

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

ELISEU SAMPAIO NOGUEIRA

**O DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO DECORRÊNCIA
DO DIREITO AO LIVRE EXERCÍCIO DE QUALQUER ATIVIDADE
ECONÔMICA**

FORTALEZA

2016

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

N1d NOGUEIRA, ELISEU SAMPAIO.
O DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO DECORRÊNCIA DO DIREITO AO
LIVRE EXERCÍCIO DE QUALQUER ATIVIDADE ECONÔMICA / ELISEU SAMPAIO NOGUEIRA. –
2016.
190 f. : il. color.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-
Graduação em Direito, Fortaleza, 2016.

Orientação: Prof. Dr. HUGO DE BRITO MACHADO.

1. Planejamento tributário. 2. Direito tributário. 3. Estado. 4. Fisco. 5. Direitos fundamentais.. I. Título.
CDD 340

ELISEU SAMPAIO NOGUEIRA

**O DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO DECORRÊNCIA
DO DIREITO AO LIVRE EXERCÍCIO DE QUALQUER ATIVIDADE
ECONÔMICA**

**Dissertação de Mestrado apresentada
ao Programa de Pós-Graduação em
Direito, da Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Ceará, como
requisito parcial para obtenção do
Título de Mestre em Direito. Área de
concentração: Direito Constitucional.**

**Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito
Machado**

FORTALEZA

2016

ELISEU SAMPAIO NOGUEIRA

**O DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO DECORRENTE DO
DIREITO AO LIVRE EXERCÍCIO DE QUALQUER ATIVIDADE
ECONÔMICA**

**Dissertação de Mestrado apresentada
ao Programa de Pós-Graduação em
Direito , da Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Ceará, como
requisito parcial para obtenção do
Título de Mestre em Direito. Área de
concentração: Ordem jurídica
constitucional.**

Aprovada em: __/__/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado (Orientador)

Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Carlos Cesar Souza Cintra

Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Juraci Mourão

Centro Universitário Christus (UNICHRISUS)

A Deus.

Aos meus pais, Wanda e Nogueira.

AGRADECIMENTOS

À Universidade Federal do Ceará, pela sua função educadora e social.

Ao Prof. Dr. Hugo de Brito Machado, pelos seus ensinamentos.

Aos professores participantes da Banca examinadora Carlos Cesar Souza Cintra e Juraci Mourão pelas valiosas colaborações.

Aos professores do curso de Mestrado Acadêmico em Direito da UFC, pelo convívio harmonioso e respeitoso que sempre pautou nossas relações.

Aos colegas da turma de mestrado, pelas reflexões, críticas e sugestões recebidas.

Aos colegas e amigos da Receita Federal do Brasil, pela paciência e solicitude demonstrados.

"Não importa tanto o tema da tese quanto a
experiência de trabalho que ela comporta."
(Umberto Eco)

RESUMO

O direito ao planejamento tributário é visto sob a ótica do Direito Tributário mas isso não impediu sua observação quanto ao inter-relacionamento com a Contabilidade e Economia. Foi visto considerações gerais sobre tributação, notadamente sobre Teoria Geral do Estado e Finanças Públicas com o intuito de se buscar como se dá a relação entre Estado e contribuinte. A carga tributária brasileira e as bases de incidência também foram analisados donde se percebeu a forte presença da tributação sobre o consumo e produção. A estrutura da norma tributária foi estudada, vendo-se sua composição em regras e princípios. Foram vistas posições doutrinárias sobre a hipótese de incidência e percebida a importância de se considerar a hierarquia normativa. O planejamento tributário e suas espécies são explicados sem se descuidar das figuras elusivas. O ilícito tributário e as figuras que orbitam em torno dele também foram vistos. Verificou-se que, diante de nosso ordenamento, somente a simulação, a fraude e a sonegação podem ser invocados como elementos suficientes à desconsideração de atos ou negócios jurídicos. A teoria da interpretação econômica do fato gerador não é acolhida em nosso ordenamento jurídico. Apesar da não regulamentação da norma geral antielisiva, o Fisco vem desconsiderando atos e negócios jurídicos supostamente ilícitos. Verificou-se a importância das provas no âmbito do planejamento tributário. Os direitos fundamentais do contribuinte foram decisivos na contínua percepção da consciência fiscal a cargo dos contribuintes. O planejamento tributário como direito está amparado juridicamente na Constituição da República e no CTN. Foram vistos exemplos de planejamento tributário abusivo. Em seguida, foram feitos estudos de casos reais, onde foram analisados os julgados administrativos e judiciais e feitas considerações sobre os mesmos. Por fim, concluiu-se que o contribuinte tem direito a um planejamento tributário legítimo, amparado em princípios e regras insertas no ordenamento jurídico brasileiro.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Direito tributário. Estado. Fisco. Direitos fundamentais.

ABSTRACT

The right to tax planning is seen from the perspective of tax law but that did not stop his observation about the inter-relationship with the Accounting and Economics. It has been seen general considerations on taxation, notably on General Theory of State and Public Finance in order to seek how is the relationship between state and taxpayer. The Brazilian tax burden and the tax bases were also analyzed where we noticed the strong presence of taxation on consumption and production. The structure of the tax law was studied, seeing if its composition rules and principles. They were seen doctrinal positions on the hypothesis of incidence and perceived the importance of considering the legal hierarchy. Tax planning and their species are explained without neglecting the elusive figures. The tax illegal and figures that orbit around it were also seen. It was found that before our order, only the simulation, fraud and tax evasion may be invoked as sufficient to disregard elements of acts or legal transactions. The theory of economic interpretation of the taxable event is not accepted in our legal system. Despite the non-regulation of antielusive general rule, the taxman comes disregarding acts and supposedly unlawful legal transactions. It was the importance of evidence in tax planning. The fundamental rights of the taxpayer were decisive in the continued perception of tax consciousness borne by taxpayers. Tax planning as a right is legally supported in the Constitution and CTN. They were seen examples of abusive tax planning. Then they were made real case studies, where the administrative and judicial trial were analyzed and made considerations about the same. Finally, it was concluded that the taxpayer is entitled to a legitimate tax planning, supported by principles and rules inserts the Brazilian legal system.

Keywords: Tax planning. Tax law. State. Internal Revenue. Fundamental rights.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Interdependência das áreas	40
Figura 2 – Nova abordagem	40
Figura 3 – Diagrama funcional da Contabilidade.....	42
Figura 4 – Quadro geral do ingressos públicos	45
Figura 5 – Quadro geral da incidência	67
Figura 6 – Regra-matriz de incidência	69
Figura 7 – Processo de formação dos fatos geradores	70
Figura 8 – Caso Grendene. Segregação das atividades em duas ou mais PJ	140
Figura 9 – Caso Muffatão . Operação “casa-e-separa”	142

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Carga tributária com e sem parcelamentos	46
Gráfico 2 – Evolução da participação dos entes federativos na arrecadação total	48
Gráfico 3 – Carga tributária para Países selecionados 2008	49
Gráfico 4 – Carga tributária brasileira por base de incidência 2008	51
Gráfico 5 - Carga tributária brasileira por base de incidência. 2014	52

LISTA DE TABELAS

Tabela1– Carga tributária. 2013 e 2014.	46
Tabela 2 – Efeitos dos parcelamentos. 2005 a 2014.....	47
Tabela 3 - Evolução da participação dos entes federativos na arrecadação total .	48
Tabela 4 - Carga tributária brasileira e variações por bases de incidência. 2014 x 2013	52

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

PIB Produto Interno Bruto

CTN Código Tributário Nacional

IPTU Imposto Predial e Territorial Urbano

IRPJ Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

CSLL Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTB Carga Tributária Brasileira

PIS Programa de Integração Social

COFINS Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

RE Recurso Extraordinário

STF Supremo Tribunal Federal

II Imposto de Importação

IE Imposto de Exportação

ICMS Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI Imposto sobre Produtos Industrializados

ITBI Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis

ITCMD Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

ITR Imposto Territorial Rural

IPVA Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IPTU Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana

IR Imposto de Renda

CPV Custo dos Produtos Vendidos

CSP Custo dos Serviços Prestados

LALUR Livro de Apuração do Lucro Real

CF/88 – Constituição Federal de 1988

TRF Tribunal Regional Federal

CARF Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CSRF Conselho Superior de Recursos Fiscais

STJ Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	17
2 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE TRIBUTAÇÃO	22
2.1 Origens e finalidades do Estado	23
2.2 O Direito como sistema de normas e limites à atuação do Estado.....	28
2.3 A tributação no âmbito das Finanças Públicas.....	33
2.4 Interdisciplinarietà	39
2.5 Carga Tributária Brasileira e Bases de Incidência. Análises.....	44
3 ESTRUTURA DA NORMA TRIBUTÁRIA	53
3.1 Princípios e Regras. Princípios da ordem econômica e da tributação	56
3.2 Da hierarquia das normas	64
3.3 Hipótese de Incidência	66
4 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	71
4.1 Conceito.....	73
4.2 Elisão, Evasão e Elusão.....	76
4.3 Institutos que gravitam em torno do ilícito tributário	80
4.3.1 Crimes contra a Ordem Tributária.....	87
4.4 Interpretação econômica do fato gerador.....	92
4.5 Jurisprudência dos valores, dos conceitos e dos interesses.....	97
4.6 Norma Geral Antielisiva. Demais normas antielisivas no ordenamento pátrio.....	100
4.6.1 A norma geral antielisiva.....	107

4.6.2 <i>Da vigência, eficácia e aplicabilidade</i>	110
4.6.3 <i>Demais normas antielisivas</i>	111
4.7 <i>Alguns aspectos sobre Teoria da Prova</i>	117
5.0 DO DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	122
5.1 <i>Direitos Fundamentais</i>	122
5.2 <i>Direitos Fundamentais do Contribuinte</i>	126
5.3 <i>Do direito ao Planejamento Tributário como decorrência do direito ao livre exercício de qualquer atividade econômica</i>	131
5.3.1 <i>Planejamento Tributário Abusivo</i>	137
5.3.1.1 <i>Exemplos de planejamentos tributários abusivos</i>	138
5.3.1.1.1 <i>Caso Grendene</i>	138
5.3.1.1.2 <i>Caso Muffatão</i>	142
6 ESTUDO DE CASOS	147
6.1 <i>Caso Carlos Roberto Massa</i>	147
6.1.1 <i>Apresentação do caso</i>	147
6.1.2 <i>Resumo do processo</i>	148
6.1.3 <i>Ementa</i>	149
6.1.4 <i>Análise do julgado</i>	150
6.2 <i>Caso Focom Fomento Comercial Ltda</i>	152
6.2.1 <i>Apresentação do caso</i>	152
6.2.2 <i>Resumo do processo</i>	153
6.2.3 <i>Ementa</i>	154
6.2.4 <i>Análise do julgado</i>	155

7 CONCLUSÃO.....	158
REFERÊNCIAS	162
APÊNDICE.....	170

1 INTRODUÇÃO

A questão de como o planejamento tributário tem frequentemente aparecido vem despertando a atenção de todo um rol de estudiosos do tema e, por que não dizer, da sociedade brasileira como um todo, preocupada com a crescente carga tributária que onera o consumo das famílias e empresas.

O planejamento tributário ou fiscal, duas expressões que por vezes trazem uma carga de identidade, são instrumentos que, se bem elaborados e bem executados, sem dúvida, conseguem evitar gastos desnecessários, e assim otimizam recursos que, outrora, iriam sair do orçamento das empresas e abastecer os cofres dos governos.

No entanto, deve-se ministrar particular atenção referente ao fato de que não se deve evitar a todo custo o pagamento das exações tributárias ou achar que, o dever de pagá-las seja um mal em si mesmo. A questão não se subsume a isso.

Esse dever histórico referente ao pagamento de tributos tem acompanhado a humanidade desde há muito tempo, sabendo-se que é por meio dessa obrigação que os Estados têm o dever de promover o bem-estar social e fazer justiça fiscal.

Em tempos antigos, como na Suméria, por exemplo, o Estado promovia a arrecadação tributária através de impostos extorsivos e leis opressivas, explorava os cidadãos por meio de funcionários corruptos e havia o confisco de bens para os reis. Posteriormente, no Império Romano, a cobrança de tributos (*macelum* e *portorium*) financiava os exércitos e a conquista de novos territórios. Na Idade Média não foi muito diferente, pois havia a possibilidade de quem não pagasse o tributo devido fosse preso ou morto.

No Brasil, uma das principais causas da Conjuração Mineira foi exatamente a cobrança do chamado quinto do ouro, ou seja, a quinta parte de todo o ouro extraído nos garimpos, que deveria ser enviada pela Colônia à Coroa Portuguesa como tributo.

Todavia, o tributo tem hoje um grande significado social, por ser o maior responsável pelo financiamento dos programas e ações do governo nas diversas áreas sociais, cabendo-se zelar sempre para que os princípios constitucionais sejam observados e para que os recursos arrecadados possam ser bem aplicados.

O que se propõe nesse trabalho é, primordialmente, identificar o planejamento tributário como um direito do contribuinte, mostrando as formas e meios de que se valem toda uma gama de contribuintes para, no todo ou em parte, obter economia tributária de forma lícita.

Então, até que ponto o planejamento tributário pode ser considerado lícito? A resposta a essa pergunta, certamente, será encontrada neste trabalho, ao vermos os tipos de planejamentos feitos no âmbito administrativo e judicial e quais são os permitidos ou não pela lei.

É cediço que esse trabalho não se propõe a esgotar o tema, tampouco encontrar todas as respostas aos diversos reclames das organizações referente ao *quantum* correto a se pagar, mas, tão somente, mostrar quais procedimentos devem ser adotados porquanto permitidos em lei.

Algumas questões são levantadas neste estudo, com a finalidade de discuti-las, uma a uma, tais como: em quais circunstâncias e até que ponto o planejamento tributário pode ser considerado lícito? De que maneira o direito ao planejamento tributário relaciona-se com o direito ao exercício de atividades econômicas? Em que sentido a observância e a consciência dos direitos fundamentais pelo contribuinte pode dificultar as tentativas do fisco de coibir o planejamento tributário?

No capítulo 2, o estudo pretende inicialmente discorrer sobre conceitos relativos à Teoria Geral do Direito Tributário, Teoria do Estado e Finanças Públicas, objetivando levar o leitor à compreensão do funcionamento da máquina pública no que tange ao financiamento estatal e os limites impostos a essa atividade. Também será visto no âmbito deste capítulo a relação existente entre o Direito e a Economia e Contabilidade, como inter-relacionadas. Deve-se mostrar também aspectos da Carga Tributária Brasileira e sua relação com o direito ao planejamento.

No capítulo 3 será analisada a estrutura da norma tributária sob a perspectiva atual, discorrendo-se também sobre hipótese de incidência e sobre o fato gerador, como uma preparação para o estudo do planejamento tributário no capítulo seguinte.

No capítulo 4, serão mostrados os conceitos atinentes ao planejamento tributário, abordar-se-ão os institutos que gravitam em torno do planejamento tributário, a visão de diversos doutrinadores sobre o tema, as diversas categorias de normas tendentes a evitar o planejamento tributário e um breve estudo sobre a Teoria da Prova.

O capítulo 5 tratará mais especificamente do tema do nosso estudo, qual seja o direito ao planejamento, elenco de direitos e garantias fundamentais do contribuinte, mostrando-se todo o arcabouço teórico que embasa o direito ao exercício desse planejamento.

E, por fim, no capítulo 6, serão mostrados estudos de casos, reais, com o intuito de mostrar como o direito ao planejamento é visto tanto no âmbito da seara administrativa quando da judicial.

As conclusões a que se chegou serão mostradas em capítulo específico, todas lastreadas no que fora visto, com a assunção de nossa opinião sobre o estudo.

Quanto aos objetivos, temos o de apresentar o planejamento tributário como decorrência do direito ao exercício de qualquer atividade econômica. Apresentar uma visão teórica e prática do planejamento tributário, de sorte a tentar desmistificar a questão da economia tributária e suas consequências, obter conhecimento teórico, visão prática e sistêmica do planejamento tributário, compreender os limites ao planejamento tributário lícito, apresentar casos e julgados envolvendo o planejamento tributário, relacionar o conceito de Direitos Fundamentais do contribuinte com o direito à prática do planejamento tributário e o de analisar a possível colisão de princípios da capacidade contributiva com o da livre iniciativa .

A justificativa deste estudo está na seguinte exposição. A questão da carga tributária tem preocupado muito as famílias e os empresários brasileiros, uma vez que o custo tributário das operações acaba afetando diretamente o resultado das empresas, seja através da distribuição de lucros/dividendos, seja na política de preços praticados para o mercado, seja no consumo das famílias.

Essa preocupação leva, muitas vezes, uma boa parte desses contribuintes a, escorados no princípio da livre iniciativa, buscar formas que se mostrem mais vantajosas do ponto de vista tributário.

Diante desse panorama, nos quais estão envolvidos a classe empresarial e o restante da sociedade, faz-se por demais necessário difundir e esclarecer aspectos importantes do planejamento tributário, os limites à economia de tributos e as características do modelo de tributação no Brasil.

Como contribuição profissional ressalvo a importância que o planejamento fiscal tem para a instituição para qual trabalho, haja vista o servidor público federal, encarregado de fiscalizar e arrecadar tributos de competência da União, precisar ter conhecimento das variadas formas que o contribuinte dispõe ao fazer planejamento tributário e seu direito às mesmas.

Os benefícios sociais oriundos dessa pesquisa traduzem-se no maior esclarecimento que a sociedade brasileira deve dispor a fim de economizar no pagamento de tributos, economia essa feita de forma absolutamente legal, sem a observância de práticas abusivas.

Quanto ao aspecto pessoal, ressalvo a importância do tema para a classe de contribuintes a qual me incluo, pois, conhecendo o intrincado e complexo Sistema Tributário Nacional, percebe-se a dimensão e peso dos tributos que oneram, principalmente, os assalariados.

A contribuição acadêmica que esse trabalho tem de relevante é a de juntar-se aos inúmeros artigos e trabalhos já publicados, dando sua pequena parcela de ajuda, pois há um grande interesse pelo tema na comunidade. Esse interesse traz consigo uma salutar discussão sobre a matéria no meio acadêmico, a qual provoca debates, confronto de ideias e análises que terminam por criar projetos de interesse da sociedade.

Como hipóteses levantadas neste trabalho, foi considerado que o planejamento tributário sem recorrer a atos evasivos e não contrariando dispositivos de lei pode ser considerado lícito.

Foi também pensado que a observância dos limites, muitas vezes tênues, entre o planejamento fiscal permitido e o não permitido, pode garantir o sucesso do contribuinte num possível embate com o fisco, garantindo uma economia de tributos.

Foi também acreditado que o pleno exercício dos direitos fundamentais do contribuinte e a conseqüente formação de uma consciência fiscal dificulta as tentativas do fisco no que concerne à obstaculização de uma economia tributária lícita.

Para verificar essas hipóteses, proceder-se-á a uma pesquisa bibliográfica e documental relacionada ao tema em comento.

Quanto à natureza ou abordagem da pesquisa, caracteriza-se como qualitativa, por ter partido de pressupostos teóricos iniciais.

Quanto ao tipo, caracteriza-se como bibliográfica, estudo de caso e documental. Bibliográfica porque explica o problema a partir de referências teóricas já publicadas. Estudo de caso porque será apresentado um caso concreto envolvendo uma situação onde pode se ver a planejamento tributário sendo operacionalizado na prática. E documental porque será utilizado na pesquisa, materiais que ainda não receberam tratamento analítico.

Quanto aos fins é descritiva, por descrever os fenômenos havidos no âmbito da relação contribuinte-fisco, sua natureza e características.

Quanto à utilização dos resultados, é pura, porque o objetivo desta pesquisa não é querer transformar a realidade, mas tão somente buscar conhecimentos.

A pesquisa será qualitativa, descritiva e demonstrada através de estudos de caso, onde se procurará demonstrar casos práticos de planejamento tributário.

O universo da pesquisa será constituído por contabilistas, empresários, advogados, consultores, contribuintes e servidores públicos que atuam com a fiscalização e a arrecadação de tributos, juristas e outros profissionais que lidam com tributação.

Será feito um levantamento da doutrina existente em livros, jornais e outras publicações impressas ou disponíveis na rede mundial de computadores, no que se refere ao tema Planejamento Tributário. Em seguida, as opiniões dos diversos autores serão analisadas, confrontadas e examinadas quanto aos critérios de adequação à legislação vigente, aplicabilidade e relevância quanto à economia de tributos.

Também será feito um estudo no aparato de trabalhos científicos e artigos de revistas especializadas que versem sobre o objeto da pesquisa ou outros que a ela se relacionem.

A pesquisa também deverá mostrar alguns estudos de caso, colocando em evidência os preceitos seguidos para se evitar a prática abusiva de certos planejamentos fiscais, observando-se o procedimento da legislação aplicável e a adequação dos cálculos à efetiva realidade fiscal do contribuinte.

“O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ele se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida”. Aliomar Baleeiro .

2 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE TRIBUTAÇÃO

No âmbito deste trabalho, procurar-se-á tratar o planejamento tributário como tema afeto ao Direito Tributário, motivo esse ensejador de considerações acerca da Teoria do Estado e de Finanças Públicas. A razão pela qual optou-se por essa abordagem, foi o ensinamento trazido até nós pelo jurista Hugo de Brito Machado, quando afirmou:

O estudo do Direito Tributário pressupõe o conhecimento razoável da Teoria do Estado e das Finanças Públicas, sob seus diversos aspectos, ao menos quando se pretenda conhecer adequadamente a relação de tributação como relação de poder e como relação jurídica, estabelecendo-se a distinção essencial entre uma e outra.¹

O enfoque jurídico dado ao planejamento tributário não nos impedirá, porém, de fazermos incursões pela Contabilidade e Economia, haja vista o tema possuir relações imbricadas com esses dois ramos do conhecimento humano, o que será melhor explicitado mais adiante, ainda neste capítulo.

A abordagem interdisciplinar será mostrada pela razão do planejamento tributário relacionar-se com o próprio Direito Tributário, ramo do direito público acolhedor de princípios e regras da tributação, normas essas que servirão de limites tanto ao planejador quanto ao poder público. A contabilidade servirá para operacionalizar tal planejamento, ao permitir que se controle e acompanhe os diversos fatos contábeis envolvidos. E, no que tange à Economia, essa tem papel primordial pois o objeto do planejamento são as diversas atividades econômicas desenvolvidas pelo sujeito passivo da relação tributária.

Um dos motivos que levam ao exercício do direito de planejar é o montante de tributos pagos, seja em relação ao PIB da economia seja considerado o grupo de tributos

¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015, p.21.

envolvidos por atividade econômica. A carga tributária brasileira e as bases de incidência são temas que não poderiam ser deixados de lado neste enfoque.

Feita essa breve introdução ao capítulo, passemos a estudar alguns aspectos da Teoria Geral do Estado.

2.1 Origens e finalidades do Estado

A República Federativa do Brasil constitui-se num Estado Democrático de Direito. Colacionando os significados da expressão acima, percebemos que o Brasil é uma República Federativa e também um Estado. Federativa pois o Estado pode ser unitário ou dividido em unidades federadas. Estado porque é uma organização dotada de soberania, território e população. Esses são os três elementos básicos nos quais o Estado contemporâneo é formado.

Estado de Direito porque esse mesmo Estado submete-se ao império da lei ou, na acepção de Miguel Reale, Estado de Direito não porque todas as atividades do Estado se tornam jurídicas, mas sim aquele no qual todas as ações do Estado se fundam em normas jurídicas que as legitimam², e Democrático pois segue o sistema de governo baseado na Democracia, onde os representantes do povo são eleitos por meio do voto. Por último, a forma de governo pode ser expressa pela República ou pela Monarquia.

O Estado Democrático de Direito foi objeto de uma observação lúcida por Maria Alessandra Brasileiro de Oliveira, senão vejamos:

O Estado Democrático de Direito é um Estado que se alicerça primordialmente na Constituição, viabilizando a transmutação do que é , essencialmente, político em normativo. A Democracia assegura o reconhecimento de uma dignidade equivalente em todos os indivíduos, consolidada no convívio social, justiça e na segurança resguardada ao indivíduo, indispensável ao respeito à dignidade humana. O Estado de Direito atende, essencialmente, às exigências de legalidade. A Democracia é um princípio de legitimidade. A legalidade tem um caráter formal, cujo conteúdo é revestido pela legitimidade. Os princípios democráticos dão legitimidade ao Estado de Direito. (...) Com o surgimento do Estado Democrático de Direito, a Constituição passou por meio de argumentação contra a lei. Tornou-se aquele modelo que tem a estrutura e o ambiente propício para a efetivação dos direitos fundamentais. Resgatou-se a

² REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p.177.

verdadeira concepção do Estado de Direito, cuja sujeição à lei não é suficiente para caracterizá-lo.³

Sobre o Estado, existem diversas teorias que afirmam sua origem e também sua finalidade. Maquiavel, no século XVI, em sua magistral obra *O Príncipe*, já discorria sobre o Estado, afirmando que existem ou já existiram somente dois tipos, a República ou os Principados.⁴

O constitucionalista Paulo Bonavides assim preleciona acerca dos primórdios do Estado:

Com efeito, o Estado da antiguidade é a cidade, condensação de todos os poderes. Da cidade se irradiam as dominações, as formas expansivas de poder e força. De tal sorte que, ordinariamente, ela é a cabeça dos impérios, das hegemonias, dos grandes reinos formados ao redor da boa fortuna com que as armas da conquista se fizeram triunfantes.⁵

E assim o autor traça toda uma trajetória que, partindo do Estado na Antiguidade, passa pelo Estado na Idade Média, Estado Moderno, onde figuram a soberania e o absolutismo, Estado Constitucional, dos direitos fundamentais e, posteriormente, chega ao Estado Constitucional, da democracia participativa.⁶

Edilberto Carlos Pontes Lima entende que as funções do Estado na economia são a alocativa, onde o Estado interviria sob a forma de estímulos; função estabilizadora, por meio das políticas fiscal, monetária⁷ e econômica; e a função distributiva, por meio de programas sociais.⁸ Obviamente, essas funções são inerentes à concepção contemporânea de Estado, onde o mesmo passou a se fazer mais presente na vida das pessoas.

Sobre os fins do Estado, podemos perceber, na obra de Alexandre de Moraes, teorias que justificam o fim do Estado, senão vejamos:

³ DE OLIVEIRA, Maria Alessandra Brasileiro. A proteção aos direitos do contribuinte e a adequada interpretação constitucional. In: ELALI, André, MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, TRENNEPOHL, Terence.(Coord). **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, pp.340-341.

⁴ MAQUIAVEL, Nicolau. **O Príncipe**. Tradução de Pietro Nasseti. São Paulo: Martin Claret, 2004, p. 29.

⁵ BONAVIDES, Paulo. **Teoria geral do Estado**. São Paulo: Malheiros, 2015, pp.37-38.

⁶ Ibid, 2015, pp.38-65.

⁷ A política fiscal é o meio pelo qual o governo influencia a atividade econômica via aumento ou redução de gastos públicos ou por meio da carga tributária. A política monetária controla a demanda e a oferta de moeda por meio de emissão de papel-moeda, depósitos compulsórios, empréstimos a bancos, controle de fluxos cambiais, etc. Em LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Curso de Finanças Públicas**. São Paulo: Malheiros, 2015, pp.32-33.

⁸ LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Curso de Finanças Públicas**. São Paulo: Malheiros, 2015, pp.13-50.

São várias as teorias que justificam sua existência, explicando-a pela legitimidade da criação do mais forte (teoria do poder de Hobbes), dos laços jurídicos-sociológicos (Pacto social de Rosseau e Kant), da vontade divina (Santo Agostinho), ou ainda, da necessidade moral (Platão, Aristóteles, e mais recentemente, Hegel). Igualmente, outras tantas teorias pretendem justificar os fins do Estado, apontando-o como necessário à conservação das instituições (Stahl), à realização e aperfeiçoamento moral (Hegel), à realização do direito (Locke, Kant), à criação e asseguarção da felicidade (Cristiano Wolf e Bentham), ou ainda, como apontam a teoria do materialismo histórico estatista, para a realização da igualdade econômica. Kelsen, dentro do estrito formalismo, justifica o Estado como o “fim em si-mesmo”.⁹

E sobre a passagem do Estado Liberal ao Estado Social, o autor aponta:

A partir da Constituição de Weimar (1919), que serviu de modelo para inúmeras outras constituições do primeiro pós-guerra, e apesar de ser tecnicamente uma constituição consagrada de uma democracia liberal – houve a crescente constitucionalização do Estado Social de Direito, com a consagração em seu texto dos direitos sociais e a previsão de aplicação e realização por parte das instituições encarregadas dessa missão. A constitucionalização do Estado Social consubstanciou-se na importante intenção de converter em direito positivo várias aspirações sociais, elevadas à categoria de princípios constitucionais protegidos pelas garantias do Estado de Direito.¹⁰

Partindo-se, então, de uma concepção mais contemporânea, pode-se identificar o Estado passando por três fases: o Estado Absolutista, o Estado Liberal e o Estado do bem-estar social.

Raquel Cavalcanti Ramos Machado, ao discorrer sobre a importância do Estado Constitucional e sua interferência na Ordem Econômica e papel na concretização de direitos assegurados pelo Ordenamento Jurídico, afirma que, na sociedade ocidental, três são os modelos marcantes de Estado: o Liberal, o Social e o Subsidiário. Segundo a autora, o Estado Liberal, fruto da aversão ao poder absoluto, intervia o mínimo possível na vida dos particulares. O Estado Social, por sua vez, caracteriza-se pela intervenção do Estado na economia, gerando muitas despesas a esse próprio Estado, o que levava ao colapso da máquina administrativa. E, por fim, o Estado subsidiário, o qual mescla

⁹ MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 3

¹⁰ Ibid, p. 4.

características dos dois anteriores, em que atribuições do Estado convivem com o espaço de liberdade e responsabilidade da sociedade.¹¹

Aproximando a ideia de Estado ao de tributo, Hugo de Brito Machado coloca a questão de forma precisa:

Ocorre que nos estudos de Direito Tributário importa-nos a ideia de Estado como titular do poder de tributar juridicamente delimitado. Em outras palavras, o que nos interessa é o Estado de Direito, ou Estado que se submete ao Direito, ao menos teoricamente, enquanto sujeito da relação de tributação. E o estudo do Estado enquanto sujeito da relação de tributação interessa especialmente quando se coloca a questão de saber se essa relação é efetivamente uma relação jurídica, ou se ainda é uma relação de poder.¹²

No Brasil, questiona-se seriamente se, de fato, existe uma relação jurídica tributária ou se é algo que se aproxima a ela, porquanto ainda relação de poder. Tendo em vista o Direito Tributário ser um ramo do Direito ainda relativamente recente no Brasil e termos saído não faz muito tempo de um período de ditadura militar (1964-1985), acredito haver ainda ranços de autoritarismo por parte dos governos que se seguem na elaboração das políticas tributária e fiscal de nosso País.

O Estado não se confunde com o conceito de governo, entendido este como o modo pelo qual está administrado o Estado. Portanto, o governo é transitório, ao contrário do Estado. Como cabeça do Estado, o governo deve orientar a gestão do mesmo na consecução dos fins que a Constituição traçou por meio de diretrizes, regras e princípios.

Esse traçado, na Constituição Federal, em matéria de tributária, está delineado, na sua maior parte, no Sistema Tributário Nacional, de modo que todo o regramento infraconstitucional deve guardar conformidade.

Resta claro que, para tornar viável a gestão do Estado e fazer com que este atinja seus fins, é imprescindível que o mesmo invada o patrimônio dos particulares e deles consiga os recursos necessários à oferta de bens e serviços públicos. E é aí onde entra o

¹¹ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Algumas questões relacionadas à tributação no Estado contemporâneo: arrecadação e gasto eficientes, democracia e segurança nas relações. In: ELALI, André, MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, TRENNEPOHL, Terence. (Coord). **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, pp.151-153.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 31.

Direito, como sistema de normas aptas a tornar essa relação entre o Fisco e o contribuinte uma relação jurídica, e não uma relação de poder.

Sobre a relação entre Direito e Poder, André Koller Di Francesco Longo faz uma interessante digressão a respeito:

O Direito insurge-se como limitador do poder econômico através dos princípios fundamentais assegurados em nossa Constituição, como o direito à liberdade herdado do Estado Liberal; outorga menos condições de manipulação estatal em razão da liberdade de pensamento, manifestação artística e religiosa.(...) No Brasil, hoje democrático, várias condutas de planejamento culminam em crimes contra a ordem tributária ou uma representação penal, através da subjetividade de interpretação da autoridade administrativa, o que aumenta a teia de poder do Estado em relação aos contribuintes desafetos do sistema estatal. (...) Compreender a teoria do poder é fundamental quando se trata de planejamento tributário no Brasil, pois diante de uma insegurança jurídica normativa e das decisões judiciais e do comportamento de agentes públicos e privados, o técnico deve isolar-se e se afastar dos demagogos evitando assim, uma contaminação em seu objeto de estudo tributário, pois o Direito é o único da economia perante as garantias individuais.¹³

O Estado é detentor de imenso poder. A tributação, por outro lado, é uma forma de invasão à esfera dos indivíduos. Quando se juntam esse poder inerente ao Estado com a atividade de carrear recursos originários dos particulares, esse poder tem a capacidade de esmagar o cidadão se o mesmo não dispuser de todo um aparato de direitos e garantias postos a sua disposição. Nesse sentido, Klaus Tipke fala no critério de justiça que deve nortear as ações do Estado:

El Estado, fundado em la propiedad privada de los médios de producción, está obligado a sostener principalmente mediante impuestos las cargas financeiras exigidas para el cumplimiento de sus funciones. Sin impuestos y contribuyentes “no puede construirse ningún Estado”, ni el Estado de Derecho ni, desde luego, el Estado Social. La actual situación em Rusia constituye una buena prueba de ello. Em um Estado de Derecho debe actuarse com justicia em la medida de lo posible. Ésta es la máxima exigência que debe plantearse tal ente político. Esta exigência no puede quedar anulada o desplazada em su contenido essencial por otras aspiraciones. Éste es también el punto de partida de las constituciones que invocan de modo expreso la Justicia tributaria.¹⁴

¹³ LONGO, André Koller Di Francesco. **Manual de gestão e planejamento tributário**. 2ªed. Porto Alegre: Paixão, 2014, pp. 18-22.

¹⁴ TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y de los contribuintes**. Tradução de Pedro M. Herrera Molina. Barcelona: Marcial Pons, Ediciones Juridicas y Sociales, 2002, p. 27.

Texto interessante e que ainda permanece muito atual, mormente no que tange à realidade brasileira, é o do grande escritor lusitano Eça de Queirós, trazido por Sergio Vasques e comentado por Hugo de Brito Machado:

O povo tem direito a autoridades que policiem, que velem, que diligenciem. Não quer saber se a sua abstenção vai do desleixo, da pressão de influentes, do sono, do cálculo, das inimizades etc. Não lhe importa isso. Paga para ser policiado; é necessário; é legal, é justo, é exigível que o seja. Doutro modo o imposto é um roubo fiscal. Um roubo porque o Estado não cumpre o contrato cívico; recebe a quota e não faz o serviço. Para que o povo não se recuse a contribuir com honradez, é necessário que o governo se não recuse a policiar com vigilância. Querem as contribuições? Deem-nos a polícia. Ou o governo nomeie outras autoridades, ou faça cumprir a estas o seu dever. A questão não é de nomes, é de factos. A relação social é uma permutação de dever: o povo cumpre o seu dever de contribuição; o governo, sob pena de desonestidade, deve cumprir o seu dever de polícia.¹⁵

O Direito Tributário na medida em que se relaciona com a Teoria do Estado fornece uma consciência coletiva a qual exige uma maior racionalização no uso do dinheiro público, fazendo com que se exija que os recursos arrecadados sejam destinados a um fim almejado pela sociedade, algo em prol desta. O reclame sobre o montante da carga tributária talvez esteja mais relacionado com a precariedade da prestação dos serviços públicos e quantias desviadas do que o próprio montante arrecadado em si.

2.2 O Direito como sistema de normas e limites à atuação do Estado

O Direito ora é entendido como significado de justiça ora como pura e simplesmente regras de direito positivo. Como disciplina normativa destinada ao estabelecimento de regras de conduta e à organização das relações sociais, pode ser dividido em direito objetivo e subjetivo.

O direito objetivo é o conjunto de normas que regem a vida em sociedade e cujo respeito é garantido pelo poder público enquanto o subjetivo diz respeito às prerrogativas reconhecidas aos indivíduos ou aos grupos de indivíduos.

Sobre o direito subjetivo, Miguel Reale assevera:

Direito subjetivo, no sentido específico do termo, só existe quando a situação subjetiva implica a possibilidade de uma pretensão, unida à exigibilidade de

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito, 2015, op. cit., pp. 41-42.

uma prestação ou de um ato de outrem. (...) Daí podermos dizer, numa noção destinada a reunir os elementos essenciais do problema, que direito subjetivo é a possibilidade de exigir-se, de maneira garantida, aquilo que as normas de direito atribuem a alguém como próprio.¹⁶

Uma crítica que se faz a Hans Kelsen¹⁷, é a de que este reduz o direito a um encadeamento de normas hierarquizadas, sendo que cada uma delas tira a sua força obrigatória apenas de sua conformidade com a norma superior, considerando-se, assim, apenas o elemento normativo, sendo que a razão de ser e o conteúdo das normas são abandonados a outras disciplinas que não o direito.¹⁸

¹⁶ REALE, Miguel, op.cit., , pp. 259-260.

¹⁷ Hans Kelsen nasceu em 11 de outubro de 1881, filho de pais judeus, na cidade de Praga (Boêmia austríaca), pertencente ao então Império Austro-húngaro, cuja capital era Viena. Em 1905, Kelsen teve que se converter ao catolicismo, pois o antissemitismo tomava conta da Universidade de Viena. Obteve seu doutorado no ano seguinte. Em 1908, conseguiu uma bolsa de estudos e foi para Heidelberg, onde passou a se dedicar à elaboração de seu livro Principais Problemas da Teoria Geral do Estado, mas, por problemas econômicos, retornou a Viena antes do previsto, sem terminar sua obra. Kelsen prestou concurso para uma vaga como professor na Universidade de Viena, mas foi recusado, apesar de ter sido o candidato mais indicado pelo reitor. Durante a guerra, Kelsen teve experiências nas áreas militares, o que demonstra a influência da forma objetiva de escrita de suas obras. Em 1918, foi nomeado professor efetivo da Faculdade de Direito da Universidade de Viena. Kelsen trabalhou na elaboração da Constituição da República, que criou a primeira Corte Constitucional da História do Direito. No ano seguinte publicou um texto comentando a Constituição da República Austro-alemã e se tornou professor catedrático da Universidade de Viena. Com a entrada em vigor da Constituição Austro-alemã, em 1º de outubro de 1920, Hans Kelsen consagrou-se internacionalmente e foi chamado para apresentar seminários, palestras e eventos em todo o mundo. Em 1930, aceitou convite da Universidade Colônia e foi para a Alemanha, tornando-se decano desta faculdade em 1932. No ano seguinte, teve que fugir da Alemanha sob a acusação de ser marxista e judeu, perdendo uma vaga na Universidade de Zurique por essa razão. O nazismo na Alemanha e o antissemitismo na Europa ganhavam força. Kelsen mudou-se diversas vezes por causa disso. Em 1933, recebeu o título de Doutor Honoris Causa da Universidade de Utrecht. Posteriormente, foi lecionar na Universidade de Praga. Logo, perdeu a nacionalidade austríaca, pois precisava tirar passaporte tcheco. Sofreu vários atentados, passando a ser escoltado inclusive dentro da sala de aula. Nessa época de perseguições é que foi publicada a obra que consagrou o autor, o conhecido livro *Reine Rechtslehre* ou Teoria Pura do Direito. Nesta importante obra da literatura jurídica, Kelsen busca discutir e propor os princípios e métodos da teoria jurídica. Kelsen tentou conferir à Ciência Jurídica um método e um objeto próprios. Hans Kelsen mudou-se para os Estados Unidos em 1940. Foi conferencista na Faculdade de Direito de Harvard. De 1942 a 1945 trabalhou como professor de Ciência Política na Universidade da Califórnia. Em 1944, lançou a sua segunda obra de valor: Teoria Geral do Direito e do Estado. Nela, o autor explica de forma mais simples a Teoria Pura do Direito e tenta ampliar a abrangência de aplicação da teoria aos países de direito inglês e americano. Kelsen adquiriu a nacionalidade americana em 28 de julho de 1945. Recebeu o título de Doutor Honoris Causa da Universidade de Viena, em 1949. Em 1951, aposentou-se, porém continuou com seus trabalhos jurídicos e a dar palestras. Faleceu em 19 de abril de 1973, aos 91 anos, em Berkeley, Estados Unidos. FERREIRA, Eduardo Oliveira. Hans Kelsen. **Revista Jurídica**. Disponível em: < <http://revistavisaojuridica.uol.com.br/advogados-leis-jurisprudencia/42/artigo158859-1.asp>>. Acesso em: 27 jun. 2016.

¹⁸ BERGEL, Jean-Louis. **Teoria geral do direito**. Tradução de Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. XXV.

Há, todavia, que se considerar que o Direito é um sistema, e neste, tudo é interdependente. No sistema direito existem princípios, valores, instrumentos técnicos e regras, cujas características denotam abertura, especificidade, complexidade, flexibilidade e dinamismo.

Como sistema que é, o Direito também é visto como um ordenamento jurídico, e, como preleciona Norberto Bobbio, é dotado de unidade, coerência e completude, porém, sem esquecer que esse mesmo ordenamento relaciona-se com outros, tendo em vista haver uma pluralidade de ordenamentos, os estatais e os não estatais.¹⁹

Esta primeira visão do direito nos leva à conceitos que estão umbilicalmente ligados a duas de suas finalidades, quais sejam a segurança e a justiça. Por justiça podemos entender como tratamento igualitário dispensado às pessoas. Essa igualdade de tratamento deve ser feita com base na proporcionalidade, isto é, tratar os desiguais desigualmente e os iguais na medida de sua igualdade.

Tercio Sampaio Ferraz Junior assim preleciona:

Essas observações fazem-nos ver, assim, que o princípio da igualdade imprime à justiça um caráter de racionalidade que preside permanentemente e constantemente o sentido do jogo sem fim do direito. O direito é um jogo de igualdades e desigualdades. No correr do jogo, porém, as “jogadas” ou “atos de jogar” são decodificações, fortes ou fracas, que admitem variedades ou composições nem sempre universalizáveis no tempo e no espaço. Por isso, se a justiça, em seu aspecto formal, exige igualdade proporcional e exclui a desigualdade proporcional como princípio estrutural sem o qual não há sentido no jogo jurídico, em seu aspecto material denuncia-se um campo de probabilidades e possibilidades que tornam a justiça o problema que dá também sentido ao jogo. Em suma, a justiça é ao mesmo tempo o princípio racional do sentido do jogo jurídico e o seu problema significativo permanente.²⁰

Na obra *Tributação, Redistribuição e Direitos de Propriedade*, Peter Vallentyne, ao discorrer sobre a justiça da tributação, assim definiu e assumiu qual dos conceitos de justiça utilizou:

Our main question concerns the justice of taxation, but what is justice?
Unfortunately, the term “justice” is used in different ways by different authors:

¹⁹ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Maria Celeste C. J. Santos. 6ª ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995, pp. 161-165.

²⁰ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. Técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 370.

(1) as moral permissibility for basic social structures, (2) as distributive fairness (e.g., net benefits in accordance with comparative desert), (3) as the fulfillment of all duties owed to someone (i.e., as wronging no one) and (4) as fulfilling all enforceable duties, where an enforceable duty is one for which someone is permitted to forcibly ensure compliance (e.g., the duty not to kill, but not the duty to keep your promise to your mother). I shall here use “justice” in the sense of the fulfillment of all interpersonal duties (duties owed to someone). Just actions in this sense are actions that wrong no one in the sense of infringing no one’s rights. As long as rights are understood broadly to include choice-protecting and interest-protecting rights, as being either pro tanto or conclusive, and as sometimes being highly conditional, the topic of justice in this sense is very broad. It includes all moral duties except impersonal moral duties (duties owed to no one; i.e., a duty to X that applies even when all autonomous agents have validly consented to not-X and when not-Xing benefits all entities with moral standing). It is important to keep in mind that my arguments do not automatically apply to the other concepts of justice above. If, however, one holds, as I do, that all and only duties owed to someone are enforceable (in principle), then the arguments will also apply to the concept of justice as fulfilling all enforceable duties (the fourth concept above).²¹

O valor segurança jurídica implica dizer que deve haver previsibilidade e determinabilidade, no sentido de se ter a possibilidade de prever com exatidão as consequências jurídicas.

Além da justiça, o valor segurança jurídica, conforme teremos a oportunidade de observar mais adiante, é de grande importância no estudo do direito ao planejamento tributário. Num sistema econômico como o nosso, onde a concorrência é cada vez maior, reduzir despesas operacionais²², nos quais se incluem as despesas tributárias, significa margem de lucro maior e mais competitividade. Por isso, é crucial para que a atividade

²¹ VALLENTYNE, Peter. Taxation, redistribution and property rights. In: MARMOR, Andrei (Coord.). **The Routledge companion to philosophy of law**. New York: Routledge, 2012, p. 291.

²² As despesas operacionais são gastos pagos ou incorridos pela pessoa jurídica para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. Sobre como funciona a relação entre despesas operacionais e a DRE – Demonstração do Resultado do Exercício, do lucro bruto são deduzidos os valores correspondentes à diferença entre despesas operacionais e receitas operacionais para se achar o resultado antes das despesas e receitas financeiras. Daí, ao se deduzir este resultado financeiro, chega-se à base para se achar as despesas com os tributos sobre o lucro. Em VICECONTI, Paulo, DAS NEVES, Silvério. **Contabilidade básica**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, pp.362-363.

econômica possa prosperar, que se tenha certeza do que pode advir, não apenas da legislação como também da jurisprudência.

O Direito Tributário, ramo do direito público, é entendido aqui como sistema de normas disciplinadoras da atividade da tributação, limitadoras do poder do Estado. Este sistema de normas abrange as normas constitucionais, normas codificadas e as demais na legislação esparsa.

Nesse sentido, o Direito Tributário dispõe de todo um arsenal de regras disciplinadoras e princípios fornecedores de diretrizes capazes de nortear e conter a atividade estatal.

Assim entende o professor e jurista Carlos César Souza Cintra, sobre o tema:

Levando-se em conta o que preceitua expressamente a vigente Constituição, que trouxe em seu bojo uma vastíssima quantidade de comandos normativos prefixando as condições e limites necessários à colocação em prática da tributação, seguramente podemos afirmar que no Brasil há um elevado nível de rigidez bem como uma exaustiva delimitação jurídica do poder tributário. Em outras palavras: daquela salutar opção axiológica do nosso constituinte originário provém importantíssimas consequências jurídicas, dentre as quais indicamos, como nota distintiva, a presença de uma nívea contenção do poder impositivo no plano constitucional, restando este que se manifesta por meio dos apanágios da rigidez e exaustividade.²³

A relação entre o poder de tributar e a sua contenção por meio de normas jurídicas foi também objeto de comentário lúcido da professora Denise Lucena Cavalcante, ao afirmar que, mesmo havendo discrepâncias existentes entre o texto formal e a realidade social, a Constituição, mesmo assim, exerce um papel importante na luta contra os excessos decorrentes da má compreensão da soberania estatal, ao limitar o poder de tributar e repetir insistentemente o elenco dos direitos e garantias fundamentais do cidadão-contribuinte.²⁴

²³ CINTRA, Carlos Cesar Souza. Particularidades manifestadas pela disciplina jurídica fundamental da tributação no Brasil. In: ELALI, André, MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, TRENNEPOHL, Terence.(Coord). **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p.32.

²⁴ CAVALCANTE, Denise Lucena. Anotações sobre o sistema tributário brasileiro. In: ELALI, André, MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, TRENNEPOHL, Terence.(Coord). **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 243.

Ao afirmar que “os impostos são o preço que pagamos pela sociedade civilizada”,²⁵ Oliver Wendell Holmes Jr deu aos tributos uma outra faceta por vezes até negligenciada por boa parte das pessoas.

No entanto, na maior parte das vezes, o tributo é encarado como uma agressão e intromissão à liberdade e propriedade individuais. O Direito Tributário estabelece sob quais condições essa intromissão é feita, estabelecendo direitos e ao mesmo tempo disciplinando deveres.

2.3 A tributação no âmbito das Finanças Públicas

A tributação é um fenômeno magnífico e ao mesmo tempo complexo e desafiador, embora dado a discussões infundáveis sobre sua necessidade, força, abrangência, finalidade e, por que não dizer, justiça.

Assim como o direito, a tributação tem relações imbrincadas com outras áreas do conhecimento humano, em especial as Finanças Públicas e Direito Financeiro as quais, a propósito, não possuem os mesmos significado e função. Sobre o tema, já se manifestou Hugo de Brito Machado:

Tomada em sentido restrito, a ciência das finanças seria apenas o conhecimento das técnicas, dos instrumentos adequados ao trato da atividade financeira do Estado, não lhe cabendo o exame dos fins dessa atividade, que seria objeto da “política fiscal”. Em resumo, é possível afirmar que o direito tributário regula a atividade financeira do Estado no pertinente à tributação. O direito financeiro regula toda a atividade financeira do Estado, menos a que se refere à tributação. A ciência das finanças públicas estuda a atividade financeira do Estado, como ciência especulativa, sob diversas perspectivas, informando o legislador e acompanhando a evolução do Direito, de sorte a que se obtenha o que mais conveniente se mostre ao desenvolvimento dessa atividade estatal.²⁶

E é sobre a perspectiva da ciência das finanças que ora vamos tecer algumas considerações sobre tributação.

²⁵ MANKIOW, Nicholas Gregory. **Introdução à Economia**. Tradução de Allan Vidigal Hastings e Elisete Paes e Lima. São Paulo: Cengage Learning, 2009, p.155.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36^{oa} ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p.56.

A melhor conceituação do que é tributo é aquela encontrada no art. 3º do CTN, o qual dispõe que tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A função do tributo é, assim, angariar recursos para o Estado, de modo que este possa cumprir seu papel constitucional. As limitações ao poder de tributar estão dispostas, em sua maior parte, na seção II, do Capítulo I (Sistema Tributário Nacional), Título VI da Constituição Federal de 1988. Estas limitações constituem verdadeiras garantias a serviço do cidadão contra o arbítrio estatal.

A propósito, o Sistema Tributário Nacional é alvo de constantes questionamentos acerca da sua eficiência, transparência e simplicidade. Sobre esse debate, encontramos, sob o magistério de Edilberto Carlos Pontes Lima, o seguinte posicionamento:

O sistema tributário precisa arrecadar, mas causando um impacto mínimo possível sobre a disposição para trabalhar, empreender e assumir riscos. A tributação não pode ser alta o bastante para desestimular as pessoas a trabalharem ou abrirem negócios ou mesmo constituir forte incentivo à sonegação. Além disso, a tributação não pode fazer com que empresas e pessoas se desloquem para áreas ou países com menores incidências tributárias, possibilidade que se tornou mais crível com a intensa integração entre as economias. Do ponto de vista da eficiência econômica, deve-se buscar o mínimo impacto sobre os empresários, os trabalhadores e os consumidores.²⁷

Não foi à toa que o ex-presidente americano Ronald Reagan nos deixou a seguinte frase:

Quanto mais impostos o governo cobra, menos incentivo as pessoas têm para trabalhar. Que mineiro de carvão ou trabalhador em linha de montagem vai ficar exultante com a oferta de horas extras se sabe que o Tio Sam vai ficar com 60% ou mais desse rendimento adicional?²⁸

Talvez o ex-ator e ex-presidente americano tenha fundamentado suas ideias no pensamento econômico de Artur Lafer, que preconizava que quando se reduzem os impostos dos contribuintes de mais alta renda, o governo consegue tirar mais dinheiro deles.²⁹ Ele partia da ideia de que a redução das alíquotas incentivaria as pessoas a

²⁷ LIMA, Edilberto Carlos Pontes, op. cit., p. 183.

²⁸ CONWAY, Edmund. **50 ideias de economia que você precisa conhecer**. Tradução de Marcelo Borges. 1ª ed. São Paulo: Planeta, 2015, p. 61.

²⁹ MANKIOW, Nicholas Gregory, op. cit., pp. 163-167.

aumentar a quantidade ofertada de mão-de-obra. Em tempo: não somente ele, mas a sua parceira do outro lado do atlântico, à época, Margaret Thatcher compartilhava do mesmo pensamento. Essa teoria ainda hoje é bastante controversa, sujeita ainda a testes de hipóteses.

Bem, outras personalidades importantes da história também emprestaram suas contribuições à literatura tributária. É de Benjamim Franklin a frase “ neste mundo nada é mais certo do que a morte e os impostos”, prudente observação, mais tarde negligenciada pelo notório gângster e chefe da máfia Al “Scarface” Capone, quando de sua condenação à prisão, não pelos seus crimes violentos, mas por evasão de impostos.

Diz-se que José e Maria viajaram a Belém para registrar sua propriedade para fins fiscais. O ex-presidente George W. Bush, o pai, ainda é lembrado por sua promessa na eleição norte-americana de 1988 quando disse para lerem seus lábios, pois não haveria novos impostos. Todavia, o estado das finanças públicas voltou-se contra ele, e os eleitores fizeram o mesmo, quatro anos mais tarde e vários aumentos de impostos depois.³⁰

O fato é que, com o advento do Estado Social, passaram a existir gastos maiores com seguridade social, educação, seguro-desemprego, segurança pública e outros, e, por conta disso, houve a necessidade de se arrecadar quantias maiores.

Ao lado dessa necessidade arrecadatória, os sistemas tributários modernos passaram a ter outras funções que não só a de arrecadar mas a de redistribuir riqueza e a de intervenção na atividade econômica.

O sistema tributário brasileiro não é um sistema que se possa dizer eficiente tendo em vista impactar negativamente sobre a atividade econômica, ao privilegiar a tributação sobre o consumo e a produção de bens e serviços em detrimento da propriedade, e também por haver um leque enorme de tributos, alguns deles sobre a mesma base tributável, e um emaranhado de normas, sendo que muitas delas mudam com uma velocidade espantosa.

Uma reforma tributária que pudesse erradicar esses problemas talvez fosse a solução, haja vista a classe empresarial e trabalhadora levantarem bandeiras de

³⁰ CONWAY, Edmund, op. cit., p. 90.

simplificação da apuração e fiscalização e de uma menor carga tributária.³¹ Todavia, o debate em torno de uma reforma tributária tem uma forte conotação política.

Conotação política porque a tributação altera a renda disponível dos contribuintes, atingindo toda a população, direta e indiretamente. Modificações no sistema tributário levam a perdedores e ganhadores, trazendo consequências para todos.

O fato de se tributar preferencialmente a renda ou o consumo ou a propriedade é uma questão que os governos, titulares do poder estatal, escolhem devido a fatores políticos.

Há um grande debate, quando se discute política tributária, sobre qual base impositiva deveria sofrer maior incidência da tributação, se o consumo ou a renda. Diria que existem argumentos tanto a favor quanto contra uma maior incidência sobre uma e outra.

Quando se fala em tributação sobre a renda, em especial o imposto sobre a renda, leva-se em conta a eficiência econômica. Não se sabe se o efeito de tal tributo levaria as pessoas a trabalhar mais, para manter sua renda inalterada por conta do imposto, ou se a trabalhar menos, pois o imposto implicaria numa remuneração menor para o contribuinte.

Exemplifiquemos. Um advogado tem seus ganhos salariais advindos de seu cargo tributados pelo imposto de renda. Quando resolve ministrar aulas, os seus ganhos como professor podem não ser tributados pelo imposto se os mesmos estiverem na faixa de isenção. No entanto, quando da Declaração de Ajuste Anual, os ganhos advindos da atividade de professor seriam somados aos da atividade de advocacia, conseqüentemente, ele teria que pagar uma alíquota maior do imposto. É de se perguntar se, financeiramente, compensaria tal esforço.

Alguns economistas defendem que se tribute, não a renda que as pessoas ganham, mas a renda que as pessoas gastam. Seria a tributação sobre o consumo.

As desvantagens da tributação sobre o consumo estariam no caráter equitativo pois, proporcionalmente, a tributação oneraria mais os pobres do que os ricos. Além do fato que os mais pobres despendem a maior parte dos seus ganhos em consumo ao passo que

³¹ CHRISTOVÃO, Daniela, WATANABE, Marta. **Guia Valor Econômico de Tributos**. São Paulo: Editora Globo, 2002, p. 29.

os mais ricos têm uma maior capacidade de poupar, já que têm suas necessidades básicas já atendidas. Enfim, a tributação maior sobre o consumo teria um caráter regressivo.

Sobre o caráter de eficiência arrecadatória, Alessandra Machado Brandão Teixeira, discorre:

Com relação à obtenção de receita, para alcançar esse objetivo devem ser observados alguns critérios. Primeiro, os bens, cujo consumo é tributado, devem ser de largo consumo e não adquiridos por grupos restritos da sociedade. Segundo, devem ser bens de procura regular, cujo interesse dos consumidores não oscila abruptamente, e, conforme demonstrado anteriormente, devem ser bens ou serviços de demanda inelástica. Terceiro, que sejam bens não essenciais. Assim, comprova-se que a tributação dos bens e serviços necessários mostra-se mais eficiente em termos de arrecadação tributária do que a tributação dos bens de serviços supérfluos ou luxuosos. Nestes últimos casos, a demanda é inelástica: aumentando o preço, o consumo do produto diminui e a arrecadação torna-se nula. (...) A tributação sobre o consumo persegue objetivos irreconciliáveis. Em primeiro lugar, por se tratar de um índice de riqueza, o consumo é tributado, com fins fiscais (arrecadatórios), mas ao mesmo tempo deve proteger os efeitos da tributação sobre o processo produtivo; caso contrário, esse objetivo fiscal termina frustrado. Caso a tributação onere fortemente o custo da produção, o preço do produto aumentará e o consumo, certamente, diminuirá, acarretando uma menor arrecadação tributária. Na conciliação destes interesses reside a eficiência da tributação.³²

No que tange à tributação sobre a propriedade, esta tenderia a ter um viés de eficiência econômica já que o comportamento do contribuinte tenderia a não mudar muito por consequência. Porém, em casos extremos, com um forte aumento na alíquota do IPTU, por exemplo, levaria os agentes econômicos a escolher outras áreas para compra ou instalação de imóveis onde a tributação fosse mais branda.

Não se vê em debates nas campanhas eleitorais aqui no Brasil a questão tributária, sobre quais são os planos de cada candidato sobre o tema. Em alguns países, o assunto

³² TEIXEIRA, Alessandra Brandão. **A tributação sobre o consumo de bens e serviços**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 65-69.

tributação é fortemente explorado nas campanhas à cargos eletivos, talvez porque lá exista a chamada “ cidadania tributária”.

Edilberto Carlos Pontes Lima assim esclarece:

Um dos objetivos frequentemente citados pela tributação é o que tem sido denominado de “ cidadania tributária”. O conceito significa basicamente que os contribuintes devem ter muita clareza sobre os tributos que estão pagando e para que se destinam, de forma que possam mais facilmente exigir o melhor uso dos recursos por parte do governo. Na prática, contudo, os governos costumam preferir exatamente o contrário. Tributos que não sejam tão evidentes, que os contribuintes não sintam a incidência direta da tributação. Exatamente para que a resistência seja a menor possível. Quanto mais clara, mais evidente, mais a tributação pode sofrer resistências. Nesse sentido, tributos diretos tendem a sofrer mais resistências do que tributos indiretos. Um aumento da alíquota do Imposto de Renda é frequentemente muito mais criticado do que um aumento de um imposto sobre vendas. É que o contribuinte sente o primeiro de forma direta, pela redução de sua renda disponível, ao passo que o segundo é sentido de maneira mais abstrata, parecendo que o tributo é incidente sobre o vendedor e não sobre o consumidor. Além disso, o contribuinte tende a pensar que basta não consumir o produto que estará livre da tributação, ao contrário do tributo sobre a renda.³³

Na formulação de políticas, o sistema tributário a ser escolhido deve ser aquele que traga eficiência e equidade. Por eficiente entenda-se o sistema tributário que consiga levantar um montante de recursos a um menor custo para os contribuintes.

Esses custos são o do próprio tributo somado ao do “peso morto”³⁴ que ocorre quando os tributos distorcem as decisões que as pessoas tomam e também à dos encargos administrativos que os contribuintes têm que suportar para cumprir a legislação tributária.

³³ LIMA, Edilberto Carlos Pontes, op. cit., pp.194-195.

³⁴ O chamado peso morto dos tributos baseia-se no princípio da Economia que diz que as pessoas reagem à incentivos. Por exemplo, se o governo tributa a moradia, as pessoas passam a morar em casas menores e a gastar uma parcela maior de sua renda em outras coisas. Como os tributos distorcem os incentivos, criam um peso morto. Logo, o peso morto do tributo é a redução do bem-estar econômico dos contribuintes que excede a quantia de receita arrecadada pelo governo. O peso morto é a ineficiência que um tributo cria à medida que as pessoas alocam recursos de acordo com o incentivo do tributo e não segundo os verdadeiros custos e benefícios dos bens e serviços que compram e vendem. Em MANKIW, Nicholas Gregory. **Introdução à Economia**. Tradução de Allan Vidigal Hastings e Elisete Paes e Lima. São Paulo: Cengage Learning, 2009, p.240.

2.4 Interdisciplinarietà

Decidimos por abrir un t3pico specifico sobre la interdisciplinarietà para comentar sobre la relaci3n que el Derecho tem con otros ramos del conocimiento humano cuando est3 se tratando del planeamiento tributario o fiscal.

A idea aqui 3 apenas mostrar como se da la relaci3n que h3 entre el Derecho e la Contabilidad e entre aquele e la Economia cuando se est3 envolvido el derecho del contribuyente a una legítima economia tributaria.

Esta abordagem interdisciplinar entre Derecho, Economia e Contabilidad, acreditamos, no perjudicar3 el car3ter jur3dico que la obra possui. Pelo contr3rio, ajudar3 a comprender las nuances involucradas en la actividad de planejar, forneciendo a la Economia e la Contabilidad al Derecho contribuciones con sus institutos, conceptos e raciocinio complementar.

Essa abordagem levar3 tamb3m a compreender el Derecho no como un compartimento estanque, aislado das demais 3reas del conocimiento humano, mas, sobretudo levar3 a se construir una puente conceptual, contribuyendo para que se establezca una universalidad de producci3n e conocimiento.

Jean-Louis Bergel, ao estudar a relaci3n del Derecho con otras ciencias, assim entende:

Mas, para explicar e resolver las aspiraciones e las relaciones sociales, el derecho no puede ficar afastado das outras disciplinas sociales, da filosofia, da hist3ria, da sociologia, da economia, da antropologia, da pol3tica etc., ainda que alguns autores, como H. Kelsen, preguem una “teoria pura del derecho” depurada de toda ideologia pol3tica e de todos los elementos dependientes da “ciencia”.³⁵

Ao demonstrar, por meio de un gr3fico – fig.1, a interdepend3ncia entre Derecho, Economia e las Instituciones e Organizaciones, Decio Zylbersztajn e Raquel Sztajn³⁶, nos fornecieron una idea que puede muito bem ser adaptada sobre como Derecho, Economia e Contabilidad influyen e son influenciados, uns pelos otros.

³⁵ BERGEL, Jean-Louis, op. cit., p. XXIII.

³⁶ ZYLBERSZTAJN, Decio, SZTAJN, Raquel. An3lise econ3mica del derecho e das organizaciones. In: ZYLBERSZTAJN, Decio, SZTAJN, Raquel (Org.). **Derecho e Economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 20.

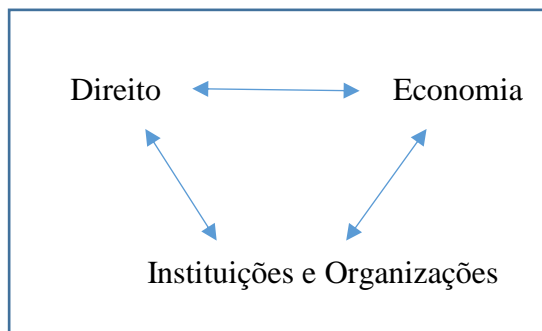


Figura 1- Interdependência das áreas

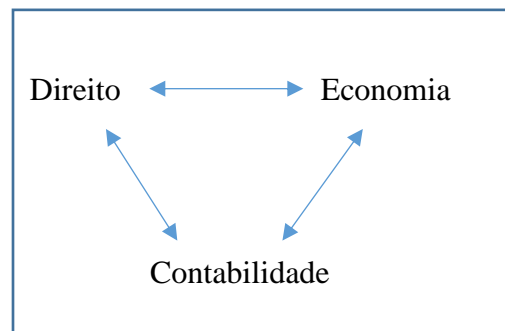


Figura 2 - Nova abordagem

Trazendo a contribuição dos autores, colacionamos o seguinte entendimento: “a importância do campo do conhecimento pode ser encontrada na análise de temas da realidade brasileira a partir de ferramental interdisciplinar, de modo a conjugar conhecimentos científicos obtidos por esses ramos do saber”.³⁷

No que concerne à relação entre o Direito e a Economia, aquele, ao estabelecer normas de conduta, as quais irão disciplinar a vida das pessoas, deverá levar em conta os impactos econômicos que tais normas acarretarão e seus efeitos sobre a distribuição e alocação de recursos. Não somente as leis mas o conteúdo e a forma de decidir dos tribunais têm influência sobre a conduta dos agentes econômicos. Em sentido inverso, a economia também influencia o modo de decidir dos tribunais, por exemplo, ao refletir as condições pelas quais determinada situação é posta e decidida no âmbito jurídico.

E como, efetivamente, a Economia influencia ou deve influenciar esse modo de decidir? Muitas vezes, a decisão de um caso, por meio de uma sentença ou acórdão, por exemplo, devem levar em conta conceitos econômicos, como noções de *trade offs*, custos de oportunidade, externalidades³⁸, dentre outras categorias econômicas.

Trazemos à colação, assim, o entendimento de Cristiano Carvalho:

O sujeito pode ser cientista, operador do direito ou investidor da bolsa, ou todas as opções conjuntas, e, ainda assim, raciocinará da mesma forma: através da escolha racional e da análise do custo/benefício. E reagirá aos incentivos como qualquer outro indivíduo. Quando transpomos a questão da escolha individual para o Direito, percebemos que o aplicador das normas nada mais faz que efetuar uma escolha racional. É evidente que o seu leque de escolhas está delimitado pelo próprio sistema jurídico: o juiz deve julgar de acordo com a

³⁷ Ibid., p. 20.

³⁸ Externalidades são as consequências que afetam não somente quem tomou as decisões mas a terceiros. *Trade off* é o termo econômico para expressar escolha e a sua consequente renúncia. Custo de oportunidade é o custo que incorre o indivíduo por ter deixado de ter escolhido a segunda melhor alternativa.

lei, o fiscal tem que agir dentro dos limites legais; os contratantes não podem contratar fora dos ditames do Código Civil. Ainda assim, o aplicador/operador do direito não é um autômato, mas sim um ser racional, que escolhe, seja entre aplicar uma ou outra norma, seja entre aplicar ou não aplicar nada, ou seja até mesmo em cumprir ou violar as normas a que ele também está sujeito.³⁹

Então, dados todos os pressupostos acima, deve o Direito, a fim de alcançar seus fins de justiça, também utilizar-se da Economia via escolha racional como potente instrumento de apoio.

A relação que há entre a ciência econômica e a atividade de planejamento tributário resta ainda mais evidenciada à medida que um dos motivos que levam milhões de contribuintes à atividade de planejar é o montante da carga tributária. Essa mesma carga é por demais influenciada por fatores econômicos. Um dos objetos de estudo da Economia é o problema da escassez dos bens e recursos. O montante arrecadado deriva do patrimônio dos contribuintes, patrimônio esse que tem uma forte interdependência com a situação da economia como um todo.

Dentro dos objetivos a que esta obra se propõe, quais sejam o de esclarecer, fundamentar, e tornar mais claro, por assim dizer, o direito ao planejamento tributário, não poderíamos nos furtar de emprestar um caráter de multidisciplinariedade a este estudo. E essa abordagem também contempla o viés contábil, isto é, a influência que a Contabilidade tem na ciência jurídica e também é por esta influenciada.

Esse viés contábil é ratificado pelo entendimento de Candido H. Campos quando diz que nos países anglo-saxões existe a formação de profissionais que são um misto de contador e advogados. São os chamados C.P.A s – *Certified Public Accounts* ou Contadores Públicos Certificados. Prossegue o autor afirmando que esses profissionais tem igual proficiência em Contabilidade e Direito, o que os faz muito competentes na realização do planejamento tributário, mediante o uso inteligente dos princípios contábeis geralmente aceitos e das normas jurídicas aplicáveis, para a reclassificação de lançamentos contábeis.⁴⁰

³⁹ DE CARVALHO, Cristiano. Princípios e consequências. A teoria da escolha racional como método de ponderação. In: ELALI, André, MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, TRENNEPOHL, Terence.(Coord). **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p.77.

⁴⁰ CAMPOS, Candido H. **Prática de planejamento tributário**. Como fazer planejamento tributário. São Paulo : Quartier Latin, 2007, p. 11.

Os C.P.A s ainda são um tanto raros no Brasil, o que acaba restringindo em muito os especialistas em planejamento tributário. Talvez alguns sejam encontrados em escritórios de advocacia e de contabilidade/auditoria.

Paulo Viceconti e Silvério das Neves exemplificaram, por meio de um diagrama, a estrutura funcional da Contabilidade, onde a mesma, na sua função de prestar informações, subsidia a tomada de decisões pelos administradores de uma entidade, bem como pelos demais usuários da Contabilidade ⁴¹ :

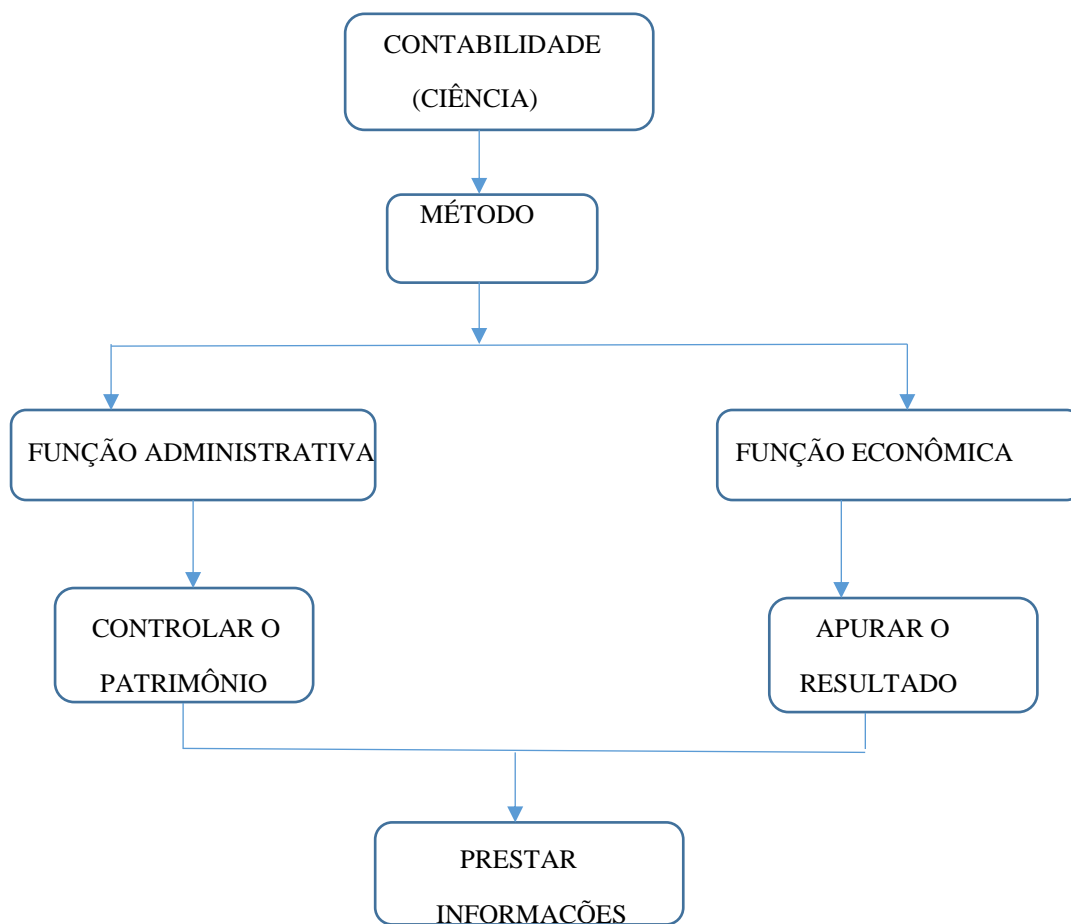


Figura 3 – Diagrama funcional da Contabilidade

O ramo da Contabilidade, pois, que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas de contabilidade e da legislação tributária, de forma

⁴¹ VICECONTI, Paulo, DAS NEVES, Silvério. **Contabilidade básica**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 1

simultânea e adequada é a Contabilidade Tributária.⁴² Dentre as funções da mesma estão a de escrituração e controle, orientação e planejamento tributário.

É imprescindível salientar que a Contabilidade passou por profundas modificações nestes últimos 8 (oito) anos, tendo em vista a sua adequação e harmonização com os padrões internacionalmente aceitos (IFRS – International Financial Reporting Standards). Essa convergência tem alterado sobremaneira a Lei 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações.

Essa padronização foi necessária pelo motivo do Brasil precisar fortalecer seu mercado de capitais e atrair investimentos estrangeiros.

Por conta dessas alterações, leia-se, introdução de uma nova Contabilidade⁴³, há quem afirme que houve um maior distanciamento entre esta e o Direito Tributário, o qual não raro, colhe o fato contábil para compor a hipótese de incidência tributária.⁴⁴

Diante dessa nova convergência aos padrões internacionais, normas jurídicas em pleno vigor têm sido questionadas sob o pretexto de plena aderência aos novos padrões. É o caso, segundo Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano, da questão da norma isentiva de dividendos, esposada no art. 10 da Lei 9.249/1995. O Fisco busca reduzir a dedutibilidade de dividendos aos resultados que compõem a base de cálculo do IRPJ e CSLL, ou pelo menos, aos resultados que teriam sido obtidos pela aplicação das regras contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.⁴⁵

Seja como for, Contabilidade e Direito, em especial quando nos reportamos à área tributária, mantêm um estreito vínculo ao lidarem com conceitos usados no trato do planejamento tributário, *v.g.*, compensação de prejuízos fiscais, lucro contábil como base para apuração do lucro fiscal (real), receitas, faturamento, deduções de vendas e tantas outras. Afora o fato da Contabilidade, como visto na figura acima, prestar as informações necessárias à realização de um planejamento tributário eficaz e eficiente.

⁴² FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade tributária**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2009, p.5.

⁴³ As Leis 11.638/2007 e 12.973/2014 foram importantes veículos portadores dessas mudanças.

⁴⁴ BARRETO, Paulo Ayres, TAKANO, Caio Augusto. Entre o Direito Tributário e a Nova Contabilidade: a Questão da Tributação dos Dividendos na Lei 12.973/2014. In: **Grandes questões atuais de direito tributário**. v. 19. São Paulo: Dialética, 2015, p.347.

⁴⁵ *Ibid.*, p.348.

2.5 Carga Tributária Brasileira e Bases de Incidência

Por qual motivo a discussão em torno dos tributos ganharam maior importância? Uma das respostas que se mostram mais evidentes, se olharmos a história dos últimos vinte anos no Brasil, é que a queda da inflação privilegiou quem tem mais competitividade. Desde 1995 o quadro econômico mudou muito no Brasil com a despencada da inflação, o que levou não só as pessoas físicas mas também os administradores de empresas a voltarem mais suas atenções ao capital de giro e às despesas. Por conta disso, o peso dos tributos se tornou mais evidente.

A concorrência empresarial tem levado à uma maior atenção à redução das despesas operacionais, nas quais estão inclusas as despesas tributárias. Trata-se de uma categoria de despesas que é variável, isto é, pode-se perfeitamente reduzi-la, desde que se tenha um departamento tributário atento às inúmeras mudanças normativas, ao próprio volume de atos normativos pelos quais a empresa deve atender e ao peso do tributo em si.

Esse peso tributário, denominado mais frequentemente de carga tributária, é o assunto tratado neste item.

Buscando-se informações junto ao Direito Financeiro, J. R. Caldas Furtado preleciona que podemos classificar as receitas estatais, quanto a sua origem, em originárias e derivadas. As receitas originárias decorrem da exploração, pelo Estado, de seus próprios bens. A receita derivada advém da investida estatal sobre o patrimônio do particular, e essa investida pode ser expressa por meio dos tributos e sanções. Numa visão mais abrangente, podemos assim observar ⁴⁶ :

⁴⁶ FURTADO, J.R. Caldas. **Elementos de direito financeiro**. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 234.

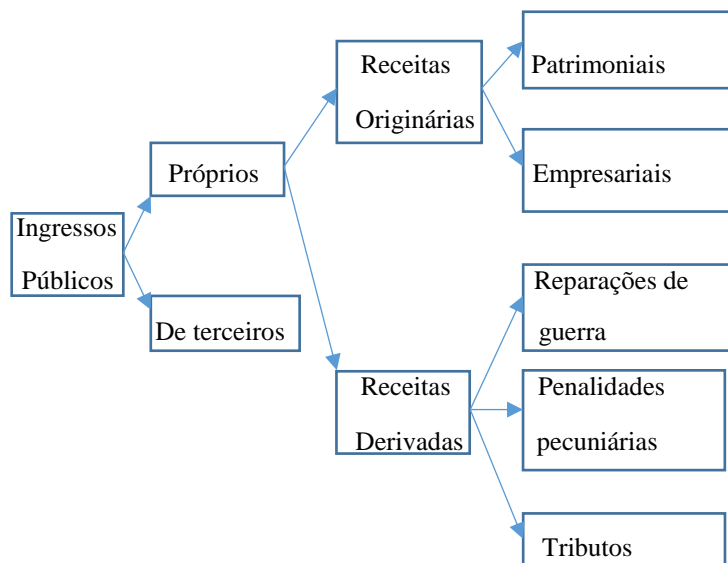


Figura 4 – Quadro geral dos ingressos públicos

Já na obra de Régis Fernandes de Oliveira, podemos ver uma outra fonte de receita, denominada Transferidas, as quais, segundo o autor, são arrecadadas pela pessoa jurídica competente para a tributação, mas a ela não pertencem, devendo ser transpassadas a outras pessoas jurídicas menores (Estados e Municípios)⁴⁷.

O que nos interessará no presente item são as Receitas Derivadas, das quais os tributos são sua espécie, não somente os dispostos no Sistema Tributário Nacional, mas também as contribuições elencadas no art. 195 da Constituição da República. Esses tributos, distribuídos nas esferas do Estado brasileiro, União, Estados, Distrito Federal e Municípios compõem a arrecadação tributária brasileira, dimensão que comporá a tão propalada carga tributária.

Quando veiculada que a carga tributária brasileira está alta ou está entre uma das maiores do mundo, entende-se a relação da carga tributária com o Produto Interno Bruto – PIB, que significa o cômputo de todas as riquezas geradas pelo País. Essa é a forma mais usual de se demonstrar a expressão carga tributária, embora existam outras, como, por exemplo, a carga de tributos de um país em função da base de incidência. Sobre as bases de incidência falaremos no próximo tópico.

⁴⁷ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 123.

O cômputo da carga tributária bruta – C. T. B em função do PIB dá-se pela seguinte equação:

$$C. T. B = [(Arrecadação Tributária da União, Estados, DF e Municípios)/PIB] \times 100$$

O conceito de Carga Tributária Bruta, no entanto, pode ser relativizado por conta do conjunto de transferências e subsídios previstos no S. T. N – Sistema Tributário Nacional e na política fiscal que orienta os gastos públicos. Temos, então, o conceito de Carga Tributária Líquida, que corresponde à C. T. B deduzidas dessas transferências e subsídios. Entende-se por transferências as pensões e aposentadorias e outros benefícios previdenciários e assistenciais para, por exemplo, idosos e mais pobres e/ou portadores de deficiências.

Além das transferências e subsídios, há que se considerar também no conceito da carga tributária líquida os pagamentos de juros da dívida pública.

Num estudo abrangente sobre a carga tributária brasileira e as bases de incidência tributária, a Receita Federal do Brasil apresentou os seguintes resultados⁴⁸:

Quadro 1 - Carga Tributária Bruta – 2013 e 2014

Componentes	R\$ bilhões	
	2013	2014
Produto Interno Bruto	5.157,57	5.521,26
Arrecadação Tributária Bruta	1.740,42	1.847,74
Carga Tributária Bruta	33,74%	33,47%

Fonte: RFB e IBGE

Nesse estudo, a carga tributária representa o fluxo de recursos financeiros direcionados da sociedade para o Estado que apresentou características econômicas de tributo, independente da denominação ou natureza jurídica. Então, foi considerado na

⁴⁸ Receita Federal do Brasil. **Carga tributária no Brasil. 2014.** Análise por tributos e bases de incidência. Brasília, 2015.

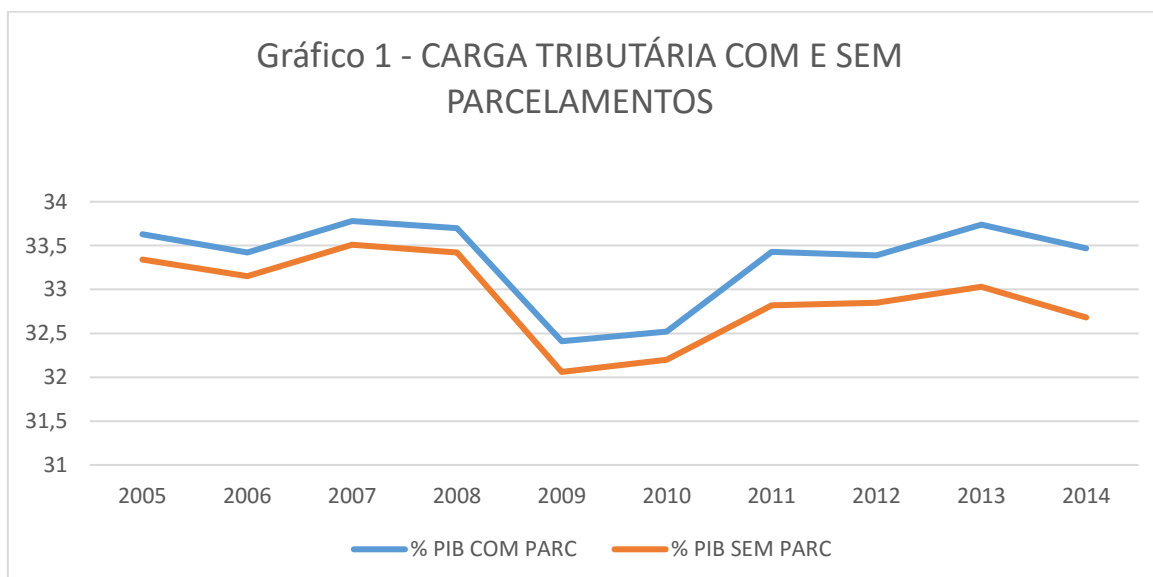
análise de pertinência ou não de inclusão de uma receita no cômputo da C.T.B, o juízo econômico prevalecendo sobre o jurídico. Nesse cálculo, portanto, foi considerado os pagamentos compulsórios, realizados por pessoas físicas e/ou jurídicas, inclusive as de Direito Público para o Estado, excluindo aqueles que configuram sanções, penalidades ou acréscimos legais.

Mostrando os efeitos dos parcelamentos (ora incluindo, ora excluindo do total arrecadado), vemos a evolução da carga tributária em função do PIB, no quadro abaixo⁴⁹ :

Quadro 02 - Efeitos dos Parcelamentos - 2005 a 2014

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
% do PIB (Inc. Parc.)	33,63%	33,42%	33,78%	33,70%	32,41%	32,52%	33,43%	33,39%	33,74%	33,47%
% do PIB (Exc. Parc.)	33,34%	33,15%	33,51%	33,42%	32,06%	32,20%	32,82%	32,85%	33,03%	32,68%
Diferença (%)	0,29%	0,27%	0,27%	0,28%	0,35%	0,33%	0,62%	0,55%	0,72%	0,79%

Fonte: RFB e IBGE

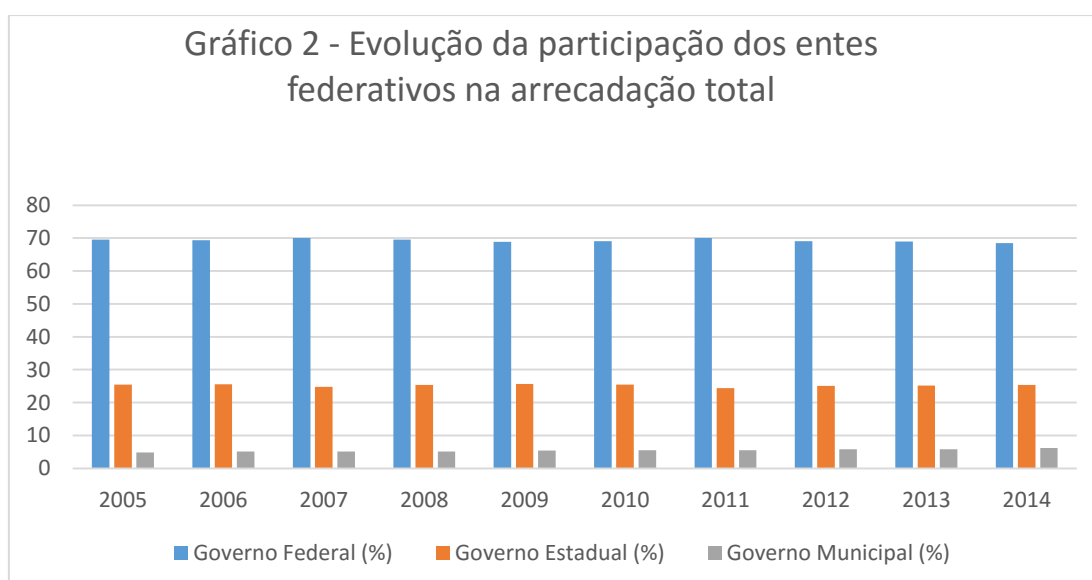


⁴⁹ Receita Federal do Brasil. **Carga tributária no Brasil. 2014.** Análise por tributos e bases de incidência. Brasília, 2015.

Outro dado interessante do estudo, é a evolução da carga tributária por ente federativo. De acordo com o estudo elaborado pela Secretaria da Receita Federal, de todos os entes federativos brasileiros, somente a União apresentou uma redução no percentual da Carga Tributária Bruta, mesmo que bem leve:

Quadro 3 - Evolução da participação dos entes federativos na arrecadação total:

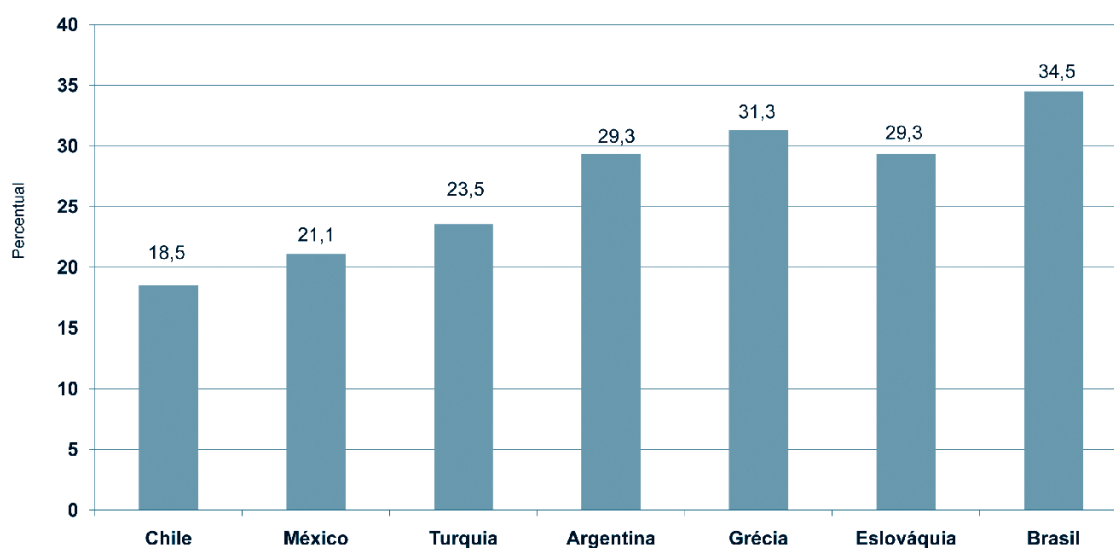
Evolução da participação dos entes federativos na arrecadação total			
Ano	Governo Federal (%)	Governo Estadual (%)	Governo Municipal (%)
2005	69,6	25,51	4,89
2006	69,32	25,6	5,09
2007	70,08	24,77	5,14
2008	69,51	25,36	5,14
2009	68,91	25,63	5,46
2010	69,03	25,45	5,52
2011	70,04	24,44	5,53
2012	69,11	25,11	5,78
2013	68,96	25,22	5,82
2014	68,47	25,35	6,19



Caso pretendamos dar um outro enfoque a alguns dados relativos à carga tributária brasileira, precisamos colher informações outras que não a de órgãos oficiais. Num estudo

sobre o Sistema Tributário Nacional, o Sindicato dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, SINDIFISCO NACIONAL, apresenta algumas informações com valores que divergem um tanto quanto da abordagem apresentada anteriormente. O estudo realizado baseou-se num outro, da OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico sobre o comparativo internacional ⁵⁰ :

Gráfico 3 - Carga Tributária para países selecionados. 2008



Fonte: OCDE, 2010. Elaboração: Departamento de estudos técnicos do SINFISCO NACIONAL

Sobre o estudo, o SINDIFISCO NACIONAL alertou para o tamanho da carga tributária brasileira em relação à países com grau de desenvolvimento semelhante ao nosso.

Há quem afirme que o modelo ideal de sistema tributário é aquele em que a participação da carga tributária não passasse de 25% do PIB.⁵¹ Sobre isso, peço vênia para discordar da opinião do autor. Em países com níveis mais elevados de Carga Tributária Bruta acredito não haver muitas reclamações sobre o montante arrecadado, pois há uma menor desigualdade de renda entre a população e também pelo fato de haver melhores prestações de bens e serviços públicos.

⁵⁰ SINDIFISCO NACIONAL. **Tributação no Brasil**: em busca da justiça fiscal. Brasília, 2010.

⁵¹ CREPALDI, Silvio Aparecido, op. cit., p. 61.

O que precisa ser observado, contudo, é a opção de Estado que queremos. Se tivermos um Estado muito assistencialista, por exemplo, com muitas obrigações a serem prestadas, obviamente a necessidade de arrecadação será bem maior.

Nesse sentido, quando da discussão sobre uma possível reforma tributária específica, envolvendo apenas as contribuições sociais PIS e COFINS, o secretário da Receita Federal do Brasil declarou que a discussão em torno da carga tributária passa pela discussão sobre o tamanho do Estado, isto é, sobre qual tamanho do Estado queremos. Na ocasião, afirmou que a Dinamarca possui uma carga tributária de 50% do PIB e que os Estados Unidos da América tem uma carga de 25% do PIB, inferior, portanto, à brasileira. Todavia, afirmou ele, os cidadãos têm que pagar por quase todos os serviços públicos.⁵²

As bases tributárias ou bases de arrecadação são os pilares sobre os quais os sistemas tributários se apoiam. Não somente no Brasil mas em quase todos os países, essas bases correspondem à renda, ao consumo e produção de bens e serviços, à folha de salários e ao propriedade e transações financeiras.

Essa distribuição da arrecadação tributária expressa o meio pelo qual sociedade e Estado convergiram em um determinado momento histórico no que tange ao financiamento do próprio ente estatal advindo de receitas daquela mesma sociedade.

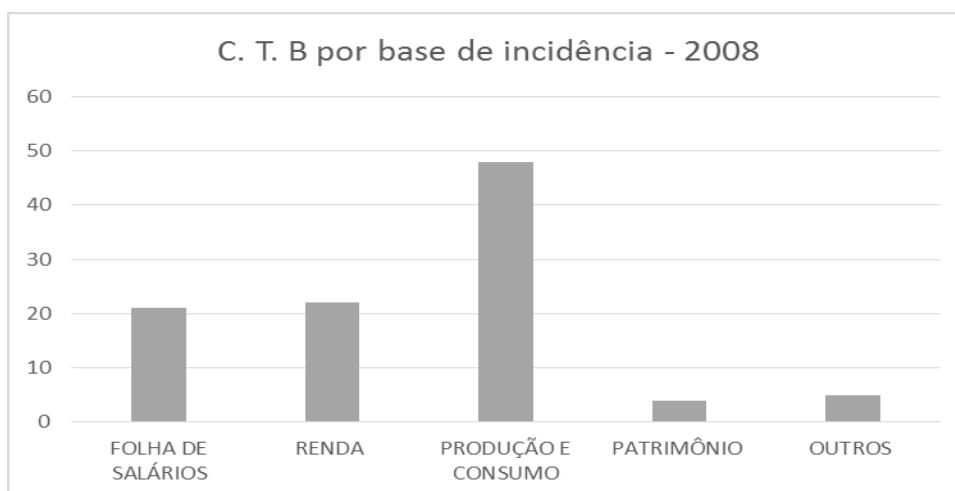
No Brasil, como iremos observar, a distribuição do peso dos tributos está mais concentrada na produção e consumo de bens e serviços. Uma parcela significativa também é arrecadada na folha de pagamentos. Ainda que a tributação sobre a folha, por meio das contribuições sociais, tenha finalidade meritória, pois financia a Seguridade Social, é um tributo que também é repassado aos preços dos bens e serviços, a exemplo dos tributos incidentes sobre a produção e consumo.

Num estudo sobre a distribuição da Carga Tributária Brasileira pela base de incidência no ano de 2008, o IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, citado pelo DIEESE – Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Sócio-Econômicos, IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada e Sindifisco – Sindicato dos Auditores

⁵² SIMÃO, Edna. Intenção com reforma do PIS não é elevar tributos, afirma Rachid. **Jornal Valor Econômico**, Brasília, 08 dez. 2015.

Fiscais da Receita Federal do Brasil, revelou a porcentagem da carga por base de incidência, no ano de 2008⁵³. Senão vejamos:

Gráfico 4



Os gráficos dispostos acima mostram, sinteticamente, de que forma e o quantum o Estado arrecada (política tributária). No entanto, a forma de gastar (política fiscal) também deve ser considerada quando da avaliação da combinação arrecadação versus gasto público.

Vejamos como está, segundo dados oficiais, a tributação sobre o consumo e folha de salários em anos mais recentes ⁵⁴:

⁵³ DIEESE; IPEA; SINDIFISCO. **A progressividade na tributação brasileira: por maior justiça tributária e fiscal.** Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos; Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada; Sindifisco Nacional. São Paulo: DIEESE; IPEA; SINDIFISCO. 2011.

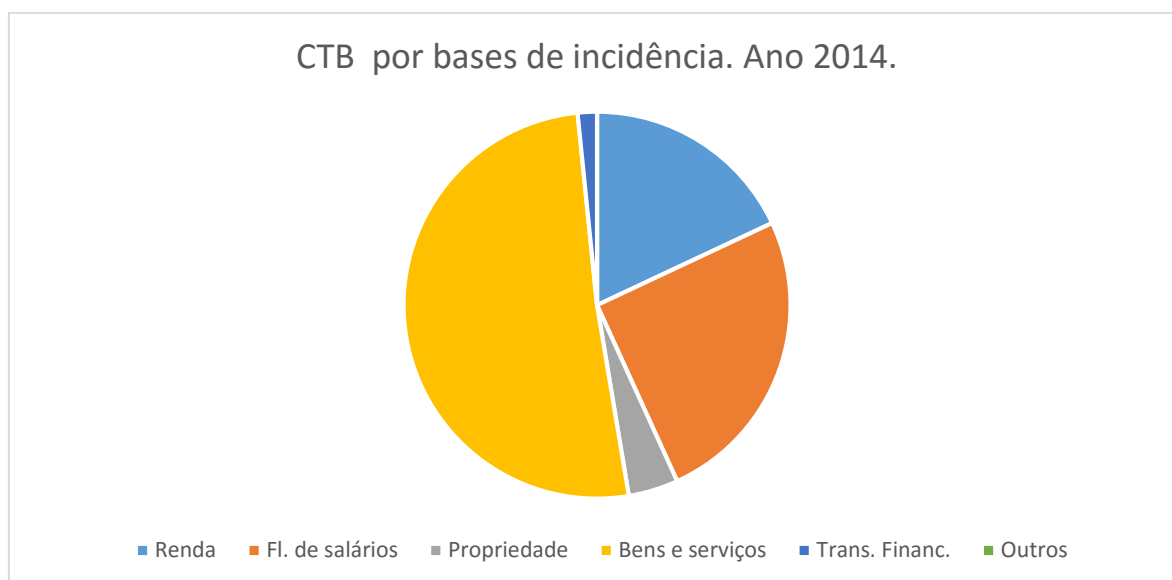
⁵⁴ Receita Federal do Brasil. **Carga tributária no Brasil. 2014.** Análise por tributos e bases de incidência. Brasília, 2015.

Quadro 4

Carga tributária e variações por base de incidência - 2014 x 2013									
Bases de incid.	R\$ Milhões			% PIB			% Arrecadação		
	2013	2014	Variação	2013	2014	Variação	2013	2014	Variação
Renda	315.266,05	332.879,71	17.613,66	6,11	6,03	-0,08	18,11	18,02	-0,10
Fl. de salários	435.637,87	645.301,80	29.663,93	8,45	8,43	-0,02	25,03	25,18	0,15
Propriedade	68.510,06	77.077,43	8.567,37	1,33	1,40	0,07	3,94	4,17	0,24
Bens e serviços	891.141,93	942.666,55	51.524,62	17,28	17,07	-0,20	51,20	51,02	-0,19
Trans. Financ.	29.162,89	29.819,44	656,55	0,57	0,54	-0,03	1,68	1,61	-0,06
Outros	700,69	-5,23	-705,91	0,01	0,00	-0,01	0,04	0,00	-0,04

Fonte: Receita Federal do Brasil

Gráfico 5



Embora não seja esse o objetivo desse trabalho, cumpre mencionar que a concentração da arrecadação nas bases da folha de pagamentos e produção e consumo aliados a aspectos de uma menor equidade do sistema tributário tornam o Brasil um país com um das cargas tributárias mais injustas do mundo.

“Nem o desenvolvimento da indústria particular nem o das rendas públicas se devem buscar na exageração dos impostos. Fugir da agravação dos tributos, reduzi-los com inteligência, e distribuí-los com equidade. Daí depende o nosso futuro econômico e a salvação das nossas finanças”. Rui Barbosa.

3 ESTRUTURA DA NORMA TRIBUTÁRIA

Antes de adentrarmos no estudo da norma tributária, faz-se imprescindível a conceituação de norma jurídica, gênero do qual é espécie a norma tributária. Mas, o que, de fato, são normas jurídicas? Trazemos a respeito o ensinamento do jurista Hugo de Brito Machado:

Normas, portanto, são prescrições jurídicas de caráter hipotético e eficácia repetitiva. Elas prescrevem comportamentos para situações descritas em caráter hipotético. Em outras palavras, elas fazem a previsão de condutas a serem adotadas nas situações que descrevem hipoteticamente. Há quem sustente que as normas não são apenas previsões de condutas, porque elas estabelecem também a estrutura de certos órgãos, atribuem competência, definem certos conceitos, entre outras coisas, não se limitando à previsão de condutas. Isto é certo, mas tais normas podem ser consideradas não autônomas, no sentido de que só tem utilidade quando ligadas a outras normas, complementando-as na regulamentação de condutas.⁵⁵

A ciência do Direito pretende distinguir-se, via de regra, pelo seu método e também pelo seu objeto. Ela é vista pelos juristas como uma atividade sistemática que se volta principalmente para as normas.⁵⁶ Trata-se, assim, de uma ciência que, além de interpretativa é também normativa.

Normativa, porém não menos nem mais importante que os demais aspectos de elaboração do Direito. A norma jurídica sofre, quando de sua elaboração, diversas influências, produto do pensamento político dominante. Não foi esse, contudo, o pensamento do maior teórico do positivismo, Hans Kelsen.

⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao estudo do Direito**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2012, p.9.

⁵⁶ NETO, Agostinho Ramalho Marques. **A ciência do direito: conceito, objeto, método**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 14.

Para alcançar o grande escopo de construir uma ciência limpa de qualquer influência, Kelsen define como seu princípio fundamental a ideia de que o Direito se resume exclusivamente à norma, onde o conteúdo social da regra jurídica é alheio a esta disciplina. Não haveria como colocar, segundo Kelsen, qualquer fundamento ideológico ou axiológico na ciência do Direito.⁵⁷

Miguel Reale, por outro lado, trouxe uma contribuição à ciência jurídica ao alargar o espectro de abrangência da norma jurídica concebida por Kelsen.

Alguns autores, sob a influência de Hans Kelsen, que efetivamente trouxe uma preciosa contribuição ao esclarecimento do assunto, começam por dizer que a norma jurídica é sempre redutível a um juízo ou proposição hipotética, na qual se prevê um fato (F) ao qual se liga uma consequência (C), de conformidade com o seguinte esquema: *Se F é, deve ser C*. Segundo essa concepção, toda regra de direito contém a previsão genérica de um fato, com a indicação de que, toda vez que um comportamento corresponder a esse enunciado, deverá advir uma consequência, que, por sinal, na teoria de Kelsen, como veremos logo mais, corresponde sempre a uma sanção, compreendida apenas como pena. Entendemos, porém, que essa estrutura lógica corresponde apenas a certas categorias de normas jurídicas, como, por exemplo, às destinadas a reger comportamentos sociais, mas não se estende a todas as espécies de normas como, por exemplo, às de organização, às dirigidas aos órgãos do Estado ou às que fixam atribuições, na ordem pública ou privada. Nestas espécies de normas nada é dito de forma condicional ou hipotética, mas sim categórica, excluindo qualquer condição.⁵⁸

Ora, ratificando o pensamento de Reale, não é difícil perceber que há normas que não tratam de juízos hipotéticos, como, por exemplo, as normas que dispõem sobre a organização dos poderes do Estado. A norma jurídica ora pode vir a ter uma estrutura cuja forma se estabelece como de organização como de conduta. O que existe de ponto em comum a todas é a maneira como deve ser seguida: objetiva e obrigatória.

Bobbio nos aponta uma classificação bastante interessante acerca das normas jurídicas, e que consegue se manter atual, a despeito das várias existentes hoje. A primeira grande classificação é a que separa as normas em universais e singulares. Ou seja, tanto o destinatário quanto o objeto podem figurar em uma proposição com sujeito universal e

⁵⁷ Ibid, p. 164.

⁵⁸ REALE, Miguel, op. cit., p. 94.

com sujeito singular. Decorrente da primeira classificação, as normas podem ser gerais e abstratas, gerais por serem universais em relação ao destinatário, e abstratas pois são universais em relação à ação. Uma outra distinção que, segundo o autor, pode ser aplicada às proposições prescritivas é aquela entre proposições afirmativas e negativas. E, por fim, a divisão entre normas categóricas (aquela que estabelece que uma determinada ação deve ser realizada), e normas hipotéticas (aquela que estabelece que uma determinada ação deve ser realizada caso se verifique uma determinada condição).⁵⁹

A bem da verdade, todas as normas reforçadas por sanções podem ser formuladas por normas hipotéticas.

A expressão norma jurídica, caracterizada por um gênero de prescrições, é dividida em duas espécies: as regras e os princípios. Sobre a distinção entre umas e outros abordaremos no próximo item.

Quanto à norma tributária, sua estrutura não difere muito da norma jurídica, haja vista ambas serem passíveis do mesmo tratamento técnico. Sobre a estrutura da norma tributária, aquela que rege o relacionamento entre os sujeitos da obrigação tributária, Geraldo Ataliba doutrina:

Em suma: se a norma jurídica tem a seguinte estrutura: 1) hipótese, 2) mandamento, 3) sanção, só é obrigação tributária a que nasce por força do (2) mandamento. Aquelas obrigações pecuniárias que decorrem da (3) sanção, não são tributárias. Pois este comando só é obrigatório para a pessoa contemplada na hipótese legal; e só quando se configure, concreta e atualmente, o fato ou estado de fato previsto na respectiva hipótese.⁶⁰

Prossegue o autor afirmando a configuração da norma tributária, descrevendo a hipótese (se acontecer o fato Y), o mandamento (pague X, em dinheiro, ao Estado ou à pessoa designada por lei) e a sanção (se não pagar, incidirão as seguintes normas...). Posta a norma, *se e quando* acontecerem os fatos descritos, incide o mandamento.⁶¹

⁵⁹ BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do direito**. Tradução de Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 160-169.

⁶⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 53.

⁶¹ *Ibid*, p. 58.

A norma tributária, sendo lei em sentido material, cumpre, portanto, importante papel na disciplina das relações jurídicas, observando-se sempre o papel da hierarquia no ordenamento jurídico vigente como condição à preservação da autoridade constitucional.

3.1 Princípios e regras. Princípios da ordem econômica e tributação

Ao darmos continuidade ao nosso breve estudo sobre normas tributárias, abordaremos as distintas espécies que as compõem, fundamentando esse tema nas modernas teorias, com o intuito de formarmos uma base para a boa compreensão do planejamento tributário e o direito a esse planejamento.

Começemos partindo da ideia já colocada neste trabalho de que as normas jurídicas são o gênero das quais são suas espécies os princípios e as regras. Há quem também afirme uma terceira espécie, os postulados, que, embora não serem assim tão difundidos doutrinariamente, serão comentados mais adiante.

Da doutrina sobre regras e princípios, coletamos a opinião dos grandes nomes que emprestaram sua contribuição ao tema, para citar alguns, Robert Alexy, Ronald Dworkin, Herbert Hart, Norberto Bobbio e, aqui no Brasil, Virgílio Afonso de Souza, Paulo Bonavides e Humberto Avila.

Paulo Bonavides, na sua obra Curso de Direito Constitucional, preleciona a respeito dos distintos critérios para estabelecer a distinção entre regras e princípios:

Ao estudar uma teoria material dos direitos fundamentais em bases normativas – a teoria normativa-material (*normative-materiale Theorie*) – Alexy instituiu a distinção entre regras e princípios, que, na essência, é a mesma de Dworkin. Conjugou as duas modalidades debaixo do conceito de normas. Tanto as regras como os princípios também são normas, escreve ele, porquanto ambos se formulam com a ajuda de expressões deonticas fundamentais, como mandamento, permissão e proibição. Assevera, em seguida, o insigne jurista que os princípios assim como as regras constituem fundamentos para juízos concretos de dever, embora sejam fundamentos de espécie mui diferente. A diferença de princípios e regras – prossegue o notável professor alemão – é, portanto, diferença entre duas espécies de normas. Lembra que os critérios

propostos à distinção ora estabelecida são inumeráveis. O mais frequente, acentua, é o da generalidade.⁶²

Paulo Bonavides, portanto, aponta um critério distintivo entre princípios e regras que é o da generalidade. Essa, diga-se de passagem, é uma técnica bastante peculiar utilizada por diversos autores que é a de conceituar determinados institutos por meio de suas distinções.

Os princípios são vistos como normas, e ao mesmo tempo, mandamentos de otimização, caracterizando-os por poderem serem cumpridos em distintos graus.

Virgílio Afonso da Silva, por seu turno, ao comentar sobre princípios e regras, também não estabelece, a priori, uma conceituação, mas, oferece um panorama sobre como a distinção entre essas espécies é vista, aqui no Brasil e no direito alienígena.

Em sua obra “Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção”, o autor estabelece que a distinção entre princípios e regras é vista aqui no Brasil como de grau, seja grau de abstração, fundamentalidade ou generalidade. Esse viés é visto de forma diferente, quando os autores Alexy e Dworking abordam o tema, tratando a distinção como de caráter lógico, advogando a tese de separação qualitativa.⁶³

Dworking, ao contrário de seu colega em Oxford, Herbert Hart, não via o sistema jurídico apenas composto por regras, tal como Hart o via em seu positivismo jurídico. A crítica que o jurista americano fazia ao positivismo de Hart era a de que, num sistema composto exclusivamente por regras, não se conseguiria fundamentar decisões para os chamados *hard cases* (casos complexos para os quais o juiz não encontra solução em nenhuma regra jurídica).

Ao comentar a posição de Dworking, Virgílio Afonso da Silva nos diz:

Dworkin argumenta que, ao lado das regras jurídicas, há também os princípios. Estes, ao contrário daquelas, que possuem apenas a dimensão da validade, possuem também uma outra dimensão: o peso. Assim, as regras *ou valem*, e são, por isso, aplicáveis em sua inteireza, *ou não valem*, e portanto, não são aplicáveis. No caso dos princípios, essa indagação acerca da validade não faz sentido. No caso de colisão entre princípios, não há que se indagar sobre problemas de validade, mas somente de peso. Tem prevalência aquele princípio que for, para o caso concreto, mais importante, ou, em sentido

⁶² BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 283.

⁶³ SILVA, Virgílio Afonso da. **Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção**. Revista latino-americana de estudos constitucionais 1. São Paulo. 2003, p.609.

figurado, aquele que tiver maior peso. Importante é ter em mente que o princípio que não tiver prevalência não deixa de valer ou de pertencer ao ordenamento jurídico. Ele apenas não terá tido peso suficiente para ser decisivo naquele caso concreto. Em outros casos, porém, a situação pode inverter-se.⁶⁴

Dworking, em sua magistral obra *Levando os direitos a sério*, explica sua crítica ao positivismo de seu antecessor, Hart:

Quero lançar um ataque geral ao positivismo e usarei a versão de H. L. A Hart como alvo, quando um alvo específico se fizer necessário. Minha estratégia será organizada em torno do fato de que, quando os juristas raciocinam ou debatem a respeito de direitos e obrigações jurídicos, particularmente naqueles casos difíceis nos quais nossos problemas com esses conceitos parecem mais agudos, eles recorrem a padrões que não funcionam como regras mas operam diferentemente, como princípios, políticas e outros tipos de padrões. Argumentarei que o positivismo é um modelo de e para um sistema de regras e que sua noção central de um único teste fundamental para o direito nos força a ignorar os papéis importantes desempenhados pelos padrões que não são regras.⁶⁵

Robert Alexy ratifica a ideia de Dworking e complementa seu pensamento ao dispor que os princípios são mandamentos de otimização, entendidos como normas que estabelecem que algo deva ser realizado na maior medida do possível.

Em sua obra “*Sobre a estrutura dos princípios jurídicos*”, Robert Alexy nos fala de três teses relacionadas à dicotomia regras e princípios jurídicos como normas. Sobre a primeira tese, a da otimização, Alexy assevera:

De acordo a definição padrão da teoria dos princípios (Alexy, 1996, p.75 e ss.), os princípios são normas que algo seja realizado no mais alto grau que seja efetiva e juridicamente possível. Os princípios são, portanto, comandos de otimização. Eles podem ser cumpridos em diferentes graus. (...) Por outro lado, as regras são normas que podem ser cumpridas ou descumpridas. (...) Elas são comandos definitivos. Isso significa que a diferença entre regras e princípios é

⁶⁴ Ibid. , p.610.

⁶⁵ DWORKING, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, pp.35-36.

qualitativa, e não apenas de grau. Toda norma ou é uma regra, ou é um princípio.⁶⁶

A segunda tese diz respeito à colisão, conflito entre regras e conflito entre princípios:

Um conflito entre duas regras só pode ser resolvido ou através da introdução de uma cláusula de exceção em uma delas, ou pela declaração da invalidade de pelo menos uma das duas. (...) Uma colisão de princípios é resolvida de uma forma completamente diferente. (...) Segundo ela (lei da colisão geral), as condições sob as quais um princípio assume prioridade sobre um outro constituem os fatos operativos de uma regra que dá efeito jurídico ao princípio ao princípio considerado prioritário.⁶⁷

A lei da ponderação constitui a terceira tese esboçada por Alexy e conduz à ideia do princípio da proporcionalidade:

O significado prático da teoria dos princípios na forma da tese da otimização é encontrado sobretudo em sua equivalência ao princípio da proporcionalidade. (...) As implicações do princípio da proporcionalidade se voltam para a definição do conceito de princípio. Princípios como comandos de otimização exigem a realização tanto quanto seja possível, relativamente às possibilidades reais e jurídicas. Uma relativização na direção das possibilidades reais conduz aos princípios da adequação e necessidade. O princípio da proporcionalidade em sentido estrito origina-se da obrigação de uma realização tão extensa quanto possível relativamente às possibilidades jurídicas, isto é, relativamente, no geral, a princípios que se contracomparam.⁶⁸

Humberto Ávila também deu sua contribuição acerca do tema, mencionando a divergência entre Dworkin e Alexy:

A definição de princípio (“*Grundsatz*”) foi elaborada por ESSER já em 1956. Para ele os princípios, ao contrário das normas (regras), não contêm diretamente ordens, mas apenas fundamentos, critérios para justificação de uma ordem. A distinção entre princípios e regras não seria, portanto, apenas com base no **grau de abstração e generalidade** da prescrição normativa relativamente aos casos aos quais elas devem ser aplicadas: a distinção seria de “*Qualität*”. Os princípios não possuem uma ordem vinculada estabelecida de maneira direta, senão que apenas fundamentos para que essa seja

⁶⁶ ALEXY, Robert. **Sobre a estrutura dos princípios jurídicos**. Revista Internacional de Direito Tributário. v.3. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 2005, p. 156.

⁶⁷ *Ibid.*, p. 157.

⁶⁸ *Ibid.*, pp.159-160.

determinada. [...] As definições citadas assemelham-se na medida em que procuram distinguir os princípios das regras com base em dois critérios: **grau de abstração e generalidade da prescrição normativa**, em função do qual os princípios se distinguiriam das regras por serem dirigidos a um número indeterminado de pessoas e a um número indeterminado de circunstâncias, enquanto as regras seriam menos gerais e conteriam mais elementos de concretude relativamente à conduta; e **fundamento de validade**, a partir do qual os princípios se distinguiriam das regras por serem dedutíveis do Estado de Direito, ao passo que as regras seriam dedutíveis de textos normativos. [...] Foi na tradição anglo-saxônica que a definição de princípios recebeu decisiva contribuição. ALEXY, partindo das considerações de DWORKIN, precisou ainda mais o conceito de princípios. (...) A distinção entre princípios e regras, segundo ALEXY, não pode ser baseada no modo “tudo ou nada” de aplicação proposto por DWORKIN, mas deve resumir-se, sobretudo, a dois fatores: **diferença quanto à colisão**, na medida em que os princípios colidentes apenas tem sua realização normativa limitada reciprocamente, ao contrário das regras, cuja colisão é solucionada com a declaração de invalidade de uma delas ou com a abertura de uma exceção que exclua a antinomia; **diferença quanto à obrigação que instituem**, já que as regras instituem **obrigações absolutas**, já que não superadas por normas contrapostas, enquanto os princípios instituem **obrigações prima-facie**, na medida em que podem ser superadas ou derogadas em função dos outros princípios colidentes.⁶⁹

Humberto Ávila vai mais além e sinaliza a criação de um novel conceito jurídico: os postulados, normas que, segundo ele, não se confundem com as espécies aqui já vistas:

Essas considerações levam ao entendimento de que os postulados normativos situam-se num pano distinto daquele das normas cuja aplicação se estruturam. A violação deles consiste na não-interpretação de acordo com sua estruturação. São, por isso, metanormas, ou normas de segundo grau. O qualitativo de normas de segundo grau, porém, não deve levar à conclusão de que os postulados normativos funcionam como qualquer norma que fundamenta a aplicação de outras normas, a exemplo do que ocorre no caso de sobreprincípios como o princípio do Estado de Direito ou do devido processo legal. Isso porque esses sobreprincípios se situam no próprio nível das normas que são objeto de aplicação, e não no nível das normas que estruturam a aplicação de outras. Além disso os sobreprincípios funcionam como fundamento, formal e material, para a instituição e atribuição de sentidos às normas hierarquicamente inferiores, ao passo que os postulados normativos funcionam como estrutura para aplicação de outras normas.⁷⁰

O estudo dos princípios, visto aqui por meio das obras de alguns grandes juristas, estrangeiros e nacionais, poderá nos ajudar na compreensão de temas correlatos ao escopo desta obra, qual seja o direito do contribuinte ao exercício do planejamento tributário.

⁶⁹ ÁVILA, Humberto. **A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade**. Revista Diálogo Jurídico. Salvador, ano I, vol. I, nº 04, jul. 2001.

⁷⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 87.

O direito ao exercício desse planejamento, tal como concebido aqui, tem raízes nos princípios da atividade econômica e da tributação. Eles constituem um norte, uma baliza que guiará toda a atividade econômica do contribuinte com vistas a uma lícita economia tributária.

Dos quatro princípios elencados no caput do art. 170 da Constituição da República, valorização do trabalho humano, livre iniciativa, existência digna e conformidade com os ditames da justiça social, o princípio da livre iniciativa desponta como o mais diretamente ligado ao direito ao planejamento tributário.

Da mesma forma, mais adiante, dos princípios gerais da atividade econômica expressos nos incisos I a IX do art. 170 da Constituição da República, quais sejam o princípio da soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, livre concorrência, defesa do consumidor, defesa do meio-ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais, busca do pleno emprego e tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte construídas sob as leis brasileiras que tenham sua sede e administração no País, o princípio da livre concorrência está mais afeto ao nosso estudo.

Numa leitura atenciosa sobre as disposições contidas na ordem econômica na Constituição Federal de 1988 veremos que optou-se pelo sistema capitalista de produção ou economia de mercado, tendo como norte a livre iniciativa.

Decorrente dessa ideia-base que é a livre iniciativa, cerne da economia de mercado, está o direito consagrado ao livre exercício de qualquer atividade econômica, salvo quando a própria lei estabelece condições para esse exercício.

O exercício da atividade de planejamento, cujo objeto sejam tributos e outros acréscimos legais a eles vinculados, é uma atividade econômica. E, como tal, está assegurada na Constituição da República. O que a lei proíbe nessa atividade de planejamento é a atividade ilícita ou o resultado dela.

O princípio da livre concorrência é manifestação da livre iniciativa. Por meio da livre concorrência, os agentes econômicos competem no mercado, cada um tentando diminuir seus custos a fim de oferecer o menor preço possível. Nessa toada é que o planejamento tributário lícito torna-se ferramenta a disposição do empresário/empregador à medida que possibilita a redução de despesas operacionais.

No tocante à proteção do contribuinte e à limitação ao poder de tributar, encontramos mais ferramentas à disposição deste nos princípios tributários que a Constituição Federal consagrou. A fim de se garantir uma relação respeitosa entre o Estado-fisco e o cidadão, torna-se imprescindível colocar-se à disposição desse elo mais fraco que é o contribuinte a garantia à segurança jurídica e a prestação de direitos individuais.

Segundo as palavras do ministro Celso de Melo, do Supremo Tribunal Federal, o exercício do poder tributário pelo Estado deve submeter-se aos modelos positivados no texto constitucional. Assim, temos:

Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições.⁷¹

Os seguintes princípios constitucionais tributários foram consagrados pela Constituição Cidadã: reserva legal tributária ou da legalidade estrita (CF, art. 150, I); igualdade tributária (CF, art. 150, II); irretroatividade tributária (CF, art. 150, III, a); anterioridade (CF, art. 150, III, b); anterioridade mitigada ou nonagesimal (CF, art. 150, III, c); vedação ao confisco (CF, art. 150, IV), ilimitabilidade do tráfego de pessoas ou de bens (CF, art. 150, V); capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º); razoabilidade (CF, art. 5º, LIV) e uniformidade (CF, art. 151, I).

Ao lado desses princípios, existem comandos importantes não expressos no texto constitucional mas que balizam todo o exercício do planejamento tributário pelo contribuinte, como, por exemplo, a proibição do emprego da analogia para se exigir tributo não previsto em lei (art. 108, §1º, CTN), e o disposto no art. 110 do mesmo diploma.

Dos princípios constitucionais elencados acima, comentaremos alguns que, a nosso ver, estão mais ligados ao escopo de nosso trabalho.

⁷¹ STF – Pleno – Adin nº 712-2/DF – medida liminar – Rel. Min. Celso de Melo, Diário da Justiça, Seção I, 19 fev. 1993.

Se pudéssemos colocar os princípios tributários em uma ordem hierárquica, talvez o princípio da legalidade estivesse no topo, figurando como o mais importante deles. Isso porque ele traduz uma enorme garantia dos contribuintes contra atos da administração estatal que acarretem, entre outros, surpresa na tributação, a qual gera um ambiente de extrema insegurança jurídica.

O princípio da legalidade é, ao mesmo tempo, regra, pois, estruturalmente, condiciona o aumento ou instituição de tributos, somente por lei, em sentido restrito. É também princípio, por conta de sua fundamentalidade, na medida em que garante os valores liberdade fiscal e segurança jurídica.

Assim preleciona Hugo de Brito Machado ao afirmar sua importância:

O princípio da legalidade, todavia, tem sido entendido de forma bem mais ampla. Não quer dizer apenas que a relação de tributação é jurídica. Quer dizer que essa relação, no que tem de essencial, há de ser regulada em lei. Não em qualquer norma jurídica, mas em lei, no seu sentido específico – o que confere à relação de tributação a garantia de que não será alterada por qualquer norma inferior à lei na escala hierárquica do sistema jurídico.⁷²

Como corolário do princípio da legalidade, temos o princípio da tipicidade tributária, o qual reza que todos os elementos essenciais dos tributos não de ser criados por lei em sentido restrito. Assim,

Tal como acontece em direito penal, o princípio da legalidade envolve o da tipicidade. Assim, a lei que institui o tributo há de descrever inteiramente o fato que, se e quando ocorre, faz nascer o dever de pagar o tributo.⁷³

Outro princípio muito atrelado ao valor segurança jurídica é o princípio da irretroatividade da lei tributária. Essa limitação expressa ao poder de tributar implica a não exigência de tributo relativamente a fatos ocorridos antes do início da vigência da lei que os instituiu ou aumentou.

Os princípios da anterioridade da lei e anterioridade nonagesimal impedem, por sua vez, a cobrança de tributos no mesmo exercício em que haja sido publicada a lei que os

⁷² MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 103.

⁷³ MACHADO, Hugo de Brito, 2015, op. cit., p. 76.

instituiu ou aumentou e, ainda, antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, respectivamente.

Sobre a diferença entre os princípios da anterioridade da lei e o antigo princípio da anualidade tributária, J. R. Caldas Furtado pontua:

É oportuno ressaltar que o princípio da anualidade orçamentária não se confunde com o princípio da anualidade tributária. A anualidade tributária combina a anterioridade da lei com a prévia inclusão orçamentária, impondo, como condição necessária à arrecadação dos tributos, não somente a publicação anterior da lei que instituir ou majorar tributos, como também a previsão da respectiva receita no orçamento. O princípio da anualidade tributária deixou de vigorar no Brasil com a edição da Emenda Constitucional nº 01, de 1969, à Constituição de 1967, passando a prevalecer, desde então, o princípio da anterioridade da lei, segundo o qual é vedado cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; 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.⁷⁴

É importante salientar que o princípio da anualidade orçamentária ainda encontra-se em vigor. É um princípio afeto à matéria de Direito Financeiro.

3.2 Da hierarquia das normas

Quando tratamos da hierarquia das normas em um ordenamento, não pode deixar-nos vir à mente a construção da pirâmide normativa de Kelsen, onde cada norma tira seu fundamento de validade da norma imediatamente superior.

Esse escalonamento foi comentado por Bobbio na sua “Teoria do ordenamento jurídico”, sobre a qual reproduzimos:

Aceitamos até aqui a teoria escalonada do ordenamento jurídico, elaborada por Kelsen. Essa teoria serve para dar uma explicação da unidade de um ordenamento jurídico complexo. Seu núcleo é que as normas de um ordenamento não estão todas num mesmo plano. Há normas superiores e normas inferiores. As inferiores dependem das superiores. Subindo das normas inferiores àquelas que se encontram mais acima, chega-se a uma norma

⁷⁴ FURTADO, J. R., op. cit., p. 77.

suprema, que não depende de nenhuma outra norma superior, e sobre a qual repousa a unidade do ordenamento.⁷⁵

Sobre o tema, colhemos o entendimento de Hugo de Brito Machado, em seu “Curso de Direito Constitucional Tributário”:

Se o ordenamento jurídico tem uma Constituição – com tal entendido o conjunto de normas de máxima hierarquia – e esta faz referências aos tributos, essas referências devem ser entendidas como limitações aos que elaboram normas de hierarquia inferior, em razão da superioridade hierárquica da norma em que estão albergadas.⁷⁶

Sobre esse desiderato, vale comentar que, sob o manto do desejo irrefreável, de um apetite voraz por mais recursos públicos, o Estado frequentemente desprestigia o escalonamento hierárquico traçado pela Constituição da República, o que por sua vez coloca em risco os valores assegurados por esse diploma.

E não é só isso. Na medida em que o Estado altera conceitos disposto em uma lei de hierarquia superior, por meio de uma de hierarquia inferior, essa medida faz com que, por via indireta, a própria Constituição seja violada.

A questão da hierarquia normativa é de suma importância tendo em vista o critério hierárquico ser utilizado na superação de possíveis antinomias. A esse respeito, colacionamos o seguinte:

Em outras palavras, podemos afirmar que as normas de categoria inferior não podem revogar nem de qualquer forma alterar normas de categoria superior, porque isso implica subversão de hierarquia normativa. E para que não ocorra tal subversão é da maior importância a questão do respeito aos conceitos utilizados na norma de hierarquia superior quando se cuida da elaboração de uma norma de hierarquia inferior àquela.⁷⁷

Um caso de repercussão geral julgado pelo Supremo Tribunal Federal envolveu a questão da inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei 9718/98 que ampliava a base de cálculo do PIS e da COFINS ao alargar o conceito de receita bruta, tomando-a como todo e qualquer ingresso, seja receita operacional ou não.

⁷⁵ BOBBIO, Norberto, op. cit., p. 49.

⁷⁶ MACHADO, Hugo de Brito, 2015, op. cit. , p. 52.

⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito, 2014, op.cit. , pp.27-28.

No julgamento do RE 527602 de 05/08/2009, fora confirmado o entendimento do Excelso Pretório em relação à inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei 9718/98. Segundo o entendimento dominante do Tribunal, o novo conceito de faturamento criado pelo dispositivo questionado – uma lei ordinária, foi além do que previra a Constituição da República – que determinava a necessidade de lei complementar para tal.⁷⁸

Importante comentar que os contribuintes que ingressaram com ações visando o reconhecimento da inconstitucionalidade do dispositivo supracitado, o fizeram utilizando-se de uma forma de planejamento tributário a que chamamos de judicial. Essa forma se aproveita das chamadas teses tributárias. Sobre essa classificação, voltaremos a aborda-la no capítulo 4 desta obra.

3.3 Hipótese de incidência

O estudo da hipótese de incidência tributária e do seu corolário, o fato gerador, talvez seja um dos temas mais interessantes do Direito Tributário, não somente porque fixam marcos na relação jurídico-tributária mas também porque existem várias teorias envolvidas, possuindo reflexos até mesmo na atividade de planejamento tributário. Prova disso, é quando o próprio art. 4º do CTN define a natureza jurídica específica do tributo pelo seu fato gerador.

Acredito que toda obra de cunho acadêmico deva ter sua função social, principalmente quando se usam recursos públicos para o fim a que se destina.

Essa obra tem sua importância para a sociedade na medida em que esclarece, até para o público mais leigo, toda uma categoria de institutos que devem servir de baliza para a tomada de consciência fiscal e o conhecimento de seus direitos para uma correta e assaz aplicação do planejamento tributário.

E é também para esse público leigo que a importância do conhecimento do que seja a hipótese de incidência e do fato gerador a que esse item serve.

⁷⁸ STF - RE: 527602 SP, Relator: Min. EROS GRAU, Data de Julgamento: 05/08/2009, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-213 DIVULG 12-11-2009.

Afinal, o que é incidência? Incidência provém do verbo incidir, ação de incidir e significa “1. recair, pesar. 2. Cair, incorrer”.⁷⁹

No Direito Tributário, temos diversas maneiras de ver a incidência, seja por incidência constitucionalmente proibida – imunidade – ou pela incidência permitida mas que, por motivos diversos, lei isenta o contribuinte do encargo. A título meramente ilustrativo, colhemos uma imagem que retrata tal disposição⁸⁰:

Sem prejuízo de comentarmos os seguintes institutos mais à frente, temos que na não-incidência não ocorre o fato gerador e nem cobra-se o tributo, podendo ser transformada em incidência. Na imunidade, não há que se falar em fato gerador, nem tributo e não pode ser transformada em incidência. Na isenção, o fato gerador ocorre, mas não se pode cobrar o tributo, sendo já um caso de incidência.

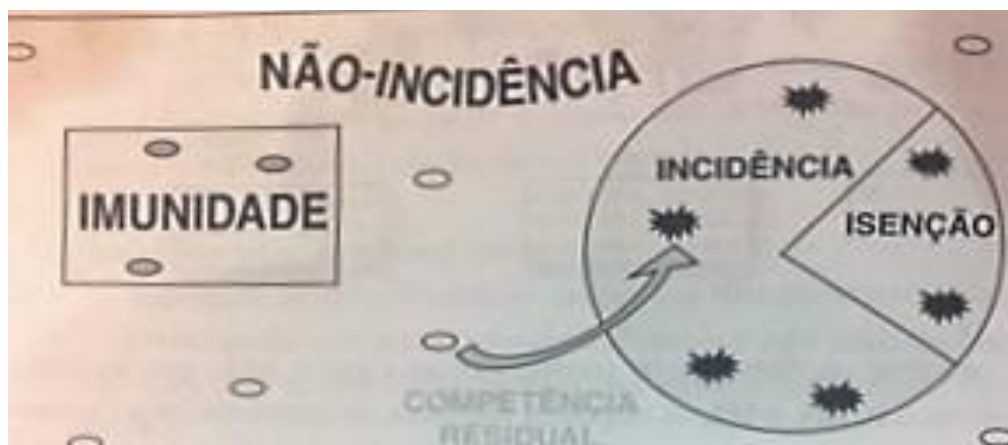


Figura 5 – Quadro geral da incidência

Trazendo à colação o entendimento do grande estudioso do tema, Geraldo Ataliba, em sua obra “Hipótese de incidência tributaria”, o tributarista afirma existir dois momentos lógicos e cronológicos: primeiramente e lei descreve um fato e di-lo capaz potencialmente de gerar ou dar nascimento a uma obrigação. Após, ocorre o fato, ou acontece, realiza-se.⁸¹

⁷⁹ FERREIRA, Aurelio Buarque de Holanda. Novo Aurélio Século XXI. 3ª ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999, p. 1092.

⁸⁰ BORBA, Claudio. **Direito tributário**: teoria e questões. 24ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p.100.

⁸¹ ATALIBA, Geraldo, op. cit., p. 55.

O primeiro momento corresponde à hipótese de incidência tributária; ao segundo, o fato imponible ou fato gerador.

Sobre essa última expressão, Geraldo Ataliba comenta que ela é merecedora das mais acerbadas críticas, de Alfredo Augusto Becker, Souto Maior Borges, Amílcar Falcão e Paulo de Barros Carvalho. A propósito, cita pronunciamento de Becker que afirma que a expressão fato gerador é a mais infeliz porque o “fato gerador” não gera coisa alguma além de confusão intelectual.⁸²

Não nos cabe aqui discutir qual expressão é a mais indicada. O fato é que, alguns escritores usam a denominação “fato gerador”, outros, como Geraldo Ataliba preferem “fato imponible”, e outros já preferem “suporte fático”. O que irá nos interessar é o conceito de que o fato gerador é a concretização da hipótese de incidência.

Sobre o fato gerador, diz-se uno e indivisível. Tem um caráter unitário. Sobre esse propósito, Geraldo Ataliba doutrina:

Uma hipótese de incidência – enquanto viger a lei que a contém – pode cobrir milhões de fatos imponíveis. Cada qual será uno e inconfundível com os demais, por mais acentuados que sejam os traços de semelhança que apresentem entre si. Ainda quando as circunstâncias de tempo e lugar sejam as mesmas, bem como os sujeitos e a base imponible, ainda assim, cada fato imponible é uma individualidade. E nesta individualidade estarão todas as características previstas hipoteticamente pelas hipóteses de incidência a que corresponde.⁸³

Sobre a hipótese de incidência ser a descrição legislativa e hipotética de um fato a cuja ocorrência *in concreto* a lei atribuir a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária, disso não parece haver dúvidas. Aspectos, portanto, dessa hipótese de incidência sobressaem-se, como os sujeitos da obrigação tributária, sujeito ativo – SA e sujeito passivo – SP (critério pessoal), a descrição dos dados substanciais (critério material), local (critério espacial), o *quantum debeat* – base de cálculo versus alíquota (critério quantitativo) e momento de nascimento (critério temporal).

Numa versão bem simplificada do proposto pelo doutrinador Paulo de Barros Carvalho, porém sem perder de vista o seu sentido didático, coloco aqui “ a regra-matriz

⁸² Ibid., p. 57.

⁸³ Ibid., p. 73.

de incidência nuamente exposta no seu esquematismo formal e plenamente apta para retratar o fenômeno do impacto jurídico de todo e qualquer tributo”.⁸⁴

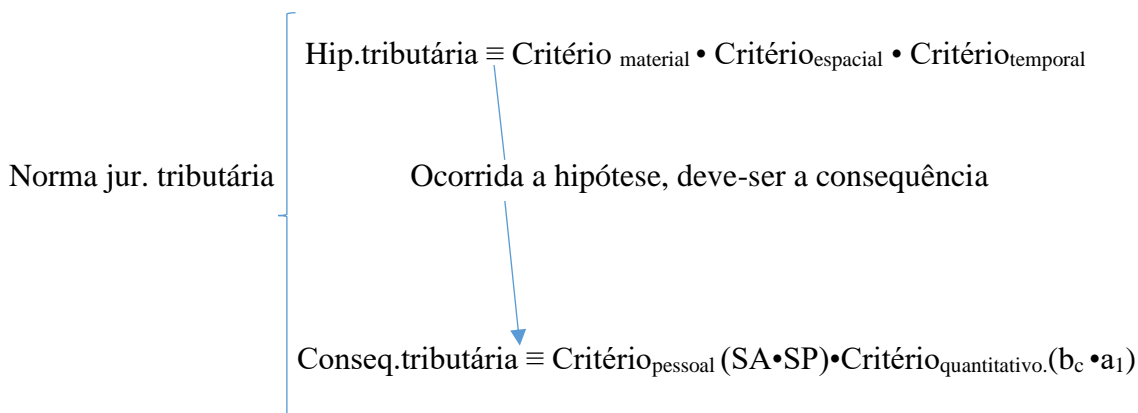


Figura 6 – Regra-matriz de incidência tributária

Acerca do critério temporal, não poderíamos deixar de registrar e comentar um aspecto importante na doutrina sobre o processo de formação dos fatos geradores. Uma classificação bastante útil e didática e que, a meu ver, retrata fielmente o comportamento do fato gerador dos impostos quanto a sua formação .

Adianto que essa classificação recebeu várias críticas, não somente de Geraldo Ataliba, que a seu ver se mostra como critério inconsistente⁸⁵, como também de Paulo de Barros Carvalho, que a chamou de inadequada e incongruente.⁸⁶

Seja como for, no mundo jurídico, a unanimidade não é regra. Seria até mesmo de se estranhar um comportamento uníssono em torno de um tema que, pelo próprio nome que carrega – fato gerador – já desperta inúmeras controvérsias.

Pois bem. Trago, assim, a classificação dos fatos geradores quanto ao seu processo de formação:

⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ed. São Paulo: Saraiva, 2014, pp.333-334.

⁸⁵ ATALIBA, Geraldo, op. cit., p.100.

⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p.274.

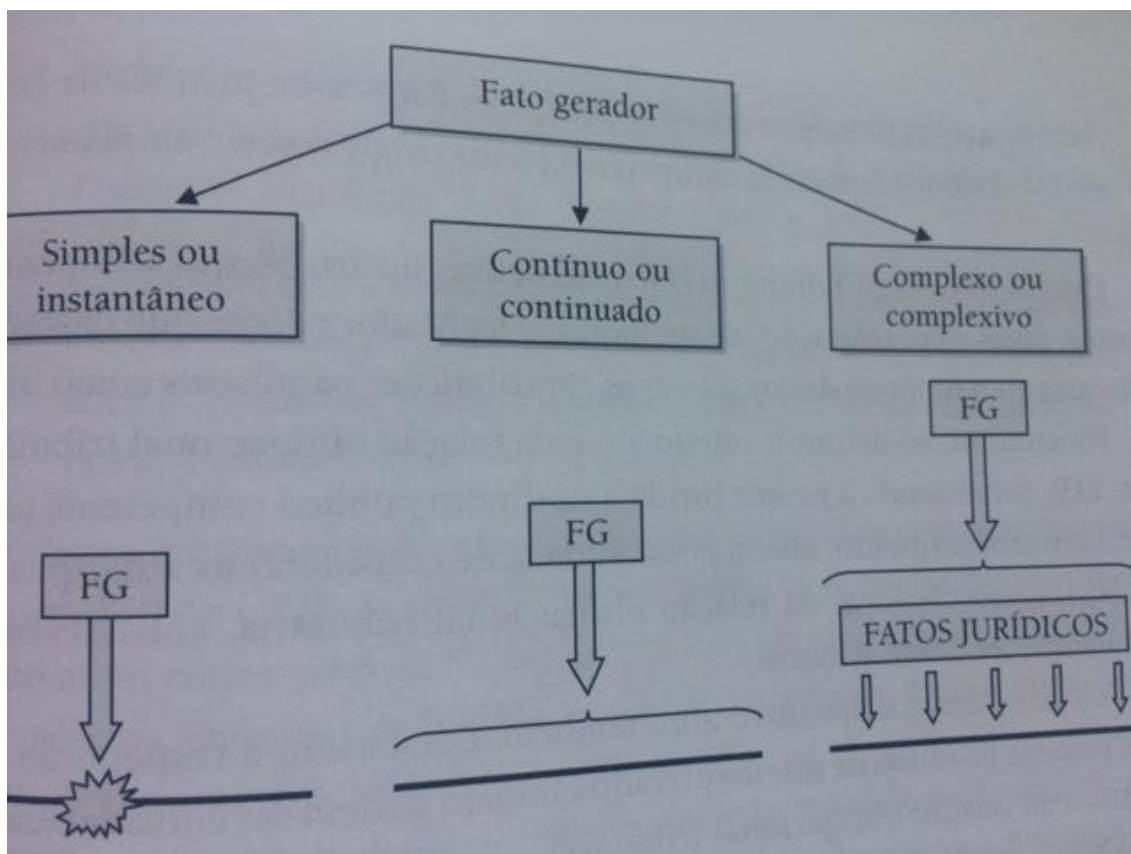


Figura 7 – Processo de formação dos fatos geradores

Explicando a figura acima, temos como fatos geradores simples o que se iniciam em um só momento, tais como o II, IE, ICMS, IPI, ITBI, ITCMD, entre outros.

Os contínuos, são aqueles que levam um período de tempo para se perfazerem. São exemplos: ITR, IPVA e IPTU.

Já os complexos, estes, apesar de abrangerem períodos de geralmente um ano, são constituídos por vários fatos jurídicos que, somados no final do período, compõem um só fato gerador. Exemplo: IR.

“Quem não pode falar de modo simples e claro deve calar-se e continuar trabalhando até que possa fazê-lo”. Karl Popper.

4 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A atividade de fugir aos tributos ou simplesmente não cumprir com a obrigação tributária vem acompanhando a humanidade há séculos. Essa história confunde-se com a própria história da tributação no mundo.

É sabido que a função dos tributos pode ser de índole meramente fiscal, quando seu principal objetivo é carrear recursos financeiros para o Estado, extrafiscal, quando seu objetivo maior é a interferência no domínio econômico, ou parafiscal, quando seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.⁸⁷

Pois bem. Quando os contribuintes sentem que o limite das exações tributárias é por demais alto ou porque a finalidade pelas quais tais exações foram instituídas não condiz com os seus objetivos precípuos, surge toda uma onda de inconformismo e resistência ao poder tributário do Estado.

A história da humanidade está repleta de exemplos dessa resistência. A revolta dos barões latifundiários contra o rei João-sem-Terra na Inglaterra do século XIII, a revolta dos colonos americanos contra a taxa do chá no final do século XVIII e a inconfidência mineira, no Brasil do século XVIII, marcaram bem essa onda de inconformismo.

Há exemplos, porém, que, de tão caricaturescos, beiram o hilário. O canal de notícias BBC – British Broadcasting Corporation, trouxe alguns exemplos reais de como as pessoas inventaram artifícios ou procuraram brechas para fugir ou não pagar tributos.

Desde que surgiu na imprensa o escândalo dos Panama Papers⁸⁸, os mecanismos de evasão de ricos e poderosos tornou-se amplamente divulgado. Mas, pelo que vamos

⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 69.

⁸⁸ Mega vazamento de dados financeiros saídos do Panamá, em 2016. Material vazado do escritório Mossack Fonseca, no Panamá, especialista em abrir empresas offshore, muito usadas para escapar de impostos e manter a identidade dos donos em sigilo. Muitas personalidades, como políticos e empresários, estiveram envolvidos como proprietários ou co-proprietários de contas nessas offshores.

observar, não somente mecanismos evasivos mas também elisivos tomam conta do imaginário humano, como veremos a seguir.⁸⁹

Alguns cidadãos ricos do império romano decidiram que enterrar jóias, dinheiro e móveis caros era uma alternativa a ter que pagar suas obrigações tributárias. Teve-se notícia de que um tesouro enterrado de setenta mil moedas fora achado na ilha de Jersey, em 2012, ironicamente um paraíso fiscal hoje. Provavelmente, uma carga escondida de fiscais romanos.

Um imposto criado em 1696 na Inglaterra tinha como fato gerador a propriedade de janelas em casas. Os ricos tinham casas maiores, e, portanto, mais janelas. Essa era a ideia do imposto sobre janelas. O coletor de impostos simplesmente tinha que contá-las. Logo, contribuintes relutantes começaram a fechar suas janelas com tijolos para evitar o pagamento do tributo. “Janelas fantasmas” da época podem ser vistas até hoje em algumas casas.

Uma taxa sobre a quantidade de lareiras fora criada sobre a premissa de que era mais fácil contar as lareiras do que o número de pessoas que viviam nas casas. O dinheiro coletado ia direto para o bolso do monarca Charles II, o que causou enorme insatisfação entre seus súditos. Pessoas então começaram a bloquear ou derrubar suas chaminés para evitar a cobrança, um esquema de fuga arriscado que às vezes acabava em incêndios. Essa taxa acabou sendo abolida algum tempo depois.

Por fim, no século XVII, o rei James I teve a ideia de taxar as cartas de baralho, com o intuito de coibir apostas, consideradas um mau caminho para as pessoas. Seria um tipo de imposto sobre o pecado, por assim dizer. Um selo oficial era impresso no ás de espadas para comprovar o pagamento. Logo, um produtor de cartas teve a ideia de omitir os ás de espadas do baralho para evitar o pagamento da taxa. Ele oferecia para venda a carta em separado. Infelizmente, para ele, o júri não comprou essa ideia e ele acabou condenado à morte pelo crime.

⁸⁹ As maneiras mais inventivas de evitar impostos desde antes de Cristo. In: BBC Brasil. Disponível em: < <http://economia.uol.com.br/noticias/bbc/2016/04/11/as-maneiras-mais-inventivas-de-evitar-impostos-desde-antes-de-Cristo>>. Acesso em 11 abr. 2016.

Veremos, a seguir, como é tratado, nos dias de hoje, o planejamento tributário ou fiscal, na sua acepção mais ampla. A ideia de economia de tributária permanece ainda como um fim, no entanto, as formas tornaram-se bem mais diferentes.

4.1 Conceito

O planejamento tributário ou fiscal tem sido visto em várias obras nos seus mais variados sentidos, ora definindo-o como uma de suas espécies ora fixando um marco para o qual o mesmo possa acontecer. Analisarei aqui algumas dessas definições para, ao final, apresentar um conceito que acho mais conveniente e adequado tendo em vista a finalidade para o qual esse instituto se propõe. Antes, porém, vejamos qual o próprio conceito de planejamento.

Planejamento é o trabalho de preparação para qualquer empreendimento, segundo roteiro e métodos determinados. É o processo que leva ao estabelecimento de um conjunto coordenado de ações (pelo governo, pela direção de uma empresa, etc) visando à consecução de determinados objetivos.⁹⁰ Tanto a atividade do planejamento quanto o seu resultado, o plano, podem ser nobres ou vis. O que irá influenciar a natureza do seu resultado é a intenção do planejador.

Segundo o magistério de Silvio Aparecido Crepaldi, o planejamento tributário seria o mesmo que elisão fiscal, algo preventivo e dentro da estrita observação da legislação brasileira vigente e visaria encontrar mecanismos que permitiriam diminuir desembolsos financeiros com pagamentos de tributos.⁹¹

Sobre o instituto da elisão fiscal, sobre o qual comentaremos mais adiante, a despeito de não existir uma uniformidade terminológica na doutrina, é conhecida majoritariamente como conjunto de procedimentos lícitos com a finalidade de economia do ponto de vista tributário. Não deve ser confundida com o próprio conceito de planejamento tributário pois este pode se dar de forma lícita ou ilícita.

Láudio Camargo Fabretti, a seu turno, defende que o planejamento tributário seria o estudo feito antes da realização do fato administrativo, onde se pesquisaria alternativas legais menos onerosas. O autor faz uma ligação do planejamento tributário prévio – antes

⁹⁰ FERREIRA, Aurelio Buarque de Holanda. Novo Aurélio Século XXI. 3ª ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

⁹¹ CREPALDI, Silvio Aparecido, op. cit., p.4.

da ocorrência do fato gerador do tributo – com a redução da carga tributária dentro da legalidade.⁹²

Acontece que nem sempre a conduta da contribuinte, antes da ocorrência do fato imponible, revela-se de forma lícita. Como exemplo, temos a emissão de documentos fraudulentos ligados a mercadorias que ainda não saíram do estabelecimento comercial (fato gerador do ICMS).

Francisco Coutinho Chaves preconiza que “ planejamento tributário é o processo de escolha de ação, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos”.⁹³

Quanto à definição do renomado autor, afirmamos que o planejamento tributário pode se dar antes ou mesmo depois do fato gerador. Tanto a atividade do planejamento quanto o seu resultado podem ser lícitos ou ilícitos.

Talvez a definição mais adequada que tenho me deparado tenha sido dada pelo doutrinador e jurista Hugo de Brito Machado, quando diz:

É a atividade de examinar as formas pelas quais uma atividade econômica pode ser desenvolvida, e escolher a que se mostre mais vantajosa do ponto de vista tributário. A expressão planejamento tributário pode designar essa atividade e pode também designar o resultado da mesma. O planejamento tributário pode ser lícito ou ilícito.⁹⁴

Adequada e completa, pois essa definição não fixa marcos temporais ao planejamento tributário e nem restringe seu alcance aos atos lícitos. A atividade de planejar, seja ela qual for, pode alcançar atos lícitos ou não, pois decorre de ato humano, e como tal, o seu resultado pode configurar uma ou outra conduta.

No caso do planejamento tributário, se a atividade ou o resultado dela redundar em atos lícitos, estaria configurada a elisão fiscal. Em sentido contrário, evasão fiscal.

O fenômeno planejamento tributário é também conhecido por vários nomes como, por exemplo, engenharia fiscal, economia tributária, e tantos outros, inclusive confundindo-o com uma de suas espécies, a saber: elisão, evasão e elusão fiscais.

É importante que se faça aqui uma distinção importantíssima: planejamento tributário ou fiscal não é sinônimo de gestão tributária. A diferença entre ambos reside no

⁹² FABRETTI, Láudio Camargo, op. cit. , pp. 8-9.

⁹³ CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática**. São Paulo: Atlas, 2014, p. 6.

⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. op. cit. , p.78.

caráter temporal da ação finalística: enquanto o planejamento mira alvos no futuro, o ações que irão se desenvolver, a gestão tributária trabalha com o presente, com o que está acontecendo. Assim esclarece André Koller Di Francesco Longo sobre a gestão de tributos:

Assim, as grandes empresas, na busca pela economia de tributos, recorrem à gestão tributária, não somente para que tenha (sic) a segurança de estar percorrendo por caminhos lícitos na redução de encargos tributários, como também para evitar que um planejamento mal estruturado acabe por configurar em um crime contra a ordem tributária. Nesse sentido, Teixeira e Zanluca (2008, p.3) complementam que a gestão tributária: “ É processo de gerenciamento dos aspectos tributários de uma determinada empresa, com a finalidade de adequação e planejamento, visando o controle das operações que tenham relação direta com tributos”.⁹⁵

O planejamento tributário ou fiscal pode se dar de forma omissiva ou comissiva, podendo ser feito tanto por pessoas físicas como jurídicas. Quanto a forma pelo qual esse fenômeno pode ser exercido temos o planejamento tributário administrativo e o judicial. Também pode ser induzido, quando a própria lei favorece (por razões extrafiscais) a escolha de uma forma de tributação, por meio de incentivos e isenções, como, por exemplo: a compra de mercadorias importadas através da Zona Franca de Manaus. Ou pode ser optativo, elegendo-se a melhor forma entre as opções dadas pelo legislador (opção entre o lucro presumido ou lucro real ,p.ex.). É interpretativo ou lacunar, quando o agente se utiliza de lacunas e imprevisões do legislador.

O objetivo do planejamento é o de evitar, reduzir ou postergar o ônus econômico advindo dos tributos mas, não somente deles, e sim o de toda a carga tributária relacionada, como, por exemplo, juros e multas fiscais provenientes do inadimplemento da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória. As condutas devem ser revestidas de forma jurídica e visarem o fato econômico, conquanto possam ou não objetivar também o fato jurídico.

Importante mencionar que o marco temporal do planejamento tributário, a ocorrência do fato gerador, não deve ser mais o elemento essencial à caracterização da licitude do procedimento, isso porque temos casos de procedimentos lícitos antes e depois

⁹⁵ LONGO, André Koller Di Francesco, op. cit., 2014, p. 103.

do fato imponible como também casos de procedimentos ilícitos antes ou depois do mesmo fato.

Como exemplo desses casos, temos a repetição do indébito tributário, a compensação, a ação declaratória de inexigibilidade de débitos fiscais e demais procedimentos judiciais e administrativos, a utilização do instituto da denúncia espontânea (art. 138, CTN) e a utilização do instituto da consulta nos órgãos fazendários.

Mas, não são todos e quaisquer procedimentos em sentido lato que caracterizam o planejamento fiscal. Condutas não reguladas ou que não interessam ao Direito, como por exemplo, o fato de deixar de fumar para não pagar o imposto sobre o consumo não se encaixam nesse contexto.

Sabemos que toda classificação depende de critérios e do ponto de vista do observador. Em todos os casos, a classificação é imperfeita e subjetiva, pois importa restrição da realidade e depende de juízos valorativos na análise efetivada. Contudo, o objetivo aqui dessa análise foi meramente didático, a fim de mostrar aspectos do fenômeno em sentido amplo.

4.2 Elisão, evasão e elusão fiscais

O planejamento tributário, enquanto fenômeno ligado às ações com vistas à economia tributária, divide-se, segundo critérios de licitude, em elisão, evasão e, por não dizer, da novel figura ou espécie da elusão. A seguir, comentaremos a respeito das características de cada uma delas, enfatizando as opiniões doutrinárias e posições jurisprudenciais a respeito.

Os institutos que veremos a seguir são a própria expressão do planejamento tributário, seja ele idealizado e posto em prática de forma lícita ou ilícita. Esses institutos, a Elisão, a Evasão e a Elusão, expressões a que nos referimos, podem, segundo cada autor ou o juízo que o utilize, configurar um ou outro comportamento.

Não somente o uso e significado das terminologias acima é objeto de controvérsias como o próprio direito ao planejamento tributário o é.

Muito autores renomados confundem o significado de elisão com o próprio conceito de planejamento tributário. Acontece que este conceito engloba o de elisão, tendo em

vista esta ser espécie do gênero daquele. Não somente a atividade pelo qual se perfaz o planejamento como também o resultado deste pode ser lícito ou ilícito.

E aí está onde reside a grande diferença entre os institutos da elisão e evasão tributárias. Conforme já mencionado, não existe uniformidade terminológica, embora muitos considerem a elisão como procedimento lícito e a evasão como ilícita.

O que acentua ainda mais a discussão em torno do que é ou não ilícito é a tênue fronteira que existe entre ambos pois, o que pode ser considerado lícito por não estar enquadrado na lei como tal pode ser entendido como ilícito por haver, no entendimento de alguns, um abuso no direito ao exercer alguma atividade econômica relativa à economia de tributos.

Tema árido e ao mesmo tempo desafiador, as formas pelas quais o planejamento tributário pode ser exercido despertam as mais diversas opiniões e doutrinas, levando o leitor apreciador do tema a concluir que, somente no caso concreto, a situação torna-se mais clara e indicadora de opiniões mais abalizadas.

Neste trabalho, adotar-se-á, de acordo com a preferência de muitos, o conceito de elisão como o procedimento lícito que visa à economia de tributos e a evasão como seu antônimo. Há por parte de vários doutrinadores a adoção de conceitos de elisão e evasão que se filiam ao aspecto temporal do fato gerador da obrigação tributária, conceitos esses que colaciono aqui para, ao final, analisa-los.

André Luiz C. Estrella preconiza que, em relação ao momento de ocorrência da elisão, se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo forem praticados antes da ocorrência do fato gerador, configuraria a evasão e a elisão fiscal. Por outro lado, se forem praticados depois da ocorrência do fato gerador, o fenômeno seria o da fraude fiscal. O autor cita como também filiado a esta ideia Ricardo Lobo Torres.⁹⁶

No mesmo sentido, Celio Armando Janczeski afirma que a distinção entre elisão e evasão não pode ser buscada apenas em elementos volitivos eis que em ambas figuras são idênticas as intenções e os fins.

Salienta que, se afastado o caráter subjetivo, o critério objetivo afirma a distinção pelo momento que em se utiliza os meios de evitar, reduzir ou postergar o pagamento do tributo, isto é, se os atos praticados pelos contribuintes foram praticados antes ou depois

⁹⁶ ESTRELLA, André Luiz Carvalho, op. cit., p.106.

da ocorrência do fato gerador, restaria caracterizada a elisão ou evasão respectivamente. Neste comentário, o autor cita como posição conforme a doutrina de Rubens Gomes de Souza, o grande teórico do CTN.⁹⁷

Outro autor que emprestou sua contribuição à definição de conceitos relativos aos institutos elisão e evasão foi Pedro Anan Jr., para o qual a diferença entre elisão e evasão está no fato de que na elisão se procura caminho lícito, a redução da carga tributária através de operações admitidas ou não coibidas pela lei, tendo como característica principal, segundo ele, a ocorrência da conduta antes do fato gerador.

Prossegue o mesmo autor ao conceituar evasão como conduta ilícita ou fraudulenta, na qual o contribuinte realiza operações contrárias à lei, que ocorrem após o fato gerador, procurando esconder a real intenção das partes contratantes.⁹⁸

Pois bem, como bem podemos ver, os conceitos acima empregados distinguem um e outro instituto pelo aspecto temporal da obrigação tributária.

O grande marco temporal, a ocorrência do fato gerador, o primitivo divisor de águas da licitude, é conceito ultrapassado. São várias as possibilidades legais de redução dos ônus tributário (em sentido lato) após a ocorrência do fato gerador, tais como o chamado planejamento tributário judicial, por meio do contencioso tributário, a utilização de benefícios fiscais, o aproveitamento do instituto da denúncia espontânea e tantos outros exemplos.

Assim como também procede a afirmação de que existem algumas condutas, anteriores ao fato gerador da obrigação tributária que ensejam condutas ilícitas, como por exemplo, a emissão de nota fiscal fraudulenta, antes da saída de mercadorias do estabelecimento comercial, o que caracteriza planejamento tributário ilícito.

Na verdade, o mecanismo da elisão funciona da seguinte forma: o contribuinte busca uma outra forma de exteriorização do resultado econômico desejado, aproveitando-se da possibilidade legal de utilização de alternativas válidas. Os meios são lícitos e adequados aos atos realizados, ou seja, existe uma correlação entre a forma do ato e o seu conteúdo, não ocorrendo uma distorção grosseira ou velada da realidade jurídica.

⁹⁷ JANCZESKI, Celio Armando. Clausula antielisiva à luz da interpretação da lei tributária. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.183.

⁹⁸ ANAN JR, Pedro. Remuneração dos sócios e acionistas e o planejamento fiscal. In: ANAN JR, Pedro (Coord.). **Planejamento Fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2005,p. 304.

Isso quer dizer que, em havendo várias possibilidades de se formalizar um determinado negócio, o contribuinte, atento às normas tributárias, escolhe a que mais lhe convenha dentro das alternativas legais existentes. Ele é livre para analisar a legislação tributária e procurar suas lacunas e falhas para, aproveitando-se delas, diminuir sua carga tributária.

A evasão, do ponto de vista jurídico, é expressão usada muitas vezes com o mesmo sentido de fraude, pois em ambos os casos o objetivo final é o de pagar menos tributo que o devido, onde há má-fé deliberada e existem ações ou uma série de atos marcados por simulação, ocultamento e desonestidade.

Diria que existem dois tipos de evasão fiscal: a simples e a qualificada. A simples constitui-se pelo não pagamento do tributo devido, declarado pelo contribuinte. Não decorreria de fraude ou malícia deste. Os documentos fiscais, por exemplo, são regularmente emitidos e devidamente registrados, sendo o tributo apurado e devido pelo contribuinte, informado ao Fisco, mas não recolhido, enquanto a qualificada sinaliza a falta total ou parcial do pagamento do tributo cujo valor não é declarado como devido pelo contribuinte, necessitando ser apurado pelo Fisco por meio de lançamento de ofício. É dolosa e fraudulenta e envolve a utilização de meios ilícitos para evitar, eliminar ou retardar o pagamento ou recolhimento do tributo devido.

Geralmente, a evasão qualificada envolve a prática de delitos penais como por exemplo, a adulteração de livros e documentos (públicos e particulares) , elaboração e apresentação de declarações falsas, falsificação de documentos, falsidade ideológica, estelionato, etc. Esta modalidade de evasão tem origem na economia informal, ilícita ou sonegada.

E o que seria Elusão? Alguns doutrinadores de renome nem sequer chegam a tratar do tema, tendo em vista ser um fenômeno ainda pouco difundido e cuja terminologia adotada ainda não encontra voz uníssona sobre o que albergaria essa novel figura.

A Elusão, como fenômeno afeto à economia de tributos, estaria entre o lícito e o ilícito. Estaria a meio caminho entre a legítima economia tributária e a simulação. Os atos praticados não estariam encobertos , no entanto, haveria um “ contorno” à legislação aplicável, com usos incomuns, atípicos, no desiderato de pagar menos, não pagar ou postergar o tributo. Haveria, por assim dizer, uma violação indireta da norma tributária.

Também chamada de elisão artificiosa, a elusão, como o conjunto de condutas pelas quais o contribuinte procura evitar a incidência da norma tributária mediante formações jurídicas artificiosas e distorcidas, aparece como um terceiro campo de atuação, além da elisão e evasão fiscais. Realmente, eludir conceitua-se como evitar ou esquivar com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia.⁹⁹

Sobre o assunto, Marciano Seabra de Godoi, assevera:

No Brasil, a maioria dos tributaristas atuais ainda se recusa a admitir a existência de um terceiro campo distinto da elisão e evasão tributária. Por isso mesmo é que, ao contrário dos demais países, não existe um termo ou uma expressão consagrada na doutrina brasileira para designar os fenômenos que vimos chamando neste estudo de elusão tributária. Em estudo publicado em 2001, afirmamos que “talvez seja chegada a hora de passar a diferenciar elisão tributária de elusão tributária (...) um tipo de planejamento que não é nem propriamente simulado nem propriamente elisivo”. Heleno Torres publicou recentemente uma obra que utiliza exatamente a expressão elusão tributária para designar o conjunto de atos que se diferenciam tanto da elisão quanto da evasão.¹⁰⁰

Poderiam se enquadrar como fenômenos elusivos, o abuso de formas, o abuso de direito, a ausência de finalidade negocial e o negócio jurídico indireto.

Cumpre-nos apenas esclarecer, sem nenhum intuito de aprofundarmos em demasia, sobre como operam essas figuras elusivas, a título de ilustração.

4.3 Institutos que gravitam em torno do ilícito tributário

Imprescindível, quando do estudo do planejamento tributário abusivo, é o estudo do ilícito ou mais precisamente, do ilícito tributário. Isso se dá porque a ocorrência ou não do ilícito é quem irá determinar se o planejamento será abusivo, a despeito das tentativas de inserção de novas figuras no ordenamento jurídico que caracterizariam novas hipóteses de incidência da ilicitude.

⁹⁹ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, op.cit., p.730.

¹⁰⁰ GODOI, Marciano Seabra. Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro. Estudo de casos. In.: YAMASHITA, Douglas (Coord.) **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. São Paulo: Lex Editora, 2007, p. 241-242.

O ilícito ou infração tributária tem seu conceito, por vezes, associado ao de ilegalidade, pois ambas expressões trazem, em certas ocasiões, uma carga de identidade. No entanto, o campo do ilícito é mais abrangente, e quer dizer algo contrário ao ordenamento jurídico vigente.

A ilegalidade significa contrário à lei. O conceito de ilícito abarca o de ilegal mas a recíproca não é verdadeira. Na lição de Paulo de B. Carvalho, quando a conduta é tida como antijurídica por transgredir o mandamento prescrito, recebe o nome de ilícito ou infração tributária.¹⁰¹

Não raro, a fronteira entre o lícito e o ilícito é muito tênue, quase imperceptível, difícil de verificar se, em determinada conduta, há presença ou não de ilicitude, o que somente nos casos concretos pode a caracterização se tornar visível com mais facilidade.

E essa é uma das maiores dificuldades com que as autoridades fiscais se deparam, no contexto do planejamento tributário ou fiscal, pois nem sempre as condutas adotadas pelos contribuintes, em seus arranjos negociais, se mostram perfeitamente identificáveis quanto à ilicitude.

No que tange à amplitude do conceito de ilícito, este abrangeria a fraude, a qual envolveria a ocultação ou alteração do elemento factual, e o erro de direito, que abrangeria as situações nas quais a lei não foi obedecida pelo contribuinte pois fora interpretada de modo equivocado.¹⁰²

O ilícito, como figura que provém da não prestação do tributo ou do não cumprimento de deveres tributários acessórios, é o elemento essencial da hipótese de incidência da penalidade mas não o é do tributo. Em outros termos: o tributo não comporta, em sua hipótese de incidência, a ilicitude.

O planejamento tributário abusivo, a propósito, deve ser coibido porque ultrapassa a fronteira do lícito, invadindo o campo da ilicitude, o que faz surgir a concretização da hipótese de incidência da penalidade, ensejando não somente a descaracterização do ato ou negócio, mas também de sanções por parte do Estado-fisco.

¹⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 466.

¹⁰² MACHADO, Hugo de Brito, 2014, op. cit., pg. 119.

No que tange aos institutos que gravitam em torno do ilícito tributário, abordaremos os conceitos de simulação, dissimulação, abuso de direito e de formas, negócio indireto e fraude fiscal. Antes porém, é necessário esclarecer o que seja ilícito tributário.

Em termos de ilícito tributário, o jurista Hugo de Brito Machado já por bem esclareceu seu significado ao afirmar seu conceito amplo, no qual se incluem a fraude ou seja, a ocultação ou alteração do elemento factual, e o erro de direito, assim entendido como as situações nas quais a lei não foi obedecida pelo contribuinte porque por ele interpretada de modo equivocado.

Complementa o nobre jurista que o erro de direito, embora seja comportamento ilícito em sentido amplo, não configuraria fraude, isso porque o erro de direito não configuraria crime contra a ordem tributária exatamente porque não decorre de dolo – elemento esse indispensável à configuração da fraude e do abuso de direito.¹⁰³

O conceito legal de simulação foi estabelecido pelo Código Civil em seu art. 167. Pelo que se pode perceber, a teor do retrocitado artigo, há simulação quando se pretende fazer crer em algo que não existe ou não existiu. Fingir o que não é.

A dissimulação ou simulação relativa é o contrário. Nesta procura-se esconder algo, disfarçar. No entender de Andrea N. Neves e Priscila F. Rocha Leite¹⁰⁴, a simulação e a dissimulação seriam conceitos interconexos, vinculados e coexistentes. Enquanto a simulação seria o ato, a dissimulação seria o efeito encoberto com a simulação, consequência desta. Isto é, quem simula encobre a vontade real, dissimulando-a. A fraude tem o seu conceito positivo estampado na Lei nº 4.502/64, art. 72. Assim transcrevemos:

Art. 72 Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

O conceito acima tem merecido críticas por parte de doutrinadores de renome por conta de uso de terminologia inadequada¹⁰⁵ ou porque sua aplicação assume caráter de ampla subjetividade.¹⁰⁶ Concordo com os autores acima, no que se refere às críticas ao

¹⁰³ Ibid., p. 119.

¹⁰⁴ NEVES, Andrea Nogueira, LEITE, op. cit., pp.38-39.

¹⁰⁵ MACHADO, Hugo de Brito, 2014, op. cit., p. 77.

¹⁰⁶ TORRES, Heleno Taveira. Direito Tributário Sancionador e o Garantismo Constitucional. In: ROCHA, Valdir de Oliveira(Coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. 19ºvol. São Paulo:

conceito de fraude fiscal trazido pelo referido diploma legal, já que caberia ao intérprete da lei provar, com toda a segurança, o efetivo intuito do contribuinte de produzir resultado criminoso ao impedir a ocorrência do fato gerador. Conceito esse, dado pela lei, que ainda deve ser bastante discutido, pois controverso.

Diferente na técnica de elaboração legislativa, o conceito de sonegação fiscal, apenas a título de ilustração, nos traz algo mais preciso, objetivo, conceito esse que traz evidentes exemplos de evasão fiscal (Lei 4729/65):

Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.

A meu ver, a Lei 8.137/90, por ser posterior, derogou a Lei 4729/65, por reproduzir quase que todas as figuras penais previstas nesta. A Lei 4729/65 aplica-se, assim, aos atos ocorridos anteriormente à Lei 8.137/90, que é mais gravosa.

Ricardo Lobo Torres, por seu turno, explica a diferença entre fraude à lei e fraude contra lei: “ o que não se pode é confundir a fraude penal ou fraude *contra legem*, que é forma de evasão e constitui crime, com a fraude à lei (*fraus legis*), que é forma de elisão abusiva (art. 116, parágrafo único, do CTN, e art. 166, VI, do CC).”¹⁰⁷ A fraude à lei a que o autor se refere é aquela transcrita no art. 166, VI, do Código Civil.

A teoria do abuso de direito fundamenta-se no mau uso do direito. Explica-se. O abuso do direito não significa conduta ilícita propriamente, mas lícitas formalmente. São

Dialética,2015,p.123.

¹⁰⁷ TORRES, Ricardo Lobo, op. cit., p. 128.

condutas que não se adequam ao direito por razões de justiça ou equidade. O abuso de direito encontra fundamento no art. 187 do Código Civil. Por essa teoria, pela forma como foi exercido o direito, o que era lícito passou a ser ilícito. A ilicitude fora acarretada quando o direito (lícito) foi exercido.

O abuso do direito contrapõe-se ao direito do contribuinte organizar seus negócios da forma que melhor lhe aprouver na medida que esse direito, diga-se de passagem, não é absoluto.

O problema concernente à figura acima seria a sua caracterização. Como caracterizar o abuso de direito? Carlos Cesar Souza Cintra e Thiago Pierre Linhares Mattos assim esclarecem:

De seu turno, sobressaem duas linhas de pensamento acerca do tema em questão. Segundo a concepção objetiva, haveria abuso de direito quando alguém fizesse algo que extrapolasse os “ justos limites” do seu direito, elegendo, entre diversas formas de exercitá-lo, aquela que seria prejudicial a terceiro, a ponto de causar-lhe um prejuízo (I). Já, para os adeptos da corrente subjetiva o abuso de direito sobreviria somente quando restasse comprovada a presença de dolo, culpa ou má-fé no agir (*animus emulandi*) que tenha ocasionado prejuízos a alguém (II). Mas, afinal, o que seria o citado “justo limite”? E a quem incumbe atestar o dolo, a culpa ou a má-fé a que aludimos? Nas duas situações hipotéticas caberia à jurisprudência atribuir sentido àquelas vagas expressões, caso a caso – o que finda por impregnar a teoria em questão de um elevado subjetivismo, que não escapa à crítica de abalizado setor doutrinário, com o qual nos pomos de acordo.¹⁰⁸

A teoria do abuso de forma surgiu como um desenvolvimento da teoria da interpretação econômica do fato gerador. Fazendo-se um breve comentário sobre a teoria da interpretação econômica, essa propõe que os negócios praticados pelo sujeito passivo da obrigação tributária sejam interpretados e tributados de acordo com sua finalidade econômica, e não pela forma legal de que estão revestidos.

Temos aqui no Brasil o nome de um dos principais defensores dessa teoria, Amílcar de Araújo Falcão e também o seu mais ferrenho crítico, o gaúcho Alfredo Augusto

¹⁰⁸ CINTRA, Carlos Cesar Souza, MATTOS, Thiago Pierre Linhares. Planejamento tributário à luz do direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 101.

Becker. Pois bem. A teoria do abuso de forma prega que as formas pelas quais o negócio jurídico deva ser praticado sejam as usuais, e que o aplicador da norma avalie essas formas quanto à sua normalidade.

As teorias do abuso de formas e interpretação econômica do fato gerador lidam com a requalificação dos atos praticados pelo contribuinte. A título de curiosidade, o abuso de formas, como elemento para a desconsideração de ato ou negócio jurídico, esteve presente no art. 14, § 1º da Medida Provisória 66/2002. Foi justamente esse artigo, ao lado dos artigos 13 a 19 do referido diploma legal, que não foram convalidados e, conseqüentemente, não incluídos na conversão da medida provisória na Lei nº 10.637/2002.

André Luiz C. Estrella critica o uso dessa teoria:

Os autores tradicionais questionam: até que ponto pode a Administração Tributária considerar abusiva a forma jurídica adotada numa operação, se esse meio utilizado é perfeitamente autorizado em lei? Qual o critério lógico e objetivo para desconsiderar a forma “atípica” ou “mais comum” para o negócio? Essa teoria coloca o direito numa camisa de força. O mundo empresarial, e aí insere-se também a Administração Pública, tem na dinâmica sua principal particularidade. Dizer o que é abusivo ou não, investe o intérprete de um subjetivismo sem medidas. Não se pode impor ao empresário a forma da compra e venda para transferir um imóvel à sociedade, incidindo imposto de transmissão, em vez de fazer uso da incorporação de bens ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, não incidindo o imposto (artigo 156, § 2º, inciso I, da CF/88). Atitudes desse porte levam a um autoritarismo das formas, na medida em que manietam a livre iniciativa, fixando um regramento estanque e uniforme. O Estado Democrático de Direito não comporta teorias dessa magnitude, assim critica em tudo a doutrina clássica ¹⁰⁹

Assim, o autor faz coro aos que criticaram o uso dessa teoria como fundamento de desconsideração de atos ou negócios jurídicos pela autoridade administrativa, o que redundou, conforme já dissemos, da não aprovação dos dispositivos que previam a inserção do abuso de formas no ordenamento legal.

O negócio jurídico indireto ou planejamento fiscal indireto significa interpor uma relação jurídica entre o negócio objetivado, isto é, o contribuinte busca obter um resultado

¹⁰⁹ ESTRELLA, André Luís Carvalho, op. cit., p. 123.

econômico sem incorrer no campo de incidência de uma norma fiscal mais gravosa, embora esta preveja uma forma mais simples de se alcançar a mesma finalidade.

A conduta do contribuinte não vai de encontro à norma tributária pois há uma escolha por uma outra via, um outro caminho, talvez até mais tortuoso ou complexo. Essa escolha se dá aproveitando-se de uma brecha na legislação, onde sua conduta será enquadrada numa norma fiscal mais branda ou numa norma que o libere de um cumprimento de uma obrigação tributária acessória.

É importante salientar que o negócio jurídico indireto não guarda similaridade com a simulação, pois não há desencontro naquele entre a vontade real e a declarada. No entender de Julio M. de Oliveira e Renata C. Antonio, citando o posicionamento da Juíza Federal Diva Malerbi, no negócio jurídico indireto existe somente uma inadequação entre os meios de que se servem as partes para atingir determinado resultado econômico e os escopos perseguidos com tal negócio. Salienta a magistrada que meios e escopos afiguram-se sempre compatíveis entre si.¹¹⁰

A ausência de finalidade negocial é teoria nascida nos países anglo-saxônicos e possui correspondência direta com a interpretação econômica do fato gerador.

Pela teoria da ausência de finalidade negocial, os negócios jurídicos que tivessem por fim somente a economia tributária, isto é, fossem desprovidos de qualquer fundamento outro como, por exemplo, reorganização societária ou algum objetivo comercial, poderiam ser desconsiderados pelo Fisco, pois a substância dos fatos deveria se sobrepor à forma jurídica adotada.

A ausência de finalidade negocial é entendida também por alguns como a presença de motivo extratributário. A presença de motivo extratributário é o que certos doutrinadores pensam como motivo suficiente para afastar a caracterização de abuso de direito na interpretação dos planejamentos tributários.

E que motivo seria esse? Seriam motivos ligados a política, mudança nas exigências legais vinculadas ao comércio exterior, alterações societárias, razão familiar, entre outros.

Um dos principais expoentes a levantar a bandeira da existência do propósito extratributário é Marco Aurelio Greco.

Segundo este autor, o motivo que afastaria o abuso seria o extratributário, não necessariamente o *business purpose* dos anglo-saxões. Segundo o autor:

¹¹⁰ OLIVEIRA, Julio, ANTONIO, Renata, O planejamento tributário em face da norma antielisiva. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.pg. 350.

Temos de examinar se existe um motivo extratributário. Isto não é exigir algo necessariamente de cunho econômico. Este é um dos motivos extratributários, mas não se exclui o abuso só como ele. O propósito econômico é uma das hipóteses para afastar o abuso, mas se tivermos também uma razão familiar ou de mercado, um fato imprevisto ou um acidente que aconteceu, este pode afastar a configuração do abuso. Porém, não basta alegar como razão do ato a lucratividade para que ele seja justificado.¹¹¹

Como podemos ver na obra de Marco Aurelio Greco e também na de Hugo de Brito Machado, *Planejamento Tributário e Introdução ao Planejamento Tributário*¹¹², respectivamente, ambos concordam que há uma diferença entre propósito negocial e motivo extratributário.

Concordo com as posições acima elencadas, pois o propósito negocial pode conter um motivo tributário, qual seja, o de existir para só e simplesmente reduzir a carga tributária.

4.3.1 Crimes contra a Ordem Tributária

Sobre o ilícito, já escrevemos que, como figura que provém da não prestação do tributo ou do não cumprimento de deveres tributários acessórios, o mesmo constitui elemento essencial da hipótese de incidência da penalidade.

A penalidade ou sanção poderá vir expressa como multa, pelo descumprimento de algum dever fiscal. Exemplo disso são as multas de ofício, multas de mora, multas isoladas, e as multas qualificadas, agravadas ou não.

As penalidades também podem estatuir restrições ao exercício de direitos, como a apreensão de mercadorias, suspensão da inscrição no cadastro de pessoas físicas ou jurídicas, fiscalizações ininterruptas no domicílio fiscal do contribuinte, etc. Apesar de muitas dessas penalidades, v.g., a suspensão do cadastro de pessoas físicas, serem juridicamente controversas, pois restringem a atividade econômica constitucionalmente protegida do contribuinte, é fato que se fazem presentes na realidade.

¹¹¹ GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento tributário**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 238.

¹¹² Ambas já citadas aqui.

Há, todavia, por opção do legislador, certas condutas ilícitas que foram criminalizadas, talvez por se entender que certas condutas seriam mais graves e, por isso, deveriam acarretar sanções mais severas, como a perda da liberdade.

A criminalização dos ilícitos tributários mais graves, no entender do legislador, está disposta na Lei nº 8.137/90, onde, no seu capítulo primeiro, estão definidas as condutas praticadas por particulares contra a ordem tributária:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Na lição do jurista Hugo de B. Machado, os crimes definidos no art. 1º são crimes de resultado ou materiais enquanto os elencados no art. 2º são formais ou de mera conduta.¹¹³ Crimes materiais, no caso, são os crimes cuja consumação só restará aperfeiçoada se houver a supressão ou redução do tributo devido. Os crimes formais se consomem independentemente do resultado.

De todas as figuras vistas neste capítulo, a simulação (absoluta e relativa), a sonegação, a fraude (entendida como alteração ou ocultação do elemento factual) e também o dolo, entendido esse como a vontade conscientemente dirigida ao fim de obter um resultado criminoso ou de assumir o risco de o produzir, somente esses podem ser invocados, dentro das normas do ordenamento jurídico vigente, para descon sideração dos atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes.

O abuso de formas e a ausência de um propósito negocial, como teremos a oportunidade de ver, não foram aceitos, quando da regulamentação da MP 66/02, no nosso ordenamento jurídico, portanto, não podem ser invocados como fundamentação, pura e simplesmente, para descon sideração de atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte.

O abuso de direito, a meu ver, instituto do Direito Civil, precisa de regulamentação para ser utilizado como fundamento para descon sideração de atos ou negócios jurídicos, apesar de acreditar que essa regulamentação seja de extrema complexidade na prática.

O negócio jurídico indireto não constitui, salvo prova em contrário, ilícito. É apenas uma forma diferente de exteriorização de um negócio por uma via não usual, diferente. O seu resultado, saliente-se, deve ser investigado, a fim de se saber se está conforme os ditames preconizados pelo nosso ordenamento. É o atingimento de fins diversos daqueles que evidenciam a moldagem típica do negócio.

A necessária presença de um motivo extratributário ou melhor, a falta dele, também não seria causa ensejadora da invalidação de atos ou negócios jurídicos pois o objetivo de um planejamento tributário lícito é a escolha da atividade econômica que mostre mais

¹¹³ MACHADO, Hugo de Brito, 2015, op. cit., pp.501-502.

vantajosa do ponto de vista tributário e essa escolha pode contemplar um motivo exclusivamente tributário.

Raciocinemos *a contrario sensu*. Caso não exista um motivo extratributário e, se tivermos a possibilidade lícita de reduzirmos a carga tributária, de forma a reduzirmos nossa despesa operacional, para assim aumentarmos o lucro líquido, que é um dos objetivos de uma empresa, por que não fazê-lo? Existe alguma lei a impedir?

Poderemos ver que, esse aumento do lucro, tanto na estrutura da DRE – Demonstração do Resultado do Exercício, como na escrituração do LALUR¹¹⁴, pode levar a um aumento no IRPJ e na CSLL, algo que agradaria aos cofres públicos.

Marco Aurélio Greco não concorda com o argumento de que gerar lucro para a empresa e diminuir sua carga tributária não seria motivo a se considerar pois seria

¹¹⁴ A IN nº 989/2009 instituiu o Livro de Eletrônico de Escrituração e Apuração do Imposto de Renda e da CSLL da pessoa jurídica tributada pelo lucro real (e-LALUR). Esse livro que substitui o LALUR tradicional deverá informar todas as operações que influenciem, direta ou indiretamente, imediata ou futuramente, a composição da base de cálculo do IRPJ e CSLL. O LALUR eletrônico deverá ser entregue até o último dia do mês de junho do ano subsequente ao ano-calendário de referência. A entrega após o prazo fixado acarretará na imposição da multa absurda de R\$ 5.000, 00 por mês-calendário ou fração. É o Brasil. HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas**: interpretação e prática. 38ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2013, p. 49.

A Demonstração do Resultado do Exercício – DRE apresenta a seguinte estrutura:

- Receita operacional bruta (vendas brutas)
- (-) Deduções da Receita Bruta
- Devoluções de vendas, abatimentos e descontos incondicionais concedidos e impostos incidentes sobre vendas
- (=) Receita operacional líquida (vendas líquidas)
- (-) Custo das vendas (CMV, CPV, CSP)
- (=) Resultado operacional bruto
- (-) Despesas operacionais
- (-) Resultado operacional líquido
- (+/-) Outras receitas e outras despesas
- (=) Resultado antes da CSLL
- (-) CSLL
- (=) Resultado antes do IRPJ
- (-) IRPJ
- (=) Resultado depois do IRPJ
- (-) Participações nos lucros
- (=) Resultado líquido do exercício (lucro ou prejuízo)

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez, NEVES, Silverio das. **Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras**. 17ª ed. São Paulo, Saraiva, 2013, p.46.

Ao fim de cada período de apuração do imposto (sic), a pessoa jurídica deverá determinar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, das seguintes demonstrações: balanço patrimonial, demonstração do resultado do período de apuração e demonstração de lucros e prejuízos acumulados.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez, NEVES, Silverio das, SILVA JUNIOR, Francisco Aguiar. **Curso prático de imposto de renda pessoa jurídica e tributos conexos**. 15ªed. São Paulo: FISCOSOFT Editora, 2013, p.82.

justificar o que foi feito pelo que não foi feito, configurando uma falácia, um raciocínio incorreto.¹¹⁵

Ora, não entendo dessa forma. Primeiro, porque o autor afirma que o motivo para a atividade de planejamento não pode ser o tributário. Afirmar isso, sem qualquer fundamentação consistente, cheira a dogma. Não se trata de justificar o feito pelo que não foi feito já que planejar visando a economia com tributos traduz uma relação de causa e consequência, de natureza lógica. Segundo, porque se conjugarmos argumentos jurídicos com os contábeis, por exemplo, vemos que a busca pelo lucro não é algo que, a priori, vá beneficiar somente o contribuinte, mas também ao Estado, tendo em vista aumentar a base impositiva dos tributos acima referidos. Além do fato de que, como a base de sobrevivência da empresa é o lucro, a mesma não poderia cumprir com sua função social estando morta. Afinal, de onde traria recursos?

Reafirmo, porém, que essa busca pelo lucro, por meio do planejamento tributário, não pode se dar, obviamente, de qualquer forma. Tem que ser algo lícito, não somente legal.

Nesse sentido temos a norma esculpida na Constituição Federal de 1988 em seu art. 170, III, na qual está expressa que a propriedade atenderá a sua função social.

O que afirmará ou não o abuso do direito que o eminente doutrinador propaga não é a presença de um motivo tributário. Todas as pessoas em sã consciência desejam economizar, seja na compra de produtos, na contratação de um serviço ou no pagamento de uma taxa. O que irá definir se o planejamento é válido ou não será a presença de atos simulados, fraudulentos e dolosos no trato da questão tributária.

Assim é o entendimento do jurista e professor Juraci Mourão:

Não há nada no Direito Brasileiro que impeça alguém de praticar um ato com a finalidade exclusiva de diminuir a carga tributária. Há exemplos que deixam bem evidente que o comportamento do contribuinte determinado pela única e exclusiva razão de pagar menos tributo é perfeitamente válido. Basta imaginar a escolha da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física entre simples e Completo. Com as declarações atualmente se operando por meio eletrônico, essa escolha se dá com um simples clique entre as opções que

¹¹⁵ GRECO, Marco Aurelio, 2011, op. cit. , p. 238.

já indicam o montante do tributo devido, sendo ela intocável se feita apenas e tão somente por causa da importância indicada ao lado de cada uma.¹¹⁶

Apesar de não concordar com a eleição do exemplo dado pelo nobre jurista, pois trata-se de planejamento tributário induzido pelo próprio Estado-Fisco, estando, portanto, no âmbito de sua vontade dizer qual planejamento tributário poderá ser realizado, a ideia trazida pelo autor vai ao encontro da melhor exegese sobre o tema.

Para que o abuso de direito seja um fator preponderante na análise de qualquer planejamento tributário é preciso que se diga o que é abuso de direito. Da forma que está no art. 187 do Código Civil, a análise fica muito ao sabor de critérios morais e subjetivos. Ao interpretar determinado caso em questão, o intérprete utilizaria uma regra moral própria, a ser convertida em regra jurídica.

Em tempo. Da mesma forma aconteceria com o instituto do abuso de formas, pois restaria deixado ao talante do aplicador da lei a decisão sobre a regularidade da forma, o que não faz sentido num Estado que se diz de Direito.

4.4 A interpretação econômica do fato gerador

Antes de adentrarmos na tão propagada interpretação econômica do fato gerador, acredito ser oportuno fazermos um breve comentário acerca da atividade de interpretar.

Colacionando o entendimento de Margarida Maria Lacombe, a definição de interpretação estaria na ação mediadora que procura compreender aquilo que fora dito ou escrito por outrem. Acrescenta a insigne autora que, como ação responsável e não aleatória que é, a interpretação serviria para por um significado que seja aceito ao menos por aqueles a quem interessa ao intérprete, adotando-se, para tanto, técnicas de argumentação.¹¹⁷

A autora nos afirma que, no processo jurídico-decisório, a ação de interpretar partiria de um conjunto de conceitos e conhecimentos prévios e, de certa forma,

¹¹⁶ LOPES FILHO, Juraci Mourão. O planejamento tributário no âmbito dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, pp. 426-427.

¹¹⁷ CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. **Hermeneutica e Argumentação**. Uma contribuição ao estudo do Direito. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 19.

sedimentados, que nos possibilitaria alcançar suas conclusões com um mínimo de previsibilidade (...). Logo, o ordenamento jurídico, como unidade sistemática de normas, serviria de parâmetros para a interpretação.¹¹⁸

Não sem razão é que Raimundo Bezerra Falcão, diante da importância de tal atividade para a vida humana, preleciona que viver é estar condenado a interpretar constantemente. É estar jungido a tirar sentido de tudo, a cada instante. Captar sentido e, ao mesmo tempo, ensejar sentido, a ser captado pelos outros.¹¹⁹

A interpretação, assim entendida nos ensinamentos doutrinários acima, é estudada pela Hermenêutica Jurídica, parte da ciência do Direito ou teoria científica. A interpretação como processo cognitivo de apreensão de sentido é orientada pela Hermenêutica Jurídica. Esta, em sentido amplo, tem por objeto não apenas a interpretação do Direito, mas também a aplicação e a integração do Direito.

No entender de Glauco Barreira Magalhães Filho,

a aplicação do Direito consiste em submeter os fatos às disposições normativas através de uma atividade complexa que correlaciona aspectos normativos, fáticos e valorativos (coordenação axiológica do fato à norma), de que resulta a qualificação jurídica da conduta. A integração do Direito é o processo lógico e axiológico de preenchimento de lacunas.¹²⁰

Hans Kelsen também nos legou seu pensamento sobre o tema:

Só que, do ponto de vista orientado pelo Direito Positivo, não há qualquer critério com base no qual uma das possibilidades inscritas na moldura do Direito a aplicar, possa ser preferível à outra. Não há absolutamente qualquer método – capaz de ser classificado como Direito Positivo – segundo o qual, das várias significações verbais de uma norma, apenas uma possa ser destacada como “correta” – desde que, naturalmente, se trate de várias significações possíveis: possíveis no confronto de todas as outras normas da lei ou da ordem jurídica.¹²¹

Logo, surgiria a seguinte questão: a interpretação econômica do fato gerador seria atividade jurídica? Estaria sujeita aos cânones da Hermenêutica Jurídica? Vejamos o que

¹¹⁸ Ibid., pg. 51.

¹¹⁹ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. São Paulo: Malheiros, 1997, pp. 83-84.

¹²⁰ MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. **Hermenêutica jurídica clássica**. 3ªed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009, p.20.

¹²¹ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6ªed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p.391.

é e como se aplica essa nova forma de entender e aplicar ao Direito os fatos jurídicos no âmbito tributário.

Ao término da primeira grande guerra em novembro de 1918, a Alemanha viu-se derrotada pelas potências da Tríplice Entente, as quais impuseram-na um pesado fardo por meio do Tratado de Versalhes. Iniciou-se a partir daí um notável declínio econômico, onde advieram desemprego, inflação galopante e um Estado cada vez mais sem recursos e impotente à situação de penúria que o País atravessava.

Nesse contexto, em 1919, a então República de Weimar, a qual tomou lugar do II Reich inaugurado por Bismark em 1871¹²², encarregou a um jurista a tarefa de elaborar um dos que seria o primeiro código tributário do mundo moderno. Enno Becker então elabora o ordenamento tributário alemão, o *Reichabgabenordnung* – RAO, o qual é publicado em 13 de dezembro de 1919, depois de aprovado contra expressiva oposição parlamentar que previa insegurança jurídica e tendências fiscalistas.

Esse corpo de leis tornou-se famoso por contemplar o critério econômico em detrimento da forma jurídica adotada. Ou, em outros termos, privilegiava-se a substância (o que as partes quiseram efetivamente fazer, a realidade econômica) sobre a forma (exteriorização jurídica que a operação recebeu).

Vejamos alguns dispositivos do ordenamento tributário alemão de 1919:

§ 4º Na interpretação das leis tributárias devem ser considerados a sua finalidade, o seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias.

§ 5º A obrigação tributária não pode ser eludida ou reduzida mediante o emprego abusivo de formas e formulações de Direito civil.

Haverá abuso no sentido do inciso I, 1. Quando, nos casos em que a lei submete a um imposto fenômenos, fatos e relações econômicas em sua forma jurídica correspondente, as partes contratantes escolhem formas ou negócios jurídicos inusitados para eludir o imposto, e 2. Quando, segundo as circunstâncias e a forma como é ou deve ser processado, obtém as partes contratantes, em substância, o mesmo resultado econômico que seria obtido, se escolhida fosse a forma jurídica correspondente aos fenômenos, fatos e relações econômicas.

¹²² O I reich foi inaugurado por Frederico Barbarossa em 800 d.c e foi até 1806, com a vitória de Napoleão sobre a então Prússia. O III reich começou em 1933 com a chegada de Hitler ao poder e acabou com a derrocada alemã na 2ª grande guerra em 1945. A ideia de Reich não traduz necessariamente a de império, podendo significar também reino, Estado.

Por meio desses dispositivos, o intérprete estaria autorizado a desconsiderar atos ou negócios jurídicos dos contribuintes que resvassem em abuso de formas pois o que importaria à lei tributária em questão seria o resultado econômico e não a forma jurídica adotada.

Posteriormente, em 1934, um ano após a subida de Adolf Hitler ao poder, a Lei de Adaptação Tributária altera alguns dispositivos do ordenamento tributário alemão:

§ 1º Normas tributárias

As leis fiscais devem ser interpretadas segundo as concepções gerais do Nacional-Socialismo.

Para isso deve-se ter em conta a opinião geral, a finalidade e o significado econômico das leis tributárias e a evolução das circunstâncias

O mesmo vale para os fatos

(...)

§ 6º Abuso do Direito

1. A obrigação tributária não pode ser evitada nem reduzida pelo abuso de formas, nem pela interpretação abusiva das possibilidades formais do direito privado
2. Em caso de abuso, os impostos devem ser cobrados conforme uma interpretação adequada aos efeitos, situação e fatos econômicos.

A última alteração do ordenamento tributário alemão deu-se em 1977 onde a interpretação econômica foi suprimida mas manteve-se a figura do abuso de formas, o que, em termos de efeitos práticos, não significou alteração, já que o abuso de formas é um desdobramento da teoria da interpretação econômica.

Os defensores da teoria da interpretação econômica ou da consideração econômica como preferem alguns encontram sustentáculo para esse pensamento nos princípios da isonomia (art. 150, II, CF/88) e capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF/88). No Brasil, um dos seus maiores defensores é Amílcar Falcão. Todavia, o entendimento ainda predominante na doutrina brasileira é a de que a teoria da consideração econômica não encontra respaldo no nosso ordenamento jurídico.

Andrea Nogueira Neves e Priscila Farisco Rocha Leite asseveram que existe a impossibilidade de aplicação dessa teoria face aos princípios da Legalidade (qualquer norma que pretendesse atribuir efeitos iguais para diferentes atos ou fatos jurídicos que revelem o mesmo conteúdo econômico, conforme livre entendimento das autoridades

fiscais, sem que houvesse lei que determinasse expressa e especificamente tal hipótese de incidência seria inconstitucional) e da tipicidade cerrada (a Constituição Federal, procurando eliminar qualquer subjetivismo por parte das autoridades fiscais na aplicação da norma que define a hipótese de incidência, exigiu a construção por tipos dos fatos tributários, sendo, ainda, objeto de tipificação todos os elementos necessários à fixação do quantum da obrigação tributária).¹²³

As autoras complementam, ainda, afirmando a observância do princípio da autonomia da vontade e da liberdade contratual (o contribuinte estaria tolhido em seu direito de organizar seus negócios dessa ou daquela maneira - por meio de práticas legais -, conforme lhe fosse mais vantajoso, sob pena de configurar prática elisiva, sujeita à desconsideração pelas autoridades fiscais) e a impossibilidade do uso da teoria da consideração econômica face ao descabimento da tributação por analogia (é vedado ao Estado determinar fatos tributáveis por meio da semelhança econômica dos eventos).¹²⁴

José Eduardo Soares de Melo afirma não poder se cogitar o uso de semelhante teoria tendo em vista que o sentido da lei deve ser compreendido consoante a sistemática constitucional, aplicando-se critérios e conceitos eminentemente jurídicos.¹²⁵

Um dos problemas na aplicação dessa teoria reside no fato da mesma se apoiar em cláusulas abertas e indeterminadas que acabam assumindo um caráter subjetivo. A fundamentação para seu uso estaria no art. 109 do CTN.

André Luiz Carvalho Estrella preleciona que é a lei tributária que deve conceder efeitos iguais para diferentes institutos de direito privado que revelem o mesmo conteúdo econômico (exteriorizam a mesma capacidade contributiva) mas não o intérprete.¹²⁶

Em que pese os méritos dos seus objetivos, a teoria da interpretação econômica leva a um ambiente de insegurança jurídica juntamente com o sacrifício de outras garantias constitucionais do contribuinte.

¹²³ NEVES, Andrea Nogueira; LEITE, Priscila Farisco Rocha. A validade da Lei Complementar nº 104/01 no ordenamento jurídico tributário brasileiro – efeito correlato no âmbito do planejamento fiscal. In: ANAN JUNIOR, Pedro (Coord). **Planejamento fiscal**. Aspectos teóricos e práticos. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 58-64.

¹²⁴ Ibid., pp.64-67.

¹²⁵ DE MELO, José Eduardo. Planejamento fiscal. In: ANAN JUNIOR, Pedro (Coord). **Planejamento fiscal**. Aspectos teóricos e práticos. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.196.

¹²⁶ ESTRELLA, André Luiz. A norma antielisão revisitada. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.122.

O que vem se observando é o aparecimento de seu uso com maior frequência ultimamente, seja pelas autoridades fiscais seja nas decisões proferidas pelos órgãos jurisdicionais.¹²⁷

A teoria da interpretação econômica nada mais é do que uma teoria que leva em conta o aspecto teleológico, e constituiria, se fosse aceita em nosso ordenamento, em mais uma ferramenta à disposição do intérprete.

4.5 Jurisprudência dos valores, dos conceitos e dos interesses

Um dos aspectos que merecem bastante importância quando se fala sobre teorias de interpretação no Direito Tributário, em especial a teoria da consideração econômica, é saber qual embasamento teórico está por trás de cada uma delas, o que levou a uma virada de posição em se tratando de concepções interpretativas e o porquê da assunção de uma determinada posição.

As três correntes jurídicas básicas que giram em torno da interpretação do Direito tributário são a jurisprudência dos conceitos, jurisprudência dos interesses e jurisprudência dos valores, assim, em ordem de aparecimento.

A jurisprudência dos conceitos está ligada a uma interpretação mais formalista e conceptualista. Para Aldemario Araujo Castro,

a corrente da interpretação vinculada à jurisprudência dos conceitos é historicamente relacionada com o Estado liberal e o individualismo extremado nele consagrado. Atribui importância crucial ao manejo formal dos conceitos e categorias jurídicas como representativos da realidade social.¹²⁸

No mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres, assevera

A interpretação fundada na jurisprudência dos conceitos parte da crença de que os conceitos e as categorias jurídicas expressam plenamente a realidade social e econômica subjacente à norma, de modo que ao intérprete não cabe se preocupar com os dados empíricos. Aparece muita vez como interpretação sistemática ou lógico-sistemática, segundo a qual os conceitos e institutos

¹²⁷ A título de exemplo colacionamos o seguinte entendimento jurisprudencial: STJ - REsp: 610893 CE 2003/0208219-6, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 01/06/2004, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 28/06/2004 p. 207.

¹²⁸ CASTRO, Aldemario Araujo. Norma geral antielisiva. Constitucionalidade e outros aspectos constitucionais relevantes. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 377.

devem ser compreendidos em consonância com o lugar que ocupam ou com o sistema de que promanam.(...) Corresponde historicamente ao apogeu do Estado liberal, que cultiva o individualismo possessivo.¹²⁹

Não é outra a ideia de Sergio André Rocha, que ao tratar da jurisprudência dos conceitos, assim assevera “ é possível compreender a jurisprudência dos conceitos como uma doutrina formalista, segundo a qual a atividade de interpretação/aplicação do Direito dar-se-ia de forma lógico-dedutiva(...)”.¹³⁰

Sobre o assunto, Kelsen já havia se manifestado,

A ideia de que é possível, através de uma interpretação simplesmente cognoscitiva, obter direito novo, é fundamento da jurisprudência dos conceitos, que é repudiada pela Teoria Pura do Direito. A interpretação simplesmente cognoscitiva da ciência jurídica também é, portanto, incapaz de colmatar as pretensas lacunas do Direito.¹³¹

Um dos maiores expoentes dessa teoria foi Friedrich Puchta, que pensou a jurisprudência dos conceitos com base em uma estrutura em forma de pirâmide, onde os conceitos inferiores se legitimam nos superiores, até chegar ao conceito maior que viria da filosofia.

A jurisprudência dos conceitos cedeu lugar como corrente doutrinária dominante à jurisprudência dos interesses, a qual deu origem, no campo da fiscalidade, à teoria da consideração econômica, já comentada por nós no item anterior.

O maior nome da teoria da jurisprudência dos interesses está em Rudolf von Ihering e Philipp Heck, os quais ligaram essa corrente doutrinária aos fins sociais do Direito. A crítica que os partidários da jurisprudência dos interesses faziam aos conceptualistas era de que nesta última o papel do juiz era limitado à subsumir o caso ao conceito jurídico. Não haveria, portanto, atividade criadora.

¹²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário**. Elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p.12.

¹³⁰ ROCHA, Sergio André. Evolução histórica da teoria hermenêutica: do formalismo do século XVIII ao pós-positivismo. In: ELALI, André, MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, TRENNEPOHL, Terence. (Coord.) **Direito tributário**. Uma homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 171.

¹³¹ KELSEN, Hans, op.cit., , p. 395.

A jurisprudência dos interesses teve esse nome porque, segundo Sergio André Rocha, “ a interpretação jurídica deveria transcender o direito positivo, sendo integrada pela noção de interesse, corporificando a denominada jurisprudência dos interesses”.¹³²

Segundo entendimento de Ricardo Lobo Torres, são as teses principais dessa corrente doutrinária a autonomia do Direito tributário frente ao direito positivo, possibilidade de analogia, preeminência da capacidade contributiva sacada diretamente dos fatos sociais e a função criadora do juiz. Historicamente, preleciona o autor, corresponde ao período do Estado do bem-estar social.¹³³

Superando posições extremadas de uma e outra correntes, a jurisprudência dos valores trouxe uma nova concepção de interpretação do Direito tributário, mais aberta e transparente, na qual os princípios adquirem condição de normas jurídicas.

Aldemario Araujo Castro preleciona que é essa a atual quadra histórica de interpretação do Direito tributário (...) onde a transparência assume um dos principais vetores de tratamento ou relacionamento na sociedade de riscos (Estado subsidiário), notadamente na nova insegurança a ser enfrentada pelos mecanismos institucionalizados de solidariedade social e de grupo (...). Sustenta ainda o autor que nessa nova concepção, há espaço para a ponderação ou convivência entre a capacidade contributiva e a legalidade, cujo exemplo mais notório dessa convivência seja a norma geral antielisiva.

134

Os maiores nomes que influenciaram essa nova teoria foram Gustavo Radbruch, Karl Larentz e John Rawls. É jurisprudência dos valores pois voltada à realização de valores, isto é, impõe uma interpretação jurídica que não se limita ao direito positivo, impondo assim uma ponderação de valores extrajurídicos.

O conhecimento dessas três correntes básicas de interpretação do Direito Tributário é importante na medida em que se nota toda uma evolução de pensamento acerca do modo de se pensar esse ramo do direito público e também o porquê de certas correntes de pensamento terem surgido, como, por exemplo, a consideração econômica e as normas antielisivas.

¹³² GUERRA, Sergio André, op. cit., p.181.

¹³³ TORRES, Ricardo Lobo, op. cit., p. 13.

¹³⁴ CASTRO, Aldemario Araujo, op.cit., pp. 377-378.

4.6 Norma geral antielisiva. Demais normas antielisivas no ordenamento pátrio

Dentre os assuntos mais discutidos recentemente no Brasil, no âmbito da Economia, a Carga Tributária Bruta – CTB (essa, em uma de suas vertentes, calculada em função do PIB – Produto Interno Bruto) é o que vem ganhando mais destaque devido a importância cada vez maior que os tributos vêm possuindo na contabilidade das pessoas físicas e jurídicas.

A Carga Tributária Bruta acaba afetando a economia como um todo pois tem o poder de frear investimentos das empresas, inibir o consumo das famílias e, não raro, favorecer o aporte de capitais em locais onde a tributação seja mais favorecida.

Em função disso, os sujeitos da obrigação tributária, sejam eles diretos ou indiretos, buscam e estudam alternativas de diminuição dos encargos fiscais de toda sorte, sejam esses meios empregados lícita ou ilícitamente.

Por outro lado, as autoridades fiscais tentam combater o que entendem por planejamento tributário ilícito fazendo uso, por exemplo, das chamadas normas antielisivas.

A discussão acerca das normas antielisivas ganhou contornos de grande controvérsia doutrinária quando do surgimento da chamada Norma Geral Antielisiva, (Art. 116, Parágrafo único), inserida no Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/1966) por meio da Lei Complementar nº 104/2001.

Esse item do nosso estudo tem por propósito tecer considerações não somente sobre a Norma Geral Antielisiva mas também sobre as Normas Antielisivas Específicas já operantes no ordenamento jurídico brasileiro (antes mesmo da Norma geral) e analisar a eficácia e aplicabilidade de tais normas.

A fim de conceituarmos as normas antielisivas, cumpre esclarecermos sobre a importância dos conceitos no Direito, porquanto as ditas normas antielisivas são normas jurídicas, e como tais, insertas no ordenamento jurídico de um País.

Os conceitos são representações dum objeto pelo pensamento, por meio de suas características gerais ou ações de formulação de ideias por meio de palavras; definição, caracterização.¹³⁵

Ao sabermos conceituar um determinado instituto, passamos a compreender o alcance das normas tributárias, por exemplo, e evitamos, assim, tanto incorrer em erros decorrentes de uma má compreensão do objeto estudado quanto a controvérsias que possam emanar sobre determinados termos.

Assim, a título de ilustração, tomamos o exemplo do mecanismo da não-cumulatividade de certos tributos. Esse mecanismo permite ao sujeito passivo da obrigação tributária se creditar do valor de um tributo que incidiu numa etapa anterior da cadeia tributária, isto é, o que foi debitado em sua contabilidade como tributo devido corresponderá a um posterior crédito do mesmo valor na etapa seguinte¹³⁶. Isso permite que o sujeito passivo da dita obrigação seja devedor apenas, a título de tributo, do que incidiu sobre o valor agregado.

E, por qual motivo, em vez de usar o termo *incidiu* não se usou o termo *pago*?

A resposta está no fato de que, para que o sujeito passivo obtenha o direito ao crédito do tributo não importa saber se o tributo foi pago ou recolhido, mas o que foi efetivamente devido. Basta que tenha havido a incidência, o que já o torna devedor do tributo e se apure a diferença entre os saldos, devedor e credor.

Muitos incorrem em erro quando, ao definir o que seja o mecanismo da não-cumulatividade, usam a palavra *pago* ao invés de *incidente* ou *devido*, não atentando para o significado de tais palavras.

Feitas essas breves colocações, passemos a examinar as características das normas antielisivas.

¹³⁵ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio Século XXI**. 3ªed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999,p. 518.

¹³⁶ Conforme também podemos ver no seguinte artigo da Constituição da República:

Art. 153, CF/88: Compete à União instituir impostos sobre:

IV – produtos industrializados.

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

O conceito de normas antielisivas está umbilicalmente ligado aos conceitos de Elisão ou Evasão Fiscais, isso porque há autores que reconhecem as sobreditas normas como normas antievasivas, como, por exemplo, André Gustavo B. Leite (cláusula geral antievasão atípica)¹³⁷ ou mesmo uma norma geral antielusão, segundo Marciano S. de Godoi¹³⁸. Não há uniformidade terminológica, embora possamos nos guiar pelo que nos diz a doutrina dominante em relação ao assunto.

Normas Antielisivas são comandos autorizadores dirigidos à Administração Fiscal para a reconstituição dos elementos componentes da obrigação tributária a partir da constatação da prática de atos caracterizadores de dissimulação da ocorrência do fato gerador ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

As normas antielisivas são o gênero do qual são espécies as normas antielisivas específicas e a norma geral antielusão. Essa última surgiu no ordenamento jurídico brasileiro por meio da Lei Complementar 104/2001 que introduziu o parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional – CTN.

As normas antielisivas específicas surgiram antes mesmo da promulgação da norma geral e, a depender das circunstâncias, continuarão a surgir outras tantas, no próprio CTN ou na legislação esparsa.

A questão sobre a qual gira a terminologia do termo tem também, a exemplo das suas constitucionalidade e aplicabilidade, suscitado muitas controvérsias. O termo antielísivo pressupõe algo que combata a elisão, isto é, seria desconsiderado, a teor do parágrafo único do art. 116 do CTN pelo Fisco o que fosse prática configurada como elisão. A doutrina majoritária, porém, qualifica a Elisão como procedimento lícito enquanto a evasão seria a prática de comportamento ilícito.

Baseado somente nesse conceito, seria mais conveniente chamar as normas antielisivas de normas antievasivas pois o Fisco só tenderia a desconsiderar algo que

¹³⁷ LEITE, André Gustavo Barros. Constitucionalidade da cláusula geral antievasão atípica. In: ELALI, André, MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, TRENNEPOHL, Terence.(Coord). **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 674.

¹³⁸ GODOI, Marciano Seabra de. Dois conceitos de Simulação e suas consequências para os limites da Elisão Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira.(Coord.) **Grandes questões atuais de Direito Tributário**. v. 11. São Paulo: Dialética, 2007, p. 296.

ocorreu ilicitamente – evasão - e não o contrário, conforme pode-se ver pela leitura do retrocitado artigo do CTN.¹³⁹

No mesmo sentido, Cristiano Carvalho assevera que, como a finalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN foi o de evitar a elisão tributária, não seria difícil verificar que o legislador foi infeliz nesse ponto pois, ao mencionar a dissimulação, já não estaria mais tratando de elisão fiscal, mas de evasão fiscal.¹⁴⁰

Pois bem, dentro dessa profusão de ideias sobre os conceitos de elisão e evasão, existe um entendimento bastante lógico que, a meu ver, se adequa à terminologia de norma antielisiva, entendimento esse que foi expresso pelo jurista Hugo de Brito Machado. Vejamos:

Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta lícita, e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo está agindo ilicitamente, na medida em que está elidindo, ou suprimindo, a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo lícitamente.¹⁴¹

De todo modo, o problema da falta de padrão terminológico em relação aos conceitos de elisão e evasão desaparece quando se faz uma opção por um ou outro conceito, esclarecendo o sentido em que se usa uma ou outra palavra.

Neste trabalho, serão utilizadas as palavras “elisão” para designar o comportamento lícito e evasão para os procedimentos ilícitos, assim como entende a doutrina majoritária.

¹³⁹ Art. 116. (...)

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

¹⁴⁰ CARVALHO, Cristiano de. Breves considerações sobre elisão e evasão fiscais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Planejamento tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pg. 65.

¹⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., 2014, p.68

Da mesma forma, preservar-se-á a terminologia “norma antielisiva” pois é assim que boa parte dos autores a conhecem.

As normas antielisivas específicas têm por finalidade obstacularizar a elisão por meio da descrição das formas negociais cuja prática é proibida ou cuja adoção implica a imposição de um tratamento tributário diverso daquele que normalmente teria o negócio. São empregadas em relação a tributos ou situações específicas, conforme demonstraremos em tópico mais adiante.

A norma geral antielisiva atua de uma forma mais ampla, prescrevendo para os tributos em geral quais as condições e parâmetros necessários à definição da obrigação tributária principal.

Sobre as normas gerais antielisivas, falaremos com mais profundidade em tópico específico, onde trataremos da sua regulamentação, o problema terminológico e a teoria sobre a qual se funda.

Num mundo cada vez mais globalizado, a concorrência cada vez maior entre os agentes econômicos já é uma realidade e a redução de custos se torna um imperativo para as empresas conseguirem se manter no mercado.

Não muito diferente, as pessoas físicas sentem todo o peso da carga tributária, onde dificilmente conseguem repassar o ônus tributário à terceiros, pois ora são os únicos destinatários ora estão no final da cadeia tributária.

Diante desse cenário, o peso dos tributos torna-se alvo da redução de custos, o que faz com que os contribuintes busquem alternativas nem sempre lícitas a fim de não pagar, reduzir ou postergar o pagamento das exações fiscais.

À todo esse estudo de alternativas com vistas à economia tributária dá-se o nome de planejamento tributário ou fiscal. Esse planejamento, conforme já abordado, pode ser lícito ou ilícito.

Também vimos que os institutos Elisão , a Evasão e a Elusão fiscais são a própria expressão do planejamento tributário, seja ele idealizado e posto em prática de forma lícita ou ilícita. Esses institutos, podem, segundo cada autor ou o juízo que o utilize, configurar um ou outro comportamento.

Não somente o uso e significado das terminologias acima é objeto de controvérsias como o próprio direito ao planejamento tributário o é. Isso porque é assegurado a todos o

livre exercício de qualquer atividade econômica e garantida a livre iniciativa, conforme assim dispõe a Constituição da República.¹⁴²

Por outro lado, há que se levar em conta que o Brasil é um Estado Democrático de Direito e, como tal, pode ser entendido como o Estado que postula valores coletivos e em especial aquele que defende o interesse social. Surge daí o princípio da Solidariedade Social, o qual leva a todos cumprirem com suas obrigações fiscais na medida de seus ganhos ou posses, a fim de garantir o bem-estar coletivo.

E como conciliar princípios *a priori* antagônicos? Como conciliar o princípio da liberdade econômica onde cada um tem o direito de organizar seus negócios da forma como lhe aprouver ou mesmo o seu corolário, princípio da liberdade fiscal (autonomia privada), com os princípios da solidariedade e da capacidade contributiva? Em outros termos: até onde deve ir a liberdade individual sem negar a participação nos encargos públicos? Até aonde deve ir o Estado na atividade arrecadatória sem violar o princípio da vedação ao confisco?

Estevão Horvath assim entende:

Em suma – e em outras palavras -, o Estado não existe para estorvar, servir de obstáculo à vida dos cidadãos, mas, ao contrário, para propiciar condições a que estes possam desenvolver suas vidas privada, empresarial, espiritual etc. da melhor forma possível. Afinal, o Estado é criatura concebida pelos cidadãos, e não o contrário. Assim, a tributação deve ocorrer *pari passu* com a necessidade de recursos de que o Estado necessita para fazer frente às suas despesas, até o ponto em que essa atividade esbarre na liberdade de atuar do cidadão.¹⁴³

O princípio da vedação ao confisco apresenta uma estreita interligação com o princípio da capacidade contributiva. São dois lados da mesma moeda, por assim dizer. Enquanto um norteia a atividade estatal no sentido de buscar a riqueza a ser tributada, o outro coloca limites à exploração dessa riqueza.

¹⁴² CF/88, Art. 170 A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

.....

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização dos órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

¹⁴³ HORVATH, Estevão. Não confisco e limites à tributação. In: PARISI, Fernanda Drumond, TORRES, Heleno Tavares, MELO, José Eduardo Soares de. **Estudos de Direito Tributário**. vol.1. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 71.

Por mais que o enunciado do princípio da vedação ao confisco possua um enunciado aberto e abstrato, isso não deve impedir sua utilização. Temos julgados do STF¹⁴⁴ nos quais a questão já foi enfrentada, o que demonstra a força a serviço dessa norma.

Sobre o princípio da capacidade contributiva, Roberto W. Lima assevera que esse princípio impede que o dever tributário imposto seja maior do que o conteúdo econômico do fato gerador. Afirma que o parâmetro para permitir a aferição da conexão razoável entre o fato gerador e o montante do dever tributário, bem como, para que seja apurado se o valor recolhido pelo contribuinte está na medida correta (não pode ser inferior, nem superior) de suas possibilidades, tendo em vista que é dever de todos concorrer para o financiamento das despesas públicas na medida de sua capacidade econômica, ou seja, para o autor, quem pode pagar mais, porque é possível pagar mais, deve pagar mais sempre (é vedado escusar-se em opções fiscais [sem causa negocial] para pagar menos do que pode economicamente), e quem não pode pagar, porque não é possível, deverá pagar o que é possível.¹⁴⁵

Ives Gandra da Silva Martins alerta para o fato de que capacidade contributiva não é sinônimo de capacidade econômica, a qual expressa o poder de recursos do cidadão, mas não necessariamente sua capacidade contributiva, enquanto essa exterioriza sua capacidade de contribuir para o sistema.¹⁴⁶

Existe um princípio que tem um papel de harmonização dos objetivos constitucionais previstos nos princípios da liberdade fiscal e capacidade contributiva. O chamado princípio da proporcionalidade, princípio de direito e também princípio de interpretação do direito, regula e harmoniza conflitos na aplicação e na proteção dos direitos e garantias.

Numa visão clara e acertada acerca do tema, Roberto Wagner L. Moreira assevera que em uma sociedade de riscos como a nossa, em que o Estado tem por responsabilidade atender a várias obrigações decorrentes de um elenco vastíssimo de direitos fundamentais (art. 5º da CF/88) e com poucos recursos públicos, o princípio da proporcionalidade surge como princípio regulador e harmonizador dos conflitos.¹⁴⁷

¹⁴⁴ STF, 2ª Turma, RE/AgR 632.315-PE, rel. Min. Ricardo Lewandovski, j. 14.8.2012 e RE 388.312-7-MG.

¹⁴⁵ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima, op. cit., pp.43-44.

¹⁴⁶ MARTINS, Ives da Silva Gandra. O princípio da capacidade contributiva. In: PARISI, Fernanda Drumond, TORRES, Heleno Tavares, MELO, José Eduardo Soares de. **Estudos de Direito Tributário**. vol.1. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 95.

¹⁴⁷ Ibid., p.47

O princípio da proporcionalidade, portanto, compatibiliza princípios aparentemente em choque, coíbe a violação a direitos fundamentais e viabiliza a aplicação ponderada de entre diversos valores em questão.

4.6.1 A norma geral antielisiva

A inserção de uma norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro se deu, conforme vimos, com a publicação da Lei Complementar nº 104/2001 que editou o Código Tributário Nacional, inserindo o parágrafo único no seu art. 116.

O objetivo de tal norma é requalificar o ato que vise dissimular o fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Caso fizermos o cotejo do texto do parágrafo único do art. 116 do CTN com os arts. 113 a 115 do mesmo diploma¹⁴⁸, fica fácil verificar que a norma só deve incidir se o fato gerador já tiver ocorrido e houver por comprovada a existência de dissimulação desse fato ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação, obrigação essa que tem por núcleo o fato gerador.

Até aí o conteúdo do parágrafo único do art. 116 do CTN parece não estar eivado de vício quanto a sua inconstitucionalidade haja vista que, ressalvados casos previstos em lei (instituição de benefícios fiscais, denúncia espontânea, etc), se ocorrido o fato gerador, ter-se-ia configurada a evasão.

Acontece que, como o dispositivo da norma prevê sua regulamentação por via de lei ordinária, o governo federal editou a medida provisória 66/2002 na qual, em seus arts. 13 a 19, ampliou as possibilidades de desconsideração ao incluir em seu texto os mecanismos da falta de propósito comercial e do abuso de formas.

¹⁴⁸ Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

Art. 114 Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência.

Art. 115 Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Esses mecanismos, na visão de muitos tributaristas, não subsistem em nosso ordenamento jurídico. Foram justamente esses dispositivos que ampliavam as hipóteses de desconsideração que não foram convertidos em lei.

O que se tem visto, ultimamente, no âmbito não só da contabilidade mas sobretudo no direito tributário, é o aparecimento de discussões acerca do primado da substância dos atos sobre a forma. A norma geral antielisiva seria o instrumento, portanto, que requalificaria o ato, visando reaproximar o seu conteúdo com o desenho de seu fato gerador.

Contudo, a forma como se daria essa requalificação é que tem gerado controvérsias, na medida em que relegaria certos princípios previstos na Constituição Federal. Sobre o tema, Hugo de Brito Machado aponta:

Temos sustentado que, a depender da interpretação que se dê à denominada norma geral antielisão, albergada pelo parágrafo único do art. 116 do CTN, dita norma terá de ser considerada inconstitucional ou inútil. Inconstitucional se interpretada de modo a amesquinhar o princípio da legalidade tributária. Inútil se interpretada dentro dos limites desse princípio, porque mesmo sem ela o Fisco já tem desconsiderado diversos atos ou negócios jurídicos por entender que foram praticados com abuso de direito, e os tribunais têm apoiado essa atitude em todos os casos nos quais entende configurado abuso de direito.¹⁴⁹

Um dos cânones da Constituição da República é o princípio pelo qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art.5º , I da CF/88). Esse comando tem o seu correspondente vetor no Sistema Tributário Nacional, no art. 150, I, no qual está estampado que sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem que lei o estabeleça.

O princípio acima, conhecido por Legalidade Tributária, é dirigido ao aplicador da norma e constitui uma das maiores garantias de que se valem os contribuintes contra o arbítrio estatal.

Os defensores da teoria da interpretação econômica do fato gerador porém, relativizam esse princípio ao fazer um contraponto com os princípios da capacidade contributiva e isonomia em matéria tributária.

¹⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito, 2014, op. cit., pg. 130.

Na visão do doutrinador Hugo de Brito Machado, o princípio da legalidade não poderia ser relativizado pois trata-se também de uma regra. Regra porque possui uma estrutura fechada, inadmitindo relativização e princípio pela sua fundamentalidade, tendo em vista sua enorme importância em todo o sistema jurídico.¹⁵⁰

Conforme já tivemos a oportunidade de expor nesse trabalho, colocada do jeito que está, sem que haja regulamentação, a Lei Complementar - LC 104/2001 trouxe um mecanismo de controle da evasão fiscal. Contudo, se atribuída a natureza de norma antielisiva à LC 104/2001, possibilitando a edição de regulamentação nesses termos, estar-se-ia implementando a denominada interpretação econômica do fato gerador para fins de caracterização do fato gerador de tributos no direito tributário, teoria essa ainda não acolhida no nosso ordenamento jurídico.

A interpretação econômica do fato gerador é teoria nascida na Alemanha, um ano após o término da primeira guerra mundial, tendo sido divulgada por Enno Becker, e tem por finalidade buscar o significado econômico das leis tributárias, tendo por base os princípios da isonomia e da capacidade contributiva. É também chamada de teoria da preponderância do conteúdo econômico (substância) dos fatos.

Ricardo Lobo Torres, a seu turno, defende posição contrária ao entendimento exposto acima. O autor usa as expressões elisão lícita e abusiva, separa o termo evasão em pura em economia do imposto e evasão ilícita e defende o uso da norma geral antielisiva pela Administração Fiscal quando ocorrer um abuso na subsunção do fato à norma tributária, cabendo à Administração corrigir essa subsunção, requalificando o ato de acordo com a interpretação correta da regra de incidência.¹⁵¹ O autor, porém, só não indicou que interpretação correta seria essa.

A meu ver, a glosa fazendária tem cabimento nos casos de evasão, já definida aqui como planejamento tributário ilícito. A interpretação econômica, ao requalificar o ato ou negócio jurídico, esbarra nos princípios da legalidade (art. 150, I, CF/88), autonomia da vontade e da liberdade contratual (art. 170, CF/88) e na regra que proíbe a tributação por analogia (art. 108, CTN).

¹⁵⁰ Id. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015, p.75.

¹⁵¹ TORRES, Ricardo Lobo, op.cit., p.25.

4.6.2 Da vigência, eficácia e aplicabilidade

A existência de uma lei refere-se a sua inserção no ordenamento jurídico pelo órgão competente. No caso brasileiro, a lei existe quando é publicada. Daí segue-se a análise de sua validade, a qual pode ser considerada sob o ponto de vista formal e material. Quando a lei é elaborada por órgão competente para tal, diz-se que é formalmente válida. Se o seu conteúdo estiver em conformidade com a regra de hierarquia superior, diz-se que é materialmente válida.

Vigência é outro aspecto conceitual. Trata-se de sua aptidão para incidir ou proporcionar significado jurídico aos fatos nela constantes. Por outro lado, eficácia é a aptidão para produzir efeitos no mundo dos fatos enquanto o fato de ser aplicável ou não diz respeito à imposição de alguém a outrem a observância da norma.

A denominada norma geral antielisiva depende de lei ordinária para que possa produzir efeitos. Enquanto não se editar essa lei, a referida norma carece de eficácia e aplicabilidade. A título de parâmetro, colocaremos a classificação de José A. da Silva, trazida por Alexandre de Moraes, sobre a aplicabilidade das normas constitucionais em normas de eficácia plena, limitada e contida:

São normas constitucionais de eficácia plena aquelas que, desde a entrada em vigor da Constituição, produzem, ou têm possibilidade de produzir, todos os efeitos essenciais, relativamente aos interesses, comportamentos e situações, que o legislador constituinte, direta e normativamente, quis regular. Normas constitucionais de eficácia contida são aquelas em que o legislador regulou suficientemente os interesses relativos a determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do poder público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nelas enunciados. (...) Por fim, normas constitucionais de eficácia limitada são aquelas que apresentam aplicabilidade indireta, mediata e reduzida, porque somente incidem totalmente sobre esses interesses, após uma normatividade ulterior que lhes desenvolva a aplicabilidade.¹⁵²

Tomando por parâmetro a classificação acima, a norma antielisiva é norma de eficácia limitada, norma essa indicadora de um caminho ao intérprete, o qual deve dar mais importância à substância do que a forma.

¹⁵² MORAES, Alexandre, op. cit., p. 12.

4.6.3 Das demais normas antielisivas

Consoante se afirmou no âmbito deste trabalho, as normas antielisivas de caráter específico já existiam em nosso ordenamento antes mesmo da edição de uma norma geral antielisiva.

Corroborando o entendimento já exposto aqui do jurista Hugo de B. Machado, mesmo sem a referida norma geral, o Fisco já vem desconsiderando práticas supostamente elisivas, inclusive com o beneplácito do Poder Judiciário (ver nota nº 33).

A Lei Complementar nº 104/2001, a mesma que inseriu o parágrafo único no art.116 do CTN, acrescentou também ao art. 43 do mesmo código o parágrafo primeiro, conhecido como norma antielisiva do imposto de renda. Vejamos:

Art. 43 O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

Conforme pode-se depreender pela leitura do citado dispositivo, abandonou-se o antigo entendimento acerca da territorialidade da tributação, e buscou-se “fechar o cerco”, tributando-se toda receita ou rendimento, seja onde quer que tenham sido auferidos.

Essa norma foi fruto da consolidação de outros dispositivos veiculados na legislação esparsa, como, por exemplo, a Lei nº 7.450/85, art. 51 e Lei nº 7.713/88, art. 3º, § 4º.

Outro dispositivo de lei que podemos elencar como norma antielisiva específica trata-se do Decreto-lei nº 1.598/77 que disciplinou a distribuição disfarçada de lucros.

No art. 60 dessa norma, o Fisco se utiliza de uma técnica chamada de presunção legal. No entender de Paulo Cesar R. Vaz., o uso desse recurso é usado para definir as situações cujo tratamento tributário se pretende definir de forma clara e objetiva ou seja, o objetivo seria evitar um tratamento tributário privilegiado conferido a uma determinada situação jurídica, a fim de que esta seja desviada pela prática do planejamento fiscal.¹⁵³

¹⁵³ VAZ, Paulo Cesar Rubisca, op.cit., p.285

Art. 60 Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica:

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV - a parte das variações monetárias ativas (art.18) que exceder as variações monetárias passivas (art. 18, parágrafo único). (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.064, de 1983) ;

V - empresta dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros;

VI - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente do valor de mercado;

VII - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros; (Incluído pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983);

§ 1º O disposto no item V não se aplica às operações de instituições financeiras, companhias de seguro e capitalização e outras pessoas jurídicas, cujo objeto sejam atividades que compreendam operações de mútuo, adiantamento ou concessão de crédito, desde que realizadas nas condições que prevaleçam no mercado, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983) ;

§ 2º - A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros.

Na opinião do autor, esse recurso será válido contando que a presunção não seja absoluta (*jure et de jure*). De fato, a presunção legal terá que admitir prova em contrário, pois deverá caber refutação por parte do contribuinte que vê um ato seu praticado e subsumido, a critério do Fisco, a uma norma qualificadora de uma conduta.

Como exemplo, podemos mencionar a presunção legal do saldo credor da conta Caixa (art. 281, I do RIR – Regulamento do Imposto de Renda), significativo, segundo dispositivo legal, de omissão de receitas. Deverá haver o contraditório assegurado ao contribuinte, cabendo a este, refutar ou não a afirmativa de que tenha ocorrido omissão de receitas (a presunção legal inverte o ônus da prova).

Neste ponto, colacionamos alguns repositórios jurisprudenciais administrativos e judiciais, com o intuito meramente ilustrativo, os quais mostram a evolução, com o perdão

do termo, no entendimento acerca da aplicação das normas antielisivas e figuras afins do planejamento tributário.

Trata-se, primeiramente, de caso de reorganização societária, por sucessão, onde uma empresa deficitária incorporou outra, superavitária.

Ementa(s)

INCORPORAÇÃO ATÍPICA - NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO - SIMULAÇÃO RELATIVA - A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando um negócio jurídico indireto, na medida em que, subjacente a uma realidade jurídica, há uma realidade econômica não revelada. Para que os atos jurídicos produzam efeitos elisivos, além da anterioridade à ocorrência do fato gerador, necessário se faz que revistam forma lícita, aí não compreendida hipótese de simulação relativa, configurada em face dos dados e fatos que instruíram o processo.

EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal.

O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos.

PENALIDADE - SUCESSÃO - A incorporadora, como sucessora, é responsável pelos tributos devidos pela incorporada, até a data do ato de incorporação, não respondendo por penalidades aplicadas posteriormente a essa data e decorrentes de infrações anteriormente praticadas pela sucedida (CTN, art. 132).

(Publicado no D.O.U. de 28/11/02). Acórdão CARF 103-21.047 (publicado em 16/10/2002)

No julgamento abaixo, o TRF/4ª Região entendeu ser lícito ao contribuinte planejar seus atos visando incidência de menor carga tributária sobre seus negócios:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MULTA. RESPONSABILIDADE, SUCESSORA. ELISÃO. INVESTIMENTO. SÓCIAS. COMPRA E VENDA. PAGAMENTO A PRAZO. IRPJ. ATIVIDADE RURAL. INCENTIVO. PARCELA EXCEDENTE.

CORREÇÃO MONETÁRIA.

1. A empresa sucessora responde somente pelos tributos da sucedida, excluídas as penalidades impostas por ato ilícito.
2. É lícito ao contribuinte planejar seus atos visando incidência de menor carga tributária sobre seus negócios, desde que o faça observando os termos legais, o que caracteriza hipótese de elisão fiscal.
3. A aquisição de estabelecimentos produtores, comerciais e postos de compra, efetuada pela empresa sucedida da então sua sócia, que posteriormente veio lhe suceder, caracteriza investimento na atividade rural, com o incremento da produção agrícola.
4. A estipulação do pagamento do preço a prazo, no ano subsequente, não tem o condão de desvirtuar o negócio jurídico efetuado entre as partes, já que o pagamento é concernente à execução da compra e venda, a qual se aperfeiçoa como contrato onde são estipuladas as condições do negócio, incluindo-se o prazo para pagamento do preço e este não é condição para a fruição do benefício fiscal de incentivo à atividade rural.
5. Pode a empresa aproveitar de parcela dedutível excedente ao limite estipulado na lei como investimentos na atividade agrícola no ano-base de apuração do imposto de renda, em substituição à parcela impugnada pelo Fisco.
6. Não há regra que disponha a respeito da inclusão da atualização monetária na base de cálculo dos incentivos fiscais, nem norma proibitiva a respeito, mas desconsiderá-la é forma, de se extinguir a medida extrafiscal. Para efeito do cálculo do percentual de 80%, de que trata o incentivo fiscal à atividade rural, o lucro operacional da atividade deve ser ajustado pelo saldo da conta transitória de correção monetária das demonstrações financeiras.
7. Apelação e remessa oficial improvidas.

Neste terceiro caso, houve cisão parcial de uma empresa, com a assunção dos negócios, na sucedida, pelo antigo sócio.

TRF 4ª Região, AC, Processo nº 9604559303/SC, de 17/08/1998.

Notemos que aqui já houve uma mudança no entendimento jurisprudencial :

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. LUCRO DE EMPRESA INCORPORADA A SER COMPENSADO COM PREJUÍZO DA EMPRESA INCORPORADORA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. 1. A empresa incorporadora não pode compensar prejuízos apurados em determinado exercício com lucros obtidos por empresa incorporada, para fins de imposto de renda, por ausência de previsão legal. 2. O silêncio da lei sobre determinada situação não gera direitos para as partes

que compõem a relação jurídico-tributária. 3. A homenagem ao princípio da legalidade tributária exige expressa disposição na lei da conduta a ser praticada pelo ente tributante e pelo contribuinte. 4. Compensação não permitida. Precedente: REsp 54348/RJ, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, 1ª Turma. 5. Recurso improvido.

(STJ - REsp: 307389 RS 2001/0024519-6, Relator: Ministro JOSÉ DELGADO, Data de Julgamento: 15/08/2002, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 17/03/2003 p. 179).

Neste quarto julgado, o CARF entende que houve simulação nas atividades do contribuinte:

Ementa(s)

NULIDADE – INEXISTÊNCIA - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – PRORROGAÇÃO – REGISTRO ELETRÔNICO NA INTERNET – A prorrogação do MPF, à luz do que determina o artigo 13 da Portaria 3007/2001, se dá mediante registro eletrônico, disponível na Internet.

IRPJ – CSL – CONSTITUIÇÃO DE EMPRESA COM ARTIFICIALISMO – DESCONSIDERAÇÃO DOS SERVIÇOS PRETENSAMENTE PRESTADOS – MULTA QUALIFICADA – NECESSIDADE DA RECONSTITUIÇÃO DE EFEITOS VERDADEIROS – Comprovada a impossibilidade fática da prestação de serviços por empresa pertencente aos mesmos sócios, dada a inexistente estrutura operacional, resta caracterizado o artificialismo das operações, cujo objetivo foi reduzir a carga tributária da recorrente mediante a tributação de relevante parcela de seu resultado pelo lucro presumido na pretensa prestadora de serviços. Assim sendo, devem ser desconsideradas as despesas correspondentes. Todavia, se ao engendrar as operações artificiais, a empresa que pretensamente prestou os serviços sofreu tributação, ainda que de tributos diversos, há de se recompor a verdade material, compensando-se todos os tributos já recolhidos.

IRPJ – CSL – PIS – COFINS - SALDO CREDOR DE CAIXA – Não se tratando de empréstimos derivados de sócios ou administradores, mas restando os mesmos sem a devida comprovação, a glosa dos encargos deduzidos seria o procedimento correto. Optando a fiscalização por expurgar tais valores da conta caixa, para fins de apuração de saldo credor, deve fazê-lo tanto para os recebimentos quanto para os pagamentos dos empréstimos.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Nº Acórdão CARF :101-95208 Tributo / Matéria: IRPJ - AF- omissão receitas - demais presunções legais. Data de Publicação: 19/10/2005.

O que vem acontecendo é o seguinte. Mesmo após a não aprovação da regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN, o Fisco federal vem desconsiderando atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte com vistas à economia fiscal. Essa desconsideração tem sido feita, em boa parte dos casos, sem amparo legal. Ou melhor: até existe fundamentação, só que errônea. Melhor explicando: o que está se fazendo é, por exemplo, alargando-se o conceito de simulação para poder englobar atos que, em tese, seriam qualificados como evasivos ou elusivos.

No meu entender, a falta de regulamentação do dispositivo logo acima citado tem mostrado seu lado negativo pois o Fisco federal (alguns fiscos estaduais já contam com uma “norma geral antielisão”), juntamente com o beneplácito dos tribunais administrativos e até mesmo dos judiciais vêm coibindo planejamentos tributários ditos elusivos, feitos supostamente com o uso de figuras como abuso de direito, abuso de formas, falta de propósito negocial e negócio indireto.

Daí, pode-se questionar: como se daria a caracterização do abuso de direito? Quando o direito estaria configurado como abusivo? Qual seria a forma “correta” ou “normal” a ser adotada? Qual negócio usual é o permitido? Ou até mesmo, que negócio usual seria esse?

Não se trata de permitir todo e qualquer abuso em se tratando de planejamento tributário. Reconhece-se que têm havido abusos por parte do contribuinte nos casos de evasão fiscal (fraude, sonegação, simulação, dissimulação).

Por conta desses abusos, acredito, houve uma crescente onda de ativismo administrativo e não muito menos, judicial, com o manejo de institutos importados de outros ornamentos jurídicos, sem que se fizesse uma adequação ao nosso mundo, a nossa realidade.

Defendo aqui a ideia de que deve haver sim uma regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN, não como norma antielisiva, como chegou-se a conhecer, mas como uma norma geral antielusiva, já que nosso ordenamento já dispõe de meios legais para coibir a evasão.

Essa norma antielusiva contemplaria figuras como o abuso de direito, de formas, estabeleceria critérios para desconsideração de atos ou negócios jurídicos com o fito de economia tributária, sanções se for o caso, enfim, estabeleceria o que seria permitido à luz desse assunto.

Discordo do entendimento de que deva haver uma norma antielisiva, pois, elisão fiscal é a utilização de meios lícitos para o desiderato de economia tributária. E também

pelo fato de que seria ilegítimo coibir um direito do contribuinte, fundamentado na Constituição e no CTN.

Outra saída é a edição de “normas antielisivas específicas”, como já vem acontecendo. No entanto, talvez essa medida não seja tão viável aos olhos do Estado, tendo em vista o custo de tempo que levaria, e também pelo fato de que vivemos num mundo dinâmico e globalizado, e essa inflação normativa tomaria muito mais tempo do contribuinte, aumentando o Direito-custo.

Neste íterim, colaciono o entendimento de Mary Elbe Queiroz:

Veja-se o exemplo dos Estados Unidos da América, onde no ano de 2010 se aprovou uma lei para disciplinar a falta de propósito negocial (*business purpose*) como critério para considerar um comportamento como abusivo e justificar a desconsideração de negócios. A regra antiabuso foi aprovada juntamente com a reforma sanitária no momento de uma das grandes crises dos Estados Unidos (2010) – *US Health Care and Education Reconciliation Act of 2010*, que, entre outras coisas, reformou o Internal Revenue Code, art. 7.701, para criar uma norma antiabuso que elegeu a substância sobre a forma (*substance over form*) e a substância econômica (*economic substance*) para serem as categorias típicas como norma antiabuso. É imprescindível, também, distinguir que o abuso é diferente da evasão, uma vez que esta se configura por meio da prática de infração à legislação, ou da simulação, ou da fraude. Portanto, diante da diversidade de categorias, igualmente, deverá haver distinção na interpretação e na imposição de sanção.¹⁵⁴

A edição de uma norma geral nesse sentido traria maior segurança e reduziria incerteza nos negócios além do fato de que tenderia a reduzir os embates entre Fisco e contribuintes.

4.7 Teoria da prova

Decidimos colocar o tema “Provas” neste estudo, por, basicamente, dois motivos: o primeiro está no fato de que, em um assunto complexo e controverso como planejamento tributário, o estudo das provas não poderia ser deixado de lado, tendo em

¹⁵⁴ QUEIROZ, Mary Elbe. O combate ao comportamento abusivo no direito tributário brasileiro. In: PARISI, Fernanda, TORRES, Heleno Taveira, Melo, José Eduardo Soares de. (Coord.) **Estudos de Direito Tributário em homenagem ao professor Roque Antonio Carraza**. v.3. São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 99-100.

vista ser por meio delas que poderá ser dito se o planejamento tributário questionado, seja na esfera administrativa seja na judicial, será válido ou não.

Outra razão reside na ajuda em termos de compreensão, num melhor entendimento que o estudo das provas poderá proporcionar quando virmos o capítulo que trata do Estudos de Casos (capítulo 6).

Num raciocínio bem estruturado acerca do conceito de prova, Hugo de Brito Machado Segundo nos ensina:

Antes de examinar tais limitações, que estão em sua maioria associadas à questão probatória, é importante lembrar-se da existência de uma “nuvem” de significados assemelhados e relacionados, mas diferentes, que costumam ser associados às palavras “prova”, “provado” e “provar”. Mesmo pondo de lado aqueles menos relacionadas com o direito (v.g., a prova de geografia estava difícil!), sabe-se que a palavra pode ser usada para designar: a) a crença, gerada na mente do julgador, de que a afirmação feita pela parte quanto à realidade fenomênica é verdadeira (segundo a sentença, o autor conseguiu provar que houve prejuízo fiscal);b) os meios utilizados para gerar essa crença no julgador (a perícia é uma prova comum no âmbito tributário);c) o ato ou o conjunto de atos destinados a trazer ao processo os meios referidos em “b”, para produzir o resultado “a” (o juiz não permitiu à parte provar suas afirmações).É importante ter essas significações em mente, embora elas tenham zonas de interseção pouco nítidas, pois quando se cogita, por exemplo, de ônus da prova, se pode estar fazendo alusão ao ônus de arcar com as despesas inerentes a “c”, ou aos efeitos de não se lograr o resultado “a”, o que às vezes pode ter consequências diversas.¹⁵⁵

Corroborando o entendimento acima exposto, Maria Rita Ferragut doutrina:

Há de se registrar, ainda, que a verdade encontra-se ligada à prova na medida em que é por meio dela que se torna possível afirmar ideias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade ou certificar-se de sua exatidão jurídica. A prova deverá evidenciar a correspondência entre a proposição que alega a ocorrência ou inoocorrência de um fato e a que traz elementos probatórios. Por isso, a verdade, para o direito, é a lógico-jurídica: prova convincente criada e mantida segundo métodos processualmente legítimos. Isso basta, porque é o máximo que se pode obter.¹⁵⁶

¹⁵⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Revista da Faculdade de Direito**, Fortaleza, v. 34, n. 2, pp. 143-172, jul./dez. 2013.

¹⁵⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 20.

E é a prova jurídica, produzida dentro de um sistema jurídico, segundo suas próprias regras, que nos interessará aqui. Essa prova pode ser tanto aquela que, por exemplo, apoia lançamentos contábeis quanto as que dão respaldo ao lançamento tributário.

Como atividade destinada a demonstrar a verdade daquilo que se afirma como conhecido, a prova serve tanto ao Fisco como ao contribuinte. Geralmente, tem-se por mais conhecidas as provas que o Fisco deva produzir, pois ainda vale a máxima de que o ônus da prova cabe a quem alega.

Nesse sentido, a regra geral é que a autoridade tributária comprove os fatos que entende serem infrações sujeitas a lançamento de ofício (art. 149, CTN; art. 9º PAF, art. 923 RIR/99), sem prejuízo da produção de contraprova pelo sujeito passivo em relação aos fatos que ele alegar em resposta às intimações. Em diversas situações, a lei inverte o ônus da prova para o fiscalizado, por meio de presunções legais. Portanto, pode-se dizer que há uma divisão do ônus probante no processo administrativo tributário.

No que tange à classificação das provas, as mesmas podem ser divididas, quanto ao seu conteúdo, em diretas (representam de forma imediata a ocorrência do fato de implicações jurídicas) ou indiretas (representam a ocorrência de fatos secundários ou indiciários). Quanto ao sujeito que as emana, podem ser pessoais (originadas da afirmação de um indivíduo) ou reais (quando deduzidas da própria coisa). Segundo a forma, as provas podem ser documentais (tinta sobre o papel), testemunhais (depoimentos pessoais e orais), materiais (as próprias coisas atestam determinado acontecimento) e eletrônicas (arquivos digitais).¹⁵⁷

Sobre os meios de prova, importante se faz registrar aqui a importância das provas documentais, indiciárias e eletrônicas, haja vista a frequência e relevância de sua utilização no âmbito tributário.

Bem, indícios são sinais ou circunstâncias que se prestam como ponto de partida para as presunções relativas. Os indícios formam a base da prova indiciária, prova indireta que demonstra, por meio de fatos indiciários a existência ou não de um fato principal.

¹⁵⁷ FERRAGUT, Maria Rita, op. cit., p. 30.

As provas indiretas quando sugerem a ocorrência de um fato que se quer provar, por meio da qualificação das circunstâncias que o cercaram, passam a ser chamadas de provas circunstanciais.

Um exemplo de provas circunstanciais dá-se quando, para provar que uma pessoa física é o efetivo detentor de recursos movimentados em moeda estrangeira ou em contas bancárias de terceiros (“laranjas”), o auditor-fiscal coloca no processo um conjunto de elementos que indicam essa situação, tais como: sinais exteriores de riqueza, testemunho de que a pessoa vai seguidamente à agência bancária ou na casa do “laranja”, viagens ao exterior, relações de parentesco, entre outras. No entanto, as ocorrências não provam nada isoladamente, mas reforçam as provas diretas e as presunções.

É importante salientar que o antigo 1º Conselho de Contribuintes já se manifestou no sentido de que são válidos no processo administrativo fiscal – PAF todos os tipos de prova admitidos em Direito.¹⁵⁸

Nessa toada, o auditor-fiscal pode utilizar, no PAF, de provas obtidas em outras investigações (CPI, Banco Central, Polícia Federal, etc), desde que tenha o cuidado de verificar a licitude de sua obtenção e providenciar a transferência formal dos documentos mediante ato da autoridade competente, que pode ser, por exemplo, magistrado, presidente da CPI, delegado da Polícia Federal ou do Banco Central.

As presunções são ilações que se tiram de fatos conhecidos para se provar a existência de fato desconhecido. Nesse sentido, temos o entendimento de Raquel Cavalcanti Ramos Machado e Hugo de Brito Machado Segundo:

Veja-se que a presunção não é um meio de prova. A presunção é uma consequência de se considerar que algo foi “provado”. É um raciocínio lógico, uma inferência feita a partir de elementos de convicção imperfeitos, realizado naturalmente pelo cérebro humano²Dividem-se em relativas e absolutas.¹⁵⁹

¹⁵⁸ Acórdão 1º CC nº 107-04.846/98: IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – DIFERENÇA NA CONTA CAIXA – APURAÇÃO EM CONFRONTO COM BOLETINS DE CAIXA – INDÍCIOS – IMRPOCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

¹⁵⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Prova e verdade em questões tributárias. **RIDB**, Ano 3 (2014), nº 2.

Vitor Cassone e Maria Tereza Eugenio Cassone lembram que a única presunção legal absoluta é a contida no art. 185 do CTN. As demais seriam relativas.¹⁶⁰

A presunção legal é uma forma muito forte de comprovação do lançamento tributário. Exemplos de presunções legais temos vários, como, por exemplo, as dispostas no RIR/99 – Regulamento do Imposto de Renda, indicativas de omissão de receitas: arts. 55, XIII, 806 e 807 (acréscimo patrimonial a descoberto); art. 281, I (indicação de saldo credor de caixa) e III (manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada – passivo fictício); art. 283 (falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente).

As ficções são, por assim dizer, mentiras legais. São admitidas por lei e não admitem prova em contrário (isso não quer dizer que não se possa contestar). Exemplo: art. 33, VI, do Decreto 2.637/98 – Regulamento do IPI. É hipótese de ficção prevista em lei pois considera ocorrido o fato gerador que na realidade não ocorreu.

Outra categoria de prova é a emprestada. Existe nos casos em que um ente tributante se serve de elementos colhidos por outro ente tributante, por exemplo, para o fim de lavrar auto de infração na área de sua competência. O fundamento para tal aplicação encontra-se no art. 199 do CTN, porém há de haver uma certificação dos fatos por parte do ente que tomou emprestada a prova, pois a mesma fora recebida a título de indício, de acordo com os princípios aplicáveis do Processo Administrativo Fiscal (Decreto 70.232/75). Sobre o assunto, há julgado do STJ a respeito.¹⁶¹

¹⁶⁰ CASSONE, Vittorio., CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo tributário**: teoria e prática. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 318.

¹⁶¹ REsp 310.210/MG, STJ, 2ª Turma, Eliana Calmon, unânime, 20.8.2002, DJ 4.11.2002, p. 179

“L’histoire de l’impôt est intimement liée à l’histoire générale, à l’histoire économique certes, mais aussi et plus qu’on ne le croirait à la l’histoire politique. Il est peu d’institutions qui aient plus profondément marqué la vie des hommes, leurs relations et leurs progrès”. Gabriel Ardant.

5 DO DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

É necessário e também importante que se reforce a ideia aqui tratada neste trabalho de que o direito ao planejamento tributário é o direito ao planejamento tributário ou fiscal lícito, tanto na atividade de planejar quanto no resultado da mesma. Isto porque o planejamento tributário é visto aqui na sua acepção ampla, podendo designar o resultado ou atividade de forma lícita ou ilícita.

É escopo deste trabalho procurar demonstrar, por todos os meios de convencimento admitidos no Direito (e até mesmo na Contabilidade e Economia), que o contribuinte, ou toda uma gama de sujeitos passivos da relação tributária, têm o direito assegurado ao planejamento tributário ou fiscal lícito, assim entendido como a atividade de se examinar as formas pelas quais uma atividade econômica pode ser desenvolvida, escolhendo a que se mostre mais vantajosa do ponto de vista tributário, dentro das normas do ordenamento jurídico vigente.

5.1 Direitos Fundamentais

Penso ser por demais oportuno começarmos este item pelo que sejam e como se expressam os direitos fundamentais. Após, veremos as características e o contexto atual em que se inserem os direitos fundamentais no Brasil, mormente no que diz respeito a sua importância na temática deste trabalho.

O que são os direitos fundamentais? Existem dimensões ou gerações desses direitos? A expressão direitos fundamentais tem o mesmo significado de direitos humanos e direitos do homem?

Depois que se tomou conhecimento, após o final da II guerra mundial, dos horrores perpetrados durante o maior conflito armado da história da humanidade, é que a atenção

da humanidade voltou-se ao debate acerca da importância do valor dignidade humana. Foi percebido que o positivismo, do jeito que ora se apresentava, não resolveria sozinho as novas demandas por um maior respeito ao valor da vida, à liberdade e à dignidade humana.

A partir daí, os princípios começaram a adquirir valor de normas jurídicas, com sua dimensão fundamentadora e capaz de resolver conflitos de aplicação e interpretação normativos. O legalismo exarcebado deu lugar a uma nova ordem fundada na observância dos princípios, na normatividade dos direitos fundamentais e com o compromisso com a dignidade da pessoa humana.

Ao discorrer sobre a estrutura das normas de direitos fundamentais, o jurista alemão Robert Alexy nos revela a importância da distinção entre regras e princípios por constituir a chave para a solução dos problemas centrais da dogmática dos direitos fundamentais. Assim,

Ahora, hay que considerar su estructura. A tal fin, puede llevarse a cabo, numerosas distinciones teórico-estructurales. Para la teoría de los derechos fundamentales, la más importante es la distinción entre reglas y principios. Ella constituye la base de la fundamentación jusfundamental y es una clave para la solución de problemas centrales de la dogmática de los derechos fundamentales en el sistema jurídico. Es un elemento básico no sólo de la dogmática de los derechos de libertad e igualdad, sino también de los derechos a protección, organización y procedimiento y a prestaciones en sentido estricto. Con su ayuda, es posible hacer más transparentes problemas tales como el efecto en terceros y la división de competencia entre el Tribunal Constitucional y el Parlamento. La distinción entre reglas y principios constituye, además, el marco de una teoría normativo-material de los derechos fundamentales y, con ello un punto de partida para responder a la pregunta acerca de la posibilidad y los límites de la racionalidad en el ámbito de los derechos fundamentales. Por todo esto, la distinción entre reglas y principios es uno de los pilares fundamentales del edificio de la teoría de los derechos fundamentales.¹⁶²

George Marmelstein, em excelente obra sobre o assunto, nos diz,

(...) a ordem jurídico-constitucional de diversos países tornou-se centrada na dignidade da pessoa humana, fazendo surgir, dentro da comunidade jurídica, uma verdadeira teoria dos direitos fundamentais, cujas premissas são, em síntese, as seguintes: (a) crítica ao legalismo e ao formalismo jurídico; (b) defesa da posituação constitucional dos valores éticos; (c) crença na força normativa da Constituição, inclusive nos seus princípios, ainda que

¹⁶² ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Versión castellana de Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993,p.82.

potencialmente contraditórios; (d) compromisso com os valores constitucionais, especialmente com a dignidade humana.¹⁶³

Na mesma obra, o autor nos fala das características dos direitos fundamentais e a sua inserção na Constituição da República:

Possuem aplicação imediata, por força do art. 5º, § 1º, da Constituição de 88 e, portanto, não precisam de regulamentação para serem efetivados, pois são diretamente vinculantes e plenamente exigíveis. São cláusulas pétreas, por força do art. 60, § 4º, inc. IV, da Constituição de 88, e, por isso, não podem ser abolidos nem mesmo por meio de emenda constitucional. Possuem hierarquia constitucional, de modo que, se determinada lei dificultar ou impedir, de modo desproporcional, a efetivação de um direito fundamental, essa lei poderá ter sua aplicação afastada por inconstitucionalidade.¹⁶⁴

Há, todavia a questão básica em torno da qual o tema se desenvolve: o que são os direitos fundamentais e qual a sua dimensão?

O jurista Paulo Bonavides, em sua obra *Curso de Direito Constitucional*, preleciona que

Criar e manter os pressupostos elementares de uma vida na liberdade e na dignidade humana, eis aquilo que os direitos fundamentais almejam, segundo Hesse, um dos clássicos do direito público alemão contemporâneo. Ao lado dessa acepção lata, que é a que nos serve de imediato no presente contexto, há outra, mais restrita, mais específica e mais normativa, a saber: direitos fundamentais são aqueles direitos que o direito vigente qualifica como tais.¹⁶⁵

Uma definição mais abrangente, tendo em vista levar em conta não apenas o plano positivo mas também valores como dignidade da pessoa humana e limitação do poder, é mostrada da seguinte forma:

Os direitos fundamentais são normas jurídicas, intimamente ligadas à ideia de dignidade da pessoa humana e de limitação do poder, positivadas no plano constitucional de determinado Estado Democrático de Direito, que, por sua importância axiológica, fundamentam e legitimam todo o ordenamento jurídico.¹⁶⁶

¹⁶³ MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. 4. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014, p. 12.

¹⁶⁴ *Ibid*, pg. 15.

¹⁶⁵ BONAVIDES, Paulo, *op. cit.*, p.574.

¹⁶⁶ MARMELSTEIN, George, *op. cit.*, p.17.

Decorrentes, portanto, do princípio da supremacia da Constituição, os direitos fundamentais, por serem normas constitucionais, têm supremacia formal e material, o que lhes permite uma máxima efetividade.

Interessante perceber que a Constituição da República deixou em aberto a possibilidade de expansão do rol de direitos fundamentais, a teor do art. 5º, § 2º da CF/88. Não somente os direitos fundamentais podem estar dispostos no Título II do referido diploma mas podem estar até mesmo implícitos ou fora dela.

Alexandre de Moraes faz uma interessante observação acerca do caráter não absoluto dos direitos e garantias¹⁶⁷ fundamentais, asseverando que os mesmos não podem ser utilizados como verdadeiros escudos protetivos, não somente para a prática de atividade ilícitas mas também para a escusa da responsabilidade civil ou penal por atos criminosos. Ou seja, os direitos e garantias fundamentais não seriam ilimitados. E complementa, quando houvesse um conflito entre dois ou mais direitos ou garantias fundamentais, o intérprete deveria se utilizar do princípio da concordância prática ou da harmonização, de forma a combinar e coordenar os bens jurídicos em conflito.¹⁶⁸

Uma outra observação pertinente a se fazer é a de que direitos fundamentais não se confundem, ao contrário do que se possa pensar, com direitos do homem e direitos humanos. Direitos do homem são direitos ainda não positivados, direitos que servem de fundamento aos próprios direitos em si. Ao contrário dos direitos do homem, os direitos humanos estão positivados, porém no âmbito internacional.

Dado o caráter não exaustivo que o poder constituinte originário deu ao rol dos direitos fundamentais, a doutrina categorizou os direitos fundamentais em gerações. Posteriormente, o termo gerações foi substituído por dimensões, a fim de não caracterizar, ao se usar o termo gerações, uma sucessão cronológica.

Dessa forma nós temos como direitos fundamentais de 1ª dimensão os direitos relativos à liberdade, compreendidos os direitos civis e políticos. Como direitos de 2ª dimensão, os direitos sociais, econômicos e culturais. Os de 3ª dimensão são direitos da

¹⁶⁷ As garantias podem ser entendidas por uma dupla tradução: o direito dos cidadãos exigirem do poder público a proteção dos seus direitos e também no reconhecimento dos meios processuais adequados a essa finalidade.

¹⁶⁸ MORAES, Alexandre de. op. cit., p. 33.

fraternidade, ligados ao direito ao meio-ambiente, comunicação e desenvolvimento. Os direitos de 4ª dimensão são os direitos à democracia, informação e ao pluralismo.

A importância, portanto, da permuta dos termos gerações por dimensões revela-se, primordialmente, no fato de que os direitos expressos por uma geração não se extinguem com a geração seguinte. São os direitos fundamentais instrumentos aptos a fazer frente à atuação do gigantesca e poderosa do Estado.

5.2 Direitos fundamentais do contribuinte

Sobre o tema Direito Fundamentais, se bem observarmos sua evolução histórica, no que tange a sua positivação, reconhecimento de sua importância e valorização, é algo relativamente recente. Ainda por demais recente é a preocupação com os direitos fundamentais do contribuinte, visto que ainda não há muitas obras que tratam do assunto.

O relacionamento entre o Estado-fiscal e o contribuinte nem sempre foi pautado pela confiança, transparência e respeito. Exemplos disso há inúmeros, não somente pelos tributos serem vistos como forma de puro confisco mas também pela forma como eram cobrados ou pelo pouco ou quase nenhum retorno à sociedade na forma de prestação de serviços públicos de boa qualidade.

Desde a primeira relação havida entre o Fisco e o contribuinte até hoje, indubitavelmente, obtiveram-se muitos avanços. Infelizmente, muitas dessas conquistas foram obtidas com sacrifícios enormes, lutas e até mortes. No entanto, há ainda muito o que avançar, especialmente no Brasil onde o Direito Tributário, como sistema de normas jurídicas que limitam o poder de tributar do Estado, ainda é um ramo recente do Direito.

Desde a publicação do nosso código tributário em 1966, passando pela Constituição da República em 1988 até os dias atuais, muitas leis tributárias foram publicadas, instruções normativas proliferaram, tratados foram assinados, emendas constitucionais foram criadas, formando o que é hoje todo o arcabouço de normas tributárias existentes no País.

É deveras impressionante o número de portarias, instruções normativas, leis e decretos que o contribuinte brasileiro tem que estar a par para cumprir com zelo todas as obrigações tributárias a seu cargo. Ao lado disso, temos uma verdadeira terceirização da

fiscalização, tendo em vista a atribuição da responsabilidade tributária pelas retenções na fonte de impostos e contribuições.

A necessidade de acompanhar a dinâmica legislativa e outras exigências impostas ao contribuinte têm sido chamada de Direito-custo por João Damasceno e Alexandre Marques. Acrescentam os autores que a própria agravação da carga tributária eleva o custo-Brasil, o custo para se colocar à venda um produto ou disponibilizar um serviço ao consumidor. Esse ônus certamente irá influenciar, diga-se de passagem, o preço final, haja vista o ônus tributário incorrer, ao lado de outros custos, para a sua formação daquele.¹⁶⁹

Elidie Palma Bifano, ao falar da necessidade de regras claras que orientem as relações do Estado-fiscal e os contribuintes, comenta sobre a edição de um conjunto de normas que seriam objeto de documentos específicos, designados por Códigos ou Estatuto dos Contribuintes. Segunda ela, a consolidação dessas regras prestar-se-ia a assegurar o respeito aos direitos dos contribuintes e as formas pelos quais os mesmos deveriam ser exercitados.¹⁷⁰

Maria Alessandra Brasileiro de Oliveira, ao fazer uma digressão sobre os direitos fundamentais, chega aos direitos fundamentais dos contribuintes como pura decorrência lógica:

Na verdade, em uma visão atual, os direitos fundamentais têm de ser vistos sob o aspecto da sua multidimensionalidade. Os direitos fundamentais, mesmos os direitos de primeira dimensão, não são, suficientemente, na sociedade contemporânea, resguardados apenas com a abstenção do Estado, pois eles costumam demandar também uma interferência do Estado (autoridade), seja para coibir a ofensa a esses direitos praticados por terceiros (função de proteção perante terceiros), por outros cidadãos, individual ou coletivamente, seja fornecer meios necessários aos indivíduos de exercícios dos seus direitos; assumindo, assim, a feição de limitadores das liberdades individuais. Assim, os direitos fundamentais se expressam como limitadores de poder, seja aquele decorrente da autoridade, do Estado, seja decorrente do uso indiscriminado pelos indivíduos de suas liberdades individuais. (...) Desse modo, os direitos fundamentais também protegem os contribuintes contra os desmandos dos poderes públicos. O exercício da competência tributária, no Estado Democrático de Direito, exige a observância aos limites constitucionais,

¹⁶⁹ MIRANDA, Jorge Damasceno Borges de, LEMOS, Alexandre Marques Andrade. Planejamento tributário para empresas prestadoras de serviços em face das recentes alterações legislativas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 575-577.

¹⁷⁰ BIFANO, Elidie Palma. As violações aos direitos dos contribuintes e a edição de um código (estatuto) dos contribuintes. In: PARISI, Fernanda Drumond, TORRES, Heleno Tavares, MELO, José Eduardo Soares de. **Estudos de Direito Tributário**. vol.1. São Paulo: Malheiros, 2014, p.167.

manifestados por meio do fornecimento de mecanismos garantidores do respeito aos direitos subjetivos públicos dos indivíduos.¹⁷¹

Marcelo Figueiredo já nos fala dos “Direitos Humanos dos Contribuintes”, onde o mesmo questiona a respeito da existência de um contencioso tributário internacional onde o tema dos direitos humanos dos contribuintes tenha sido ventilado a favor do contribuinte-cidadão.¹⁷²

A fim de fazer face a todo esse imenso poder de que dispõe o Estado, o ordenamento jurídico vigente coloca à disposição do contribuinte direitos e garantias fundamentais, instrumentos vitais para transformar a relação que existe hoje, de poder, entre o contribuinte e o Estado, numa relação jurídica.

Os direitos fundamentais do contribuinte estão elencados na Carta Magna, todavia, não estão dispostos em um único Título, a exemplo da grande maioria dos direitos fundamentais estar no Título II, Dos Direitos e Garantias Fundamentais, do referido diploma. Estão também consubstanciados no Título VI, que trata da Tributação e do Orçamento. Exemplo disso é o rol de direitos positivados no Capítulo I, que trata do Sistema Tributário Nacional.

Na lição de Hugo de Brito Machado, o direito mais fundamental de todos é o direito à jurisdição, pois significaria um direito a ter direitos.¹⁷³ O direito à jurisdição está expresso no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição da República. Reza esse dispositivo que a “lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Por meio dele, o contribuinte pode interpelar o Poder Judiciário toda vez que se sentir prejudicado em algum direito ou mesmo para fazer valer algum direito que não esteja sendo observado.

Como corolário desse direito, existem ações típicas, de iniciativa do contribuinte, por meio das quais o seu direito é exercido perante o Poder Judiciário: ação anulatória de lançamento tributário, ação declaratória, ação de consignação em pagamento, ação de repetição do indébito, mandado de segurança, entre outras.

¹⁷¹ DE OLIVEIRA, Maria Alessandra Brasileiro, op. cit., pp. 339-341.

¹⁷² FIGUEIREDO, Marcelo. Breves notas sobre os chamados “direitos humanos dos contribuintes”. In: PARISI, Fernanda Drumond, TORRES, Heleno Tavares, MELO, José Eduardo Soares de (Coord.) **Estudos de Direito Tributário**. vol.1. São Paulo: Malheiros, 2014, p.223.

¹⁷³ MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 38.

Outro direito digno de nota é o direito à segurança, esta entendida como segurança jurídica, isto é, o direito à não alteração do passado a seu desfavor e à não surpresa quanto às relações futuras. Os princípios da Legalidade e da Irretroatividade cumprem bem esse papel de garantias ao direito de segurança jurídica.

O princípio da legalidade traz um dos comandos mais importantes a serviço de quem está no polo passivo da obrigação tributária. Quer dizer esse princípio que o tributo só pode ser exigido ou aumentado por meio de lei, lei essa em sentido restrito, ou seja, aquela que é o ato produzido pelo órgão estatal competente para exercer a função legislativa e também lei como norma jurídica. Como corolário desse princípio, existe o requisito da tipicidade, onde todos os elementos formadores da hipótese de incidência devem estar definidos em lei.

Outro princípio garantidor da segurança é o da irretroatividade da lei tributária. Os tributos, por esse princípio, não podem ser cobrados em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Interessante observarmos que esse princípio aplica-se mesmo aos chamados fatos geradores pendentes, os quais tiveram início mas ainda não se completaram. Foi por meio desse entendimento que a súmula 584 do Supremo Tribunal Federal¹⁷⁴ deixou de vigorar em virtude da mesma não ter sido recepcionada com o advento da CF/88, o qual já trazia em seu art. 150, III, a, o princípio da irretroatividade. A esse respeito, entendo ser o art. 105 do CTN incompatível com o princípio da irretroatividade tributária.

O direito fundamental ligado à justiça traduz-se, basicamente, nos seguintes vetores: a justiça expressa no tratamento isonômico e na capacidade contributiva. A isonomia, no entender de Hugo de Brito Machado, significa evitar decisões diferentes em face de situações idênticas às quais são aplicáveis às mesmas regras.¹⁷⁵

O princípio da capacidade contributiva, outra vertente do direito fundamental à justiça, revela-se na tributação de acordo com a capacidade que cada um tem de suportar o ônus fiscal, ou no entendimento de Roberto Wagner Lima Moreira, o princípio da capacidade contributiva “ revela-se no aspecto material do fato gerador. O aspecto

¹⁷⁴ Súmula 584, STF: Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.

¹⁷⁵ MACHADO, Hugo de Brito, 2009, op .cit., p. 86.

material consiste, objetivamente, no pressuposto, no limite máximo e no parâmetro do dever tributário”.¹⁷⁶

É muito importante salientar, diga-se de passagem, que o princípio da capacidade contributiva não é sinônimo de capacidade econômica. Hugo de Brito Machado, citando Moschetti, assevera que a capacidade econômica é apenas uma condição necessária para a existência da capacidade contributiva, pois esta seria a capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade.¹⁷⁷

O que, a meu ver, seria tão importante quanto a observância dos direitos fundamentais, é o exercício da consciência fiscal por parte do cidadão. A consciência fiscal traduz-se no pensamento de que todos nós pagamos tributos, seja por sermos contribuintes de direito ou contribuintes de fato da obrigação tributária.

A consciência fiscal pode ser estimulada por programas de educação fiscal cuja missão seria estimular a mudança de valores, crenças dos indivíduos como meio de possibilitar o efetivo exercício da cidadania e propiciar a transformação fiscal.¹⁷⁸

Essa consciência é, repito, de vital importância, pois, além de sermos todos nós contribuintes, temos que ter em mente o fato de que, como preleciona Regina Helena Costa, os tributos atingem em cheio dois direitos fundamentais de extrema importância dentro do modelo de Estado que escolhemos: o direito à propriedade e à liberdade.¹⁷⁹

Quanto ao primeiro desses direitos fica fácil verificar pois há tributos que incidem sobre o patrimônio enquanto a liberdade é alcançada pela tributação via indireta, de forma que a mesma modula o comportamento dos contribuintes.

¹⁷⁶ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Limites éticos e jurídicos ao planejamento tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 43.

¹⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito, 2009, op .cit., p. 87.

¹⁷⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. **Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF**. 4ª ed. vol.1. Brasília: ESAF, 2009, p. 27.

¹⁷⁹ COSTA, Regina Helena. In: PARISI, Fernanda Drumond, TORRES, Heleno Tavares, MELO, José Eduardo Soares de. **Estudos de Direito Tributário**. vol.1. São Paulo: Malheiros, 2014, p.235.

5.3 Do direito ao planejamento tributário como decorrência do direito ao livre exercício de qualquer atividade econômica

Tema central deste trabalho, o direito ao planejamento tributário é colocado em discussão, considerando-se, a priori, as seguintes perspectivas: o planejamento tributário ou fiscal, lícito, como direito do contribuinte; a atividade realizada no âmbito de um Estado democrático de Direito, inserto no sistema capitalista de produção; e o planejamento que leva em conta a realidade brasileira, com sua carga tributária e seu sistema tributário.

Dando início à discussão, apresento, primeiramente, as seguintes questões: o contribuinte tem realmente um direito assegurado a um planejamento tributário lícito? Em caso afirmativo, qual seria o fundamento desse direito? Esse direito seria absoluto?

O Estado constitucional moderno para chegar ao que é hoje um Estado Democrático-Participativo passou por sucessivas fases, começando pela modalidade Estado Liberal, que é o Estado constitucional de separação dos poderes e daí para a do Estado Social, que é o Estado constitucional dos direitos fundamentais.

Ao mesmo tempo em que passou a transferir, paulatinamente certas incumbências para a iniciativa privada, o Estado passou a assumir outros encargos, como, por exemplo, encargos sociais, como previdenciários, assistenciais e de saúde pública, e também outros, de natureza diversa, como, por exemplo, os subsídios, incentivos e financiamentos à certas atividades consideradas essenciais ao desenvolvimento econômico.

No Brasil, não foi muito diferente, tendo em vista a própria Constituição da República trazer, em seu bojo, entre outras espécies de normas, comandos programáticos, os quais orientam a ação do Estado em diversas áreas.

E para fazer frente a todas essas obrigações sociais e econômicas, o Estado necessita angariar recursos, não somente por meio de receitas originárias mas também pelas derivadas, nas quais os tributos estão insertos.

Os tributos, então, cumprem essa finalidade precípua, ao lado de outras, de fornecer meios ao Estado para cumprir suas obrigações com cada pessoa e a sociedade como um todo. Surge, então, uma relação onde o Estado proporciona bens e serviços públicos com os recursos advindos do patrimônio dos particulares.

Há, todavia, que se considerar que, a par disso, a vida tornou-se mais cara para as pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, devido à assunção também, cada vez maior, de obrigações, não somente com a profusão de tributos, mas com gastos de saúde, educação, alimentação, transporte, moradia e tantos outros. Ou seja, as pessoas sentem a necessidade de valorizar cada centavo dispendido. E quando esse dispêndio é feito de forma compulsória, como é o caso dos tributos, a atenção volta-se, não somente para o próprio bolso, mas também para a natureza do gasto público, o dinheiro escoado pelo ralo da corrupção e o tamanho da própria carga tributária.

Outro fator a se considerar no contexto contemporâneo, globalizado, é o papel do mercado no plano interno e internacional, onde os agentes econômicos, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, competem na busca pela maximização de seus lucros.

Não se poderia também deixar de comentar sobre a notória aversão aos tributos, advinda dos seguintes fatores: a carga tributária considerada excessiva, a inflação normativa (grande número de leis e complexidade das mesmas) e a instabilidade legal (sucessivas transformações pelas quais a legislação fiscal passa). Talvez tenha sido por isso que atribui-se a Albert Einstein a frase “a coisa mais difícil de se entender no mundo é o imposto de renda”.¹⁸⁰

Chamo ainda a atenção para o problema da burocracia tributária¹⁸¹, que ainda emperra a vida dos cidadãos honestos que se preocupam em cumprir com zelo os encargos

¹⁸⁰ CONWAY, Edmund, op. cit., p.90.

¹⁸¹ Sobre burocracia tributária, trago dois excelentes textos de jornais de grande circulação no País: “Burocracia atrai burocracia, que atrai burocracia, que eleva os custos para as empresas. Isso acontece no Brasil devido à parafernália tributária/fiscal excessiva, que, no geral, mais complica do que simplifica. O estudo da Fiesp é uma prova de que algo está errado no sistema fiscal e contábil do país. Mudar isso é fundamental para atrair investimentos estrangeiros. Nenhum investidor se sente atraído por um país que, além de cobrar muito, complica para pagar. O sistema tributário brasileiro apresenta problemas devido ao excesso e à complexidade das normas e ao elevado número de tributos. O resultado é que as empresas têm de deslocar para a atividade administrativa recursos que poderiam e deveriam ser usados na produtiva. O presidente do Sescon/SP (sindicato que reúne as empresas de serviços contábeis do Estado), Sérgio Approbato Machado Júnior, diz que o sistema tributário/fiscal do país é tão complexo que “a maioria das empresas não tem condições financeiras para atender às necessidades do fisco”. Para Machado, “mudar a estrutura atual exige um projeto de governo, e não apenas um programa da Receita”. Um exemplo de como a Receita complica é a instrução normativa nº 1.397, publicada na semana passada e que trata da adoção, no Brasil, do padrão contábil internacional (IFRS, na sigla em inglês). Essa instrução mantém um regime transitório de escrituração contábil, existente há mais de cinco anos, adiando a implantação de uma regra definitiva. A partir de 2014, passará a ser obrigatória a geração de duas escriturações contábeis: uma com base nas normas hoje em vigor e outra, para efeitos fiscais, com base nas normas contábeis de 31 de dezembro de 2007. Resultado: mais custo. Tudo indica que, mesmo com os avanços tecnológicos de um sistema como o Sped (Sistema Público de Escrituração Digital), nos próximos anos o custo adicional constatado pela Fiesp deverá ficar mais próximo de R\$ 7 do que de R\$ 6 para cada R\$ 100 pagos em

fiscais. Essa burocracia implica, conforme já comentado neste estudo, no custo-Brasil, impactando, conseqüentemente, na inflação de preços.

Somado a todos esses fatores, não se pode esquecer o impacto que a economia informal tem na vida empresarial, pois constitui um forma de concorrência desleal, haja vista não haver o pagamento de tributos, o que levará, aos que a praticam, à menores preços de mercado.

Por todo o exposto, surge a necessidade de se explorar, licitamente, todo o leque de opções para evitar, diminuir ou postergar o ônus fiscal ou tributário. Em se tratando dos empresários, a organização de seus negócios visando a profissionalização e a economicidade são considerados obrigatórios, tendo em vista o disposto na Lei 6.404/76 (Lei das Sociedade por Ações), em seu art. 153:

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

tributos”. Em CÉZARI, Marcos. Custo afasta investidores e tendência é ficar ainda mais alto. **Folha de São Paulo**. São Paulo. 25 set. 2013.

“Não é segredo que o Brasil está entre os piores países do mundo quando o assunto é custo, burocracia ou infraestrutura. É notório que empresas globais, ao se instalarem por aqui, encontram nessas dificuldades um obstáculo ao desenvolvimento de seus negócios. Tome-se o caso da Zara, companhia têxtil espanhola que se internacionalizou com coleções de giro rápido e custo acessível, o que demanda eficiência na gestão de estoques e na distribuição em escala mundial. Presente em 86 países, a empresa teve que repensar seu modelo para poder operar no Brasil. Percebeu, para começar, que a burocracia nos portos e os altos impostos tornavam impossível gerir a distribuição centralizada na Espanha. Por isso, teve que nacionalizar 40% de sua produção. Pela criação de empregos no Brasil, tal solução parece boa. É preciso considerar, porém, que o custo de produção interna mais alto, somado aos impostos, deixa os preços até 76% maiores. Marca popular em outros países, a Zara se fixou em um nicho mais rico no Brasil. Esse é o padrão. A americana GAP, popular mundialmente, acaba de abrir sua primeira loja no país com produtos entre 30% e 40% mais caros que nos EUA. A diferença, segundo a empresa, decorre de elevados custos de importação e logística. No fim das contas, o consumidor paga mais, e o empresário lucra menos. Tais exemplos evidenciam outro problema grave: o isolamento das empresas brasileiras. A competitividade passa pela integração às cadeias globais de produção, o que demanda tarifas de comércio baixas, logística eficiente e simplicidade tributária. Nada disso existe no modelo atual. Como a competitividade é baixa, busca-se proteger a indústria com mais isenções pontuais --que pouco adiantam-- e barreiras tarifárias --que terminam prejudicando o consumidor. A questão dos impostos assume lugar central na lista de problemas. Não só pelo nível elevado, mas sobretudo pela complexidade. No ano passado, a indústria de transformação gastou R\$ 24,6 bilhões somente com burocracia para pagar tributos --o dobro do que investiu em inovação. O Banco Mundial põe o Brasil em 156º lugar, entre 185 países, no quesito da dificuldade para saldar impostos. Uma empresa típica gasta nada menos que 2.600 horas por ano para quitar as obrigações tributárias, contra 176 horas na média dos países mais desenvolvidos. O Brasil jamais será competitivo se não se integrar ao mundo. O desafio é gigantesco, e não parece haver nos formuladores da política econômica determinação para alcançar esse objetivo”. Em, Burocracia excessiva, deficiências de infraestrutura e impostos elevados impedem que país se integre a cadeias globais de produção. **Folha de São Paulo**. São Paulo. 27 set. 2013.

Silvio Aparecido Crepaldi comenta que, antes de ser um direito, uma faculdade, o planejamento fiscal revela-se obrigatório para todo bom administrador. E acrescenta que, no futuro, ações por perdas e danos por parte de acionistas prejudicados pela omissão do administrador em perseguir o menor ônus tributário decorrente de inatividade nessa área poderão vir a acontecer.¹⁸²

As despesas empresariais, e aí se incluem as despesas tributárias¹⁸³, devem ser planejadas de forma a permitir a expansão e crescimento do negócio. Tão essencial quanto um planejamento econômico, técnico, comercial ou de mercado, o planejamento tributário é aquele que visa à eficiência em seu campo.

Ninguém se organiza para pagar mais tributos, isso é verdade. Num mercado cada vez mais competitivo, das modernas relações empresariais, não só a gestão tributária mas o próprio planejamento tributário passou a ser necessidade básica. E esse planejamento visa à eficiência, que em termos de dispêndio, significa pagar menos, dentro dos limites da lei.

Obviamente que, apesar desta prática de organização dos débitos tributários ser praticamente permitida em todas as formas jurídicas do mundo, tanto a atividade de planejar quanto o resultado da mesma, não podem ser feitos de forma ilimitada.

Feita essa breve explanação econômica e social de motivos, passemos a analisar, sobretudo, o aspecto jurídico da questão. Segundo a concepção de Edmar de Oliveira Andrade Filho, o planejamento tributário envolve o manejo inteligente do Direito Positivo e do mundo dos negócios.¹⁸⁴

No âmbito, portanto, do Direito Positivo, encontramos no Título VII (Da ordem econômica e financeira), Capítulo I (Dos princípios gerais da atividade econômica), o art. 170, caput, da Constituição da República, que nos traz um dos fundamentos jurídicos do planejamento tributário, qual seja, o princípio da livre iniciativa. Mais adiante, no inciso IV e parágrafo único do mesmo artigo, vemos, respectivamente, a livre

¹⁸² CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 72.

¹⁸³ As despesas tributárias, formam, ao lado das despesas administrativas, de pessoal, com vendas e financeira as despesas operacionais, item redutor na apuração do lucro líquido do exercício (contábil), base para apuração do lucro real (fiscal).

¹⁸⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. IRPJ e CSLL: Planejamento tributário por indução legal: a amortização do ágio nas reorganizações societárias. In: PEIXOTO: Marcelo Magalhães (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 517.

concorrência e a garantia do livre exercício da qualquer atividade econômica, salvo nos casos previstos em lei.

Sobre o princípio da livre concorrência, Hugo de Brito Machado doutrina:

Para conseguir condições que lhe permitam competir no mercado, o cidadão só não pode violar a lei. Pode, sim, escolher as formas de agir que sejam menos gravosas do ponto de vista tributário. A escolha contrária é que seria absurda, até porque contrária à própria natureza das coisas. E como a liberdade de fazer essas escolhas é de todos, evidentemente é compatível, sim, com a livre concorrência.¹⁸⁵

Já no art. 5º, inciso II da Carta Magna, temos o princípio da legalidade, e no inciso XXII do mesmo artigo a garantia ao direito à propriedade, todos eles como sustentação legal do direito ao planejamento tributário.

Desta forma, Hugo de Brito Machado assevera:

A garantia constitucional do princípio da propriedade privada impõe a existência do tributo, mas impõe também limitações ao exercício do poder de tributar. Assim é que, além das limitações constitucionais ao poder de tributar, já de todos conhecidas, expressamente estabelecidas no texto da Constituição, podem ser enunciadas outras limitações, que neste se encontram explícitas. Entre estas, a garantia de que as autoridades da Administração Tributária não podem interferir na gestão das empresas, determinando o que estas podem e o que não podem fazer; o que é necessário e o que não é, para influir, com tais interferências, na formação de relações tributárias.

Todos esses dispositivos constitucionais acima são os fundamentos jurídicos do direito ao planejamento tributário lícito e não podem, em nenhuma hipótese, ser desconsiderados pelo aplicador da lei quando da análise do planejamento realizado pelo contribuinte.

Pois bem. Além dos princípios da ordem econômica, existem outros que a doutrina elenca como suporte da atividade de planejamento. Segundo o magistério de Andrea Nogueira Neves e Priscila Farisco Rocha Leite, os princípios da legalidade e da autonomia da vontade tutelam o valor da segurança jurídica e do interesse privado, da liberdade empresarial, da livre iniciativa, da liberdade de trabalho e da busca do lucro econômico, que, segundo as autoras, encontram-se implícitos na Constituição da República em seu art. 170.¹⁸⁶

¹⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito, 2009, op .cit., p. 137.

¹⁸⁶ NEVES, Andrea Nogueira; LEITE, Priscila Farisco Rocha, 2005, op. cit. , pp.66-67.

A propósito, o valor segurança jurídica é um dos principais pilares à disposição dos contribuintes contra o arbítrio estatal. A segurança jurídica impede a tributação de surpresa e tem no princípio da irretroatividade o comando que evita a tributação baseada em fatos geradores que se deram antes do início de vigência da lei instituidora do tributo.

Outro comando que traduz o valor da segurança jurídica é o princípio da Legalidade tributária, o qual impede que qualquer tributo seja criado ou majorado sem que lei em sentido restrito o estabeleça.

Dando continuidade à exposição dos fundamentos jurídicos, encontramos no CTN a vedação da tributação por analogia, inserta no art. 108, § 1º. Esta regra é um reforço, por assim dizer, ao princípio da Legalidade tributária, haja vista vedar qualquer iniciativa de criação de tributos sem que seja por intermédio de lei. Também é garantia do contribuinte no que tange à segurança jurídica.

O direito ao planejamento tributário, como vimos, tem seu fundamento jurídico, além do fato de existir um direito a um planejamento tributário se considerarmos a realidade social e econômica brasileira, com sua carga tributária e seu sistema econômico pelo qual se optou quando se promulgou a Carta Magna.

Contudo, esse direito não é absoluto. Quando estudamos os princípios no capítulo referente à estrutura da norma, vimos que existem outros princípios sobre os quais o dever de pagar tributos se assenta, parecendo se contrapor ao direito ao planejamento.

Os princípios da solidariedade (art. 3º, I, da CF/88), capacidade contributiva (art. 145, § 1º) e isonomia (art. 150, II, da CF/88) mostram que o direito ao planejamento não é ilimitado. Sobre esse aparente confronto, Reinaldo Pizolio explica,

A solução, parece-nos, haverá de se dar pela composição dos referidos princípios constitucionais – composição somente possível mediante a análise do caso concreto e com obediência ao devido processo legal, no que se refere ao procedimento de desconsideração do negócio jurídico – de forma que, em dada situação, impor-se-á o prestígio aos cânones da legalidade e da segurança jurídica, hipótese na qual a aplicação da norma geral antielisão revelar-se-á inconstitucional; ao passo que, em outra situação, será dada prevalência aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da solidariedade social, na qual a aplicação da norma poder-se-ia dar sem macular a integridade do sistema constitucional.¹⁸⁷

¹⁸⁷ PIZOLIO, Reinaldo. Norma geral antielisão e possibilidades de aplicação. In: PEIXOTO: Marcelo Magalhães (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 157.

A análise do caso concreto revela-se por demais importante, conforme veremos quando dos estudos de casos, em capítulo próprio.

5.3.1 Planejamento tributário abusivo

Como já tivemos oportunidade de comentar, o planejamento tributário, em sua acepção mais ampla, pode resultar de atos lícitos ou ilícitos. O limite, portanto, do planejamento tributário aceito é a licitude, além da qual o planejamento realizado tornar-se-á abusivo.

A ilicitude estará configurada no cometimento de atos ou negócios tipicamente evasivos, como a fraude, o dolo, a sonegação tributária, simulação e a dissimulação, figuras essas já vistas em nosso estudo. Decidimos pela não colocação no rol acima as figuras do abuso de formas e da falta de propósito negocial por entendermos não aplicáveis ao nosso ordenamento jurídico.

Note-se que, apesar de não aceitas pela doutrina dominante e também por colidirem com os princípios da legalidade e segurança jurídica e também por irem de encontro com a vedação expressa ao uso da analogia para se exigir tributos não previstos em lei, veremos que, mesmo assim, o abuso de formas, de direito e a ausência de propósito negocial foram considerados no julgamento do caso abaixo.

Este item tratará do que se chama de excessos. Excessos esses cometidos pelos contribuintes no uso de sua liberdade e autonomia para planejar. Embora tais excessos tenham sido combatidos pelo Estado, vê-se, mais uma vez, que a solução encontrada para reprimi-los foi adotar uma postura elástica do que seja simulação ou usar como “pano de fundo” o uso do abuso de direito, figura essa já condenada por Alfredo Augusto Becker, quando disse que os juízes e tribunais não teriam o poder de condenar determinada utilização do Direito sob o fundamento de que ele é imoral, mas tão somente se dito uso moral ou imoral for ilegal (ilícito).¹⁸⁸

O que se deve ter em mente é a busca do equilíbrio, algo preconizado por Aristóteles em tempos antigos: não se deve abusar do direito de planejar mas também não se pode condenar qualquer planejamento tributário pelo simples motivo de que não há propósito negocial ou a forma jurídica escolhida não foi a referendada pelo Estado-fisco.

¹⁸⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 6ªed. São Paulo: Noeses, 2013, p.158.

5.3.1.1 Exemplos de planejamentos tributários abusivos

O que se propõe mostrar neste item do trabalho são exemplos de planejamentos tributários já julgados no âmbito administrativo e judicial. Não faremos aqui uma análise pormenorizada do caso ou mesmo um estudo dele. O intuito é mostrar casos reais, as alegações envolvidas e o resultado dos mesmos.

A consideração sobre a importância da apresentação de casos e a sua repercussão no âmbito dos tribunais judiciais e administrativos proveio da ideia contida na obra *Os precedentes judiciais no constitucionalismo brasileiro contemporâneo*, do jurista e professor Juraci Mourão Lopes Filho, que assim colocou:

Gradativamente, o ensino jurídico, com seus manuais didáticos, recorre com maior ênfase às manifestações jurisdicionais para delinear o conceito e alcance dos institutos jurídicos, tomando-as por dados de definitiva relevância.¹⁸⁹

E são essas manifestações jurisdicionais que tornam mais visível o contorno e alcance de institutos e conceitos aqui tratados pois ficam, a meu ver, melhor explicitados quando confrontados em situações reais.

5.3.1.1.1 Caso Grendene

O caso Grendene talvez seja o mais emblemático caso envolvendo segmentação de receita (renda), caso esse em que foram discutidos temas como evasão, propósito comercial, abuso de direito, simulação e fraude, tendo tido desfecho nas áreas administrativa e judicial. Trata-se, a bem da verdade, de um *leading case*, pois a partir deste julgado, começaram a se traçar limites ao planejamento tributário lícito e o que se pode e o que não pode ser feito quando se busca economia tributária, nas suas mais diversas formas.

A Grendene foi autuada pela fiscalização federal em 1985, relativa à irregularidades detectadas no ano-calendário de 1981.

¹⁸⁹ LOPES FILHO, Juraci Mourão. **Os precedentes judiciais no constitucionalismo brasileiro contemporâneo**. Salvador: Editora JusPODIVM, 2014, p. 22.

A fim de que se entenda melhor o caso, a empresa vendia seus produtos diretamente à 08 (oito) empresas coligadas, de propriedade dos diretores da própria Grendene.

A autuação baseou-se no art. 157, § 1º do RIR/80 – Regulamento do Imposto de Renda¹⁹⁰, onde se alegou subfaturamento de parcela das vendas da Grendene, a qual realocava tal parcela da renda tributável a uma ou mais das oito empresas, de modo a transferir o seu lucro tributável.

A Grendene S/A Calçados e Componentes era tributada pelo lucro real enquanto suas oito coligadas (Alpene, Comerfar, Money, Trio, APN, Nepealex, Silver, Comercial) eram pelo lucro presumido.

A empresa autuada impugnou o lançamento efetuado por meio do recurso nº 89.806 interposto contra a Delegacia da Receita Federal em Caxias do Sul – RS. O recurso foi julgado então pela então Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a qual proferiu acórdão nº 103-07.260, assim ementado:

IRPJ – TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS – EVASÃO FISCAL . Há evasão ilegal de tributos quando se criam oito sociedades de uma só vez, com os mesmos sócios que, sob a aparência de servirem à revenda dos produtos da recorrente, têm, na realidade, o objetivo admitido de evadir tributo, ao abrigo de regime de tributação mitigada (lucro presumido).

¹⁹⁰ Art. 157 – A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.

§1º - A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional (...).

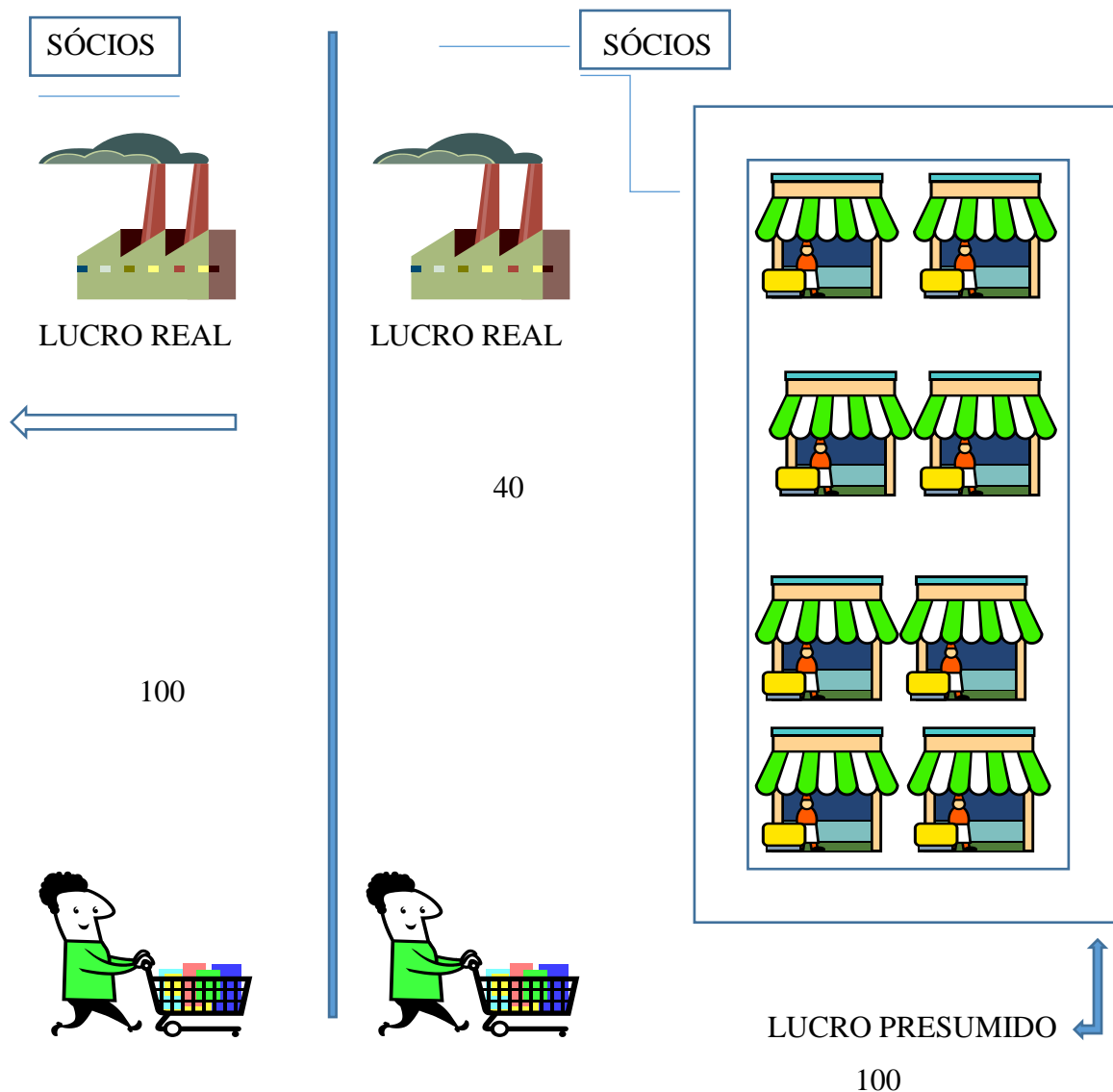


Figura 8 – Caso Grendene . Segregação da atividade em duas ou mais PJ

Importante se faz mencionar os principais pontos levantados pelo relator do processo ao negar provimento ao recurso do contribuinte: a) a existência das oito empresas tinha por única e exclusiva finalidade a de diminuir o lucro tributável da Grendene S/A; b) as empresas comerciais não possuem estrutura, instalações e tudo o mais que uma empresa necessita para exercer suas atividades; quatro empresas não possuíam sequer um funcionário, e as restantes tinham um funcionário cada uma; c) há substancial diferença de preço entre as notas fiscais de vendas emitidas pela Grendene para as empresas comerciais recém-criadas e destas oito para os revendedores; d) a Grendene reduzia suas receitas de faturamento com a venda de seus produtos por meio

de repasse dessas mercadorias a preços muito inferiores às oito empresas recém-criadas, sendo que essas últimas venderiam as mercadorias pelo preço supostamente de mercado.

Com o desfecho na esfera administrativa desfavorável ao contribuinte, a disputa foi levada ao Poder Judiciário - Juízo Federal da 5ª Vara do Rio Grande do Sul, por meio de Ação Anulatória de Débito Fiscal contra a União em que a empresa contestou, em apertada síntese, que os atos praticados por ela e pelas oito empresas não configurariam omissão de receitas por não se enquadrarem em nenhuma das hipóteses do RIR/80 (arts. 158, 180 e 181) e também quanto à base de cálculo da autuação pois o valor autuado desconsidera o ICM incidente sobre a diferença de preços (entrada e saída de mercadorias), além de não computar os custos próprios de cada empresa (aluguel, luz, salários, etc), o que reduziria o lucro tributável de forma considerável.

A sentença de 1ª instância deu provimento parcialmente favorável ao pedido, reduzindo o valor do débito tributário. Inconformada, apelou ao antigo TFR – Tribunal Federal de Recursos. O acórdão concluiu pela anormalidade na constituição das oito pessoas jurídicas por entender que foram constituídas de uma só vez e no mesmo dia, pelas mesmas pessoas físicas, que por sua vez são sócias da autora. As oito empresas também possuem o mesmo endereço da própria autora, sendo que o frete contratado para levar as mercadorias da Grendene para as oito empresas não pode ser aceito como despesa dedutível.

Também fora considerado no acórdão que, sob a ótica formal, não houve qualquer irregularidade jurídica. Porém, as oito empresas foram criadas apenas para dar lucro à autora, não possuindo finalidade própria. No voto do relator do acórdão, foi chamada atenção para a quebra do princípio da igualdade no tratamento tributário e que houve desvirtuamento do propósito (finalidade).

Quanto ao débito fiscal, o valor exigido pelo Fisco tratava-se de lucro não tributável, tendo em vista a quantificação da mera diferença entre entradas e saídas nos livros fiscais de ICM, base essa ainda não computada pelas deduções permitidas.

Concluindo: por unanimidade, deu-se provimento parcial ao recurso apenas para diminuir o valor do crédito tributário, porém restando consideradas a omissão de receitas caracterizada pela criação de empresas fingidas, que, na realidade, só existiam no papel, havendo, portanto, a caracterização de simulação. Vê-se, portanto, que existiu abuso. O endereço das oito empresas era o mesmo da Grendene, e mesmo assim, houve escrituração de despesas de frete.

5.3.1.1.2 Caso Muffatão

Outro caso bastante emblemático diz respeito à subscrição de ações com ágio ou mais comumente conhecido como “casa e separa”.

Neste exemplo de planejamento tributário, duas ou mais pessoas jurídicas ou até mesmo físicas se unem para a realização de um determinado propósito comercial. Após um determinado período, aquelas mesmas pessoas se desfazem da sociedade e se separam.

As partes envolvidas entram, formalizam ou constituem uma sociedade, onde uma das partes entra com cotas ou ações da empresa que será vendida e a outra parte entra com dinheiro, por meio do aporte de recursos financeiros através da capitalização daquela sociedade, normalmente com ágio.

Após, as partes se separam e cada qual leva consigo o ativo que a outra parte ingressou ou aportou anteriormente.

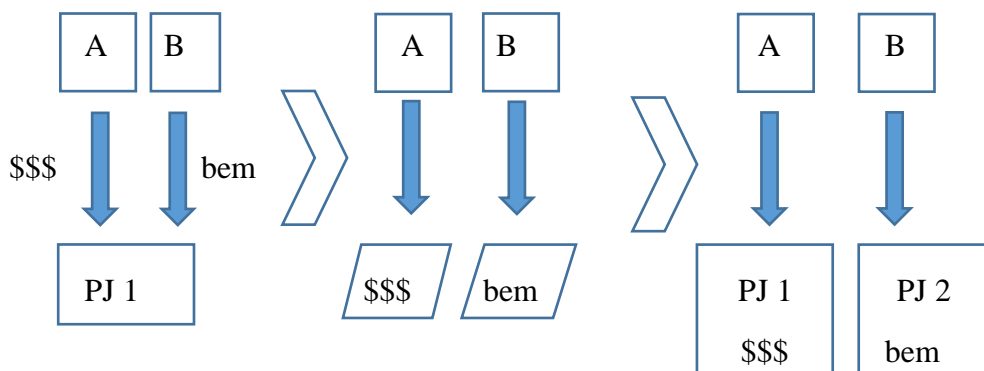


Figura 9 – Caso Muffatão. Operação “casa-e-separa”.

A fiscalização da Receita Federal do Brasil autuou a sociedade Pedro Muffato e Cia Ltda. relativamente ao IRPJ e CSLL, exercício 2000 com base na não apuração do ganho de capital decorrente da venda de bens do ativo permanente da sociedade.

Segundo dados colhidos do Auto de Infração, o conjunto de operações se deu da seguinte forma.

A empresa Sonae Distribuição Brasil S/A firmou com Pedro Muffato, Pedro Muffato Júnior e David Guilherme Muffato, um “Contrato de Investimento, Segregação de Interesses e Outros Pactos”, pelo qual assumiu as atividades varejistas da empresa atuada, que anuiu com a operação.

Pedro Muffato, Pedro Muffato Júnior e David Guilherme Muffato constituíram a empresa Muffatão Master S/A (Master), com capital social de R\$ 5.000,00.

A Muffatão ingressou no quadro societário da Master, subscrevendo e integralizando ações pelo valor nominal, em bens, direitos e dívidas, ou seja a totalidade dos ativos empregados na exploração da atividade de comércio varejista, ato que elevaria o capital social da Master para R\$ 5.732.318,00.

A cronologia da operação se deu assim:

- 06 de outubro de 1999: foi constituída outra empresa, qual seja, a Comercial Atacadista PML Ltda., com capital social de R\$ 1.000,00, tendo como sócios as pessoas físicas Pedro Muffato, Pedro Muffato Júnior e David Guilherme Muffato.
- 11 de outubro de 1999, às 9 horas: em Assembléia Geral Extraordinária, aprovou-se aumento do capital social da Master para R\$ 6.635.475,00, em decorrência da subscrição integral de 898.157 ações pela Sonae Distribuição Brasil S/A, tendo cada ação o valor nominal de R\$ 1,00, com preço de emissão de aproximadamente R\$ 40,80, totalizando R\$ 36.649.298,31, sendo R\$ 898.157,00 destinados à conta capital e R\$ 35.751.141,31, destinados à conta de reserva de capital. Ou seja, houve pagamento de ágio em percentual superior a 4.000%.
- 11 de outubro de 1999, às 10 horas: foi realizada nova Assembléia Geral Extraordinária da Master, aprovando a cisão parcial da sociedade, com a versão imediata de R\$ 36.649.295,00, para a empresa Comercial Atacadista PML Ltda., e a saída dos sócios Pedro Muffato, Pedro Muffato Júnior e David Guilherme Muffato, permanecendo em conta corrente da Master a diferença de R\$ 3,31. Em decorrência desta cisão, o capital social da Master foi reduzido para R\$ 898.157,00, representado pelas 898.157 ações, todas de propriedade

da Sonae Distribuição Brasil S/A, que assim passou a ser a única acionista da Master.

- 11 de outubro de 1999, às 14 horas (Cascavel/PR - sede da Master): foi aprovada, em Assembléia Geral Extraordinária, a incorporação da empresa pela Sonae Distribuição Brasil S/A. Referida incorporação veio a ser formalizada em 25 de outubro de 1999, sendo avaliado o patrimônio líquido da Master em R\$ 5.072.352,74.
- 11 de outubro de 1999, às 16 horas (Porto Alegre/RS - sede da Sonae Distribuição Brasil S/A): foi realizada nova Assembléia, com a aprovação do protocolo de incorporação da Master, cujo patrimônio líquido foi estimado em R\$ 5.973.569,00.
- 11 de outubro de 1999: através da Vigésima Nona Alteração Contratual, foi realizada a incorporação da Comercial Atacadista PML Ltda. pela Muffatão, bem como o cancelamento das 5.732.318 cotas que a Muffatão havia integralizado no capital social da Master e que foram transferidas, quando da cisão, para o capital social da Comercial Atacadista PML Ltda.

O valor de R\$ 30.885.040,00, correspondente à diferença entre o valor adquirido pela Muffatão com a incorporação da PML Ltda. (R\$ 36.617.358,00) e o valor investido na Master (R\$ 5.732.318,00), foi contabilizado diretamente na conta de Reservas de Capital¹⁹¹, sem transitar pelas contas de resultado e sem ser oferecido à tributação.

Para a Fiscalização da Receita Federal ficou mais que demonstrada por meio das provas colhidas e levadas aos autos do processo administrativo fiscal de exigência do crédito tributário que a sequencia de atos acima descritos caracterizou simulação por meio da qual o negócio teria a aparência de subscrição de ações com ágio mas que, na verdade,

¹⁹¹ As Reservas de Capital são constituídas de valores recebidos pela companhia e que não transitam pelo Resultado como receitas, por se referirem a valores destinados a reforço de seu capital, sem terem como contrapartidas qualquer esforço da empresa em termos de entrega de bens ou de prestação de serviços. Constam como tais reservas o ágio na emissão de ações, a alienação de partes beneficiárias e de bônus de subscrição. Essas são transações de capital com os sócios. Em face da classificação das Reservas de Capital, como definido no § 1º do art. 182 da Lei n° 6.404/76, Patrimônio Líquido com redação alterada pela Lei n° 11.638/07, e no § I do art. 6 da Instrução CVM n° 319/99, o Plano apresenta as seguintes contas nesse subgrupo: Ágio na emissão de ações, Reserva especial de ágio na incorporação, Alienação de partes beneficiárias e Alienação de bônus de subscrição. IUDÍCIBUS, Sergio de et al. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 349.

o negócio verdadeiro era a compra e venda firmado pela Sonae e Muffatão (aquisição das atividades de comércio varejista da Muffatão, incluindo suas instalações, estoques e créditos, deduzidos os débitos operacionais decorrentes destas atividades, sem o pagamento dos tributos incidentes sobre o ganho de capital).

Por conta da caracterização dos atos simulados, o Fisco federal exigiu os tributos – IRPJ e CSLL devidos sobre a operação de ganho de capital, juntamente com multa qualificada de 150%, sem prejuízo do envio da formalização de Representação Fiscal para Fins Penais, por crime contra a ordem tributária.

A empresa autuada, Pedro Muffato e Cia. Ltda., apresentou sua defesa, alegando que os negócios jurídicos realizados pelas partes não são proibidos por lei, tendo sido realizado às claras. Aduziu que os negócios, além de não terem prejudicado terceiros, foram realizados sem qualquer falsidade, engano ou ocultação. A multa, segundo o contribuinte, deve ser anulada tendo em vista não ter havido intuito de fraude.

O caso foi decidido pela 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, no julgamento do Recurso nº 138.166, assim ementado:

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO – Devidamente demonstrado nos autos que os atos negociais praticados deram-se em direção contrária a norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN), cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a real operação.

SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é.

IRPJ – GANHO DE CAPITAL – Considera-se ganho de capital a diferença positiva entre o valor pelo qual o bem ou direito houver sido alienado ou baixado e o seu valor contábil, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

MULTA AGRAVADA – Presente o evidente intuito de fraude, cabível o agravamento da multa de ofício prevista no inciso II, art. 44, da Lei nº 9.430/96.

LANÇAMENTOS DECORRENTES – CSLL – A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, no que couber, ao lançamento decorrente, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

Recurso provido parcialmente.

O relator do caso, Conselheiro Valmir Sandri, ao analisar a subscrição de ações emitidas com ágio, para definir se houve ou não simulação, destacou os seguintes pontos: muitas das operações foram realizadas no mesmo dia, em horários seguidos, o que pode indicar uma combinação entre as partes com vistas à criação de um negócio simulado. Na hipótese, o negócio simulado foi utilizado para encobrir o negócio dissimulado de interesse das partes, qual seja, a venda dos bens do ativo permanente. O negócio jurídico realizado pelas partes, portanto, caracteriza-se por ser uma *simulação relativa*.

Assim entende Silvio Rodrigues:

Verifica-se a presença de algumas constantes, que são os requisitos caracterizadores dos defeitos em questão. Assim, por exemplo, o propósito de enganar terceiros; o recurso a um meio indireto e ostensivo para alcançar um fim que remanesce encoberto e diferente do declarado; o fato de o meio escolhido provir sempre da declaração livre e consciente de todos os participantes do negócio defeituoso, embora este não seja por eles querido em seus efeitos normais. De fato, para que ocorra a simulação faz-se necessária a presença dos seguintes requisitos: a) acordo entre os contratantes, que no mais das vezes se apresenta por meio de uma declaração bilateral da vontade; desconformidade consciente entre a vontade e a declaração, pois as partes não querem o negócio declarado, mas tão somente fazê-lo aparecer como querido; c) propósito de enganar terceiros.¹⁹²

A defesa argumentou que o negócio efetivado não pretendeu e nem enganou terceiros e, portanto, se mesmo assim fossem declarados simulados, os mesmos estariam eivados de nulidade, o que não caberia o lançamento pelo Fisco.

Trata-se de uma afirmação parcialmente verdadeira pois, de fato, os negócios simulados são nulos, porém, verificada a simulação, a situação verdadeira (a oculta), é que a lei irá coibir, protegendo os interesses de terceiros acaso prejudicados (art. 167, § 2º, CC), o que significa que a tributação cairá sobre a negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico verdadeiro.

¹⁹² RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil**. Parte geral.v.1. São Paulo: Saraiva, 2003, p.296-297.

Esquecendo-me do que fica para trás e prosseguindo para as coisas que me estão diante, prossigo para a meta, para o prêmio da soberana vocação de Deus em Jesus Cristo”. Paulo de Tarso.

6 ESTUDOS DE CASOS

Este capítulo aborda estudos de casos reais, onde são feitas análises dos argumentos jurídicos envolvidos, deixando um pouco de lado o perfil abstrato e até mesmo um tanto superficial do ensinamento puramente teórico para focarmos em algo mais objetivo, completo e conclusivo.

É preciso termos também como parâmetro o conhecimento das decisões dos tribunais, dos colegiados administrativos e do próprio Fisco a fim de se melhorar a tomada de decisões e construir um modo de pensar no tocante ao planejamento tributário administrativo e judicial.

O Direito aplicável, portanto, constitui-se em ferramenta indispensável a todos os estudiosos do Direito, aos contadores, empresários que desejam melhor estruturar seus negócios e também para aqueles que militam na área fiscal.

A metodologia utilizada está consubstanciada na apresentação do caso, resumo do processo, ementa do julgado e a análise, fundamentada em todos os assuntos até aqui vistos. Quando houver matéria contábil a ser melhor explicitada, esta estará comentada nas Notas.

6.1 Caso Carlos Roberto Massa (Ratinho)

O caso do apresentador de televisão Carlos Roberto Massa, mais conhecido como Ratinho, é aquele caso típico de contrato de pessoas jurídicas cujo objeto se refere à atuação pessoal de um dos sócios.

6.1.1 Apresentação do caso. O caso Ratinho envolveu o apresentador de televisão Carlos Roberto Massa e a emissora de TV SBT – Sistema Brasileiro de Televisão. Neste caso, o

apresentador constituiu uma sociedade juntamente com sua esposa, a Massa & Massa Ltda, na qual o mesmo era sócio majoritário.

A fiscalização da Receita Federal do Brasil autuou o apresentador, pessoa física, exigindo rendimentos que deveriam ter sido imputados ao apresentador nesta qualidade e não como rendimentos de pessoa jurídica, ou seja: requalificou os rendimentos oriundos da prestação de serviços, colocando-os como rendimentos recebidos como pessoa física e não como recebidos de pessoa jurídica.

6.1.2 Resumo do processo

O contribuinte pessoa física impugnou tempestivamente o auto de infração e o caso foi parar na Delegacia da Receita Federal de Julgamento, em Curitiba/PR, na 4ª Turma. A DRJ entendeu que os serviços artísticos foram prestados de maneira personalíssima pelo apresentador e que, portanto, deveriam estar sujeitos à Declaração de Ajuste da Pessoa Física – DIRPF, sendo tributados à alíquota de 27,5%.

Por meio de recurso voluntário, o caso foi analisado pela 4ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes que assim entenderam: não houve o extremo de se desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade Massa & Massa Ltda pois desnecessária. Houve sim a desconstituição de atos jurídicos aparentes ou seja, a transferência dos rendimentos recebidos por pessoa jurídica para pessoa física, verdadeira beneficiária de fato.

Consideremos agora, resumidamente, os argumentos levantados pela Fisco e pelo apresentador.

Pelo Fisco: o objeto do contrato é a atuação do sócio majoritário da empresa contratada em programas televisivos da contratante, na qualidade de apresentador/entrevistador; o contrato prevê que tais serviços somente podem ser prestados pelo sócio majoritário da contratada; o contribuinte também atua em campanhas publicitárias divulgadas pela mídia (rádio, televisão, imprensa), formalizando com as empresas contratantes termo de licença de uso de imagem do artista “Ratinho”; o contrato firmado entre a emissora SBT e a sociedade Massa & Massa Ltda. era, na realidade, um contrato de trabalho, na medida em que restou comprovada a existência, entre os contratantes, de um verdadeiro vínculo empregatício, diante do caráter pessoal do

trabalho que era prestado pelo apresentador Carlos Roberto Massa, o “Ratinho”, pelo que os rendimentos recebidos por este deveriam ser declarados como rendimentos decorrentes do trabalho assalariado, tributados pelas regras previstas para a pessoa física.

Pelo contribuinte: o fisco se utilizou da teoria da desconsideração da personalidade jurídica¹⁹³, para tributar a pessoa física do apresentador, ao fundamento de que seria ilícita a utilização de uma empresa para enquadrar os rendimentos recebidos por pessoa física em uma tributação menos onerosa; a relação jurídica contratual existente entre Carlos Roberto Massa e Massa & Massa Ltda. gira em torno de uma parceria comercial para a exploração e desenvolvimento do personagem e da marca “Ratinho”, os quais não são de titularidade do contribuinte autuado, mas sim da empresa Massa & Massa Ltda; não há vínculo empregatício entre o contribuinte e a emissora TVSBT; a empresa Massa & Massa é responsável pela gestão de negócios, valorização e proteção das marcas, cessão das marcas, consultoria nos contratos firmados, busca e negociação de novos clientes; sociedade Massa & Massa possui estrutura organizacional para consecução de seus fins, tendo gastos médios de R\$ 1.000.000,00 por ano para seu funcionamento e gastos médios de R\$ 500.000,00 com funcionários nos últimos anos; os rendimentos obtidos pela Massa & Massa não decorrem da prestação de serviços por parte do autuado, mas do desenvolvimento do contrato de parceria comercial envolvendo os mais diversos elementos jurídicos e econômicos.

6.1.3 Ementa

NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA -

Se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só questão preliminar como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

RENDIMENTOS DE PRESTAÇÃO INDIVIDUAL DE SERVIÇOS – APRESENTADOR/ANIMADOR DE PROGRAMAS DE RÁDIO E TELEVISÃO – SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA –

São tributáveis os rendimentos do trabalho ou de prestação individual de serviços, com ou sem vínculo empregatício, independentemente a tributação da

¹⁹³ Observando a decisão de nossos tribunais, podemos verificar que o instituto de desconsideração da personalidade jurídica ou *disregard doctrine* foi considerado como sendo aplicável aos casos de mau uso ou abuso da pessoa jurídica que visassem burlar a incidência de tributos e com a justificativa de que o art. 135 do CTN previa a sua aplicação.

denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Desta forma, os apresentadores e animadores de programas de rádio e televisão, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terão seus rendimentos tributados na pessoa física, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.

APLICAÇÃO DE LEI SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR – AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO –

Inaplicável o art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, a fatos geradores pretéritos, uma vez que dito dispositivo legal não possui natureza interpretativa, mas sim instituiu um novo regime de tributação.

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITA TRIBUTADA NA PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA – COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA –

Devem ser compensados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – CARÁTER CONFISCATÓRIO – INOCORRÊNCIA –

A falta de insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidade legais. Desta forma, é perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de vedação ao confisco.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

6.1.4 Análise do julgado

A nossa Constituição da República traz como um dos princípios ensejadores da liberdade econômica a livre iniciativa, a valorização do trabalho e a função social da propriedade. Nesse contexto, existe a plena liberdade de organização das empresas para o exercício de atividades econômicas. O limite para tal liberdade é o respeito ao ordenamento jurídico vigente, em especial aos ditames da própria Constituição.

Não há, a meu ver, qualquer impedimento às pessoas jurídicas à prestação de serviços de natureza personalíssima, desde que o exercício da profissão constitua elemento de empresa, a teor do art. 966 do Código Civil.

Um dos argumentos levantados a favor da tributação dos rendimentos na pessoa física do apresentador foi o de se tratar de direitos de personalidade, como se esses fossem exclusividade de pessoas físicas. Existe Súmula do STJ, porém, afirmando ser passível à empresa sofrer dano moral,¹⁹⁴ o que se leva a entender que às empresas também se aplicam normas que regulam o direito à imagem.

Não havia, como quiseram entender os doutos conselheiros do CARF, vínculo empregatício entre o SBT e o apresentador Ratinho, à vista do art. 3º da CLT, por faltar o requisito de subordinação jurídica.

A propósito: os julgadores firmaram entendimento no sentido de não ser aplicável ao caso o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 por entenderem que o dispositivo só poderia retroagir se tivesse caráter meramente interpretativo.¹⁹⁵

Deve-se agora perquirir sobre a existência ou não, no caso, de simulação, absoluta ou relativa.

Colaciono aqui o entendimento de Natanael Martins:

Em linhas gerais, a lei civil entende por simulação a criação de um negócio jurídico aparente com o objetivo de ocultar a existência ou inexistência de um outro que lhe é subjacente. Caso a declaração de vontade externada preste-se a aparentar um negócio jurídico quando, na verdade, não há nenhum, tem-se a simulação absoluta. Por outro lado, caso exista um negócio jurídico subjacente ao externado e que se quer ocultar, tem-se a simulação relativa.¹⁹⁶

O art. 167, §1º do Código Civil define que ocorre o fenômeno da simulação nos negócios jurídicos quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diferentes daquelas a quem realmente se conferem ou transmitem. Esse é, portanto, o exemplo que o Código fornece de interposição de pessoas. Ou seja, no caso em análise, seria como se o prestador de serviços fosse pessoa distinta daquela que formalmente presta o serviço.

¹⁹⁴ Súmula 227, STJ: A pessoa jurídica pode sofrer dano moral.

¹⁹⁵ Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

¹⁹⁶ MARTINS, Natanael. Considerações sobre o planejamento tributário e as decisões do Conselho de Contribuintes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira.(Coord.) **Grandes questões atuais de Direito Tributário**. v. 11. São Paulo: Dialética, 2007, p. 328.

Em havendo caracterizada a simulação, desconsideraria-se o contrato celebrado entre as pessoas jurídicas para incluir o verdadeiro prestador do serviço, como sujeito passivo da relação tributária.

No caso em tela, não restou caracterizada a simulação, pois a empresa existiu não só formalmente mas houve também houve a prestação de serviços para outros contratantes, caracterizando assim seu regular exercício. Pelo voto do próprio Conselheiro José Ribamar fora feita afirmação nesse sentido. Também não restou demonstrado confusão patrimonial ou desvio de finalidade.

Por não ter havido prova de simulação, por não haver óbice quanto ao fato de pessoas jurídicas prestarem serviços de natureza personalíssima, por não ter havido vinculação empregatícia, entendo que o planejamento tributário fora realizado dentro dos limites da licitude.

6.2 Caso Focom Fomento Comercial Ltda

O caso Focom é um caso que envolveu incorporação às avessas e compensação de prejuízos fiscais.

6.2.1 Apresentação do caso

O caso envolveu a incorporação da Focom Fomento pela Focom Factoring. A Focom Factoring utilizou-se dos prejuízos fiscais¹⁹⁷ acumulados para compensar com os lucros das atividades da Focom Fomento.

¹⁹⁷ A partir de 01/01/1996, a compensação de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL estão disciplinadas, respectivamente, pelos arts. 15 e 16 da Lei 9.065/95. Em ambas as compensações, a base de cálculo dos tributos não poderá ser reduzida em mais de 30%. No caso do imposto de renda, se o lucro real antes da compensação é de R\$ 100.000,00, a compensação de prejuízo não poderá exceder R\$ 30.000,00. Em relação aos prejuízos e às bases negativas da CSLL de anos-calendário anteriores, não há diferença entre o lucro real trimestral e o balanço ou balancete de suspensão ou redução de pagamento. Ambas as formas de apuração terão que observar o limite de 30% na compensação. A diferença surge nos prejuízos fiscais do ano-calendário em curso. A pessoa jurídica que paga o imposto de renda com base no lucro trimestral, se apurou prejuízo fiscal no mês de março, a compensação com lucro real dos trimestres seguintes não poderá reduzir o lucro em mais de 30%. A pessoa jurídica que paga trimestralmente o imposto de renda pelo cálculo estimado, no balanço ou balancete de suspensão ou no balanço anual em 31 de dezembro, poderá compensar integralmente os prejuízos fiscais e as bases negativas da CSLL de

A Focom Factoring foi autuada pela Receita Federal do Brasil, a qual exigiu desta o IRPJ – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas relativo aos anos-calendário 1998 e 1999, juntamente com multa qualificada de 150%, por considerar que houve fraude na incorporação e consequente utilização dos prejuízos fiscais.

6.2.2 Resumo do processo

As origens do caso são as que se seguem. Agosto de 1987: Constituição da Focom Fomento Comercial Ltda, cujo objeto social é a assessoria na intermediação de financiamento e compra de faturamento, empresa esta do mesmo grupo do Itaú, também proprietário da Philco Tatuapé Radio e da Philco – Televisão Ltda. Agosto de 1994: a Philco vende ativos para a Itautec Philco S/A. Dezembro de 1987: a Philco adquire da Itaú Promotora de Vendas Ltda. Cotas da Focom Comercio, passando a controla-la. Fevereiro de 1988: A denominação da Philco passou a ser Focom Total Factoring Ltda – Focom Factoring, cujo objeto social também mudou, passando a ser a realização de operações de factoring. Março de 1998: a Focom Fomento passou a ser subsidiária integral da Focom Factoring. Incorporação da Focom Fomento pela Focom Factoring.

Argumentos do Fisco: o Fisco entendeu que a Philco encerrou as operações em agosto de 1994 e que, em dezembro de 1997, a sociedade não possuía ativos, funcionários

determinados meses do ano-calendário com os lucros de outros meses do mesmo ano. HIGUCHI, Hiromi, 2013, op. cit, pp.26-37.

ou faturamento, mas apenas um saldo de prejuízos fiscais. Num contexto global, até a data da incorporação, argumentou que os negócios formalizados eram diversos dos negócios reais. Entendeu que a incorporação da Focom Fomento pela Focom Factoring seria meramente formal. A operação real seria a incorporação da Focom Factoring pela Focom Fomento.

Argumentos do contribuinte: alegou o contribuinte que não existe no ordenamento jurídico a vedação à incorporação de sociedade lucrativa por sociedade deficitária e inativa. O contribuinte juntou à defesa várias decisões administrativas que suportam seus argumentos.¹⁹⁸

O voto da relatora, Sandra Faroni, foi no sentido de dar provimento ao recurso do contribuinte, no sentido de não caracterização da operação de incorporação como simulação.

De acordo com a relatora, foram esses os motivos ensejadores de seu voto: segundo ela, para a caracterização da simulação, é essencial que a operação não possa ser realizada em decorrência de algum óbice legal ou de qualquer outra natureza, sendo irrelevantes o objetivo final das partes assegurar a compensação dos prejuízos e os efeitos econômicos de uma ou outra alternativa de incorporação.

6.2.3 Ementa

IRPJ - SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO.- Para que se possa materializar, é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de "evasão ilícita." (Ac. CSRF/01-01.874/94).

IRPJ- INCORPORAÇÃO ATÍPICA- A incorporação de empresa superavitária

¹⁹⁸ Perceba-se que a lei veda a compensação de prejuízos fiscais da incorporada pela incorporadora (art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87 – art. 514 do RIR/99). Tal regra jamais incidiria sobre a compensação de prejuízos da incorporadora com lucro da incorporada, como ocorre no caso da incorporação às avessas. A proibição constante na regra esculpida pelo Decreto-Lei surgiu da evidência de que inúmeras reorganizações societárias eram realizadas sob a intenção de se adquirir empresas com prejuízos fiscais acumulados sem arcar com tais prejuízos, compensando-os, com substancial economia de tributos.

por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando negócio jurídico indireto.

Decisão: Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.

6.2.4 Análise do julgado

A análise feita pela relatora do caso resumiu bem a questão: a solução do caso passa pela verificação da ocorrência ou não de simulação. A meu ver, no geral, em casos de licitude de planejamentos tributários, vai um pouco mais além: passa pela verificação também da ocorrência de dolo e fraude.

A operação em tela configura não um caso de simulação mas um típico negócio jurídico indireto. A diferença entre estes dois institutos reside no fato da ilicitude estar presente na simulação, tendo em vista a mesma carregar a falsidade e ocultação de negócios diversos dos exteriorizados.

A característica do negócio indireto é a sua peculiaridade no tocante aos demais negócios tidos por “usuais”. Não existe falsidade na operação mas uma busca por um resultado diferente se usado o negócio tido por usual.

O que motivou o voto da relatora do caso Focom foi a inexistência pela legislação brasileira de vedação à economia fiscal por conta de um propósito negocial válido. Além de não ter havido ilegalidade na operação de incorporação, toda ela fora feita sem vícios simulatórios.

Um critério que de há muito vem sido utilizado no âmbito dos tribunais administrativos é o da substância sobre a forma ou *substance over form* dos americanos. Por esse critério, prevaleceria o conteúdo dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes sobre a forma jurídica adotada.

Nada contra o uso desse critério. O que acontece é que as cortes administrativas, principalmente a partir de 2003, vem utilizando o critério da substância sobre a forma para decidir casos, e não apenas como um indicador, um sinalizador de um possível planejamento tributário ilícito. O que se quer dizer é: esse critério deve servir apenas para reforçar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, já porventura caracterizados pelo julgador.

Da mesma forma acontece com o instituto do abuso de direito, pois mesmo estando amparado pelo art. 187 do Código Civil, este não pode ser utilizado como fundamento caracterizador de planejamentos tributários ilícitos, pois o efeito desse instituto teria que estar disposto em lei tributária. Nesse sentido, ver art. 109 do CTN.

Todo esse entendimento acima exposto fundamenta-se na maior garantia já posta aos contribuintes, não só aos brasileiros mas de todo o mundo ocidental: o princípio da legalidade.

Não se pode usar como fundamento para se desconsiderar ato ou negócio jurídico praticado por contribuinte apenas com base ,por exemplo, na falta de propósito negocial. O contribuinte não se organiza para pagar mais tributos. Ninguém faz isso. Seria um contrassenso.

O que deve ocorrer é que, institutos não amparados pela lei, em sentido restrito, frise-se, como o propósito negocial, que são usados com a finalidade de operar os princípios da capacidade contributiva e isonomia, devem apenas servir como baliza ao intérprete da lei.

Não há também, se fizermos todo um apanhado das decisões do CARF, um padrão, um critério uniforme a ser seguido no julgamento dos planejamentos tributários. O que se revela é uma tendência ao uso, cada vez mais frequente, de critérios não previstos nas leis, como propósito negocial, abuso de formas e do *substance over form*.

Também no âmbito do Poder Judiciário, em decisões recentes, o critério econômico preponderante sobre a forma tem sido utilizado, a exemplo dos tribunais administrativos. Nesse sentido, o REsp 946.707.

Em todo caso, o voto da relatora do caso Focom e do restante do colegiado (vencedor o contribuinte por unanimidade) deu-se de acordo com o ordenamento jurídico vigente, não contrariando os critérios objetivos da legislação em vigor.

Apreende-se de todos os casos aqui apresentados, seja nos exemplos citados de planejamento tributário abusivo como nos estudos de casos feitos neste capítulo, que o CARF vem “alargando” o conceito de simulação, seja ela absoluta ou relativa.

O que o Conselho de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda vem fazendo é considerar como simulação todo e qualquer ato praticado sem lastro em prova, prova essa

de que o ato praticado foi aquele efetivamente desejado pelo contribuinte, ou a desconformidade entre a vontade consciente e a exteriorizada.

A partir daí, começa-se a surgir entre os planejadores, observadores que são das decisões administrativas, uma espécie de “manual” sobre o que se deve e o que não se deve fazer nos planejamentos tributários.

Sobre esse assunto, Leonardo Freitas de Moraes Castro teceu algumas interessantes observações sobre o que deve e o que não deve ser feito (do’s and don’t’s) na elisão fiscal.¹⁹⁹ Trata-se de um rol de atitudes, uma espécie de “método” a ser seguido por contribuintes que não desejam ver seus planejamentos tributários serem desconsiderados pelas autoridades administrativas. É o caso de se estar com a razão numa disputa mas, devido à forma como se expõe seus argumentos, acaba-se por perder “essa razão”.

Nesse sentido, vemos Acórdãos que, tratando do mesmo tema, incorporação às avessas, chegaram a resultados diferentes.²⁰⁰

Esse cuidado na forma ou no modo como a operação será executada também foi lembrado pelo tributarista Douglas Yamashita, segundo o qual, “ pode-se extrair uma valiosa lição de planejamento tributário: o modo pelo qual uma operação é executada é muito mais importante do que os passos da operação em si”.²⁰¹

¹⁹⁹ CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Caso Grendene: limites à realocação de renda entre empresas do grupo e reflexões sobre provas de dolo, fraude e simulação no planejamento tributário atual. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. **Planejamento tributário: análise de caos**. 2ª ed. São Paulo: MP Ed., 2014, pp.58-63.

²⁰⁰ Acórdãos CSRF/01 nº 02.107 e CSRF/01 nº 01.857.

²⁰¹ YAMASHITA, Douglas. Limites à economia de tributos: da teoria legal à prática. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. São Paulo: Lex Editora, 2007, pp.91-92.

7 CONCLUSÃO

No mundo atual, vemos a tentativa das administrações tributárias de coibir as tentativas do contribuinte de evitar o surgimento do fato gerador da obrigação tributária, postergar seu cumprimento ou reduzir seu montante.

Quando essas ações são ilícitas, não há maiores problemas, pois não há o que se questionar em termos de cumprimento do dever fiscal. No entanto, a par da tendência do Fisco de aumentar a arrecadação, o contribuinte também vai tomando, a cada dia que passa, uma maior consciência fiscal, da qual decorre um maior planejamento de suas ações no campo tributário.

Outrora, não havia mecanismos sofisticados de planejamento tributário nem tanto estudos sobre o tema, pois simplesmente repassava-se o ônus da carga tributária para os preços dos produtos e serviços.

No entanto, com o fenômeno da globalização e aumento da concorrência e do próprio custo de vida, o planejamento tributário deixou de ser uma opção para tornar-se uma necessidade tendo em vista o cenário de estabilização da economia e a dificuldade de repasse do ônus tributário para o consumidor final.

Por meio desse planejamento, passaram a existir variadas formas de economia fiscal, fruto da inteligência e criatividade das pessoas, natural, portanto, esse desejo de organização para fins de economia e racionalização de processos produtivos. Passou-se, assim, a maiores investimentos em planejamento tributário.

Daí, vem toda uma reação do Estado, criando meios para fazer frente a essa economia, colocando todo o peso de sua mão para coibir planejamentos. Em países de tradição do *common law*, talvez até não haja maiores discussões e dificuldades à

implementação de mecanismos antielusivos, tendo em vista a flexibilização do princípio da legalidade.

Porém, em países de tradição *civil law*, a legalidade se impõe como garantia inafastável.

Nesse cenário, em que se digladiam o Estado-fisco e o contribuinte, acredito haver exageros de ambas as partes. Do lado do Estado, há desprezo pelas garantias dispostas ao contribuinte-cidadão, conquistadas a duras penas, fruto da evolução histórica pela qual passaram os direitos e garantias fundamentais.

O Estado, ao não conseguir impor limites ao seu próprio tamanho e não conseguir combater de forma eficaz os desvios de dinheiro público, volta sua estrutura pesada e forte para esmagar o direito ao planejamento tributário usado pelos contribuintes, planejando esse fruto do direito ao seu exercício.

O contribuinte, por sua vez, e isso não há como negar, pelos exemplos aqui dados, abusa desse direito, ao se utilizar de formas ilícitas, evadidas de simulação, fraude e dolo para fazer valer sua vontade.

Exageros existem em toda interação humana e em todo lugar do planeta. Mas, não é por isso que vá se negar ao contribuinte o direito ao planejamento tributário como decorrência do direito ao livre exercício de qualquer atividade econômica. Esse direito, como vimos, tem fundamento jurídico, contábil e também econômico.

Vimos que a Constituição da República e o próprio CTN dão suporte jurídico a esse direito. Quanto ao fundamento econômico, o princípio da Economia que afirma que o padrão de vida de um País depende de sua capacidade de produzir bens e serviços certifica o direito ao planejamento, tendo em vista essa capacidade depender da otimização e redução de custos a que toda atividade econômica requer. Na Contabilidade, esse direito está fundamentado no cuidado que todo administrador probo deve ter na condução de sua empresa.

Resumiremos, enfim, as conclusões a que chegamos, com fundamento em tudo o que foi exposto nos capítulos precedentes.

No capítulo 2 vimos as considerações gerais sobre tributação e a relação do tema planejamento tributário com o Direito Tributário. Em síntese, mostramos que o Direito Tributário é um sistema de normas e esse sistema tem a finalidade precípua de limitar o poder tributário do Estado. O poder do Estado de tributar foi visto no âmbito da Teoria do Estado e Finanças Públicas. O Estado passou por fases e essas fases influenciaram o modo como que interveio na Economia. O conceito de Estado não se confunde com o conceito de governo. O Estado brasileiro é de Direito pois rege-se por leis e é democrático pois essas leis são elaboradas por representantes do povo. A Democracia é um fundamento de legitimidade. Várias teorias apontam a finalidade do Estado. Entre estas, há a de promover a igualdade econômica, motivo esse pelo qual o Estado invade a propriedade dos particulares por meio da tributação. À essa “invasão”, o Direito Tributário coloca limites.

O Direito Tributário inter-relaciona-se com a Economia e a Contabilidade, onde essas bases de conhecimento humano fornecem subsídios para uma melhor compreensão do arcabouço tributário.

O sistema tributário brasileiro carece de eficiência e provoca distorções na economia. A carga tributária brasileira está numa das mais altas do mundo entre os países em desenvolvimento.

No capítulo 3 estudamos a estrutura da norma tributária. Vimos que as normas jurídicas são expressas por princípios e regras. Alguns autores, como Humberto Ávila, colocam uma terceira espécie, os postulados. O direito ao planejamento tributário está ancorado no princípio da livre iniciativa, o qual expressa outro mandamento, o da livre concorrência. O Estado, por vezes, desprestigia o escalonamento hierárquico normativo, ao alterar certos conceitos estabelecidos em normas superiores, com o intuito de aumentar a arrecadação. A hipótese de incidência é a descrição em lei da situação que, se vir a acontecer no mundo dos fatos, faz nascer a obrigação tributária.

O capítulo 4 traz conceitos atinentes ao estudo do planejamento tributário e suas principais figuras. O conceito utilizado nesta obra é o conceito amplo, fruto da atividade humana de planejar, atividade essa que pode redundar em algo lícito ou ilícito. É afastado aqui o critério temporal como validador do planejamento tributário lícito e adotado o da licitude. A Elisão é vista como o conjunto de procedimentos dentro da licitude apta a obter economia tributária enquanto a evasão situa-se no campo do ilícito. A Elusão é a

Elisão artificial, configurada em atos que estão entre o lícito e o ilícito mas que, a depender do caso, podem configurar planejamento tributário abusivo.

Como figuras típicas elusivas, o abuso de direito, de formas, o negócio jurídico indireto e a ausência de propósito negocial. O abuso de direito e o de formas, por seu caráter vago, tem a sua aplicabilidade prejudicada tendo em vista o emprego de subjetivismo por parte do intérprete da norma. O negócio jurídico indireto não pode ser considerado ilícito pois constitui-se numa outra forma de se moldar o negócio, por outros caminhos. Por seu turno, a ausência de finalidade negocial também não pode ser considerada ilícito pois a finalidade exclusivamente tributária, por exemplo, pode ser sim um dos objetivos válidos do planejamento tributário.

As figuras tidas como ilícitos tributários também foram abordadas, como a simulação, fraude, sonegação, dissimulação. Tanto a simulação absoluta quanto a relativa – dissimulação, são ilícitos e devem ser combatidos. O que está acontecendo no âmbito dos tribunais administrativos, por exemplo, é o emprego de um conceito mais elástico de simulação, isto por falta de norma regulamentadora para coibir a Elusão.

A fraude, definida pela Lei 4.502/64, traz um conceito com uma carga de subjetividade e, por conseguinte, prejudica o valor segurança jurídica, tendo em vista fazer prevalecer a discricionariedade sobre a tipificação das condutas fraudulentas. A fraude vista como ilícito é aquela em que o sujeito suprime ou altera elementos do mundo fenomênico.

A norma geral antielisiva, da forma como está, sem regulamentação, caracteriza-se como norma antievasiva, pois no seu texto está expresso o combate a dissimulação do fato gerador. Tem eficácia de norma limitada. A tentativa feita de regulamentação foi malsucedida haja vista a inserção de figuras tipicamente elusivas, como o abuso de formas e a ausência de finalidade negocial como fatores de desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes.

Desde então, a Administração Tributária vem se utilizando de subterfúgios para fazer valer a desconsideração de procedimentos elusivos, como ampliação do conceito de simulação e dissimulação, lastreados em indícios de abuso de direito e de formas, na presença de negócio indireto e na falta de motivo negocial.

Já havia, não se pode olvidar, o emprego das chamadas normas antielisivas específicas, ao lado do emprego concomitante das presunções legais, pelo Fisco, para coibir o emprego do planejamento tributário.

Defende-se aqui neste trabalho a edição de uma norma geral antielusiva com o propósito de frear a insegurança jurídica reinante e diminuir a possibilidade de sanções ao contribuinte por falta de uma norma que estabeleça o que é permitido e o que não é.

No capítulo 5 foi comentado sobre os direitos fundamentais e os direitos fundamentais dos contribuintes. Foram elencados diversos instrumentos à disposição destes para fazer valer o direito ao planejamento tributário como os valores segurança jurídica, direito à jurisdição, princípio da legalidade , irretroatividade, proibição de criação e aumento de tributos por meio da analogia e tantos outros. A base do direito ao planejamento tributário foi mostrada também neste capítulo ao falarmos dos princípios constitucionais da atividade econômica. De todo esse ferramental jurídico, o que tornará mais efetivo o uso do direito ao planejamento tributário é a formação da consciência fiscal, pois não se pode esquecer que todos nós somos contribuintes, seja de direito ou de fato.

Ainda no capítulo 5 foram mostrados exemplos de planejamentos tributários abusivos, onde o contribuinte, nitidamente, abusou de suas prerrogativas e assim, adentrou no campo do ilícito.

Por fim, no capítulo 6, foram feitos estudos de casos. Foram apresentados dois casos reais, onde foram feitas análises sob a ótica do direito vigente.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Versión castellana de Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. IRPJ e CSLL: **Planejamento tributário por indução legal**: a amortização do ágio nas reorganizações societárias. In: PEIXOTO: Marcelo Magalhães (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

ÁVILA, Humberto. **A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade**. Revista Diálogo Jurídico. Salvador, ano I, vol. I, nº 04, jul 2001.

_____. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BARRETO, Paulo Ayres, TAKANO, Caio Augusto. Entre o Direito Tributário e a Nova Contabilidade: a Questão da Tributação dos Dividendos na Lei 12.973/2014. In: **Grandes questões atuais de direito tributário**. v. 19. São Paulo: Dialética, 2015.

BERGEL, Jean-Louis. **Teoria geral do direito**. Tradução de Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

BIFANO, Elidie Palma. As violações aos direitos dos contribuintes e a edição de um código (estatuto) dos contribuintes. In: PARISI, Fernanda Drumond, TORRES, Heleno Tavares, MELO, José Eduardo Soares de. **Estudos de Direito Tributário**. vol.1. São Paulo: Malheiros, 2014.

BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do direito**. Tradução de Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

_____. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Maria Celeste C. J. Santos. 6ª ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

. **Teoria geral do Estado**. São Paulo: Malheiros, 2015.

BORBA, Claudio. **Direito tributário**: teoria e questões. 24ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p.100.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. **Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF**. 4ª ed. vol.1. Brasília: ESAF, 2009.

Burocracia excessiva, deficiências de infraestrutura e impostos elevados impedem que país se integre a cadeias globais de produção. **Folha de São Paulo**. São Paulo. 27 set. 2013.

CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. **Hermeneutica e Argumentação**. Uma contribuição ao estudo do Direito. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

CAMPOS, Candido H. **Prática de planejamento tributário**. Como fazer planejamento tributário. São Paulo : Quartier Latin, 2007.

CARVALHO, Cristiano de. Breves considerações sobre elisão e evasão fiscais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Cristiano de. Princípios e consequências. A teoria da escolha racional como método de ponderação. In: ELALI, André, MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, TRENNEPOHL, Terence.(Coord). **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

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

CASSONE, Vittorio., CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. **Processo tributário**: teoria e prática. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CASTRO, Aldemario Araujo. Norma geral antielisiva. Constitucionalidade e outros aspectos constitucionais relevantes. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Caso Grendene: limites à realocação de renda entre empresas do grupo e reflexões sobre provas de dolo, fraude e simulação no planejamento tributário atual. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. **Planejamento tributário**: análise de caos. 2ª ed. São Paulo: MP Ed., 2014.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Anotações sobre o sistema tributário brasileiro. In: ELALI, André, MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, TRENNEPOHL, Terence.(Coord). **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

CÉZARI, Marcos. Custo afasta investidores e tendência é ficar ainda mais alto. **Folha de São Paulo**. São Paulo. 25 set. 2013.

CHRISTOVÃO, Daniela, WATANABE, Marta. **Guia Valor Econômico de Tributos**. São Paulo: Editora Globo, 2002.

CINTRA, Carlos Cesar Souza. Particularidades manifestadas pela disciplina jurídica fundamental da tributação no Brasil. In: ELALI, André, MACHADO SEGUNDO, Hugo

de Brito, TRENNEPOHL, Terence.(Coord). **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

CINTRA, Carlos Cesar Souza, MATTOS, Thiago Pierre Linhares. Planejamento tributário à luz do direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

CONWAY, Edmund. **50 ideias de economia que você precisa conhecer**. Tradução de Marcelo Borges. 1ª ed. São Paulo: Planeta, 2015.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

DIEESE; IPEA; SINDIFISCO. **A progressividade na tributação brasileira**: por maior justiça tributária e fiscal. Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos; Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada; Sindifisco Nacional. São Paulo: DIEESE: IPEA: SINDIFISCO. 2011.

DWORKING, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ESTRELLA, André Luiz. A norma antielisão revisitada. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

FABRETTI, Lúaudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Hermenêutica**. São Paulo: Malheiros, 1997.

FERRAGUT, Maria Rita. **As provas e o direito tributário**: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade. São Paulo: Saraiva, 2016.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. Técnica, decisão, dominação. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FURTADO, J.R. Caldas. **Elementos de direito financeiro**. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

JANCZESKI, Celio Armando. Clausula antielisiva à luz da interpretação da lei tributária. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6ªed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

GODOI, Marciano Seabra de. Dois conceitos de Simulação e suas consequências para os limites da Elisão Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira.(Coord.) **Grandes questões atuais de Direito Tributário**. v. 11. São Paulo: Dialética, 2007.

_____. Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro. Estudo de casos. In.: YAMASHITA, Douglas (Coord.) **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. São Paulo: Lex Editora, 2007.

GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento tributário**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2001.

Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas: interpretação e prática**. 38ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2013.

HORVATH, Estevão. Não confisco e limites à tributação. In: PARISI, Fernanda Drumond, TORRES, Heleno Tavares, MELO, José Eduardo Soares de. **Estudos de Direito Tributário**. vol.1. São Paulo: Malheiros, 2014.

IUDÍCIBUS, Sergio de et al. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

LEITE, André Gustavo Barros. Constitucionalidade da cláusula geral antievasão atípica. In: ELALI, André, MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, TRENNEPOHL, Terence.(Coord). **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. **Curso de Finanças Públicas**. São Paulo: Malheiros, 2015.

LONGO, André Koller Di Francesco. **Manual de gestão e planejamento tributário**. 2ªed. Porto Alegre: Paixão, 2014.

LOPES FILHO, Juraci Mourão. **Os precedentes judiciais no constitucionalismo brasileiro contemporâneo**. Salvador: Editora JusPODIVM, 2014.

LOPES FILHO, Juraci Mourão. O planejamento tributário no âmbito dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Introdução ao estudo do Direito**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Algumas questões relacionadas à tributação no Estado contemporâneo: arrecadação e gasto eficientes, democracia e segurança nas relações. In: ELALI, André, MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, TRENNEPOHL, Terence.(Coord). **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Revista da Faculdade de Direito**, Fortaleza, v. 34, n. 2, jul./dez. 2013.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Prova e verdade em questões tributárias. **RIDB**, Ano 3 (2014), nº 2.

- MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. **Hermenêutica jurídica clássica**. 3ªed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009.
- MANKIW, Nicholas Gregory. **Introdução à Economia**. Tradução de Allan Vidigal Hastings e Elisete Paes e Lima. São Paulo: Cengage Learning, 2009.
- MAQUIAVEL, Nicolau. **O Príncipe**. Tradução de Pietro Nasseti. São Paulo: Martin Claret, 2004.
- MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. 4. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014.
- MARTINS, Ives da Silva Gandra. O princípio da capacidade contributiva. In: PARISI, Fernanda Drumond, TORRES, Heleno Tavares, MELO, José Eduardo Soares de. **Estudos de Direito Tributário**. vol.1. São Paulo: Malheiros, 2014.
- MARTINS, Natanael. Considerações sobre o planejamento tributário e as decisões do Conselho de Contribuintes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira.(Coord.) **Grandes questões atuais de Direito Tributário**. v. 11. São Paulo: Dialética, 2007.
- MELO, José Eduardo de. Planejamento fiscal. In: ANAN JUNIOR, Pedro (Coord). **Planejamento fiscal**. Aspectos teóricos e práticos. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- MIRANDA, Jorge Damasceno Borges de, LEMOS, Alexandre Marques Andrade. Planejamento tributário para empresas prestadoras de serviços em face das recentes alterações legislativas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- NETO, Agostinho Ramalho Marques. **A ciência do direito: conceito, objeto, método**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.
- NEVES, Andrea Nogueira; LEITE, Priscila Farisco Rocha. A validade da Lei Complementar nº 104/01 no ordenamento jurídico tributário brasileiro – efeito correlato no âmbito do planejamento fiscal. In: ANAN JUNIOR, Pedro (Coord). **Planejamento fiscal**. Aspectos teóricos e práticos. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Limites éticos e jurídicos ao planejamento tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- OLIVEIRA, Julio, ANTONIO, Renata, O planejamento tributário em face da norma antielisiva. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- OLIVEIRA, Maria Alessandra Brasileiro de. A proteção aos direitos do contribuinte e a adequada interpretação constitucional. In: ELALI, André, MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, TRENNEPOHL, Terence.(Coord). **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

PIZOLIO, Reinaldo. Norma geral antielisão e possibilidades de aplicação. In: PEIXOTO: Marcelo Magalhães (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

QUEIROZ, Mary Elbe. O combate ao comportamento abusivo no direito tributário brasileiro. In: PARISI, Fernanda, TORRES, Heleno Taveira, Melo, José Eduardo Soares de. (Coord.) **Estudos de Direito Tributário em homenagem ao professor Roque Antonio Carraza**. v.3. São Paulo: Malheiros, 2014.

REALE, Miguel Reale. **Lições preliminares de direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga tributária no Brasil**. 2014. Análise por tributos e bases de incidência. Brasília, 2015.

ROCHA, Sergio André. Evolução histórica da teoria hermenêutica: do formalismo do século XVIII ao pós-positivismo. In: ELALI, André, MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, TRENNEPOHL, Terence. (Coord.) **Direito tributário**. Uma homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil**. Parte geral.v.1. São Paulo: Saraiva, 2003.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Princípios e regras**: mitos e equívocos acerca de uma distinção. Revista latino-americana de estudos constitucionais 1. São Paulo. 2003.

SIMÃO, Edna. Intenção com reforma do PIS não é elevar tributos, afirma Rachid. **Jornal Valor Econômico**, Brasília, 08 dez. 2015.

SINDIFISCO NACIONAL. **Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal**. Brasília, 2010.

TEIXEIRA, Alessandra Brandão. **A tributação sobre o consumo de bens e serviços**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y de los contribuintes**. Tradução de Pedro M. Herrera Molina. Barcelona: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. Direito Tributário Sancionador e o Garantismo Constitucional. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. v.19. São Paulo: Dialética,2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário**. Elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

VALLENTYNE, Peter. Taxation, redistribution and property rights. In: MARMOR, Andrei (Coord.). **The Routledge companion to philosophy of law**. New York: Routledge, 2012.

VICECONTI, Paulo, DAS NEVES, Silvério. **Contabilidade básica**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras**. 17ª ed. São Paulo, Saraiva, 2013.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez, NEVES, Silverio das, SILVA JUNIOR, Francisco Aguiar. **Curso prático de imposto de renda pessoa jurídica e tributos conexos**. 15ªed. São Paulo: FISCOSOFT Editora, 2013.

YAMASHITA, Douglas. Limites à economia de tributos: da teoria legal à prática. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. São Paulo: Lex Editora, 2007.

ZYLBERSZTAJN, Decio, SZTAJN, Raquel. Análise econômica do direito e das organizações. In: ZYLBERSZTAJN, Decio, SZTAJN, Raquel (Org.). **Direito e Economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

APÊNDICE

APÊNDICE A - MEDIDA PROVISÓRIA Nº 66, DE 29 DE AGOSTO 2002

Convertida na Lei nº 10.637, de 2002

Exposição de Motivos MF 00211

Brasília, 29 de agosto de 2002.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República

Tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência a proposta de edição de Medida Provisória que dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para descon sideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídica, a legislação aduaneira, e dá outras providências.

(...)

11. Os arts. 13 a 19 dispõem sobre as hipóteses em que a autoridade administrativa, apenas para efeitos tributários, pode descon siderar atos ou negócios jurídicos, ressalvadas as situações relacionadas com a prática de dolo, fraude ou simulação, para as quais a legislação tributária brasileira já oferece tratamento específico.

12. O projeto identifica as hipóteses de atos ou negócios jurídicos que são passíveis de descon sideração, pois, embora lícitos, buscam tratamento tributário favorecido e configuram abuso de forma ou falta de propósito negocial.

13. Os conceitos adotados no projeto guardam consistência com os estabelecidos na legislação tributária de países que, desde algum tempo, disciplinaram a elisão fiscal.

14. Os arts. 15 a 19 dispõem sobre os procedimentos a serem adotados pela administração tributária no tocante à matéria, suprindo exigência contida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

(...)

Respeitosamente,

PEDRO SAMPAIO MALAN
Ministro de Estado da Fazenda

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 66, DE 29 DE AGOSTO 2002

Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para descon sideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 62 da Constituição, adota a seguinte Medida Provisória, com força de lei:

PROCEDIMENTOS RELATIVOS À NORMA GERAL ANTI-ELISÃO

Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão descon siderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 14. São passíveis de descon sideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a descon sideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Art. 15. A descon sideração será efetuada após a instauração de procedimento de fiscalização, mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento.

Art. 16. O ato de descon sideração será precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento do tributo à autoridade de que trata o art. 15.

§ 1o Antes de formalizar a representação, o servidor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos que justificam a descon sideração.

§ 2o O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

§ 3o A representação de que trata este artigo:

I - deverá conter relatório circunstanciado do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes ao praticado;

II - será instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo.

Art. 17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados.

§ 1º Caso conclua pela desconsideração, o despacho a que se refere o caput deverá conter, além da fundamentação:

I - descrição dos atos ou negócios praticados;

II - discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

III - descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos;

IV - resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios.

§ 2º O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora.

Art. 18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o § 2º do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.

§ 1º O sujeito passivo será cientificado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

§ 2º A contestação do despacho de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

Art. 19. Ao lançamento efetuado nos termos do art. 18 aplicam-se as normas reguladoras do processo de determinação e exigência de crédito tributário.

(...)

APÊNDICE B – MEDIDA PROVISÓRIA Nº 685, DE 21 DE JULHO DE 2015

Convertida na Lei nº 13.202, de 2015

Exposição de Motivos nº 00080/2015 MF

Brasília, 7 de Julho de 2015

Excelentíssima Senhora Presidenta da República,

Submeto à apreciação de Vossa Excelência projeto de Medida Provisória (MP), que institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica.

2.O PRORELIT permite a quitação de débitos de natureza tributária perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB ou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, vencidos até 30 de junho de 2015, em discussão administrativa ou judicial, mediante requerimento de desistência do contencioso e com utilização de créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

3.De acordo com a proposta, no mínimo 43% (quarenta e três por cento) do valor total do débito a ser incluído na quitação deverá ser pago em espécie até o último dia útil do mês da opção e, para quitação do valor remanescente, poderão ser utilizados créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL próprios, do responsável ou corresponsável apurados até 31 de dezembro de 2013 e declarados até 30 de junho de 2015. Permite-se também a utilização de tais créditos entre empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou entre empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa.

4.A segunda medida proposta estabelece a necessidade de revelação de estratégias de planejamento tributário, que visa aumentar a segurança jurídica no ambiente de negócios do país e gerar economia de recursos públicos em litígios desnecessários e demorados. A ausência de informações completas e relevantes a respeito das estratégias de planejamentos tributários nocivos é um dos principais desafios enfrentados pelas administrações tributárias no mundo. O acesso tempestivo a tais informações oferece a oportunidade de responder rapidamente aos riscos de perda de arrecadação tributária por meio de fiscalização ou de mudança na legislação.

5.Nesta linha, o Plano de Ação sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (Plano de Ação BEPS, OCDE, 2013), projeto desenvolvido no âmbito da OCDE/G20 e que conta com a participação do Brasil, reconheceu, com base na experiência de diversos países (EUA, Reino Unido, Portugal, África do Sul, Canadá e Irlanda), os benefícios das regras de revelação obrigatória a administrações tributárias. Assim, no âmbito do BEPS, há recomendações relacionadas com a elaboração de tais regras quanto a operações, arranjos ou estruturas agressivos ou abusivos.

6.O principal objetivo dessa medida é instruir a administração tributária com informação tempestiva a respeito de planejamento tributário, além de conferir segurança jurídica à 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. Ademais, destaca-se que a medida estimula postura mais cautelosa por parte dos jurisdicionados antes de fazer uso de planejamentos tributários agressivos..

7. Por fim, uma terceira medida que se propõe é a de autorizar o Poder Executivo a realizar a atualização monetária de taxas relacionadas ao exercício do poder de polícia e a serviços públicos no âmbito federal.

8.Como parte do escopo do Grupo de Trabalho Interministerial para Acompanhamento do Gasto Público Federal - GTAG, instituído pelo Decreto de 28/01/2015, foi verificado que as Leis que estabelecem essas taxas em muitos casos não fixam regras para reajustes, de maneira que seus valores permanecem inalterados por vários anos. Com o passar do tempo e a natural depreciação que o valor da moeda sofre, os valores correntes das taxas tendem a equivaler a um valor real inferior ao da ocasião em que foram instituídas ou corrigidas pela última vez.

9.Com base em uma amostra representativa, constata-se um período que varia entre 4 a 17 anos, sem que as taxas tenham sofrido correção dos valores cobrados, sendo que o índice de inflação auferido pelo IBGE, o IPCA, variou 25% nos últimos 4 anos e 183,8% nos últimos 17 anos.

10.O próprio Código Tributário Nacional, considera que a necessária atualização não constitui majoração de tributo, uma vez que implica tão somente a manutenção das condições para financiamento das finalidades para as quais foram instituídas as taxas. No mesmo sentido, já entendeu o Supremo Tribunal Federal. Entretanto, para que esse mecanismo se viabilize, faz-se necessário que se conceda à Administração a devida autorização legal e específica para a aplicação da atualização monetária.

11.É evidente a defasagem, sendo imprescindível que se institua mecanismo para tornar mais eficiente a recomposição das taxas. Como se entende que tal mecanismo não deve remeter a qualquer indexação na economia, está sendo proposto que o Poder Executivo, na forma de regulamento, proceda à avaliação dos índices adequados de correção dos valores das taxas.

12.Ressalta-se que a definição desse rol de taxas levou em consideração, inclusive, demandas de órgãos responsáveis, que têm apresentado a este Ministério propostas de atos individualizados para correção dos valores das taxas públicas por eles administradas.

13.A urgência e relevância do PRORELIT justificam-se em razão da necessidade de minorar as externalidades negativas produzidas pelo contencioso tributário, com ganho tanto do sujeito passivo nessa situação quanto da Fazenda Nacional. Além disso, quanto à medida da revelação das estratégias de planejamento tributário, espera-se o aumento de previsibilidade para a realização de negócios no país e a garantia de maior segurança jurídica para operações com conteúdo jurídico indeterminado e com possibilidade de gerar divergência entre os sujeitos passivos e a Administração Tributária, reduzindo gastos de ambas as partes e incrementando a eficiência da fiscalização. Por fim, a última medida busca corrigir a elevada defasagem monetária do valor das taxas, que coloca em risco o financiamento das finalidades para as quais foram instituídos os referidas tributos.

Essas são as razões que justificam a elaboração da Medida Provisória que ora submeto à elevada apreciação de Vossa Excelência.

Respeitosamente,

Joaquim Vieira Ferreira Levy

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 685, DE 21 DE JULHO DE 2015

Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica.

A PRESIDENTA DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 62 da Constituição, adota a seguinte Medida Provisória, com força de lei:

Art. 1º Fica instituído o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, na forma desta Medida Provisória.

§ 1º O sujeito passivo com débitos de natureza tributária, vencidos até 30 de junho de 2015 e em discussão administrativa ou judicial perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá, mediante requerimento, desistir do respectivo contencioso e utilizar créditos próprios de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, apurados até 31 de dezembro de 2013 e declarados até 30 de junho de 2015, para a quitação dos débitos em contencioso administrativo ou judicial.

§ 2º Os créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL poderão ser utilizados, nos termos do caput, entre pessoas jurídicas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou entre pessoas jurídicas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa, em 31 de dezembro de 2014, domiciliadas no Brasil, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação.

§ 3º Poderão ainda ser utilizados pela pessoa jurídica a que se refere o § 1º os créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL do responsável tributário ou corresponsável pelo crédito tributário em contencioso administrativo ou judicial.

§ 4º Para os fins do disposto no § 2º, inclui-se também como controlada a sociedade na qual a participação da controladora seja igual ou inferior a cinquenta por cento, desde que existente acordo de acionistas que assegure de modo permanente à sociedade controladora a preponderância individual ou comum nas deliberações sociais, assim como o poder individual ou comum de eleger a maioria dos administradores.

§ 5º Os créditos das pessoas jurídicas de que tratam os §§ 2º e 3º somente poderão ser utilizados após a utilização total dos créditos próprios.

Art. 2º O requerimento de que trata o § 1º do art. 1º deverá ser apresentado até 30 de outubro de 2015, observadas as seguintes condições:

I - pagamento em espécie equivalente a, no mínimo:

a) 30% (trinta por cento) do valor consolidado dos débitos indicados para a quitação, a ser efetuado até 30 de outubro de 2015;

b) 33% (trinta e três por cento) do valor consolidado dos débitos indicados para a quitação, a ser efetuado em duas parcelas vencíveis até o último dia útil dos meses de outubro e novembro de 2015; ou

c) 36% (trinta e seis por cento) do valor consolidado dos débitos indicados para a quitação, a ser efetuado em três parcelas vencíveis até o último dia útil dos meses de outubro, novembro e dezembro de 2015; e

II - quitação do saldo remanescente mediante a utilização de créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL.

§ 1º O requerimento de que trata o **caput** importa confissão irrevogável e irreatável dos débitos indicados pelo sujeito passivo e configura confissão extrajudicial nos termos dos art. 348, art. 353 e art. 354 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil.

§ 2º O valor de cada parcela mensal, por ocasião do pagamento de que tratam as alíneas "b" e "c" do inciso I do caput, será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao da consolidação até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado. (Redação dada pela Medida Provisória nº 692, de 2015)

§ 3º Para aderir ao programa de que trata o art. 1º, o sujeito passivo deverá comprovar a desistência expressa e irrevogável das impugnações ou dos recursos administrativos e das ações judiciais que tenham por objeto os débitos que serão quitados e renunciar a qualquer alegação de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações e recursos ou ações.

§ 4º A quitação de que trata o art. 1º não abrange débitos decorrentes de desistência de impugnações, recursos administrativos e ações judiciais que tenham sido incluídos em programas de parcelamentos anteriores, ainda que rescindidos.

§ 5º Somente será considerada a desistência parcial de impugnação e de recurso administrativos interpostos ou de ação judicial proposta se o débito objeto de desistência for passível de distinção dos demais débitos discutidos no processo administrativo ou na ação judicial.

Art. 3º Os depósitos existentes vinculados aos débitos a serem quitados nos termos desta Medida Provisória serão automaticamente convertidos em renda da União, aplicando-se o disposto no art. 2º sobre o saldo remanescente da conversão.

Art. 4º O valor do crédito a ser utilizado para a quitação de que trata o inciso II do caput do art. 2º será determinado mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

I - vinte e cinco por cento sobre o montante do prejuízo fiscal;

II - quinze por cento sobre a base de cálculo negativa da CSLL, no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; e

III - nove por cento sobre a base de cálculo negativa da CSLL, no caso das demais pessoas jurídicas.

Art. 5º Na hipótese de indeferimento dos créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL, no todo ou em parte, será concedido o prazo de trinta dias para a pessoa jurídica promover o pagamento em espécie do saldo remanescente dos débitos incluídos no pedido de quitação.

Parágrafo único. A falta do pagamento de que trata o caput implicará mora do devedor e o restabelecimento da cobrança dos débitos remanescentes.

Art. 6º A quitação na forma disciplinada nos art. 1º a art. 5º extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispõem do prazo de cinco anos, contado da data de apresentação do requerimento, para análise da quitação na forma do art. 2º.

Art. 7º O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando:

I - os atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes;

II - 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; ou

III - tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação.

Art. 8º A declaração do sujeito passivo que relatar atos ou negócios jurídicos ainda não ocorridos será tratada como consulta à legislação tributária, nos termos dos art. 46 a art. 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 9º Na hipótese de a Secretaria da Receita Federal do Brasil não reconhecer, para fins tributários, as operações declaradas nos termos do art. 7º, o sujeito passivo será intimado a recolher ou a parcelar, no prazo de trinta dias, os tributos devidos acrescidos apenas de juros de mora.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica às operações que estejam sob procedimento de fiscalização quando da apresentação da declaração.

Art. 10. A forma, o prazo e as condições de apresentação da declaração de que trata o art. 7º, inclusive hipóteses de dispensa da obrigação, serão disciplinadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 11. A declaração de que trata o art. 7º, inclusive a retificadora ou a complementar, será ineficaz quando:

I - apresentada por quem não for o sujeito passivo das obrigações tributárias eventualmente resultantes das operações referentes aos atos ou negócios jurídicos declarados;

II - omissa em relação a dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico;

III - contiver hipótese de falsidade material ou ideológica; e

IV - envolver interposição fraudulenta de pessoas.

Art. 12. O descumprimento do disposto no art. 7º ou a ocorrência de alguma das situações previstas no art. 11 caracteriza omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude e os tributos devidos serão cobrados acrescidos de juros de mora e da multa prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 13. A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no âmbito de suas competências, editarão os atos necessários à execução dos procedimentos de que trata esta Medida Provisória.

(...)

LEI Nº 13.202, DE 8 DE DEZEMBRO DE 2015.

Mensagem de veto

Conversão da Medida provisória nº 685, de 2015

Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT; autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica; altera as Leis nos 12.873, de 24 de outubro de 2013, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 12.546, de 14 de dezembro de 2011; e dá outras providências.

A PRESIDENTA DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º Fica instituído o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, na forma desta Lei.

§ 1º O sujeito passivo com débitos de natureza tributária, vencidos até 30 de junho de 2015 e em discussão administrativa ou judicial perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá, mediante requerimento, desistir do respectivo contencioso e utilizar créditos próprios de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, apurados até 31 de dezembro de 2013 e declarados até 30 de junho de 2015, para a quitação dos débitos em contencioso administrativo ou judicial.

§ 2º Os créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL poderão ser utilizados, nos termos do caput, entre pessoas jurídicas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou entre pessoas jurídicas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa, em 31 de dezembro de 2014, domiciliadas no Brasil, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação.

§ 3o Poderão ainda ser utilizados pela pessoa jurídica a que se refere o § 1o os créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL do responsável tributário ou corresponsável pelo crédito tributário em contencioso administrativo ou judicial.

§ 4o Para os fins do disposto no § 2o, inclui-se também como controlada a sociedade na qual a participação da controladora seja igual ou inferior a 50% (cinquenta por cento), desde que existente acordo de acionistas que assegure de modo permanente à sociedade controladora a preponderância individual ou comum nas deliberações sociais, assim como o poder individual ou comum de eleger a maioria dos administradores.

§ 5o Os créditos das pessoas jurídicas de que tratam os §§ 2o e 3o somente poderão ser utilizados após a utilização total dos créditos próprios.

Art. 2o O requerimento de que trata o § 1o do art. 1o deverá ser apresentado até 30 de novembro de 2015, observadas as seguintes condições:

I - pagamento em espécie equivalente a, no mínimo:

a) 30% (trinta por cento) do valor consolidado dos débitos indicados para a quitação, a ser efetuado até 30 de novembro de 2015;

b) 33% (trinta e três por cento) do valor consolidado dos débitos indicados para a quitação, a ser efetuado em duas parcelas vencíveis até o último dia útil dos meses de novembro e dezembro de 2015; ou

c) 36% (trinta e seis por cento) do valor consolidado dos débitos indicados para a quitação, a ser efetuado em três parcelas vencíveis até o último dia útil dos meses de novembro e dezembro de 2015 e janeiro de 2016; e

II - quitação do saldo remanescente mediante a utilização de créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL.

§ 1o O requerimento de que trata o caput importa confissão irrevogável e irretratável dos débitos indicados pelo sujeito passivo e configura confissão extrajudicial nos termos dos arts. 348, 353 e 354 da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil.

§ 2o O valor de cada parcela mensal, por ocasião do pagamento de que tratam as alíneas b e c do inciso I do caput, será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao da consolidação até o mês

anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

§ 3o Para aderir ao programa de que trata o art. 1o, o sujeito passivo deverá comprovar a desistência expressa e irrevogável das impugnações ou dos recursos administrativos e das ações judiciais que tenham por objeto os débitos que serão quitados e renunciar a qualquer alegação de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações e recursos ou ações.

§ 4o A quitação de que trata o § 1o do art. 1o não abrange débitos decorrentes de desistência de impugnações, recursos administrativos e ações judiciais que tenham sido incluídos em programas de parcelamentos anteriores, ainda que rescindidos.

§ 5o Somente será considerada a desistência parcial de impugnação e de recursos administrativos interpostos ou de ação judicial proposta se o débito objeto de desistência for passível de distinção dos demais débitos discutidos no processo administrativo ou na ação judicial.

Art. 3o Os depósitos existentes vinculados aos débitos a serem quitados nos termos desta Lei serão automaticamente convertidos em renda da União, aplicando-se o disposto no art. 2o sobre o saldo remanescente da conversão.

Art. 4o O valor do crédito a ser utilizado para a quitação de que trata o inciso II do caput do art. 2o será determinado mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

I - 25% (vinte e cinco por cento) sobre o montante do prejuízo fiscal;

II - 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo negativa da CSLL, no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; e

III - 9% (nove por cento) sobre a base de cálculo negativa da CSLL, no caso das demais pessoas jurídicas.

Art. 5o Na hipótese de indeferimento dos créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL, no todo ou em parte, será concedido o prazo de trinta dias para a pessoa jurídica promover o pagamento em espécie do saldo remanescente dos débitos incluídos no pedido de quitação.

Parágrafo único. A falta do pagamento de que trata o caput implicará mora do devedor e o restabelecimento da cobrança dos débitos remanescentes.

Art. 6o A quitação na forma disciplinada nos arts. 1o a 5o extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispõem do prazo de cinco anos, contado da data de apresentação do requerimento, para análise da quitação na forma do art. 2o.

Art. 7o A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no âmbito de suas competências, editarão os atos necessários à execução dos procedimentos de que trata esta Lei.

Art. 8o Fica o Poder Executivo autorizado a atualizar monetariamente, desde que o valor da atualização não exceda a variação do índice oficial de inflação apurado no período desde a última correção, em periodicidade não inferior a um ano, na forma do regulamento, o valor das taxas instituídas:

I - no art. 17 da Lei nº 9.017, de 30 de março de 1995;

II - no art. 16 da Lei nº 10.357, de 27 de dezembro de 2001;

III - no art. 11 da Lei nº 10.826, de 22 de dezembro de 2003;

IV - no art. 1º da Lei nº 7.940, de 20 de dezembro de 1989;

V - no art. 23 da Lei nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999;

VI - no art. 18 da Lei nº 9.961 de 28 de janeiro de 2000;

VII - no art. 12 da Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996;

VIII - no art. 29 da Lei nº 11.182, de 27 de setembro de 2005;

IX - no inciso III do caput do art. 77 da Lei nº 10.233, de 5 de junho de 2001;

X - nos arts. 3º-A e 11 da Lei nº 9.933, de 20 de dezembro de 1999; e

XI - no art. 48 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010.

§ 1o A primeira atualização monetária relativa às taxas previstas no caput fica limitada ao montante de 50% (cinquenta por cento) do valor total de recomposição referente à aplicação do índice oficial desde a instituição da taxa.

§ 2o Caso o Poder Executivo tenha determinado a atualização monetária em montante superior ao previsto no § 1o do caput, poderá o contribuinte requerer a restituição do valor pago em excesso.

Art. 9o (VETADO).

Art. 10. As entidades de saúde privadas filantrópicas e as entidades de saúde sem fins lucrativos que tenham obtido o deferimento do pedido de adesão ao Programa de Fortalecimento das Entidades Privadas Filantrópicas e das Entidades sem Fins Lucrativos que Atuam na Área de Saúde e que Participam de Forma Complementar do Sistema Único de Saúde - PROSUS poderão incluir no programa, até o décimo quinto dia após a publicação desta Lei, decorrente da conversão da Medida Provisória no 685, de 21 de julho de 2015, débitos que tenham sido objeto:

I - de parcelamento concedido anteriormente à data de que trata o § 2o do art. 37 da Lei no 12.873, de 24 de outubro de 2013; e

II - dos parcelamentos a que se refere o art. 2o da Lei no 12.996, de 18 de junho de 2014.

Parágrafo único. A inclusão dos débitos a que se refere o caput restabelece a adesão ao Prosus e a moratória concedida pelo programa.

Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.

Parágrafo único. O disposto no caput alcança igualmente os acordos em forma simplificada firmados com base no disposto no art. 30 do Decreto-Lei no 5.844, de 23 de setembro de 1943.

Art. 12. Os arts. 15, 22, 24, 28 e 30 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, passam a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 15.

Parágrafo único. Equiparam-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual e a pessoa física na condição de proprietário ou dono de obra de construção civil, em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras.” (NR)

“Art. 22.

.....

§ 15. Na contratação de serviços de transporte rodoviário de carga ou de passageiro, de serviços prestados com a utilização de trator, máquina de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados, a base de cálculo da contribuição da empresa corresponde a 20% (vinte por cento) do valor da nota fiscal, fatura ou recibo, quando esses serviços forem prestados por condutor autônomo de veículo rodoviário, auxiliar de condutor autônomo de veículo rodoviário, bem como por operador de máquinas.” (NR)

“Art. 24. A contribuição do empregador doméstico incidente sobre o salário de contribuição do empregado doméstico a seu serviço é de:

I - 8% (oito por cento); e

II - 0,8% (oito décimos por cento) para o financiamento do seguro contra acidentes de trabalho.

.....” (NR)

“Art. 28.

.....

§ 11. Considera-se remuneração do contribuinte individual que trabalha como condutor autônomo de veículo rodoviário, como auxiliar de condutor autônomo de veículo rodoviário, em automóvel cedido em regime de colaboração, nos termos da Lei no 6.094, de 30 de agosto de 1974, como operador de trator, máquina de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados, o montante correspondente a 20% (vinte por cento) do valor bruto do frete, carreto, transporte de passageiros ou do serviço prestado, observado o limite máximo a que se refere o § 5o.” (NR)

“Art. 30.

.....
 § 2º

I - no inciso II do caput, o recolhimento deverá ser efetuado até o dia útil imediatamente posterior; e

II - na alínea b do inciso I e nos incisos III, V, X e XIII do caput, até o dia útil imediatamente anterior.

.....
 § 6º (Revogado).

.....” (NR)

Art. 13. O parágrafo único do art. 14 da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 14.

Parágrafo único. Equiparam-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual e a pessoa física na condição de proprietário ou dono de obra de construção civil, em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras.” (NR)

Art. 14. O art. 4º da Lei no 9.250, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 4º

Parágrafo único. A dedução permitida pelo inciso V aplica-se exclusivamente à base de cálculo relativa aos seguintes rendimentos, assegurada, nos demais casos, a dedução dos valores pagos a esse título, por ocasião da apuração da base de cálculo do imposto devido no ano-calendário, conforme disposto na alínea e do inciso II do art. 8º desta Lei:

I - do trabalho com vínculo empregatício ou de administradores; e

II - proventos de aposentados e pensionistas, quando a fonte pagadora for responsável pelo desconto e respectivo pagamento das contribuições previdenciárias.” (NR)

Art. 15. O art. 7º-A da Lei no 12.546, de 14 de dezembro de 2011, acrescido pela Lei no 13.161, de 31 de agosto de 2015, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 7º-A. A alíquota da contribuição sobre a receita bruta prevista no art. 7º será de 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento), exceto para as empresas de call center referidas no inciso I, que contribuirão à alíquota de 3% (três por cento), e para as empresas identificadas nos incisos III, V e VI, todos do caput do art. 7º, que contribuirão à alíquota de 2% (dois por cento).” (NR)

Art. 16. Esta Lei entra em vigor:

I - a partir de 1º de dezembro de 2015 quanto ao art. 15;

II - na data de sua publicação quanto aos demais dispositivos.

Art. 17. Fica revogado o § 6º do art. 30 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

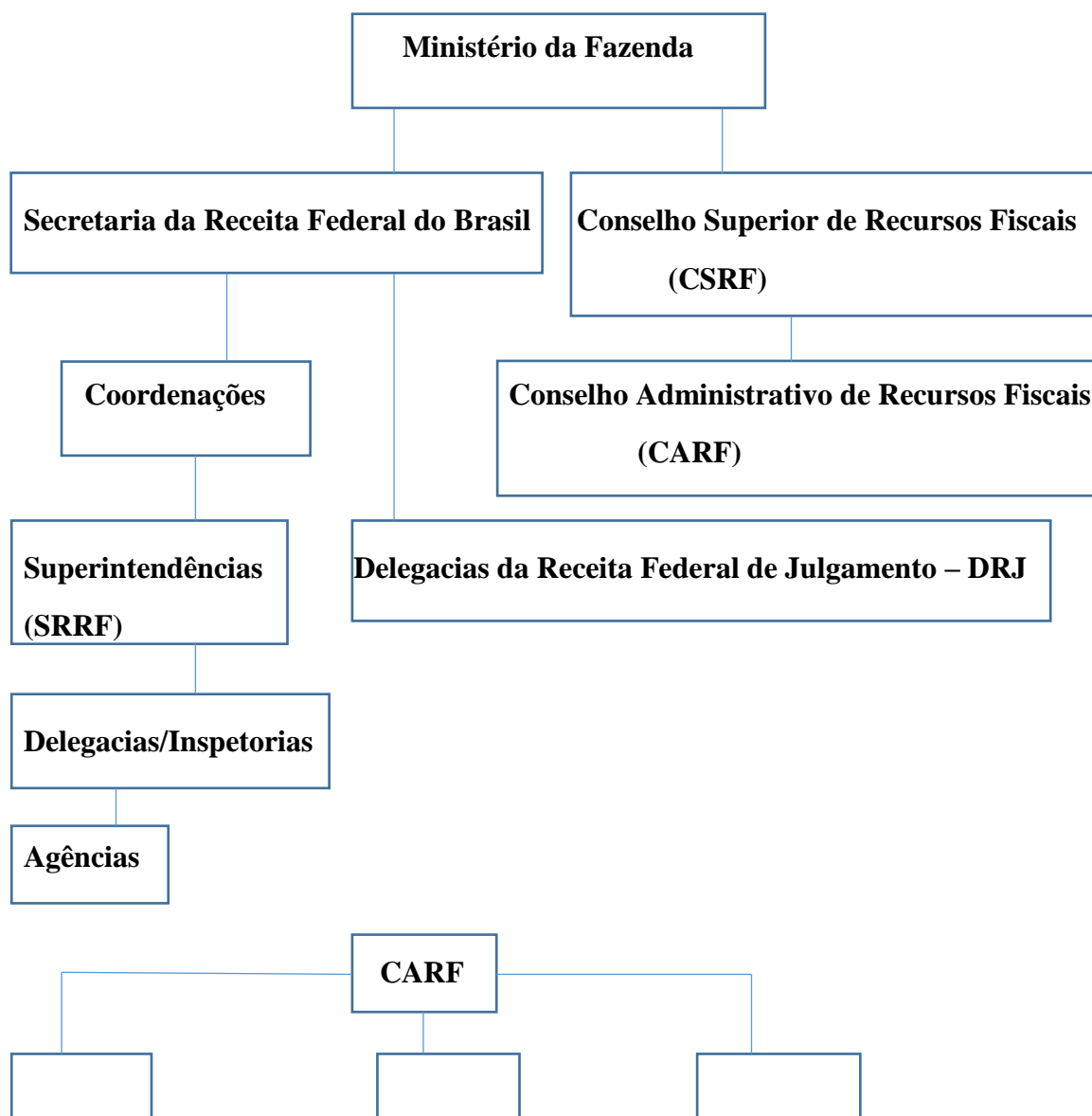
Brasília, 8 de dezembro de 2015; 194º da Independência e 127º da República.

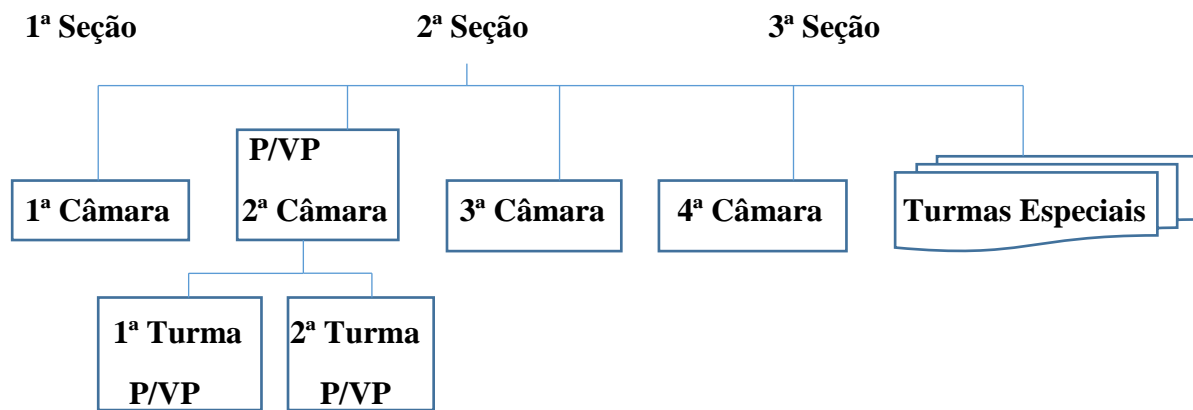
DILMA ROUSSEFF

Tarcísio José Massote de Godoy

Marcelo Costa e Castro

Miguel Rossetto

**APÊNDICE C – ESTRUTURA DOS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS
FEDERAIS**



Conselheiros: $\frac{1}{2}$ - Fazenda (P) ; $\frac{1}{2}$ - Contribuinte (VP). **Obs.:** O Ministro da Fazenda poderá criar Turmas Especiais nas cidades onde houver SRRF.