governo da federação e, também, dentro de cada nível, entre os entes federados; toda esta questão também deve ser discutida e motiva reformas como motivou a reforma de 1988; 5) simplicidade: um sistema tributário é simples quando ele é relativamente barato tanto no custo de arrecadação do fisco quanto também no custo do contribuinte para o pagamento dos impostos. (BARBOSA, S/A).

Em razão dos desdobramentos na esfera econômica, os contribuintes almejam uma reforma capaz assegurar a efetividade da atividade Estatal por meio da simplificação ao recolhimento aos cofres públicos, eliminação dos tributos indiretos, retomada dos princípios da capacidade contributiva, progressividade e equidade como forma de atingir a justiça social.

### 3 PLANEJAMENTO COMO FERRAMENTA DE COMPETITIVIDADE

Este capítulo versará sobre a tipologia das condutas: evasão e elisão fiscal; planejamento abusivo – legitimidade dos procedimentos; abuso dos direitos e das formas jurídicas; fraude à lei, simulação e Medida Provisória 685/2015.

#### 3.1 TIPOLOGIA DAS CONDUTAS: EVASÃO E ELISÃO FISCAL

Estudiosos qualificam como evasão fiscal a ação ou omissão que tem por finalidade a redução, o retardamento ou a supressão do cumprimento de uma obrigação tributária, utilizando-se de meios lícitos ou ilícitos.

Nos termos de Doria apud Malaquias (2010) a figura é empregada para designar a fuga ao dever de pagar tributos imposta pela lei.

Baleeiro qualifica o instituto como atitude genérica praticada pelo contribuinte que se nega ao sacrifício fiscal. Esclarece que ela poderá ser:

Lícita quando o contribuinte a pratica sem violação da 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 de heranças, 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 sanção de nulidade quer multas e até penas criminais. (BALEEIRO, 1990, p. 152-153).

Lo Visco observa que quando se identifica uma conduta ilícita a evasão é considerada como sinônimo de sonegação indicando a associação com o conceito legal trazido pela Lei nº 4.502//194:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

- I- Da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza o circunstâncias materiais;
- II- Das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Lo Visco ainda observa que o próprio conceito de qualificação de sonegação pressupõe a ocorrência do fato gerador e a conduta dolosa do agente no sentido de mantê-lo à margem da tributação.

Seguindo a mesma linha de posicionamento, Malaquias (2010, p. 389) relata em seu trabalho que a evasão poderá ser qualificada como manobra ardilosa de fuga ao cumprimento da obrigação tributária sob inúmeras perspectivas. Isso porque os negócios, embora configuram-se formalmente e materialmente legítimos, são ilícitos em sua essência, podendo chegar ao conluio fiscal ou fraude.

Revela-se, por sua vez, que a elisão fiscal tem sido empregada para indicar a atitude legítima de evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo, antes da ocorrência de seu fato gerador. Nesse conceito, o Sujeito Passivo da obrigação tributária evita a sua ocorrência, ou seja, não pratica a situação descrita pelo ordenamento evitando a concretização no mundo jurídico da hipótese de incidência formalmente descrita.

Diferentemente da evasão, na elisão o agente atua sem violação da lei, por impedir o nascimento da obrigação tributária. Em outras palavras, o Contribuinte age sempre por meios lícitos adotando práticas legítimas que alcancem os resultados econômicos dentro das escolhas presumíveis que o sistema jurídico lhe proporciona.

Hulk (1997, p. 22) afirma que “a elisão é uma categoria lógica de reflexão, uma maneira de designar esquematicamente as técnicas com aparência legal destinadas a contornar ou a evitar a aplicação das leis tributárias”.

Nas palavras de Amorós apud Coelho “a elisão fiscal é não entrar na relação fiscal, enquanto que a evasão é dela sair”.

Destarte, é oportuno enfatizar a distinção idealizada por Torres que relata a elisão como economia de imposto alcançada por interpretação razoável da lei tributária e a evasão como economia do imposto obtida pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito.

### 3.2 PLANEJAMENTO ABUSIVO – LEGITIMIDADE DOS PROCEDIMENTOS

O planejamento tributário é um assunto muito controverso e por muito tempo ainda será.

Isso porque o planejamento tem como característica a margem de liberalidade dos empresários que o utilizam como uma mera decisão de cunho empresarial cuja gestão somente compete àqueles que se propõe em explorar uma atividade econômica específica.

Por décadas, o planejamento foi intitulado como uma relação de direito privado fundamentada pelo princípio da autonomia da vontade, que assegurava a validade dos negócios jurídicos caso não haja proibição expressa em lei.

Entretanto, após inúmeras experiências jurídicas, notou-se a preocupação de coibir atitudes cuja finalidade principal era contrária ao relato da norma. A imposição de limites materializou-se com a edição do artigo 187 do Código Civil, que assim dispõe: “também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé, ou pelos bons costumes.” (LIMA apud BRASIL, 2002)

Note-se que o legislador teve a clara intenção de impor limites na relação privada, que impedia a obtenção de vantagem lucrativa cujo fundamento dos atos negociais eram desprovidos de causa, embora aparentemente lícitos.

Nessa seara, o planejamento tributário torna-se ilegítimo quando observados:

um fenômeno transparente pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de causa (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a ocorrência da obrigação tributária, a fim de enquadrar-se em regime fiscal mais favorável ou obter uma vantagem fiscal específica. (XAVIER apud MALAQUIAS).

Apesar das intitulações ressaltadas, grande parte da doutrina esclarece que a elisão não poderá ser comparada ao abuso do direito. Isso porque, segundo Hulk, o planejamento tributário realizado nos limite legais, caracterizado por uma economia lícita resultante do exercício de liberdade é garantia ao contribuinte de organizar seus negócios nos limites da lei de forma a atender seus interesses subjetivos, figura distante da ilicitude (HULK, 1977).

### 3.3 ABUSO DO DIREITO E DAS FORMAS JURÍDICAS

Xavier apud Malaquias relata que o abuso das formas jurídicas pressupõe o exercício de um direito, pela ação ou omissão de seu titular, contrário à finalidade social da norma.

O Autor caracteriza que o resultado alcançado, embora lícitas as atitudes, implica desequilíbrio na relação entre as partes. Isso se dá pela utilização de um direito cuja finalidade é diversa daquela para qual o ordenamento assegura sua existência.

Para Amaro apud Castelliano (2008) a operação se “traduziria em procedimentos que, embora correspondentes a modelos abstratos legalmente previstos, só estariam sendo adotados para outros fins que normalmente decorreriam de sua prática.”

Em outras palavras, o Contribuinte exterioriza uma forma jurídica que é diversa do seu conteúdo material com a finalidade de omitir a real operação (ex.: negócio jurídico que aparenta ser uma doação, mas identifica-se como um contrato de compra e venda) (CASTELLIANO, 2008).

Depreende-se que o exercício das formalidades jurídicas a serem adotadas pelo Contribuinte deve estar de acordo com o conteúdo ético da norma, ou seja, a operação deve relatar a adequada finalidade pelo qual a norma foi editada.

Isso porque o titular do direito, deverá utilizá-lo de acordo com a sua real intenção devendo seus negócios jurídicos serem caracterizados pelo princípio da boa-fé.

Luciano Amaro afirma que

A teoria do abuso de forma (a pretexto de que o contribuinte possa ter usado uma forma “anormal” ou “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.

Em outras palavras, o questionamento abrange a adequação dos meios utilizados para qualificar o negócio realizado e não a sua licitude.

Em relato jurisprudencial identifica-se a desqualificação do negócio jurídico quando contaminados por uma diversa finalidade mesmo quando os procedimentos adotados sejam lícitos:

IRPJ – ATO NEGOCIAL – ABUSO DE FOMRA – A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Porém, tendo o Fisco demonstrado à evidência o abuso de forma, bem como a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, cabível a desqualificação do negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato. (Processo n.º 10882.002039/2003-98. DJ 25/05/2006).

Em consenso jurisprudencial e doutrinário identifica-se o abuso das formas quando o Contribuinte utiliza uma forma jurídica para um fim diverso daquele para o qual ela existe.

### 3.4 TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL

IBDEM esclarece que a Teoria do Propósito Negocial teve origem no ordenamento suíço e no ordenamento norte-americano, em que a legitimidade de qualquer planejamento era auferida com base na indispensável utilidade material do negócio realizado.

Segundo o Autor, na construção jurisprudencial suíça a elisão não seria válida se a forma eleita fosse insólita e não correspondesse à legítima situação econômica, ou seja, além de acrescer uma apreciável economia da carga fiscal, a arquitetura ainda deveria apresentar outra justificativa viável do ponto de vista gerencial.

No direito norte-americano, as reorganizações societárias deveriam compreender uma utilidade negocial que poderia ser identificada por análise da permanência, da vantagem societária e da economia fiscal, a saber:

a finalidade negocial deve ser aferida com base em três testes: a) teste de permanência: não podem ser enquadradas no conceito legal de reorganizações, as que não objetivem consequências duradouras; b) teste da vantagem societária: sem considerar a vantagem tributária, a reorganização deve assegurar um benefício à sociedade remanescente, sem confundir com um benefício advindo diretamente aos seus sócios; e finalmente, c) teste da economia fiscal: não serão consideradas reorganizações, como as define a lei, se as transações apresentarem exclusiva (fundamental ou substancial) finalidade de reduzir tributos. (MALAQUIAS, 2010, p. 409).

Apesar de nenhuma previsão no ordenamento jurídico brasileiro, a teoria tem dividido opiniões por meio de diversas interpretações. Grande parte dos estudiosos relata a intolerância de uma discrepância entre a realidade do propósito negocial e a formalidade dos atos jurídicos.

Muitos informam que o seu reconhecimento é pressuposto indispensável para validade jurídica do planejamento que deverá, em todos os casos, guardar conformação entre a realidade fática das relações comerciais e a formalidade jurídica.

Isso porque a condução dos negócios da sociedade deveria adotar posturas previsíveis ou admissíveis se considerado seu objeto social e sua atividade econômica tendente ao aferimento de lucros (CHAVES, S/A).

Oportuno citarmos os ensinamentos Fernando Khoury Junior ao relatar que:

Para ser oponível ao Fisco, não basta que o conjunto dos atos e negócios jurídicos perpetrados pelos particulares com o intuito de proporcionar economia de tributos seja lícito ou respeite as possibilidades e formas legais. É preciso o *plus* da legitimidade, a qual será alcançada principalmente com a efetiva adequação entre a estrutura jurídica utilizada – forma – e a realidade concreta – substância, bem como pela observância de princípios como a função social do contrato, a probidade e a boa-fé.

Vale dizer, as doutrinas da prevalência da substância sobre a forma bem como do propósito negocial possuem importante função legitimadora do planejamento tributário, o qual deve conformar-se às razões fático-negociais oriundas da atividade econômica da empresa e do seu objeto social.

Em outras palavras, as razões fáticas junto ao objeto social da sociedade devem ser caracterizadas de maneira substancial pela realidade empresarial além de princípios como a função social, probidade e boa-fé.

Em consonância com os posicionamentos doutrinários segue manifestação do CARF sobre a matéria:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007, 2008 AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. USO DE EMPRESA VEÍCULO. APROVEITAMENTO POR OUTRA EMPRESA DO GRUPO. PROPÓSITO NEGOCIAL. POSSIBILIDADE. Em regra, é legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio efetivamente pago, decorrente de transação entre partes independentes. Caso exista um propósito negocial válido e se demonstre ser possível a dedução do ágio por incorporação direta, não há óbices para que o grupo econômico transfira o ágio efetivamente pago para uma de suas controladas com o uso de empresa veículo, aproveitando-se do benefício fiscal em outra parte da estrutura societária. Do mesmo modo que é necessário frear os planejamentos que criem benefícios fiscais aos quais o contribuinte não faça jus, não se deve permitir que um formalismo exacerbado impeça o uso de direito legitimamente adquirido. Recurso Voluntário Provido em Parte. (g.n.) (Processo: 16327.720667/2012-21, Acórdão: 1102-001.018. Data de Publicação: 13/03/2014)

Revela-se que a ausência de disposição no sistema tributário exige dos negócios jurídicos uma motivação gerencial para que a arquitetura seja considerada. Diante da dificuldade criada em relação à análise jurídica a ser realizada identifica-se o princípio da boa-fé como indispensável para validade dos atos e negócios praticados (MALAQUIAS, 2010).

### 3.5 DESCONSIDERAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Em relação ao exercício da atividade de fiscalização são de competência da autoridade administrativa investigar os fatos ocorridos por meio de levantamento e observância das provas ou elementos que constituem a formulação de juízo quanto à infringência das normas tributárias (TOMÉ, 2015).

No desempenho das atividades, a Autoridade Fiscalizadora que identificar uma economia tributária ilícita resultante da liberdade que é garantida ao contribuinte em organizar seus negócios e seus interesses econômicos poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou os elementos constitutivos da obrigação tributária (CTN, 116, parágrafo único).

Em observância à exposição prevista no ordenamento, não há dúvida de que a norma visa dar condições à autoridade tributária para coibir práticas elusivas levadas no tocante ao ato dissimulado (MALAQUIAS, 2010).

Cumpra aos pontos finais que o procedimento de desconsideração deverá observar a referência constante em lei ordinária.

Alguns estudiosos defendem que o instituto aprovado não reúne as condições necessárias para desconsideração segura do negócio jurídicos o que deverá ficar a critério subjetivo da autoridade que adotará atributos extrajurídicos para desconsiderar o negócio do particular

Por outro lado, Carraza preconiza que a expressão constante em lei ordinária, denota que não dado à Fazenda Pública desconsiderar os atos e negócios jurídicos que considere simulados, porque o dispositivo em foco não confere ao Fisco poderes discricionários para levarem a efeito a desconsideração, mas pelo contrário, condiciona a adoção de tal medida à observância de limites a serem fixados (CARRAZA, 2011).

Greco identifica que o parágrafo em questão prestigia a legalidade e a tipicidade, pois elas cercam a qualificação dos fatos da vida para dar-lhes a natureza do fato gerador do tributo, ou seja, o seu único objetivo consiste em autorizar que seja afastada a “máscara” (a dissimulação), para permitir atingir o fato gerador que tenha efetivamente ocorrido.

Ressalta, em seus ensinamentos, que o dispositivo em questão não autoriza conjecturas nem suposições de algo que “poderia” ter ocorrido, ou que o Fisco “supõe” que pudesse ter sido melhor alternativa. Só admite alcançar o que efetivamente ocorrer, cabendo, nessa perspectiva, ao Fisco ônus da prova desse fato constitutivo (GRECO, 2008).

Como se presencia, o enunciado em estudo apresenta dificuldades teóricas e práticas que por inúmeras vezes, inviabilizam a sua aplicação. Portanto, o caso concreto deverá ser apreciado pelos examinadores do negócio jurídico de maneira cautelosa e pormenorizada.

### 3.6 FRAUDE À LEI

Fraude constitui vocábulo derivado do latim *fraus*, *fraudis* (engano, má-fé, logro), que serve para caracterizar o engano malicioso ou a ação astuciosa, promovida de má-fé, para ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever. Nestas condições, a fraude traz consigo o sentido do engano ou a intenção de causar prejuízo a terceiros, ou seja, prática de ato lesivo a interesse de terceiros ou da coletividade com a intenção de frustrar-se a pessoa

aos deveres obrigacionais cujo dolo é astúcia empregada contra aquele com quem se contrata. (SILVA, 1978. p.718)

Segundo Aurélio (1998, p.810):

fraude. (Do lat. Fraude.) S. f. 1. V. logro (2). 2. Abuso de confiança; ação praticada de má-fé. 3. Contrabando, clandestinidade. 4. Falsificação, adulteração. (Sin. ger.: defraudação, fraudeção, fraudulência.)

Além do sentido de “contravenção à lei”, notadamente fiscal, possui o significado de “contrafação”, isto é, “reprodução imitada”, “adulteração”, “falsificação”, “inculcação” de uma coisa por outra. Aliás, todas as expressões, estão no seu sentido originário de “engano”, “má fé” e “logro”, todos fundados na intenção de “trazer um prejuízo”, com o qual se locupletará o “fraudulento” ou “fraudado”. A fraude fiscal é a contravenção às leis tributárias ou às regras fiscais, como objetivo de fugir ao pagamento do imposto devido (MARTINS; MENEZES, 2001).

No tocante ao sentido tributário, a fraude é avaliada sob a obtenção de resultados econômicos por meio de artifícios com propósitos em desacordo com a letra lei.

Para alguns estudiosos não é possível a sua qualificação quando se tem um lícito planejamento tributário, mesmo que empregado formas não usuais nos negócios jurídicos que tenham por finalidade deixar de pagar tributo ou evitar a ocorrência do fato gerador (MALAQUIAS, 2010).

Por isso, a sua conjectura se dá na atuação ilegítima do sujeito passivo e não na imperfeição do ordenamento, que é utilizado como instrumento excepcional que resulta no intuito de evitar com que os seus efeitos previstos no ato jurídico sejam reconhecidos e aplicados (YAMASHITA; TIPKE, 2002).

Em outras palavras, fraudar a lei consiste na sua violação indireta, que não se dá no sentido literal, mas quanto à sua finalidade ou seu espírito. Àquele que externa atitudes e condutas que aparentam o cumprimento das palavras da lei, mas na verdade infringe frustra a sua finalidade (FERRARA apud MALAQUIAS, 2010).

Para o seu indúvidoso tratamento, faz-se necessário reunir algumas condições, para que as condutas sejam qualificadas como fraude à lei, quais sejam:

1. quanto aos sujeitos do ato, a fraude à lei é o próprio ato das partes. 2. subjetivamente, a fraude à lei é uma conduta propositada e consciente das partes, isto é, subjetivamente, as partes têm interesse em escapar à aplicação de uma lei. 3. quanto ao objeto, a lei defraudada tem de ser a lei imperativa ou proibitiva que devia ser aplicada segundo as normas de conflitos; o fato de a lei defraudada ser lei interna ou estrangeira às vezes pode determinar se

a conduta constitui fraude à lei. Porque, alguns países só reconhecem a fuga à lei interna como fraude à lei, outros países também reconhecem a fuga à lei estrangeira como fraude à lei. 4. quanto à conduta, as partes, através de fabricarem ou mudarem de um ou vários elementos de conexão artificialmente, alcançam o objetivo de fuga à lei; por exemplo, a mudança de nacionalidade, domicílio, lugar de conduta e lugar da situação da coisa, etc. Estas condutas, embora sejam ilícitas substancialmente, são lícitas superficialmente. 5. quanto ao resultado obtido, a conduta de fuga à lei pelas partes já foi consumada, nos termos da norma de conflitos, sendo aplicada a lei mais favorável às partes. (JIN, 1999. p. 269).

Em resumo, identifica-se a fraude pelo uso de recurso, pelo qual é empregado um instrumento aparentemente lícito, mas na realidade, alcança resultado proibido por lei, ou seja, utiliza-se de uma estrutura negocial como espécie de contorno para esquivar-se da incidência no qual ficaria afastada a maneira mais onerosa.

### 3.7 SIMULAÇÃO

Segundo Rocha (2015) a fraude é modo do qual a simulação é espécie. Pondera-se simulado o ato que apenas têm aspecto de transmissão ou constituição de direitos, quando é correto que o suposto beneficiário nada tem em seu favor. Possui, na simulação uma falsa asseveração, declaração, categoria que poderá ser incondicional, quando contiver aspecto, declaração, data, fato, condição ou cláusula inverídica que tem por objetivo acobertar a efetiva realização de um ato diverso daquele expresso no ato simulado.

Segundo Bevilacqua (1976, p.225), a simulação ocorrerá quando há:

Uma declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. De acordo com o conceito normativo de simulação, esta ocorre sempre que presentes declarações falsas ou documentos falsos. O negócio simulado é o que tem uma aparência contrária à realidade, ou porque não existe em absoluto ou porque é diferente da sua aparência. No negócio simulado, o defeito pode recair sobre a existência do negócio, sobre a sua natureza, ou sobre as partes, as pessoas contratantes. A doutrina costuma distinguir entre simulação absoluta e relativa. No primeiro caso, o ato é inexistente, não inválido, enquanto que na simulação relativa o ato é mentiroso quanto ao seu conteúdo.

A primeira fase se caracteriza pela defesa de uma ampla liberdade do contribuinte de poder organizar seus negócios da maneira que bem entender. Nessa etapa, têm-se os requisitos clássicos da elisão em relação à anterioridade do fato gerador e tudo que não está expressamente previsto de maneira negativa pela lei, pode ser feito pelo contribuinte no sentido de escapar da incidência da norma tributária conforme explica Greco:

[...] se o Fisco só pode cobrar mediante tipicidade fechada e legalidade estrita, então tudo aquilo que não estiver a elas submetido será uma área não alcançada pela lei tributária, portanto de lacuna. Assim, quando o contribuinte se conduzir dentro de uma área de lacuna poderá agir tranquilo, pois o Fisco nada poderá objetar (GRECO, 2008, p. 131).

O instituto da simulação esta previsto no ordenamento jurídico no artigo 167 do atual Código Civil:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for à substância e na forma. § 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.

De acordo com Monteiro (2009), a simulação caracteriza-se “pelo intencional desacordo entre a vontade interna e declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido”.

Nessa seara, a simulação seria o único obstáculo à liberdade de auto-organização dos indivíduos em que deve ter correlação com propósito negocial almejado. Dessa maneira, somente ocorrerá a tipificação do instituto se a perspectiva do negócio jurídico realizado não corresponder a consecução do fim a que se deu a causa.

Em consonância com o tema abordado, identificar a causa e a finalidade do negócio a ser o parâmetro para aferir a ocorrência ou não da simulação corresponde a investigar se há dualidade de vontades ou se há motivo real para que não corresponda ao motivo aparente, ou seja, deve ser admitida a prova da simulação a demonstração de que o negócio jurídico não possui causa para justificação (MALAQUIAS, 2010).

### 3.8 MEDIDA PROVISÓRIA N.º 685

Há tempos a entidade estatal vem dando sinais da sua insuficiência fiscalizatória e a inauguração do novo programa denominado PROLERIT parece ser o último grito nessa matéria.

A imposição de novos regramentos por meio da Medida Provisória 685, além de comprovar a necessidade temerária do Governo no tocante a aumentar a arrecadação, deixa

evidente transferência de sua responsabilidade junto à instituição da obrigatoriedade do Contribuinte em realizar a declaração de planejamento tributário.

Isso porque a edição do artigo 7º instaura a obrigação do Sujeito Passivo informar à Secretaria da Receita Federal do Brasil a respeito de atos e negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo quando: os atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes; a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico e quando tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A comunicação que deveria ser realizada até 30 de setembro de 2015, impõe a obrigação ao sujeito passivo de apresentar declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada.

A consequência pelo não cumprimento acarretará a caracterização de omissão dolosa do Contribuinte podendo ser equiparada, para efeitos jurídicos, à sonegação ou fraude cuja punição na cobrança dos tributos devidos acrescidos de juros de mora e a multa.

Segundo o Fisco a justificativa para revelação obrigatória consiste em instruir a administração tributária com informação tempestiva a respeito de planejamento tributário e assegurar a segurança jurídica da empresa que revela a operação, inclusive com cobrança apenas do tributo devido e de juros de mora caso a operação não seja reconhecida, para fins tributários pela RFB (RECEITA, 2015).

Promove que a declaração de planejamento tributário estabelece nova relação de transparência entre o Fisco e o Contribuinte diminuindo, conseqüentemente os litígios desnecessários e demorados (RECEITA, 2015).

Informa que o acesso tempestivo das informações oferece ao Fisco a oportunidade responder rapidamente aos riscos de perda de arrecadação tributária por meio de fiscalização ou de mudança na legislação, fato que tem sido considerado como um dos principais desafios enfrentados pelas Administrações tributárias do mundo (RECEITA, 2015).

Entretanto, a norma editada, em verdade, reforça sua incapacidade de fiscalização por promover o acompanhamento do planejamento a ser noticiado pelo Contribuinte e impõe, ao mesmo tempo, o requisito da boa-fé por meio de uma consulta preventiva, como medida necessária para validade dos atos jurídicos.

Isso porque as omissões das informações são equiparadas à sonegação e fraude.

Percebe-se que o contribuinte tornara-se refém da fiscalização que, a partir de agora, poderá lavrar auto de infração sem que qualquer prova seja apresentada, alegando apenas que

o fato não foi declarado à RFB, já que a presunção da ocorrência de sonegação ou fraude instituiu nova hipótese de inversão do ônus da prova (DIAMANTINO, 2015).

Identifica-se que apesar da titularidade de promoção da segurança e transparência a norma infringe o direito de opção dos particulares que sempre deverão consultar suas decisões gestacionais ao Fisco.

A respeito do assunto tem se manifestado os tributaristas:

A medida apenas confirma o ideário que tem permeado o pensamento da administração fiscal nos últimos anos segundo o qual o planejamento tributário — isto é, a adoção de práticas lícitas para economia de imposto — é ilegítimo e deve ser sancionado com autuações fiscais. Esse pensamento repudia o direito de planejar e mascara, na verdade, a intenção de tributar por analogia.

A MP 685/2015, ao legitimar a tributação por analogia, está acabando com direito de opção dos particulares, fenômeno típico dos Estados totalitários. A morte do direito de escolha, do direito de planejar, do direito de optar, não pode ser tolerada se o Brasil ainda pretende ser um Estado Democrático de Direito. (CONSULTOR JURÍDICO, 2015).

A imposição da citada burocracia poderá trazer como reflexo inúmeros litígios judiciais visto que a discussão sobre a legitimidade ou não do planejamento culminará na qualificação dos conceitos de evasão ou elisão fiscal por parte do entre tributado e do Contribuinte (WETZEL apud CONSULTOR JURÍDICO, 2015).

Revela-se que o Estado utiliza-se do seu poder de império para impor uma sociedade junto aos empresários são obrigados a comunicar suas decisões estratégicas que visem a maior lucratividade por meio da econômica de tributos.

Não se exige muito esforço notar que o rótulo intitulado pela transparência e segurança jurídica em verdade relatam a incessável busca de recordes promovidos pela atividade fiscalizatória.

## **4 ASPECTOS E PRINCÍPIOS ENQUADRADOS NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

No capítulo trataremos dos aspectos do planejamento junto aos princípios jurídicos enfatizados.

### **4.1 ASPECTOS ECONÔMICOS, JURÍDICOS E POLÍTICOS**

Em um país cuja carga tributária alcança 35% do PIB nacional é de magnitude importância o planejamento tributário visto que seus efeitos econômicos, jurídicos e políticos estão em íntima vinculação com a atividade arrecadatória estatal e com o impacto da tributação junto aos contribuintes.

Isso porque o planejamento atinge num primeiro aspecto o plano dos particulares que tentam explorar atividades econômicas de forma organizada e em segundo plano a efetivação do plano de governo que tem como condão de sustentabilidade a arrecadação de tributos.

Como consequência de uma arquitetura realizada de acordo com os limites impostos pelo ordenamento temos uma economia de tributos, aumento da competitividade, diminuição do custo do produto a ser colocado no mercado, aumento a satisfação dos credores e o aperfeiçoamento dos padrões técnicos devido ao aquecimento do mercado.

No tocante ao aspecto jurídico, Greco observa que o planejamento é determinado em razão de duas vertentes:

O primeiro é o da isonomia, pois ela é quebrada não apenas quando se cobra tributo de quem não deveria ser cobrado, por exemplo: cobrar de quem não tem capacidade contributiva, como também há violação à isonomia se não é cobrado tributo de quem deveria ser cobrado ou não se consegue alcançar quem deveria ser alcançado [...] o segundo da concorrência. A competição num regime de mercado não pode se dar através de variáveis que não digam respeito à própria aptidão, criatividade ou à qualidade do produto do serviço prestado. A variável do tributo não deve ser instrumento de diferenciação entre concorrentes ou que interfira na competição.

Em outras palavras, a atividade tributária governamental tem como condão a capacidade contributiva e a isonomia visto que um tributo deverá ser alocado em maiores proporções sob aqueles que detenham mais condições econômicas de forma a garantir uma igualdade de condições por meio de diferentes tratamentos entre os contribuintes.

Ademais, a atividade arrecadatória jamais poderá atuar de forma a inviabilizar o exercício da atividade econômica ou sequer criar meios que diferencie a livre iniciativa de concorrência.

Em preocupação com os efeitos da carga tributária nacional o legislador constitucional estabeleceu em seu artigo 146 que “a lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir o desequilíbrio da concorrência sem prejuízo da competência da União”.

Por isso, a criação de leis tributárias não poderão ser utilizadas como meio de intervenção estatal na atividade econômica ou implicar em desvios ou desequilíbrios na concorrência.

Em análise ao cenário político, identifica-se que o pilar da tributação tem por consequência o custeio da atividade estatal na medida em que a população espera que o Estado desempenhe suas funções que exigem um aporte financeiro.

Destarte, os efeitos de um planejamento reúnem aspectos de relevância econômica, jurídica e política.

#### 4.2 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS ENFATIZADOS E PLANEJAMENTO

Entende-se como princípio a regra básica implícita ou explícita que por sua grande generalidade ocupa posição de destaque no ordenamento jurídico e, por isso, vincula o entendimento e a boa aplicação das leis, simples atos normativos ou registros constitucionais, aos fatos concretos.

Demonstra regra superior, mesmo que não positivada, em que às disposições legais devem se moldar por indicar a “direção” que deve ser tomada pelo exegeta ou pelo legislador ordinário (REIS, 2015).

Institui forma e ideias centrais de aplicação do sistema, que norteiam toda a interpretação jurídica, conferindo a ele um sentido lógico e harmonioso com a finalidade de alcançar o sentido das regras existentes no ordenamento jurídico (MIRANDA, 2009. p.3).

Em previsão constitucional, os princípios que regem o planejamento tributário foram classificados no capítulo atribuído ao Sistema Tributário Nacional, oportunidade que foram implantados limites ao poder estatal no exercício de sua atividade arrecadatória.

Isso porque no exercício de seu poder de império, o Estado necessita de elementos materiais e pessoais para cumprir seus objetivos institucionais compostos pela segurança, defesa, saúde pública e o bem estar social de todos.

Por isso, a sua principal finalidade consiste em legitimar organismo de defesa do contribuinte diante da avidez do Estado no campo tributário (MIRANDA, 2009).

#### **4.2.1 Princípio da legalidade**

Além de ser notável conquista da humanidade o princípio da legalidade consiste num dos fundamentos do Estado Democrático de Direito.

Isso porque o cidadão somente poderá ser obrigado a transferir parte de seu patrimônio para os cofres do Poder Público mediante edição de ato legítimo que assegure de modo claro e evidente a segurança jurídica dos cidadãos.

Em estudo ao ordenamento constitucional constataram-se de maneira clara que só o Legislativo poderá emanar normas genéricas e abstratas contendo preceitos vinculantes. Por outro lado, a tessitura informativa do processo de formação das leis garante não só a ampla discussão dos projetos, com sua consequente publicidade, mas a possibilidade de colaboração, crítica, advertência e organização de movimentos e de esclarecimentos dos ordenamentos impostos (ATALIBA apud CARRAZA, 2011, p. 261).

Diante da obrigação constitucional estabelecida, irrefutável indicar que a lei deverá trazer todos os elementos da norma jurídica tributária (hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquotas) de modo a garantir o preceito fundamental da segurança jurídica.

#### **4.2.2 Princípio da Liberdade fiscal**

Ressaltados pela corrente minoritária, Nogueira (2004) defende a existência da liberdade fiscal como fundamento constituído pela Constituição no seu artigo 3º e 5º, I.

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

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

Isso porque acredita que o instituto garante ao sujeito passivo contribuinte o exercício de optar, dentro dos limites impostos pela lei, pelo o regime de tributação junto aos encargos que deseja suportar.

O dispositivo constitucional relata que a liberdade do contribuinte é condicionada e deverá respeitar os limites impostos pelo texto constitucional e as obrigações trazidas pela lei infraconstitucional, a saber:

Ao administrar suas atividades e almejando a “saúde” financeira de seus negócios, o contribuinte possuiria a liberdade de, via mecanismos lícitos, optar por encargos tributários menos onerosos. Entretanto, essa “liberdade” não seria absoluta, tendo como limites, v.g, os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade. Para o autor (2004), seria um dever de todos concorrer para o financiamento das despesas públicas, tendo por parâmetro a capacidade contributiva individual. Dessa forma, em síntese, quem pode mais, pagaria mais; quem pode menos, pagaria menos. Daí, surge a importância de um outro princípio, o da proporcionalidade, a quem caberia a árdua tarefa de harmonizar o conflito entre a liberdade tributária e a capacidade contributiva. (VALENTINO, 2015).

Em outras palavras, a liberdade negocial garantida como alternativa do sujeito passivo em analisar as opções e poder escolher, de forma lícita, a alternativa menos onerosa no tocante aos regimes e espécies de tributação correspondente a uma elisão fiscal.

Nessa seara, o empresário administrador deverá atuar de modo a fortalecer a saúde financeira da sua empresa frente ao Fisco.

Entretanto, o direito garantido não é absoluto visto que o princípio da capacidade contributiva junto ao princípio da solidariedade fiscal faz com que todos financiem as despesas públicas sociais administradas pelo Estado, de acordo com a sua capacidade econômica, em busca de um bem estar social.

Apesar das obrigações impostas e do dever de contribuir em prol do benefício social a liberdade social ainda é vista como um direito fundamental por garantir ao administrador a possibilidade de escolha da melhor forma negocial desde que respeitados os limites legais impostos.

#### **4.2.3 Princípio da anterioridade**

O princípio da anterioridade está encartado no art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c” da CF, acrescida pela Emenda Constitucional nº. 42/2003, nos seguintes termos:

Artigo 150, CF - “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; [6] c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;” Por igual, vem prevista no § 6º, do art. 195, do mesmo Diploma, chamada também de anterioridade mitigada: Art. 195, §6º, CF- “As contribuições sociais de que trata este artigo só podem ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b”.

Em estudo ao dispositivo constitucional analisado, revela-se a exigência de aplicação da lei instituidora ou majoradora de tributos no ano seguinte ou após decorridos noventa dias de sua publicação.

Isso porque o princípio em questão tem como característica o efeito suspensivo que estabelece um prazo impeditivo com a finalidade de garantir ao Contribuinte um tempo hábil para realizar um novo pagamento que antes era inexigível.

#### **4.2.4 Princípio da capacidade contributiva**

A Constituição Federal estabeleceu em seu artigo 145 que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O dispositivo em questão reforça a ideia, de necessidade de correlação entre os impostos e a capacidade contributiva que deverá hospedar de forma objetiva com o princípio da igualdade.

Isso porque as pessoas deverão contribuir para manutenção da coisa pública na proporção de seus haveres, ou seja, aqueles com maior riqueza deverão, em termos proporcionais, pagar mais do que aqueles que detêm menor riqueza (CARRAZA, 2011).

Revela-se que os impostos, quando caracterizados pela capacidade contributiva, permitem que os cidadãos cumpram, perante a comunidade seus deveres de solidariedade política e de econômica social, porque devem contribuir para as despesas públicas não em razão daquilo que recebem do Estado, mas porque possuem potencialidades econômicas para

ajudar a remover obstáculos de ordem econômica e social que limitam, de fato, a liberdade e a igualdade dos menos afortunados (CARRAZA, 2011, p.96).

#### **4.2.5 Princípio da isonomia**

Retrata a vedação dos entes instituir desigualdades entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente sendo proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por ele exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos e direitos (Art. 150, II CF).

Segundo os ensinamentos de Sabbag (2013, p.138) o postulado preconiza que é defeso o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação de equipolência de modo a caracterizar como cláusula de defesa do cidadão contra o arbítrio do Estado, aproximando-se da ideia de isonomia na lei.

Esclarece que o princípio em questão deverá ser obedecido desde o momento da edição da lei até a sua aplicação, visto que são destinatários deste ordenamento o legislador e o aplicador da lei, ou seja, o Poder Legislativo e o Poder Judiciário.

Destarte, é proibido pelo texto constitucional que os entes federativos confirmem tratamentos desiguais àqueles que se encontram em situação equivalente, ou seja, preconiza que não haverá tratamento igual àqueles que são financeiramente diferentes.

#### **4.2.6 Princípio da segurança jurídica**

Esta relacionado à estabilidade das relações jurídicas, fornecendo garantia e certeza quanto às consequências dos atos praticados no que concerne às relações jurídico-tributárias, de modo a evitar alterações imediatas que poderão trazer como consequência prejuízos inesperados ao seu patrimônio.

Possui como vertente concretizadora os princípios da irretroatividade, anterioridade e noventena.

Prospera no sentido de propagar uma previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. Isso porque visa tranquilizar os cidadãos, abrindo espaço para planejamento de ações futuras cuja disciplina conhece de modo a garantir os direitos adquiridos e as forças das coisas julgadas que asseguram seus direitos do passado (CARVALHO, 2012).

#### 4.2.7 Princípio da solidariedade social

Vale referir que a Constituição Federal preconiza como objetivo fundamental em seu artigo 3º que o atual Estado Democrático de Direito visa construir uma sociedade livre, justa e solidária.

Em leitura ao dispositivo revela-se que o atual modelo de estado busca por meio da solidariedade social um vínculo jurídico que une todos de uma sociedade politicamente organizada.

Percebe-se que mesmo que não haja consentimento ou qualquer expressão de vontade o Estado impõe, por meio de seu poder de império, o estabelecimento de um condomínio indissolúvel, no qual a administração do patrimônio e dos interesses sociais constituem figuras a ele reversadas.

Weis em seus ensinamentos relata que “Estado, que é a própria personalização do patrimônio material e cultural pertencente a todos. Esta titularidade gera direitos de utilização e deveres voltados à preservação”.

Por outro lado, pode-se interpretar a solidariedade social como um direito fundamental, classificado pela maioria da doutrina como um direito de terceira dimensão cuja titularidade coletiva ou difusa destina-se à proteção da coletividade. Ademais, ela poderá ser reconhecida como um dever constitucional fundamental imposto aos indivíduos em prol da sociedade como a obrigação do proprietário atender a função social da propriedade (REGOSO, 2010).

Nesta seara é oportuno ressaltar os ensinamentos de (MACHADO, 2010) ao preconizar que

O estado, por meio de sustento da tributação, mecanismo para redistribuição de renda, promove a solidariedade fiscal. É exatamente porque devemos construir uma sociedade justa que admitimos a atuação do Estado promovendo a redistribuição de renda. Mas nossa Constituição preconiza também uma sociedade livre- e assim, não se pode prescindir da legalidade. Não se pode esquecer que esta é uma conquista da civilização contra o arbítrio do Estado. E não se pode, de modo algum, amesquinhar essa conquista a pretexto de colocar em prática a solidariedade, que pode e deve ser posta em prática dentro dos padrões da lei. (MACHADO, 2010).

Entre os critérios que justifiquem a instituição e majoração de um tributo em todos os casos devem estar presente como fundamento da tributação a ideia de solidariedade social.

Isso se dá ao fato de que o dever fundamental de pagar tributos não se encontra no simples exercício da soberania nacional, mas sim no fato de o indivíduo pertencer a uma

sociedade organizada, em que todos têm o dever de concorrer para as despesas públicas, evidenciando-se, desse modo, a forte ligação entre o dever de pagar tributos e o dever de solidariedade social.

Apesar do fundamento constitucional dado à obrigatoriedade de contribuição, a sociedade vem questionando de maneira exaustiva a instituição deste preceito.

O motivo é que corriqueiramente tem sido presenciados episódios de desperdícios e corrupção ligada à gerência dos gastos públicos.

Infelizmente, a aplicação do resultado arrecadatório de forma desatenta à sua real finalidade social tem gerados inúmeros déficits nas contas governamentais que são agravados pelas irresponsabilidades dos administradores governamentais.

Em meio a uma crise financeira institucionalizada, tem-se como consequência o enfraquecimento do fundamento da solidariedade social como medida de imposição de receita derivada tributária, visto que os recursos financeiros arrecadados nem sempre são efetivados pra o fim pelo qual foram instituídos.

A cada notícia divulgada, a cada obrigação estatal não adimplida o Contribuinte reafirma a certeza de que a solidariedade social tem sido utilizada como meio de garantir a sustentabilidade de um Estado corrupto e mal ingerido.

## 5 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

A escolha de um dos regimes de tributação oferecidos pela legislação tributária poderá implicar diversas consequências jurídica e empresarial.

Isso porque determinar o regime adotado implica em estabelecer a forma de cálculo do resultado a ser tributado que deverá ser tolerada durante todo o ano calendário em que foi realizada a opção.

Indispensável, portanto, a prevenção do diagnóstico de todos os aspectos relacionados a cada sistema tributário de apuração e recolhimento, avaliando o contribuinte a veracidade do bom emprego das relativas normas jurídicas e a previsibilidade dos efeitos do procedimento que por ele poderá ser adotado (VELANI JUNIOR, 2015).

Atualmente, destacam-se 04 (quatro) regimes tributários: a) Simples Nacional; b) Lucro Presumido; c) Lucro Real, que se subdivide em: c.1) Lucro Real Trimestral; c.2) Lucro Real Estimado; d) Lucro Arbitrado (VELANI JUNIOR, 2015).

### 5.1 SIMPLES NACIONAL

Fundamentado no artigo 179, caput da Constituição Federal, que relacionou a obrigatoriedade dos entes federados em estabelecer às microempresas e às empresas de pequeno porte tratamento jurídico diferenciado com simplificação de suas obrigações administrativas e tributárias, a Lei complementar 126/06 instituiu o denominado Simples Nacional.

Em atendimento ao objetivo de fomentar o setor produtivo a Emenda Constitucional inseriu o artigo 146, III da CF/88 que estabeleceu a exigência de que o sistema simplificado fosse:

- I- opcional para o Contribuinte;
- II- com condições de enquadramento diferenciados por Estado;
- III- de recolhimento unificado e centralizado com distribuição da parcela de recursos imediata, sem que haja qualquer retenção ou condicionamento;
- IV- de Arrecadação, fiscalização e cobrança compartilhadas pelos entes federados por meio de adoção de cadastro nacional único dos contribuintes.

Diante do ordenamento emanado pela Carta Magna registrou-se a criação de um regime único que engloba vários tributos e contribuições federais, estaduais e municipais, devendo a empresa recolher numa só guia – o DAS- Documento de Arrecadação Simples.

A exigência para opção é ser enquadrado como Microempresa, aquelas cuja receita bruta anual corresponde a até R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e empresas de pequeno porte, aquelas cuja receita superior a esse valor até R\$3.600.000 (três milhões e seiscentos mil reais) (ROSA, 2012, p.147).

Posteriormente, também foi criada a opção de enquadramento do microempreendedor individual, que é a pessoa que trabalha por conta própria e se legaliza como pequeno empresário optante pelo Simples Nacional, com receita bruta anual de até R\$60.000,00. (sessenta mil reais) (SEBRAE, S/A).

Apesar de tentar simplificar o procedimento para o público empresarial brasileiro, o Simples Nacional implantou inúmeros desafios por definir a obrigatoriedade de convivência dos Fiscos de vários entes governamentais na medida em que impõe um sistema unificado de apuração de tributos.

Por outro lado, embora seja exaltado pela previsão de procedimentos simplificados o instituto traz algumas exceções a serem adotadas no exercício de algumas atividades empresarias que tornam a apuração extremamente complexa, de modo a não favorecer o seu optante em razão do aumento da carga tributária comparado a outros regimes (JUNIOR, S/A).

## 5.2 LUCRO PRESUMIDO

O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL das pessoas jurídicas (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2015).

A sistemática é utilizada para presumir o lucro da pessoa jurídica a partir de sua receita bruta e outras receitas sujeitas à tributação. Em termos gerais, trata-se de um lucro fixado a partir de percentuais padrões aplicados sobre a Receita Operacional Bruta, na qual são somadas outras receitas auxiliares (receitas financeiras, alugueis esporádicos, entre outras) (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2015).

Embora não seja a forma mais adequada sob o ponto de vista econômico, pois se baseia em mera presunção de lucro, a tributação pelo imposto de renda segundo as regras do lucro presumido é, na verdade, bastante prática e simplificada, o que tem despertado o

interesse de um número cada vez maior de empresas, principalmente, daquelas impedidas de optar pelo Simples (SILVA, 2013).

Isso ocorre em razão do resultado tributável ser apurado com base numa ficção legal que tem por finalidade prestigiar a simplificação dos procedimentos.

Poderão ser prestigiadas pelo lucro presumido todas aquelas pessoas jurídicas que não são obrigadas à apuração do Imposto com base no lucro real, ou seja, não poderão adotar o regime as empresas:

I- cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja acima de R\$ 78.000.000,00;

II- instituições financeiras, empresas de seguros privados, de capitalização, de previdência privada e equiparadas;

III- cujos lucros ou rendimentos são oriundos do exterior;

IV- que gozem de benefícios fiscais de isenção/redução do imposto de renda;

V- que no decorrer do ano tenham efetuado a suspensão ou redução do imposto;

VI- empresas de fomento mercantil “*Factoring*”;

VII- que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (SILVA, 2013).

Para realizar o procedimento basta manifestar a opção na época do pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

### 5.3 LUCRO REAL

De acordo com o art. 247 do RIR/1999, lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal.

Toda e qualquer determinação do lucro real será precedida de apuração do lucro líquido de cada período cujo levantamento teve por base os regramentos traduzidos pela legislação comercial.

Conforme disposição do regulamento do Imposto de Renda existe a possibilidade de qualquer pessoa física ou jurídica apurar a base de cálculo do imposto segundo as regras do lucro real. No entanto, o dispositivo tributário relaciona uma série de pessoas jurídicas, indicadas no item anterior, cujo regime é de observação obrigatória.

Muitos relatam que o lucro real é o regime mais oportuno porque evidencia o saldo efetivo do exercício na exploração daquela atividade.

Outros defendem a simplificação da escrituração como forma de economia de tributos que poderão ser alcançadas em hipóteses fictícias que em certos casos, também poderá obter resultados de diminuição da carga tributária (SILVA, 2013).

Nos termos do Artigo 249 do Regulamento do Imposto de Renda, obtém-se o lucro real por meio da apuração do lucro líquido na escrituração comercial (antes da provisão para o imposto de renda) onde deverão ser adicionados pra fins de tributação:

1. os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações que não sejam dedutíveis na determinação do lucro real, e
2. os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que devam ser computados na determinação do lucro real.

Em sentido contrário, estabelece o artigo 250 do Regulamento do Imposto de Renda, indicando que poderão ser excluídos da base de cálculo do lucro líquido:

1. os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração (exemplo: depreciação acelerada incentivada);
2. os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real (exemplo: resultados positivos de equivalência patrimonial, dividendos).

Também preconiza o regulamento que poderão ser excluídas as receitas ou resultados superavitários não tributáveis pela legislação do imposto de renda, mas que foram oportunamente incluídas no lucro contábil como:

1. dividendos recebidos;
2. resultado positivo na equivalência patrimonial;
3. resultado não tributável de sociedades cooperativas;
4. reversões de provisões que, na sua constituição, foram consideradas indedutíveis;
5. rendimentos e ganhos de capital imunes, nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado.

Ademais, o regulamento traz a hipótese de compensação, total ou parcialmente, à opção do contribuinte, dos prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores, desde que observado o limite máximo de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação tributária desde que seja apurado na demonstração do lucro

real de períodos anteriores e registrado no LALUR - Livro de Apuração do Lucro Real (RECEITA FEDERAL, 2015).

### 5.3.1 Lucro Real Estimado

O lucro real estimado tem a sua base de cálculo definida mensalmente pela aplicação de percentuais aplicados sobre a receita bruta mensal acrescidas de ganhos de capital e demais resultados positivos obtidos na exploração da atividade econômica (ROCHA; QUERQUILLI, 2001).

Neste regime, a pessoa jurídica vê-se obrigada a realizar antecipações mensais, que acarretarão num ajuste periódico obtidos por suspensão ou redução do pagamento dos tributos na proporção da diminuição dos resultados apurados junto aos valores já recolhidos.

Segundo Júnior, os percentuais de presunção têm sua aplicação condicionada à espécie de atividade econômica exercida, a saber:

1º No tocante à IRPJ (Art. 519 do RIR):

I – 1,6% sobre a receita bruta auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado do petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II – 8% sobre a receita bruta auferida na prestação de serviços hospitalares, de transporte de carga, loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, comércio e indústria;

III – 16% sobre a receita bruta auferida na prestação dos demais serviços de transporte e nas atividades desenvolvidas por bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e capitalização e entidades de previdência privada aberta;

IV – 32% sobre a receita bruta auferida com as atividades de: g) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares; h) intermediação de negócios/representação comercial; i) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; j) construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra; k) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring); l) prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada nas alíneas anteriores. \* as pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços em geral mencionadas nas alíneas “b” e “f”, cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00, poderão utilizar o percentual de 16%. 2º

2º No tocante à CSLL:

I – 12 % sobre a receita bruta em geral

II – 32% sobre: e) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de transporte; f) intermediação de negócios; g) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; h) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

A opção por essa espécie de tributação deverá ser realizada no primeiro pagamento realizado no ano calendário ou de início da atividade empresarial. O regime adotado também deverá ser permanecido até o final do exercício.

### **5.3.2 Lucro Real Trimestral**

No regime em discussão a apuração da base de cálculo para IPRJ e CSLL será realizada ao final de cada trimestre, oportunidade em que deverá ser realizado o levantamento do balanço nas seguintes datas: 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro.

No encerramento de cada trimestre, o Contribuinte escriturará o Livro de Apuração do Lucro Real, em que constarão as adições, exclusões e compensações referentes ao exercício empresarial trimestral.

Dessa maneira, na apuração trimestral os recolhimentos executados são definitivos, ou seja, não permanecerão sujeitos a ajustes no encerramento do ano-calendário.

Diferentemente do regime da estimativa, em que é realizada uma antecipação mensal de IR/CSLL por meio de cálculos provisórios, os recolhimentos serão ajustados com o IR/CSLL apurados no encerramento do período-base. (Artigo 2º, § 6º da IN SRF nº. 93/97) (SILVA, 2013).

A opção pela forma de tributação se dá com o primeiro recolhimento do imposto no ano-calendário através do código informado no DARF. Uma vez efetuada, a opção do regime adotado é definitivo para todo o ano-calendário, ou seja, não poderá ser alterado (SILVA, 2013).

## **5.4 LUCRO ARBITRADO**

Inicialmente, é preciso lembrar que existem dois tipos de arbitramento: o realizado pelo Fisco é aquele realizado pelos próprios contribuintes, que também é chamado de auto

arbitramento. Os incisos do artigo 47 da Lei nº 8.981/95 trazem as situações em que seria possível o arbitramento do lucro, tanto pelo Fisco quanto pelos contribuintes (MOREIRA JUNIOR, 2008).

O arbitramento de lucro constitui uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte. É aplicável pela autoridade tributária quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, conforme o caso (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2015).

Muito embora seja admissível a sua realização pelo contribuinte, é muito mais frequente sua utilização pela atividade fiscalizatória em razão da desclassificação da escrituração do contribuinte que nos termos do artigo 530 do Regulamento do Imposto de Renda deverá ocorrer quando:

- I- contribuinte obrigado à escrituração pelo lucro real não a mantiver nas formas das leis comerciais e fiscais;
- II- quando escrituração a que estiver obrigado revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a movimentação financeira e determinar o lucro real;
- III- contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos requeridos;
- IV- contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
- V- comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior; e
- VI- contribuinte não mantiver em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas o Livro razão e fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta os lançamentos efetuados no Diário quando tributados pelo lucro real.

Percebe-se que, exceto quanto à opção indevida pelo lucro presumido, todas as hipóteses traduzidas pelo ordenamento relatam problemas com as obrigações acessórias estabelecidas com o fim de auxiliar a apuração do lucro real ou presumido (LO VISCO, 2014).

## **6 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A NECESSIDADE DE REFORMA**

Por pertencer uma unidade de um federalismo desconfigurado pelas guerras entre os entes federativos que buscam de maneira incessante a obtenção de maiores recursos, o Governo demonstra, de maneira mais clara e evidente, a sua incapacidade de atender de forma eficaz, os propósitos para os quais foi criado.

Isso porque o atual sistema tributário carece de lógica e racionalidade necessária para seu ideal funcionamento, fatores que têm liderado de maneira unânime os fundamentos para reforma há décadas requerida pelos prejudicados Contribuintes.

Face à necessidade de mudança substancial do sistema vigente, o tema tem causado pressão política em razão das divergências apresentadas nas esferas governamentais junto aos setores atingidos. Fato que ocorre em razão de objetivos conflitantes e incompatíveis com cada grupo de pressão que visa proteger seus interesses sacrificando os demais (TESOURO NACIONAL, 2015).

Em meio a uma guerra representada por esdruxulas divergências que não visam ao bem comum, a população sofre com a morosidade e a falta de credibilidade ao processo de reforma no país.

Diante de uma situação atual, o contribuinte brasileiro se divide entre um misto de desesperança e insatisfação. Desesperança pelo fato que não acreditar que um dia a situação tributária do país possa a ser revolucionada de modo a atender de maneira eficaz os interesses sociais gerais e, ao mesmo tempo, beneficiar a população que se vê massacrada pelas inúmeras obrigações tributárias e insatisfação em razão da complexidade exigida por um ordenamento que, além de ser custoso torna-se cada dia mais inviável para o exercício de qualquer atividade econômica.

Em meio a um arcabouço jurídico arcaico, a quantidade de leis e ordenamentos editados com a finalidade de regulamentação da carga tributária faz com que o sistema alcance lugar cada vez mais distante da transparência. Não é grande surpresa saber que a maior parte dos contribuintes sequer tem o conhecimento do montante exato de seus rendimentos que são destinados ao custeio de bens e serviços públicos.

Em razão de tamanhas imperfeições traduzidas por um regramento que normatiza a atividade arrecadatória, não é difícil concluir que o sistema brasileiro necessita de maior lógica e racionalidade para seu perfeito funcionamento.

Em análise ao cenário político atual Colombo enumera em seus ensinamentos os aspectos negativos pelo atual sistema apresentado:

I- desvantagem competitiva no setor produtivo nacional tanto no mercado externo como no mercado interno, causada pelos impostos em cascata, que tornam o sistema cumulativo;

II- forte distorção nas decisões de alocação de recursos, que prejudica a eficiência econômica, em função da complexidade do sistema de tributação do comércio interestadual;

III- imposição de ônus tributário aos bens de capital, que desestimulam o investimento, tendo em vista a cumulatividade e prazo para utilização de crédito de ICMS relativo à aquisição de ativos;

IV- complexidade do sistema, ponto de dificultar a harmonização tributária, motivada pelos tributos sobre produção e consumo cobrados paralelamente nas três esferas de governo;

V- falta de uniformidade na legislação e grande quantidade de alíquotas.

As inúmeras adversidades demonstram a necessidade de composição da carga tributária nacional de forma rígida e equilibrada. Isso porque a finalidade de aumento de tributação de maneira desenfreada, a fim de custear os incessantes gastos públicos apesar de promover o equilíbrio das contas governamentais, causam reflexos irremediáveis na economia.

Fato é que a imposição de maior ônus tributário sobre os fatores de produção onera as exportações junto aos bens de capital, torna o produto importado mais competitivo, desestimula o consumo em razão do aumento de valores, promove a inflação e ocasiona, por fim, o desaquecimento econômico.

Vasconcelos (2002, p. 56-57), em sua tese de mestrado, relatou o projeto apresentado pelo Secretário Executivo da Fazenda à Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados no qual, ao enfatizar a necessidade de ampla formulação do sistema, promoveu algumas características a serem alcançadas com a finalidade de otimizar o seu funcionamento:

**Eficiência econômica:** um sistema tributário não deve interferir na alocação de recursos, ou seja, o sistema tributário jamais deverá estimular a pessoa física ou jurídica a reduzir a carga de trabalho ou alterar seu domicílio em virtude da concessão de eventuais benefícios fiscais.

**Simplicidade administrativa:** quanto mais complexo um sistema tributário, maior a probabilidade de uma evasão fiscal (sonegação) e mais difícil a sua fiscalização. Entretanto, algum grau de complexidade se faz necessário caso se almeje um sistema tributário cuja principal característica seria a de promover a justiça social.

**Flexibilidade:** um sistema deve ter a capacidade de adaptar-se facilmente a mudanças econômicas. A rigidez extrema de um sistema impede a correção de pequenas distorções que obriguem a alterações mais agressivas.

**Responsabilidade política:** o sistema tributário deve ser desenhado de modo que os contribuintes saibam exatamente quanto estão pagando,

possibilitando que o sistema político possa refletir as preferências dos indivíduos.

Justiça: aceitação pela maioria do pacto tributário acordado.

Apesar de todas as características constitucionais do ordenamento vigente, temos que a função do sistema de tributação não se limita a proporcionar o nível das receitas de modo a financiar os serviços públicos prestados.

Um Estado superavitário que almeja a prosperidade econômica e o bem estar social não poderá se restringir como um mero instrumento arrecadatário.

Por esse motivo, a eliminação de tributos detentores de efeitos cumulativos, a implantação de maior transparência na transferência de tributos indiretos, a desoneração da folha de pagamento, a maior aderência das atividades econômicas nos processos de simplificação tributários (simples nacional), a simplificação do ordenamento jurídico tributário, a responsabilidade na alocação de recursos governamentais junto a estímulos econômicos com a finalidade de fomentar o processo produtivo são medidas necessárias para que por meio da tributação se alcance a justiça social.

## CONCLUSÃO

Sabe-se que o brasileiro contribuinte convive com uma crescente demanda de tributos cuja finalidade consiste garantir o superávit de um Estado com gastos exorbitantes e descontrolados.

Isso porque a política econômica atual caracteriza a arrecadação não só como um instrumento de justiça social, mas como uma oportunidade de enriquecimento de pessoas que assume uma função pública em um Estado cujo interesse principal é aumentar suas receitas derivadas.

Não é novidade que o Contribuinte brasileiro vê-se sufocado por uma demanda avassaladora de obrigações de pagamentos junto a uma máquina pública avida consumida de recursos.

Fato é que a oneração do setor produtivo em face de um governo irresponsável e desarmonioso têm ocasionado um trágico cenário econômico e político, razão pela qual se tem a regressão econômica que afeta as unidades produtivas, impede a expansão do parque industrial, diminui a entrada de capital estrangeiro produtivo, retira a competitividade das empresas instaladas no Brasil, encarece os produtos, descapitaliza as empresas, inibe o investimento estrangeiro e diminui o nível de emprego.

Na tentativa de amenizar os efeitos provocados por uma tributação comprometedora o público empresarial atingido, tem como alternativa a opção por uma economia lícita representada pelo Planejamento Tributário.

Relata-se que o planejamento tem como conceito uma ideia de escolha entre alternativas legítimas sobre o ponto de vista da norma jurídica. Isto é, diante de opções válidas o Gestor empresarial terá a liberdade de optar por aquela que lhe traz menor custo tributário.

No entanto, para que a arquitetura projetada seja considerada legal a proposta realizada deverá obedecer aos princípios e as normas constitucionais e estar amparada por lei que tenha conformação entre a realidade fática das relações comerciais e a formalidade jurídica.

Em outras palavras, o negócio proposto deverá guardar correlação entre os atos e negócio jurídico perpetrado mesmo que o projeto proporcione a economia de tributos e respeite as possibilidades e formas legais.

Nessa seara discutiram-se premissas terminológicas nas expressões elisão, elusão e evasão, fraude e simulação de modo a distinguir as hipóteses legalmente adotadas na reestruturação empresarial.

Oportunamente, esclareceu-se o inequívoco papel dos princípios constitucionais cujas finalidade consiste em legitimar a defesa do contribuinte diante da avidez do Estado no campo tributário.

Isso porque com a promulgação da Constituição e a instituição do Estado Democrático de Direito, prevaleceu a proteção do Contribuinte por meio de consagração de institutos da capacidade contributiva, legalidade, liberdade negocial, anterioridade, isonomia entre outros.

Apesar de proteção constitucional que configuram o mínimo de segurança jurídica àqueles contribuintes expostos a uma intensa atividade arrecadatória, persiste no atual sistema tributário carência de lógica e racionalidade necessária para seu ideal funcionamento.

A presença de tributos detentores de efeito cumulativo, a oneração da folha de pagamento, a rigidez extrema de um sistema que impede a correção de pequenas distorções e obrigam as alterações mais agressivas, a irresponsabilidade política na alocação dos recursos e a quantidade de leis e ordenamentos editados com a finalidade de regulamentação da carga tributária faz com que o sistema alcance lugar cada vez mais distante da transparência contribuem para fundamentos de unânimes pedidos de reforma há décadas requerida pelos Contribuintes.

Em meio a um arcabouço legislativo arcaico e muito complexo a população massacrada pelas obrigações de pagamento ao Governo sequer tem conhecimento do montante total de seus rendimentos que é destinado ao custeio do Estado.

Diante das características institucionais apresentadas tem-se a imediata necessidade de reformulação do ordenamento jurídico de modo alcançar a efetiva redistribuição de renda e justiça social.

## REFERÊNCIAS

BALEEIRO, A. **Uma introdução à ciência das finanças**. São Paulo: Forense, 1990.

BARBOSA, Ana Luisa. **Sistematização do debate sobre o Sistema Tributário**. Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/siteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pet/galerias/arquivos/conhecimento/livro\\_debate/2-sistemaTributario.pdf](http://www.bndes.gov.br/siteBNDES/export/sites/default/bndes_pet/galerias/arquivos/conhecimento/livro_debate/2-sistemaTributario.pdf)>. Acesso em: 14 out. 2015.

BEVILACQUA, C. **Teoria geral do direito civil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1976. p. 225.

BIBLIOTECA DIGITAL. **O Sistema Tributário Brasileiro e suas Perspectivas face à Iminente Reforma Tributária**. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3999/RenatoCesar.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 21 out. 2015.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, P. B. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASTELLIANO, Thiago. **Planejamento tributário e o abuso de forma e de direito**. Disponível em: <<http://direitoestudo.blogspot.com.br/2008/05/planejamento-fiscal-e-o-abuso-de-forma.html>>. Acesso em: 14 out. 2015.

CHAVES, Miquerlam Cavalcante. **O propósito negocial e o planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro**. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/chaves.pdf>>. Acesso em: 15 out. 2015.

COÊLHO, S. C. N. **Evasão e Elisão Fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 41.

COLOMBO, L. A. **A reforma tributária necessária e urgente**. Disponível em: <[http://www.achegas.net/numero/31/lucilelia\\_colombo\\_31.pdf](http://www.achegas.net/numero/31/lucilelia_colombo_31.pdf)>. Acesso em: 10 set. 2015.

CONSULTOR JURÍDICO. **MP 685 dará início a batalha judicial**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-29/advogados-mp-685-dara-inicio-batalha-judicial>>. Acesso em: 02 out. 2015.

FACCAMP. **Planejamento tributário deve ser feito com propósito negocial**. Disponível em: <<http://www.faccamp.br/contabeis/planejamento-tributario.pdf>>. Acesso em: 12 set. 2015.

FERREIRA, A. B. H. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 2. ed. São Paulo: Nova Fronteira, 1998. p. 810.

GRECO, M. A. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2008.

HUCK, H. M. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1977. p. 22-27.

IBPT. **Não há razão para aumentar ainda mais a carga tributária brasileira**. Disponível em <<http://www.ibpt.com.br/noticia/2064/nao-ha-razao-para-aumentar-ainda-mais-a-carga-tributaria-brasileira>>. Acesso em: 15 out. 2015.

IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. In: VARSANO, R. et al. **Texto para discussão nº 583. Uma análise da carga tributária do Brasil**. 1998. Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://info.worldbank.org/etools/docs/library/221347/Varsano%20et%20alii.pdf>>. Acesso em: 08 ago. 2015.

JIN, H. **Direito Internacional Privado**. Editora o Direito, versão 1 de Setembro de 1999, p.269.

JUNIOR, Enio Velani. **Regime de Tributação**. Qual a melhor opção? Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21316-21317-1-PB.pdf>>. Acesso em: 02 out. 2015.

JUNIOR, Fernando Khoury Francisco. **A substancial e o propósito negocial como elementos legitimadores do planejamento fiscal internacional**. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revisao\\_artigos\\_leitura&artigo](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revisao_artigos_leitura&artigo)>. Acesso em: 15 out. 2015

LIMA, Sérgio. **Uma Visão Atual sobre o Planejamento Tributário Abusivo na Esfera Federal**. Disponível em: <<http://www.esg.br/imagens/Monografias/2014/LIMASM.pdf>>. Acesso em: 02 out. 2015.

LO VISCO, Murillo. **Legislação Tributária**. Ed. Impetus, 2015.

LUKIK, M. S. **Planejamento Tributário**. Rio de Janeiro, Fundação Getulio Vargas Direito, 2012. Disponível em: <[http://academico.direito-rio.fgv.br/ccmw/images/a/ac/Planejamento\\_Tributario\\_2012-1.pdf](http://academico.direito-rio.fgv.br/ccmw/images/a/ac/Planejamento_Tributario_2012-1.pdf)>. Acesso em: 10 set. 2015.

MACHADO, H. B. **A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade**. Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001. p. 115.

MALAQUIAS, Claudemir. **Planejamento Tributário Análise de Legitimidade Critérios Jurídicos**. Disponível em: <<http://ibdt.org.br/mate;rial/arquivos/atas/apresentacao%20planejamento%20tributario.pdf>>. Acesso em: 02 out. 2015.

MARTINS, I. G. S.; MENEZES, P. L. Elisão fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, nº 36, p. 231, 2001.

MIRANDA, M. B. Princípios Constitucionais do Direito Tributário. **Revista Virtual Direito Brasil**, v. 3, nº 1, 2009.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**. Parte Geral, 1º vol., 32ª ed. Saraiva, 1994, p. 207.

MORAIS, R. R. **Princípios constitucionais tributários vigentes no Brasil 13** – o princípio da não-diferenciação tributária. Elaborado em jan/2014. Disponível em: <[http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id\\_dh=12578](http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=12578)>. Acesso em: 10 set. 2015.

MOREIRA, Assis. **Brasil tem a maior carga tributária da América Latina, diz OCDE**. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/3946654/brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina-diz-ocde>>. Acesso em: 02 out. 2015.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Perspectiva Ético – jurídica do planejamento tributário**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/5641/perspectiva-etico-juridica-do-planejamento-tributario>>. Acesso em: 15 out. 2015.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **O que é lucro presumido**. Disponível em: <[http://www.portaltributario.com.br/artigos/oquee\\_lucropresumido.htm](http://www.portaltributario.com.br/artigos/oquee_lucropresumido.htm)>. Acesso em: 15 out. 2015.

PRADO, Flavio. **Planejamento Tributário e suas figuras afins e correlatas**. Disponível em: <<http://flavioprado.jusbrasil.com.br/artigos/119525815/planejamento-tributario-e-suas-figuras-afins-e-correlatas>>. Acesso em: 14 out. 2015.

RECEITA FEDERAL. **MP 685 cria o Prorelit e Declaração de Planejamento Tributário**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/julho/mp-685-cria-o-prorelit-e-declaracao-de-planejamento-tributario>>. Acesso em: 02 out. 2015.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil, 2008. 2009**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 10 ago. 2015.

REGOSO, Ivanete. **Dever fundamental da solidariedade social no direito tributário**. Disponível em: <<http://repositorio.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/2350/1/000423927-Texto%2bParcial-0.pdf>>. Acesso em: 02 out. 2015.

REIS, Maysa Pinheiro. **Limitações ao Poder de Tributar: Princípios da legalidade, Anterioridade, Isonomia e Irretroatividade**. Disponível em <<http://www.webartigos.com/artigos/limitacoes-ao-poder-de-tributar-principios-da-legalidade-anteriodade-isonomia-e-irretroatividade/119840/>>. Acesso em: 15 out. 2015.

ROCHA, M. A. **Qual a diferença entre fraude e simulação?** Disponível em: <<http://cartoriosbr.com.br/5093/qual-a-diferenca-entre-fraude-e-simulacao/>>. Acesso em: 10 set. 2015.

ROSA, José Roberto Rosa. **Curso Básico de ICMS**. São Paulo: Ed. Ottoni, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013.

SEBRAE. **Entenda a distinção entre microempresa e microempresário individual**. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/Entenda-as-distin%C3%A7%C3%B5es-entre-microempresa,-pequena-empresa-e-MEI>>. Acesso em: 20 out. 2015.

SILVA, de Plácido. **Vocabulário Jurídico**. Volume II - D-I, Editora Forense, 1978. p. 718.

TANGERINO, Davi. **Medida que obriga informar planejamento à Receita Federal não deve ter efeito penal.** Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/medida-que-obriga-informar-planejamento-a-receita-nao-deve-ter-efeito-penal/#more-22770>>. Acesso em: 02 out. 2015.

TESOURO NACIONAL. **Processos de Reforma no Brasil, Mitos e Verdades.** Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/vpremio/financas/2tefpVPTN/VIOL\\_Andrea.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/vpremio/financas/2tefpVPTN/VIOL_Andrea.pdf)>. Acesso em: 20 out. 2015.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Planejamento Tributário e Limites na Desconsideração de Negócios.** Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI55576,71043-Planejamento+tributario+e+limites+na+desconsideracao+de+negocios>>. Acesso em: 20 out. 2015.

TÔRRES, H. **Direito Tributário Internacional** - planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 14.

TÔRRES, H. **Planejamento Tributário Abusivo alvo fisco-global.** Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-26/helena-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>>. Acesso em: 02 out. 2015.

TORRES, R. L. **O princípio da transparência no direito financeiro.** Disponível em: <<file:///C:/Users/User/Downloads/05102001ricardolobooprincipio.pdf>>. Acesso em: 12 set. 2015.

VALENTINO, Ângela Maria. **Planejamento Tributário e princípio constitucional da capacidade contributiva.** Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=11945](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11945)>. Acesso em: 15 out. 2015.

VARSANO, Ricardo. **Sistema Tributário para o desenvolvimento.** Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/siteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pet/galerias/arquivos/conhecimento/livro\\_debate/2-sistemaTributario.pdf](http://www.bndes.gov.br/siteBNDES/export/sites/default/bndes_pet/galerias/arquivos/conhecimento/livro_debate/2-sistemaTributario.pdf)>. Acesso em: 02 out. 2015.

VASCONCELOS, Renato César Melo. **O Sistema Tributário Brasileiro e suas Perspectivas Face à Iminente Reforma Tributária.** Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3999/RenatoCesar.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 15 out. 2015.

WEISS, Fernando Lemme. **Princípios Tributários e Financeiros.** Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006. p. 6. Disponível em <<http://investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/direito-tributario/189610-principio-da-solidariedade>>. Acesso em: 15 out. 2015.

YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva.** São Paulo: Malheiros, 2002.