

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO,
ATUÁRIA, CONTABILIDADE E SECRETARIADO

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – NOÇÕES GERAIS DOS PRINCÍPIOS
CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS BRASILEIROS**

VLADIMIR COELHO ANTERO

FORTALEZA, 15 DE DEZEMBRO, 1999

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO – NOÇÕES GERAIS DOS PRINCÍPIOS
CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS BRASILEIROS**

BSFEAC

VLADIMIR COELHO ANTERO

Orientador: JOSÉ MARIANO NETO

**Monografia apresentada à
Faculdade de Economia,
Administração, Atuária,
Contabilidade e Secretariado, para
obtenção do grau de Bacharel em
Ciências Contábeis.**

**FORTALEZA – CE
1999**

Esta monografia foi submetida à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, outorgado pela Universidade Federal do Ceará – UFC e encontra-se à disposição dos interessados na Biblioteca da referida Universidade.

A citação de qualquer trecho desta monografia é permitida, desde que feita de acordo com as normas de ética científica.

	Média
<hr/> <p>Vladimir Coelho Antero</p>	<hr/>
<hr/> <p>Prof. José Mariano Neto Prof. Orientador</p>	<hr/> <p>Nota</p>
<hr/> <p>Prof. Osório Cavalcante Araújo Membro da Banca Examinadora</p>	<hr/> <p>Nota</p>
<hr/> <p>Prof. Paulo Pessoa de Brito Membro da Banca Examinadora</p>	<hr/> <p>Nota</p>

Monografia aprovada em dezembro de 1999

AGRADECIMENTOS

A DEUS, que me deu vida e inteligência, e que me dá força para continuar a caminhada em busca dos meus objetivos.

Ao Professor José Mariano Neto pela dedicação na realização deste trabalho, que sem sua importante ajuda não teria sido concretizado.

Aos meus pais, João Ferreira Antero Neto e Maria de Nazaré Coelho Antero que me ensinaram a não temer desafios e a superar os obstáculos com humildade.

Aos professores Osório Cavalcante Araújo e Paulo Pessoa de Brito por fazerem parte da banca examinadora.

Aos meus amigos José Flávio Costa Lima, André Luiz Nogueira de Medeiros, Wilken Rocha de Castro e Silva, Renata Araújo Lima e Andréa Regina Conceição Monteiro pelo incentivo e apoio durante a realização do trabalho.



E aos demais, que de alguma forma contribuíram na elaboração desta monografia.

RESUMO

Atualmente, no Brasil, a crise que assola o sistema econômico está direcionando reflexos consideráveis nas finanças das empresas. O Governo, muito preocupado em aumentar a arrecadação, usa muitas vezes a forma inconstitucional de fazê-la, ou por não respeitar a hierarquia das normas ou por ir em contradição com os Princípios Constitucionais Tributários Brasileiros. Por sua vez, o contribuinte utiliza as ferramentas legais para proteger seu patrimônio financeiro. Diante desse jogo de interesses (entre Governo e contribuinte) a Elisão Fiscal ou Planejamento Tributário se mostra como elemento legítimo, seja de forma consultiva quanto de forma contenciosa. O reconhecimento do planejamento fiscal por parte das autoridades tem sustentado a certeza de sua prática nos dias atuais. No entanto, o contribuinte deve sempre está atento, que mesmo agindo, preventivamente, pode o mesmo cometer simulação, sonegação, fraude, abuso da forma, conluio, entre outras. A fim de reduzir ou eliminar o ônus tributário deve-se sempre destacar: a compensação de tributos através da utilização contenciosa e consultiva; está sempre atento às ações inconstitucionais do Governo; e analisar os métodos de tributação mais convenientes. Diante do mundo globalizado as grandes empresas e até mesmo as pessoas físicas têm utilizado alternativas menos onerosas de se pagar impostos em países cuja tributação seja favorecida – paraísos fiscais. Na utilização de transações com empresas vinculadas no exterior, o planejamento tributário deve ser visto por um controle sobre o preço de transferência. Assim, tanto na esfera nacional, quanto internacional deve o contribuinte ter sempre em mente a possibilidade de economia tributária obtida através das transações efetuadas.

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	III
SUMÁRIO	IV
RESUMO	V
INTRODUÇÃO	01
1. SISTEMA JURÍDICO E A HIERARQUIA DAS NORMAS	03
1.1. Conceito de Lei e Legislação	03
1.2. Constituição Federal	05
1.3. Emendas Constitucionais	06
1.4. Lei Complementar	07
1.5. Leis Ordinárias	08
1.6. Leis Delegadas	10
1.7. Medidas Provisórias	11
1.8. Decretos Legislativos	13
1.9. Resoluções do Senado ou da Câmara dos Deputados	13
1.10. Atos Normativos Administrativos	14
2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	16
2.1. Princípio da Legalidade	17
2.2. Princípio da Igualdade ou Isonomia	18
2.3. Princípio da Anterioridade	20
2.4. Princípio da Irretroatividade	21
2.5. Princípio da Capacidade Contributiva	21
2.6. Vedação ao Confisco	23
3. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	24
3.1. Definição de Planejamento	24

3.2. Definição de Tributo	25
3.3. Conceito de Fato Gerador	26
3.4. Conceitos e Objetivos do Planejamento Tributário	27
3.5. Caráter Preventivo	30
3.6. A legítima economia de impostos	30
3.7. Elisão e evasão fiscal	32
3.7.1. Limites da Elisão Fiscal	35
3.8. Ilícitudes Fiscais	37
3.8.1. Sonegação	37
3.8.2. Simulação	38
3.8.3. Abuso de Direito	40
3.8.4. Fraude	42
3.8.4.1. Distinção entre elisão e fraude	43
3.8.5. Conluio	44
3.8.6. A questão do custo, risco e benefício	44
3.9. Limites do Planejamento Tributário	45
3.10. Importância do Planejamento Tributário na atual conjuntura nacional	47
4. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - UMA VISÃO INTERNACIONAL	50
4.1. Elisão e Evasão no Cenário Internacional	50
4.2. O Uso do Treaty Shopping	53
4.3. Paraísos Fiscais	54
4.4. Preço de Transferência	56
5. CASO PRÁTICO	58
5.1. Planejamento Tributário do Imposto de Renda na análise da opção pelo Lucro Real ou Lucro Presumido.	58
5.1.1. Noções do Imposto sobre a Renda	58
5.1.2. Aspectos Gerais do Lucro Real	59

5.1.3. Aspectos Gerais do Lucro Presumido	64
5.1.4. Análise da opção	65
CONCLUSÃO	69
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	70

INTRODUÇÃO

No Brasil, tem-se hoje, uma quantidade assustadora de impostos e contribuições. Sabe-se que a Constituição de 1988 permitiu a criação de 15 (quinze) impostos, sendo a grande inovação aquela ocorrida no campo da competência dos Estados e Municípios, possibilitando o aumento efetivo da carga tributária pela incidência concorrente. A carga tributária atualmente está muito alta, e muitas empresas não estão conseguindo sobreviver. Vive-se num momento de crise, que agora está querendo tomar fôlego. Através de exigências externas, o país teve que se submeter a realização de ajuste fiscal, aumentando ainda mais o “Custo-Brasil”, que está chegando a níveis extraterrestres.

Com o ajuste fiscal, a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e de Direitos de Natureza Financeira - CPMF, passou de 0,20% para 0,38%, tendo, assim, um aumento em torno de noventa por cento. Vale ressaltar, que a referida contribuição tem efeito cascata e deixa o contribuinte muitas vezes em situações que não tem como escapar do desconto em conta corrente.

Com a Lei 9.718/98, o aumento da alíquota da Contribuição para Seguridade Social - COFINS passou de 2% para 3%, tendo um aumento de cinquenta por cento, no entanto vale ressaltar, que este adicional poderá ser compensado com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Houve também a ampliação da base de cálculo do Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e da Contribuição para Seguridade Social - COFINS, que além do faturamento passou a incorporar:

- ⇒ Receitas Financeiras;
- ⇒ Descontos de Fornecedores;
- ⇒ Juros Ativos;
- ⇒ Receitas de Aluguéis;
- ⇒ Juros sobre Capital Próprio;
- ⇒ Ganhos na Alienação de Ativo Permanente; e
- ⇒ Outras receitas não especificadas.

Outra mudança, foi a inclusão de contribuintes que antes não recolhiam a Contribuição para Seguridade Social - COFINS, e que a partir na nova lei passaram a fazer, como é o caso das empresas de seguros de vida e assemelhadas, assim como as

instituições financeiras. Pode-se observar que assim como a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e de Direitos de Natureza Financeira – CPMF, o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, também tem efeito cascata, diferente do desconto, que não existe.

No entanto, pode-se observar que em virtude desses aumentos na carga tributária, muitas empresas buscam alternativas para fugir desse ônus tão elevado. Tal alternativa é o Planejamento Tributário, que faz com que a empresa busque dentro da legislação formas lícitas para pagar menos impostos e até compensar impostos pagos a mais.

Este estudo será pautado no conhecimento inicial, do sistema jurídico brasileiro e a hierarquia das normas, que proporcionará o melhor entendimento de como estão dispostas as normas com vistas a sua fiel aplicabilidade. Importante aqui se faz observar, que as normas são dispostas hierarquicamente, tendo cada uma sua característica peculiar.

Os Princípios Constitucionais Tributários, que representam a base para criação dos institutos legais, serão abordados com o intuito de acender o entendimento de como devem se portar os legisladores na criação ou alteração dos referidos institutos ou normas. Cabe considerar, que a não obediência a qualquer dos referidos princípios, ensejará na declaração de inconstitucionalidade da lei criada.

O planejamento tributário será vislumbrado de forma a garantir ao contribuinte o menor ônus tributário possível. A economia de impostos é o grande alvo do planejamento tributário, no entanto serão levados em considerações neste estudo: as diferenças entre elisão e evasão fiscal; as ilicitudes fiscais, tais como, sonegação, simulação, abuso de direito entre outras; os limites do planejamento tributário e sua ligação às rotas internacionais; e por fim a sua importância na atual conjuntura nacional, através de entrevistas a uma equipe tributária e a um advogado tributarista.

A fim de garantir o melhor entendimento do Planejamento Tributário, será abordado um caso prático de planejamento fiscal que envolve o Imposto de Renda – IR, mais especificamente na análise pela opção das formas de tributação permitidas pela legislação fiscal das Pessoas Jurídicas.

1. O SISTEMA JURÍDICO E A HIERARQUIA DAS NORMAS

O Sistema Jurídico pode ser entendido como o conjunto de regras e princípios que se instituem e se adotam para regular todo o corpo de leis de um país.

É de grande importância na hierarquia das leis, observar em que degrau está disposta a norma, pois isso importa na resolução de casos concretos. A disposição hierárquica das normas segue a seguinte ordem, a saber:

- ⇒ Constituição Federal
- ⇒ Emendas Constitucionais
- ⇒ Leis Complementares
- ⇒ Leis Ordinárias
- ⇒ Leis Delegadas
- ⇒ Medidas Provisórias
- ⇒ Decretos Legislativos
- ⇒ Resoluções do Senado ou da Câmara dos Deputados
- ⇒ Atos Normativos Administrativos

O exposto anteriormente pode ser visualizado no artigo 59 da Constituição Federal, no qual, cabe ao processo legislativo a elaboração das normas, exceto a Constituição Federal, que é a nossa “Lei Maior”.

1.1. Conceito de Lei e Legislação

Para o Código Tributário Nacional (CTN) a terminologia, *Lei e Legislação* não se confundem.

O dicionário Aurélio, assim define o que seja *Lei* :

“Regra de direito ditada pela autoridade estatal e tornada obrigatória para manter, numa comunidade, a ordem e o desenvolvimento.”

e/ou,

“Norma ou conjunto de normas elaboradas e votadas pelo poder legislativo.”

Já Machado¹, faz menção a Lei, tanto em sentido *formal*, *material*, *restrito* e *abstrato*.

Em sentido *formal*, seria o ato jurídico produzido por um Poder dotado de competência para o exercício da função legislativa, nos termos estabelecidos pela Constituição. Nesta linha de pensamento, tal ato tem forma de Lei, sendo este executado por alguém de extrema competência para fazê-lo, seguindo, assim, os ditames constitucionais.

Em sentido *material*, seria considerada como um ato jurídico normativo, dotada de hipoteticidade, ou seja, seria uma prescrição jurídica hipotética, que não se reporta a um fato individualizado no tempo e no espaço, mas a um modelo, a um tipo. Neste sentido, pode-se considerar como sendo uma *norma*. Vale observar, que nem sempre as leis em sentido material também são leis em sentido formal.

Em sentido *amplo*, a lei é qualquer ato jurídico que se compreenda no conceito de lei em sentido formal e em sentido material.

Por fim, em sentido *restrito*, a lei é aquela que seja tanto em sentido formal como em sentido material.

Para o Código Tributário Nacional, a palavra lei é utilizada dentro do sentido restrito, a qual significa regra jurídica de caráter geral e abstrato, emanado do Poder ao qual a Constituição atribui competência legislativa, observando-se as regras pertinentes à elaboração das leis.

BSFEAC

Com base no Código Tributário Nacional (artigo n.º 96) , temos Lei como sendo:

“norma jurídica elaborada pelo Poder competente para legislar, nos termos da Constituição, observando o processo nesta estabelecido.”

Tanto o dicionário Aurélio, quanto a definição de acordo com o CTN, nos trás a tona a ênfase na elaboração de uma norma, por uma autoridade competente, que deverá ser seguida em observância a Lei Maior, que é a nossa Constituição de 1988. Em vista disso, a lei é que dá todo o ordenamento nas práticas sociais, no que cerne à tributação ou até

¹ Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, Ed. Malheiros, 1997, p. 53

mesmo a fatos do cotidiano. Assim, vale ressaltar, que o conhecimento de lei torna-se de fundamental importância para o entendimento de legislação.

Com relação à Legislação, o dicionário Aurélio, assim define como sendo:

“Conjunto de leis acerca de determinada matéria. A Ciência das leis. A totalidade das leis dum Estado, ou de determinado ramo do direito.”

Já para o Código Tributário Nacional, legislação significa lei em sentido amplo, abrangendo, além das leis em sentido restrito, dos decretos e normas complementares, que versem no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, conforme dispõe o Art. 96. O referido artigo retrata também aos tratados e convenções internacionais, que não serão alvos de discussões. Logo, faz-se observar, que legislação tem um grande leque de abrangências, não restrita somente ao relatado pelo artigo do CTN, conforme mencionado anteriormente, e sim, levando em consideração às disposições constitucionais no que cerne aos atos e às leis complementares, os decretos-lei, aos convênios internacionais etc.

A definição de legislação, conforme vislumbrado anteriormente, traz a tona a sua simplicidade de entendimento. A palavra legislação é tratada por Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, de forma a garantir a perfeita síntese da definição exposta no CTN em seu Art. 96.

1.2. Constituição Federal



A Constituição Federal é a lei fundamental do País. É ela que contém os parâmetros básicos que nortearão o Poder Legislativo e o Executivo na elaboração de outras leis e normas.

De acordo com a constituição vigente, o Poder Legislativo é exercido pelo Congresso Nacional (Câmara dos Deputados e Senado Federal), conforme dispõe o artigo 44 da Constituição Federal.

Já o Poder Executivo está disposto na Constituição Federal em seu artigo 76, o qual é exercido pelo Presidente da República e auxiliado pelos ministros de Estado.

No entanto, o Presidente poderá, em caso de urgência e relevância, expedir normas provisórias, conforme o artigo 62 da Constituição. Estas normas provisórias são as Medidas Provisórias, que serão retratadas mais adiante.

É evidente que, em sendo a "Lei Maior" a instituidora das bases que orientarão a feitura das demais leis e normas, estas, em nenhuma hipótese, poderão contrariar as disposições daquela, sob pena de deixarem de ser aplicadas, por inconstitucionalidade, tomando-se por base o princípio da constitucionalidade.

É na Constituição Federal que vamos encontrar normas relativas à distribuição de competência tributária entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. É nela que encontramos os princípios gerais de tributação, os direitos e garantias dos contribuintes e demais regras fundamentais de tributação. A constituição abriga, em grande parte, normas de estrutura, ou seja, normas que prescrevem como outras normas devem ser produzidas.

1.3. Emendas Constitucionais

A Constituição é alterada pelas chamadas "Emendas Constitucionais". Essa previsão acha-se contida no artigo 60 da Constituição, na qual dispõe que a "Lei Maior" poderá ser emendada de acordo com proposta: de no mínimo, um terço dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal; do Presidente da República; e de maioria absoluta das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, considerando, para isso, a maioria de seus membros.

CSFEAC

As emendas à Constituição podem conter matéria tributária de relevância, como também, matéria de caráter irrelevante. Em caráter relevante, tem-se a Emenda Constitucional n.º 18, de 01 dezembro de 1965, que reformulou o sistema tributário consagrado pela Constituição Federal de 1946, lançando as bases do atual sistema tributário. Já com relação a irrelevância tratando-se de matéria tributária, tem-se a Emenda Constitucional n.º 21, de 18 de março de 1999, que faz alusão ao aumento e prorrogação da vigência da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e de Direitos de Natureza Financeira -CPMF.

Do exposto, pode-se observar a diferença entre as duas emendas, no que cerne a sua complexidade. A primeira faz reformulação no atual sistema tributário da época, já a segunda, somente retrata da mudança da alíquota e prorrogação do prazo de incidência da

Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e de Direitos de Natureza Financeira - CPMF.

1.4. Lei Complementar

Conforme mencionado anteriormente, a Constituição traça os princípios fundamentais orientadores das demais espécies de leis e normas, mas não regula de forma analítica as hipóteses e institutos legais, que é a atribuição natural das normas, que na hierarquia do sistema jurídico são colocadas abaixo da "Lei Maior".

A lei Complementar consubstancia-se no fato do legislador constituinte ter entendido que determinadas matérias apesar da grandiosa importância, não deveriam ser regulamentadas na própria Constituição Federal sob pena de engessamento de futuras alterações; mas ao mesmo tempo, não poderiam comportar constantes alterações através de um processo legislativo ordinário.

As Leis Complementares caracterizam-se por um "quorum" qualificado para sua aprovação pela maioria absoluta² dos membros do Congresso Nacional (artigo 69 da Constituição Federal), por um conteúdo próprio (regulamentação ou complementação do texto constitucional) e disporão sobre "elaboração, redação, alteração e consolidação das leis".

A função da Lei complementar, é esclarecida pela sua própria denominação, quer dizer, tem ela o objetivo de complementar as normas fundamentais da Constituição Federal.

As matérias tributárias que podem ser disciplinadas por lei complementar estão enumeradas no Artigo 146 da Constituição Federal. No entanto, a referida lei irá:

- ⇒ dispor sobre conflitos entre os Estados membros, no que compete em matéria tributária;
- ⇒ regular as limitações ao poder de tributar;
- ⇒ estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, com relação a:



² o primeiro número inteiro subsequente à divisão dos membros da Casa Legislativa por dois, sendo sempre um número fixo, independente dos parlamentares presentes.

- a) definição de tributos e de suas espécies, assim como, em relação aos impostos discriminados na Constituição Federal, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigações, lançamentos, créditos;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Atualmente, essa Lei Complementar mencionada no artigo 146 da Constituição e que assume importância capital em matéria tributária, é o *Código Tributário Nacional*, que estabelece as normas gerais de direito tributário. Não obstante o fato de ter sido ele promulgado com a roupagem de uma lei (Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966), é equiparável ou tem o "status" de lei complementar, tendo sido elevada a este estágio pela Constituição de 1967, que até então, não havia sido aprovada sob a forma de Lei Complementar.

A Constituição Federal exige Lei Complementar específica para a criação de:

- ⇒ empréstimos compulsórios;
- ⇒ contribuições sociais; e
- ⇒ impostos residuais.

Assim, vale ressaltar que a lei complementar é de fundamental importância na instituição, modificação de determinadas normas em matéria tributária. Sua grande virtude tem sido representada pela presença de uma maioria absoluta de parlamentares para sua aprovação, a qual difere da lei ordinária.

1.5. Leis Ordinárias

Vale ressaltar que a Lei, numa acepção ampla, destina-se, de forma residual, a regular e disciplinar todas as hipóteses e matérias legais para as quais não se exige constitucionalmente que sejam reguladas por outras espécies de normas, como é o caso das Leis Complementares, Leis Delegadas etc..

A Lei é elaborada pelo Congresso Nacional, que como já foi abordado anteriormente, é composta pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal (artigo 44 da Constituição Federal), e é também chamada Lei Ordinária.

O adjetivo “ordinária” é empregado para distinguir as leis comuns das demais (Lei complementar, lei delegada etc.).

A Lei ordinária é o instrumento por excelência da imposição tributária, que assegura ao contribuinte a certeza de que é vedado ao governo (federal, estadual e municipal) exigir ou aumentar tributos sem que a lei estabeleça, conforme dispõe o artigo 150, inciso I da Constituição Federal.

Para tanto, é levada em consideração tanto no plano federal, como estadual e municipal, de acordo com o campo de competência delimitado na Constituição.

O Código Tributário Nacional, no seu artigo 97 e incisos, elenca as matérias que só podem ser disciplinadas por lei ordinária nas quais pode-se destacar as seguintes:

- ⇒ a instituição ou a extinção de tributos;
- ⇒ a majoração ou a redução de tributos;
- ⇒ a definição do fato gerador da obrigação tributária principal;
- ⇒ a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo;
- ⇒ a prescrição de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nelas definidas; e
- ⇒ as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou da dispensa ou redução de penalidades.

Atualmente, existem muitas discussões em tribunais acerca de impostos e contribuições que ora são prorrogados sua vigência, ora são majoradas suas alíquotas e ora são ampliadas suas bases de cálculo. A esfera de toda essa problemática está no relacionamento entre a Lei Complementar e a Lei Ordinária. Pelo ordenamento jurídico, pode-se observar que uma Lei Complementar não pode ser revogada por uma Lei Ordinária, tratando-se de matéria Constitucional.

O caso típico seria, por exemplo, a Lei 9.718/98 (Lei Ordinária), que assim dispôs: “Aumento da alíquota da COFINS e compensação na CSL – Alteração da base de cálculo da COFINS e do PIS / PASEP;...”. No entanto, pode-se observar, que esta lei ordinária, determina que as seguradoras e as instituições financeiras passem a recolher a Contribuição para Seguridade Social - COFINS sob a alíquota de 3% (três por cento), que até então não faziam. As seguradoras, com base na Lei n.º 70/91 (Lei Complementar), eram desobrigadas a pagar a Contribuição para Seguridade Social - COFINS. A questão, aqui, é que deve ser mantido o tratamento tributário anterior à nova lei, fazendo prevalecer a Lei Complementar n.º 70/91. Assim argumentou o juiz Edward Carlyle Silva da 1ª Vara Federal, que deu decisão favorável em primeira instância a uma empresa de seguros:

“...a revogação da lei complementar por uma lei ordinária não pode ser admitida, sob pena de violação às regras que tratam da hierarquia das leis.” - *Jornal Gazeta Mercantil, Sexta-feira, 21, e fim de semana, 22 e 23 de Maio de 1999*

Machado³ faz menção sobre essa discussão. O Advogado tributarista faz alusão que uma lei complementar quando disciplina matéria situada fora do campo que lhe foi reservado pela Constituição, poderá ser alterada, ou revogada, por lei ordinária. Para ele, não pode todavia, a lei ordinária invadir o campo reservado pela Constituição às leis complementares. Caso o faça, será, neste ponto, inconstitucional.

Posto o presente comentário, faz-se observar que é perfeitamente aceitável a fundamentação doutrinária, uma vez que a hierarquia das normas deve sempre ser respeitada, em virtude da distinção que existe entre estas – a presença de maioria absoluta (lei complementar) em contraposição à maioria simples (lei ordinária); e principalmente no fato da lei ordinária não poder invadir o campo que é peculiar a lei complementar, em matéria constitucional.

1.6. Leis Delegadas

O Congresso Nacional poderá delegar autorização ao Presidente da República para a elaboração de leis relativas a matéria que não sejam de competência exclusiva do Congresso Nacional, nem de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal (artigo 68, § 1º e incisos), que serão denominadas Leis Delegadas.

³ Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, Ed. Malheiros, 1997, p. 54

A autorização concedida, revestida na forma de resolução do Congresso Nacional, especificará o conteúdo e os termos pelas quais tal lei poderá ser elaborada.

Conforme dispõe Moraes⁴, a natureza jurídica das leis delegadas, quanto ao conteúdo e a eficácia, apresenta-se idêntica às demais previstas no artigo 59 da Constituição Federal, de acordo com a espécie ou ato normativo primário, derivado da Constituição.

A lei delegada está no mesmo plano da lei ordinária, podendo dispor livremente sobre matéria tributária. Serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.

1.7. Medidas Provisórias

A Medida Provisória, por sua vez, é promulgada pelo Presidente da República, naqueles casos de urgência ou relevância, com a roupagem de lei, devendo submeter-se de imediato ao Congresso Nacional, conforme estabelecido no “caput” do artigo 62 da Constituição Federal.

Por sua vez, o parágrafo único do citado artigo, estabelece que findo o prazo de 30 (trinta) dias, contados a partir de sua publicação, se as medidas provisórias não forem convertidas em lei, acarretará na perda de sua eficácia, desde a edição.

Essas medidas têm sido muito utilizadas para a disciplina de matéria tributária, inclusive para a instituição e majoração de tributos.

Dentro de uma visão prática, as medidas provisórias vieram para substituir os extintos decretos-lei, que conforme o Prof. Osiris Lopes Filho, da Universidade de Brasília, representa a maior conquista obtida pela nova Constituição, no campo do Direito Tributário. Seus comentários sustentam a certeza de que com a utilização exagerada dos chamados decretos-lei (Constituição de 1967), haviam aumentos galopantes de impostos, o que prejudicava o planejamento tributário, sendo muitos destes impostos tidos até como inconstitucionais.

Para Bastos⁵, há quem sustente ser inadmissível a criação de tributo por meio de medida provisória. Ao contrário do exposto, pode-se observar no entanto, que o artigo 62 da

⁴ Alexandre de Moraes, *Direito Constitucional*, Ed. Atlas, 1997, p. 429

⁵ Celso Ribeiro Bastos, *Curso de Direito Financeiro e Direito Tributário*, Ed. Saraiva, 1995, p.170

Constituição Federal não especifica matéria a respeito do que pode ser adotado em tal medida. O que caracteriza a medida provisória é a relevância e a urgência, logo, quando a matéria fizer referência a tais pressupostos, poderá, sim, ser objeto de medida provisória.

Existe hoje uma preocupação com relação à prática ascendente na edição de Medidas Provisórias. O fato se dá, que o Governo muito preocupado em gerar “caixa”, não respeita a característica peculiar da referida norma, que é a relevância e urgência.

A título de exemplo, teve-se a edição da Medida Provisória n.º 1.858-7, de 29 de julho de 1999, a qual sem qualquer urgência ou relevância alterou a legislação federal e proporcionou, conforme consta no artigo 6º, a majoração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL em quatro pontos percentuais, passando de 8% (oito por cento) para 12% (doze por cento), relativamente aos fatos geradores ocorridos de 1º maio até 31 de dezembro de 1999.

Com base nisto, existe um questionamento por parte daqueles que participam do projeto de Reforma Tributária em vedar o uso de Medida Provisória.

Vale complementar que a Medida Provisória equivale à Lei Ordinária. Isto significa dizer que é de cumprimento e observância obrigatórios, podendo revogar ou derogar os comandos estabelecidos por uma Lei Ordinária e vice-versa.

Morais⁵, menciona que existem tributaristas que sustentam que a medida provisória não pode regular matéria reservada a lei complementar. O entendimento doutrinário reporta a certeza do caráter unipessoal na edição de medida provisória, uma vez que para a edição de lei complementar há a necessidade de deliberação por maioria absoluta.

Diante deste entendimento, pode-se observar perfeitamente tal fundamentação, no artigo 62 da Constituição Federal, que prevê a conversão de medida provisória em lei e não em lei complementar.

As Medidas Provisórias não podem instituir tributos submetidos ao princípio da anterioridade da lei, uma vez que estaria ausente o pressuposto da urgência. Existem casos discutíveis em que esse princípio seria aplicada à essa medida. Vale observar, que no caso em que ainda não se tenha concluído os estudos visando a criação ou a majoração de um desses tributos a tempo de aprovação do Congresso Nacional ainda no exercício, de sorte a

⁵ Alexandre de Moraes, Direito Constitucional, Ed. Atlas, 1998, p. 428

instituir a cobrança respectiva já no exercício seguinte. O argumento utilizado para tal, seria o da urgência e relevância da arrecadação no exercício seguinte, embora existam outros.

1.8. Decretos Legislativos

Em nosso sistema tributário jurídico, é verificável a posição inferior dos decretos em relação às leis. Isto é decorrência inevitável da divisão de atribuições entre o Executivo e o Legislativo. Em síntese, decreto tem o fim de explicar o modo e a forma de execução da lei, ou de regular situações não disciplinadas em lei, nem reservada a esta.

O Decreto Legislativo é o ato resultante da competência exclusiva do Poder Legislativo, não estando sujeito à sanção do Poder Executivo. Aprovado por maioria simples, ou seja, após prévia análise e aprovação da matéria pelo Congresso Nacional, é promulgado pelo Presidente do Senado Federal.

Pode ser entendido também como sendo a espécie normativa destinada a veicular as matérias de competência exclusiva do Congresso Nacional, previstas, basicamente no artigo 49 da Constituição Federal.

O referido decreto explicita a aprovação de medidas expedidas pelo Presidente da República relativas ao estado de defesa, declaração de guerra, tratados, convenções e acordos internacionais firmados. Retrata também, o modo mediante o qual as Assembléias Legislativas estaduais devem ratificar o teor dos convênios celebrados entre os estados membros.

1.9. Resoluções do Senado ou da Câmara dos Deputados

A Constituição elenca as matérias que podem ser disciplinadas pelas resoluções que são atos normativos baixados pelo Senado Federal e não sujeitos à sanção do poder executivo, sendo promulgada pela Mesa do Senado Federal.

Seguem abaixo algumas disposições constitucionais, relativas as matérias que podem ser reguladas por resoluções do Senado, conforme mencionamos anteriormente, a saber:

- ⇒ Suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;
- ⇒ Autorizar operações externas de natureza financeira, de interesse da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- ⇒ Fixação das alíquotas máximas do imposto de transmissão “causa mortis” e doações de quaisquer bens ou direitos;
- ⇒ Fixação das alíquotas do ICMS aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação; e
- ⇒ Fixação das alíquotas máximas do ICMS, nas operações internas, para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados.

A Constituição também elenca matéria relativa à competência privativa à Câmara dos Deputados, a qual seria:

- ⇒ Autorizar, por dois terços de seus membros, a instauração de processo contra o Presidente e o Vice-Presidente da República e os Ministros de Estado.

Vale ressaltar, que resolução é ato do Congresso Nacional ou de qualquer de suas casas, tomado por procedimento diferente do previsto para a elaboração das leis, destinado a regular matéria de competência do Congresso Nacional ou de competência privativa do Senado Federal ou da Câmara dos Deputados, mas em regra geral com efeitos internos. A Constituição Federal prevê também resolução com efeitos externos, no que tange a delegação legislativa.

1.10. Atos Normativos Administrativos

São atos, como o seu próprio nome indica, de caráter normativo. Veiculam, portanto, normas genéricas e abstratas com o propósito de tornar o regulamento ainda mais explícito. A sua disposição legal está no artigo 100, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Dentro dos limites de suas respectivas competências, as autoridades administrativas podem baixar atos destinados a esclarecer e interpretar as normas legais, manifestando dessa forma o entendimento da administração em relação à matéria analisada.

A exemplo dos decretos, os chamados atos administrativos não podem criar direitos ou obrigações, ou seja, não podem exorbitar os limites fixados pela lei e o respectivo regulamento.

Dentre as várias espécies de atos administrativos podemos citar como exemplos, as:

- ⇒ Resoluções,
- ⇒ Circulares,
- ⇒ Cartas Circulares,
- ⇒ Portarias,
- ⇒ Instruções Normativas,
- ⇒ Ordens de Serviços; e
- ⇒ Pareceres Normativos.

A hierarquia das normas dentro do sistema jurídico está respaldada de acordo com o exposto anteriormente. No entanto, muito se tem discutido sobre a hierarquia das leis, e nem sempre os tributaristas têm convergido sobre todos os pontos que a matéria envolve.

De acordo com o presente estudo, não se tem dúvida em afirmar que a hierarquia é determinada pela competência para legislar sobre determinada matéria atribuída pela Constituição. Se a "Lei Maior" prever, para certa matéria, a existência de lei complementar, e num segundo passo, em função dela, a necessidade de lei ordinária, a hierarquia será conforme retratado anteriormente.

BSFEAD

No entanto, pode-se observar que conforme dispõe o artigo 59 da Constituição Federal, as normas devem estar dispostas hierarquicamente de acordo com o sistema geral de normas, o qual prevalece sobre todo e qualquer pensamento doutrinário divergente.

2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Etimologicamente, o termo “princípio” vem do latim (principium, principii), que exprime a idéia de começo.

A noção de princípios é evidenciada por Bastos⁷ conforme segue:

“Nos sistemas normativos é possível fazer a identificação de dois tipos de normas. Algumas são simples regras jurídicas, limitando-se a reger a hipótese para o qual foram elaboradas. Outras, porém, em razão sobretudo do grande teor de abstração que assumem, funcionam como autênticos princípios, isto é, tem um raio de atuação distendido por um sem-número de normas-regras. Por exemplo: o dispositivo que confere maioridade civil aos vinte e um anos é uma norma-regra.

Já aquele que diz que o Brasil é uma República encerra um autêntico princípio. É uma norma-princípio. Isto significa que ela subjaz a uma série de outras normas que, no fundo, são implementadoras do princípio. A eletividade dos governadores, a periodicidade dos mandatos são todas regras que dão concretude ao princípio republicano. Não há hierarquia jurídica entre as meras normas e os princípios. Aquelas, contudo, não sempre de ser interpretadas de modo a dar a maior eficácia possível ao princípio a que se encontram sujeitas.”

A Constituição Federal estabeleceu os seguintes princípios tributários, também denominados limitações constitucionais ao poder de tributar, que condicionam os entes tributantes à sua obediência quando da elaboração das leis tributárias. Tais princípios existem para proteger o contribuinte ou o cidadão contra os abusos do Poder. A seguir serão elencados os principais Princípios Constitucionais Tributários, que servem como alicerce para o direcionamento das normas, a saber:

- ⇒ Legalidade;
- ⇒ Igualdade ou Isonomia;
- ⇒ Anterioridade;

⁷ Celso Ribeiro Bastos, Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 1995, p.106

- ⇒ Irretroatividade;
- ⇒ Capacidade Contributiva; e
- ⇒ Vedação ao Confisco.

2.1. Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade não é um princípio exclusivamente tributário. Ele se projeta em todos os campos do Direito, daí o fato de sua grande importância.

O artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, estabelece que todos os brasileiros e estrangeiros residentes, são iguais perante a lei, sem qualquer distinção, garantindo a estes inviolabilidade do direito a vida, a liberdade, a igualdade, a segurança; e que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei.

Também conhecido como reserva da lei, é uma dos princípios essenciais do estado moderno, que a doutrina considera como regra fundamental do direito público.

Vale ressaltar, que a simples aplicação do referido princípio ascende a idéia de que ninguém seria obrigado a pagar tributo que não seja previsto em lei.

Com base neste princípio é concedida a garantia que nenhum tributo será criado, nem aumentado, a não ser através de lei. Tanto a criação como o aumento dependem de lei. O embasamento constitucional exposto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, sustenta a vedação aos Estados Membros de exigir ou aumentar tributos sem que seja estabelecido em lei.

Assim, o referido princípio estabelece que só a lei pode criar obrigações ao indivíduo, porque apenas ela é expressão da vontade geral (exercida pelas pessoas políticas de direito constitucional interno).

No entanto, a lei instituidora do tributo deverá conter:

- a) a descrição do fato tributável;
- b) a definição da base de cálculo e da alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo;
- c) o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; e

- d) o sujeito ativo da relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de vontade.

2.2. Princípio da Igualdade ou Isonomia

A Constituição Federal dispõe sobre o Princípio da Igualdade ou Isonomia⁸ em seu artigo 5º e inciso I, o qual dispõe que todos são iguais perante a Lei; e que os homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações.

O enunciado referido no "caput" do artigo citado anteriormente, reveste-se de uma nova fisionomia ("sem distinção de qualquer natureza"), onde a igualdade de direitos está garantida de maneira mais ampla aos cidadãos.

Pode-se observar, que também o referido princípio não é exclusivo da tributação e que se estende a outros ramos do Direito. Assim, o artigo 5º, inciso I, justifica tal entendimento.

Já em matéria fiscal, a igualdade diante do imposto não deve ser entendida de que todos os contribuintes devam ser tratados da mesma maneira. A questão válida aqui, é que todos sejam tratados de maneira a se encontrem na mesma situação.

O que muito se discute é o fato de aqueles que tem maior capacidade contributiva devam pagar mais impostos em contraposição daqueles que têm menor condição. Assim, no entendimento de Machado⁹, a igualdade seria perfeitamente adequada a esta situação, uma vez que não seria justo um contribuinte que tem um patrimônio exorbitante pagar o mesmo imposto do que um outro contribuinte assalariado. Assim, a igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza.

Mesmo entendimento doutrinário, em conformidade com o descrito anteriormente, é reportado por Bastos¹⁰, o qual acha perfeitamente justo que os tributos sejam arcados por aqueles que disponham de maior capacidade econômica. O autor reporta que deva existir uma oneração maior para aqueles que têm mais recursos para suportá-la.

⁸ o princípio da isonomia ou princípio geral de isonomia jurídica, é aquele pelo qual todos são iguais perante a lei e que faz a projeção ao princípio da igualdade.

⁹ Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, Ed. Malheiros, 1997, pp. 30/31

¹⁰ Celso Ribeiro Bastos, Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 1995, p.119/120

Diante do exposto, pode-se dizer que é de tamanha importância os posicionamentos doutrinários dos referidos tributaristas. No entanto, é perfeitamente aceitável considerar determinados contribuintes com riquezas estupendas arcarem com uma fatia maior dos tributos. O lado social deve ser preservado pelos legisladores, a fim de que seja feita uma distribuição mais justa da carga tributária, que está tão elevada.

Vale observar, que de certa forma, o governo tem se preocupado com essa questão da desigualdade social, instituindo isenções fiscais para empresas que se instalam nas Regiões do Nordeste. Essas isenções, principalmente do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, proporcionam uma redução tributária de certa forma considerável.

Segundo Machado¹¹, tal atitude do Estado pode constituir verdadeiros atentados ao princípio da isonomia. Para o tributarista existe problema em matéria tributária, em saber se a regra de isenção fere ou não o princípio da isonomia. Em sua opinião, essa é uma questão difícil, uma vez que envolve a valoração dos fins pretendidos pela norma isentiva. No que tange a essa valoração, é essa que vai preencher o vazio da postura puramente normativista, e tudo terminará sendo uma questão de justiça, ou de injustiça da isenção.

Pode-se dizer que esse questionamento é aceitável, mas ao considerar a problemática da desigualdade social, sabe-se de ante mão, que empresas do mesmo porte, em lugares distintos – regiões Sudeste e Nordeste, situam-se em esferas econômicas diferentes. Posto isso, nada mais “humano” do que atrelar este fato ao Princípio da Igualdade.

Tal princípio, é mencionado no artigo 150, inciso II da Constituição Federal, o qual dispõe que é vedado aos Estados membros instituir tratamentos desiguais entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibindo qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercidas, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Vale ressaltar, que tratando-se de matéria fiscal, a igualdade diante do imposto não deve ser entendida no sentido de que todos os contribuintes devam ser tratados da mesma maneira. O que deve, sim, é que todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação devam ser tratados igualmente.

¹¹ Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, Ed. Malheiros, 1997, p. 31

2.3. Princípio da Anterioridade

O Princípio da anterioridade é aquele que assegura aos contribuintes o conhecimento antecipado, com certeza e segurança a que tipo de gravame estarão sujeitos no futuro, de modo que possam planejar suas atividades. Em outras palavras, significa que nenhum tributo pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que foi instituído ou aumentado. Com isso possibilita o planejamento anual das atividades econômicas, sem o inconveniente da insegurança, pela incerteza quanto ao ônus tributário a ser considerado.

Um tributo criado no mês de setembro deste ano, por exemplo, terá que aguardar o mês de janeiro do próximo ano para ser cobrado. Com isso, o contribuinte (pessoa jurídica) poderá planejar suas atividades, a fim de garantir uma situação econômica favorável em função das mudanças na tributação.

A Constituição Federal é bem clara com relação a anterioridade da lei, conforme consta em seu artigo 150, inciso III, alínea "b", quando diz que é vedado aos Estados membros cobrarem tributos no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que os instituiu ou majorou.

Desta forma, a lei fiscal, em relação ao exercício de cobrança, somente poderá ser exigida no exercício seguinte à sua publicação.

São exceções ao princípio da anterioridade os seguinte impostos:

- a) os impostos extraordinários de guerra;
- b) as contribuições sociais de que trata o artigo 195 da Constituição, obedecendo um período de 90 (noventa) dias da data da lei que houver instituído ou modificado, para vigorar com sua eficácia;
- c) os empréstimos compulsórios por motivo de guerra externa ou sua iminência, calamidade pública, em razão da urgência de suas cobranças;
- d) Impostos de exportação;
- e) Impostos de importação;
- f) imposto sobre produtos industrializados – IPI; e

33FEAG

- g) imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários – IOF.

Com relação aos impostos dispostos das letras “d” até “g”, existe uma quebra do princípio da anterioridade, que ocorre apenas na sua majoração. Com base no princípio da legalidade, o artigo 153, § 1º, da Constituição Federal, estabelece uma exceção e diz que há a necessidade de um ato administrativo para alteração de alíquota. No entanto, se o princípio da anterioridade da lei refere-se a uma lei e esta não existe, conseqüentemente, os referidos impostos não estão atrelados aos princípios da legalidade e o da anterioridade.

2.4. Princípio da Irretroatividade

Segundo Bastos¹², a Constituição Federal não consagra o princípio da irretroatividade, nem de forma implícita nem explícita. Logo, o tributarista alega que a “Lei Maior” não é omissa ou lacunosa na matéria.

A Constituição Federal faz referência à matéria em questão no artigo 150, inciso III, alínea “a”, a qual veda os Estados membros a cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os instituiu ou majorou.

Um definição de irretroatividade da lei seria dizer, que esta obrigatoriamente tem que ser anterior a ocorrência do fato gerador do tributo por ela criada ou majorada.

Assim, este princípio encerra a condição que os entes tributantes têm de agir de forma a não instituírem tributos, aos quais suas tributações antecedam a ocorrência do fato gerador, caso contrário a lei que os instituiu ou majorou será tida como inconstitucional.

2.5. Capacidade Contributiva

A capacidade contributiva pode ser entendida como sendo a capacidade econômica do contribuinte, para honrar suas obrigações tributárias.

Este princípio está consagrado no artigo 145, § 1º da Constituição Federal, o qual estabelece que os estados membros poderão instituir tributos, os quais sempre que

¹² Celso Ribeiro Bastos, Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 1995, p. 115

possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva revela a existência, nos dias atuais, de muitas contradições no que tange às isenções. A decisão ou não de conceder isenção de determinado tributo, parte da Administração Direta. O que muito se discute é o fato de essas concessões ferirem o princípio em estudo.

Como exemplo tem-se a isenção do Imposto de Renda às empresas que se instalam na região Nordeste, no qual mesmo dando lucro vultuosos, estas não recolhem o referido imposto em virtude do caráter isentivo, que chega a durar 25 (vinte e cinco) anos. Vale observar, que a referida empresa tem condições de honrar com suas obrigações tributária e assim não a faz em virtude de tal isenção.

Posto isso, observa-se que o comentário anterior esbarra com o comentário já feito, com relação ao princípio da isonomia. É certo, que as isenções concedidas pelo Governo irão proporcionar o desenvolvimento de regiões menos desenvolvidas, mas por outro lado, irão conceder redução de tributos para empresas que tem condições de suportar tal ônus. Em virtude disso, surge uma grande questão: é justa a concessão de isenções fiscais? De certa forma sim, quando trata-se da desigualdade social, mas quando o assunto é a capacidade econômica da empresa faz surtir certas desvantagens para com a outras empresas, principalmente, as concorrentes.

No entanto, o caráter isentivo proporciona de certa forma, uma antagonismo com relação ao Princípio da Capacidade Contributiva.

Outro questionamento, se faz, com relação às alíquotas do Imposto de Renda. Os contribuintes pessoas físicas, por exemplo, percebem uma mesma alíquota para o cálculo do imposto, uma vez que seria mais justo aqueles que têm mais renda, patrimônio, contribuírem proporcionalmente às sua riquezas.

Assim, sucintamente, quem tem mais, logicamente, terá que pagar mais. Não pode uma pessoa física, que tem um patrimônio gigantesco ser tributado com a mesma alíquota de outra assalariada. Diante disso, sugere-se aqui, que seja posto em prática o Imposto sobre Grandes Fortunas, o qual se identifica perfeitamente com o referido princípio.

2.6. Vedação ao Confisco

A Constituição Federal estabelece em seu artigo 150, inciso IV, que é vedado aos Estados membros utilizar um tributo com efeito de confisco.

Para o melhor entendimento do referido princípio, necessário se faz conhecer o que seja *confisco*. O dicionário Aurélio, assim define: “*Ato ou efeito de confiscar.*” No entanto, confiscar seria segundo Aurélio: “*Apreender em proveito do fisco.*”. Enfim, a utilização de um tributo com efeito confiscatório não é permitido pela Constituição, logo, cabe ao Judiciário (que controla a voracidade fiscal do Governo) disciplinar quando um tributo tem efeito confiscatório.

3. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

3.1. Definição de Planejamento

O sucesso das empresas dentro de um mercado bastante acirrado é garantido por uma boa administração de suas atividades. É necessário estabelecer metas a serem seguidas num futuro promissor, a fim de alcançar os resultados almejados. A palavra "Planejar" é vista como essencial pelos gestores das grandes corporações, uma vez que é através dela que estes podem ter controle sobre o futuro destas. Planejar é definir os objetivos e escolher antecipadamente o melhor curso de ação para alcançá-los.

Visto isso, podemos observar que o planejamento é peça chave para tomada de decisões dentro das grandes empresas. O planejamento é tido como a mais básica de todas as funções gerenciais, e o seu correto desempenho garante o sucesso de todas as operações. Assim, planejamento pode ser entendido como sendo um roteiro, ou um processo de reflexão, ou uma planificação, que ocorre antes da ação, e que tem como finalidade a tomada de decisão com vistas no futuro.

O planejamento figura como a primeira função administrativa¹³, por ser exatamente aquela que serve de base para as demais funções. Assim, o planejamento pode ser definido como sendo a função administrativa que determina antecipadamente quais são os objetivos que devem ser atingidos e como se deve fazer para alcançá-los.

A função do planejamento é garantir que os objetivos almejados tenham sucesso no futuro. Assim, é necessário que todos os fatores relevantes sejam cuidadosamente considerados, antes que se tome qualquer decisão, para que a estratégia da empresa seja alcançada.

O planejamento para ser formado tem que estabelecer, primeiramente, os objetivos da organização, o que seria considerar aonde se quer chegar. Em seguida, será necessário fazer uma avaliação em que universo a organização está operando, para se conhecer que fatores externos irão possivelmente afetar suas operações. Será necessário também, dentro desta ótica, fazer uma projeção no intuito de prever o que irá acontecer no futuro. A questão

¹³ as funções administrativas, dentro do processo administrativo, são as seguintes: planejamento; organização; direção e controle.

dos recursos existentes para um bom planejamento é de fundamental importância, no entanto, é necessária uma estimativa dos recursos externos acessíveis e dos recursos internos já possuídos pela empresa. Para que sejam alcançados os objetivos estabelecidos é necessário determinar a estratégia, a qual especifica as metas. Por fim, há a necessidade de se delinear um programa de ação para alcançar metas estratégicas selecionadas para programas de longo e curto prazo, discriminando o tipo de recurso no orçamento anual.

Em cada etapa do planejamento é necessário que hajam decisões e a partir destas serão estabelecidos o que deve ser feito, quando deve ser feito, como deve ser feito e quem deve fazê-lo.

Para que o processo de planejamento seja feito de forma adequada é necessário que haja qualidade no sistema de informações da empresa, caso contrário não se chegará a uma decisão eficiente. Com isso, a informação que a empresa presta aos gestores é peça de fundamental importância para o sucesso do planejamento e conseqüentemente o da empresa.

O Planejamento consiste, pois, na tomada antecipada de decisões sobre o que fazer, antes da ação ser necessária.

3.2. Definição de Tributo

O conceito de tributo é dado pelo Código Tributário Nacional em seu artigo 3º, a saber:

“Artigo 3º - 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.”

De acordo com a redação citada anteriormente, será necessário alguns comentários, através do exame dos diversos elementos, a fim de garantir o melhor entendimento da matéria em estudo.

Pode-se observar, que o referido artigo trata de tributo como *“toda prestação pecuniária compulsória”*, que reporta a certeza que o Estado tem em arrecadar recursos financeiros, a fim de alcançar seus objetivos, sempre tomando-se por base institutos legais.

O caráter compulsório é visto no sentido de que o contribuinte recolhe seus tributos, não por sua vontade própria, e sim como manda as normas instituidoras. É uma obrigação do contribuinte. Posteriormente, o tributo deve ser expresso “*em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*”, o que significa dizer que é necessário sua expressão em moeda nacional, ou outra forma permitida. Importante se faz observar, é com relação à *Dação em Pagamento*¹⁴ na extinção do crédito tributário, que embora não prevista no artigo 156 do Código Tributário Nacional, é considerada como uma forma especial de medição de quanto vale um determinado tributo. Em seguida, tem-se “*que não constitua sanção de ato ilícito*”, ou seja, a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude. Aqui vale comentar, que não pode ser sanção de ato ilícito a elisão (planejamento tributário antes da ocorrência do fato gerador, considerada lícita) e a evasão (planejamento tributário após a ocorrência do fato gerador, considerada ilícita), as quais serão retratadas mais adiante. O que de mais importante existe é que o tributo tem sua base “*instituída em lei*”, quer dizer, é necessário o cumprimento do princípio da legalidade, o qual está fundamentado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal. E para finalizar, é “*cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”, que vislumbra a ação administrativa na cobrança do tributo sempre vinculada a uma norma, ou conjunto de normas.

3.3. Conceito de Fato Gerador

Dentro da relação tributária, o fato é previsto em uma norma. Cabe à lei a descrição do fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Esse fato é o fato gerador da obrigação tributária. Assim, o Código Tributário Nacional é bem claro no quando diz em seu artigo 97, inciso III:

“Artigo 97 - Somente a lei pode estabelecer:

....III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal,...”

No entanto, o fato gerador da obrigação tributária principal é entendido como uma situação definida em lei. Vale ressaltar, que é necessário a observância do princípio da legalidade, conforme retratado anteriormente no artigo 97, inciso III, e que isto é o suficiente

¹⁴ Dação em pagamento é uma forma utilizada para a quitação de dívidas junto aos órgãos públicos. A empresa devedora pode utilizar um bem de natureza permanente para esta operação, bastando para isto, avaliar este bem através de um laudo de avaliação, a fim de comprovar que o valor do bem ou dos bens atinja o montante da dívida.

para que ocorra o fato gerador. Seguem abaixo algumas definições de fato gerador da obrigação tributária principal, segundo o Prof. José Mariano Neto:

“É um fato, um conjunto de fatos, ou o estado de fato para cuja verificação ou ocorrência a lei preconiza a obrigação jurídica, para o seu responsável de pagar um determinado tributo.”

e acrescenta ainda,

“A lei descreve a hipótese de incidência do tributo. Quando o sujeito realiza o fato nela descrito, faz incidir a lei positiva fiscal sobre o suporte fático e, então já estará obrigado *ope legis* a prestar tributo a entidade estatal tributante.”

O fato gerador da obrigação acessória é vislumbrado no artigo 115 do Código Tributário Nacional, como segue:

“Artigo 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.”

Considera-se consumado o fato gerador e existentes os seus efeitos, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que se produzam os efeitos que normalmente lhes são próprios, e em tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

O fato gerador é assim entendido como uma descrição da hipótese de incidência, uma vez que esta designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária. O fato é a concretização da hipótese.

3.4. Conceitos e Objetivos do Planejamento Tributário

O Sistema Tributário Nacional hoje é bastante complexo, deixando o contribuinte sufocado em meio a quantidade assustadora de tributos. Vive-se numa situação que muitas vezes cai-se no acaso, e comente-se atos ilícitos. Alternativa para fugir da ilicitude fiscal é o

planejamento tributário, que é o defensor da aplicação de procedimentos lícitos, base que proporciona o seu reconhecimento pelas autoridades governamentais. Esta ferramenta legal deverá ser aplicada a fim de reduzir o ônus tributário, conseqüentemente o custo da empresa, sem ferir o nosso ordenamento jurídico.

O Planejamento Tributário parte do princípio de que todos os contribuintes têm o direito de ordenar seus negócios de forma que paguem o mínimo de tributos em face da legislação correspondente. Assim, uma empresa que decide optar pela alternativa mais econômica do ponto de vista fiscal procede exatamente como quando resolve adquirir um insumo pelo menor preço possível.

O planejamento tributário nas empresas não difere dos demais planejamentos aplicáveis e recomendáveis, como o planejamento estratégico, orçamentário etc.. Todos têm por finalidade a antecipação aos fatos e a indicação de alternativas para escolha de ações ou omissões lícitas, não simuladas, anterior a ocorrência do fato gerador, que vise, direta e indiretamente, a economia de tributos, garantindo assim, resultados satisfatórios para as empresas.

Definições de renomados tributaristas, que tratam profundamente da matéria em estudo, serão abordadas a seguir, a fim de que se conheça o entendimento destes estudiosos:

“O planejamento tributário consiste na adoção, pelo contribuinte, de providências lícitas voltadas à reorganização de sua vida que impliquem a não ocorrência do fato gerador do imposto, ou a sua configuração em dimensão inferior à que existiria caso não tivessem sido adotadas tais providências.”¹⁵

“O planejamento tributário é entendido como um processo de escolha de alternativas de ações ou omissões lícitas, portanto não simuladas e sempre anteriores a ocorrência dos fatos geradores do tributos, que objetivem direta e indiretamente a redução destes ônus.”¹⁶

¹⁵ Marco Aurélio Greco, Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária, Ed. Dialética, 1998, p. 121

¹⁶ Ricardo Fidelis da Cunha – TREVISAN, Planejamento Tributário, 1991, p. 02

“Denomina-se Planejamento Tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis.” ¹⁷

“... A doutrina, tem sustentado que os contribuintes têm o direito de arrumar seus negócios, sua fortuna, seu modo de vida, de maneira a pagar os impostos menos elevados ou a não pagar imposto algum, contanto que não violem nenhuma regra legal.” ¹⁸

Observa-se que todas as definições, apesar de concepções doutrinária distintas, têm como elo a necessidade de se obedecer as determinações dispostas em lei, na execução dos trabalhos de planejamento tributário.

Também, pode-se se chegar a um consenso, em face ao objetivo do planejamento tributário, que indiscutivelmente, é a economia tributária. Em síntese, vale observar que dentre várias opções legais, o administrador ou o consultor obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal.

Até agora somente foi retratado o que é o planejamento tributário. Pode-se então questionar: o que não seria planejamento tributário ?

Sabe-se que a fulga ao dever de pagar tributo, sem contrariar a lei é também designada pelas expressões elisão tributária, economia de impostos, *planejamento tributário* e engenharia tributária. Diante disto, conclui-se, que não se caracteriza planejamento tributário toda ação do indivíduo com a intenção de “burlar” a lei, posterior a ocorrência do fato gerador e que não vise a economia de tributos, ou que não tenha nenhuma relação de natureza tributária. Diante disso, que tal ato praticado tem relação profunda com as ilicitudes fiscais. Vale complementar, que esta ação ignoraria todos os passos para a realização de um planejamento. Pode-se dizer também, que seria uma ação anti-ética por parte do profissional envolvido.

¹⁷ Nilton Latorraca, Legislação Tributária – Uma Introdução ao Planejamento Tributário, Ed. Atlas, 1982, 19

¹⁸ Hugo de Brito Machado, Planejamento Fiscal – Teoria e Prática, Ed. Dialética, 1995, p. 51

3.5. Caráter Preventivo

Conforme exposto anteriormente, pode-se verificar que o planejamento tributário visa a real economia de impostos, que no inglês é conhecido como *tax saving*. A fim de que se adeqüe, o planejamento tributário terá que, de início, prever a situação de fato e identificar o período anterior e posterior à ocorrência da obrigação tributária principal.

Assim, todo e qualquer contribuinte que pretenda planejar, com o objetivo de economizar impostos, terá que dirigir sua atenção para o período anterior a ocorrência do fato gerador e durante esse período adotar os dispositivos legais. Isto porque, quando se deseja evitar ou retardar a ocorrência do fato gerador, a economia de impostos só é legítima se realizada antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, observando, assim, os ditames legais. Então, o contribuinte deve sempre ter como ponto de referência o fato gerador da obrigação tributária.

Posições contrárias a um planejamento tributário seguro, serve para nos alertar no sentido da sua não aplicabilidade, uma vez que são atos ilegítimos e que acarretarão pesadas penalidades decorrentes de sua prática. Tais posições são conhecidas como sonegação, simulação, fraude, entre outras, que serão abordadas no decorrer deste trabalho.

Vale ressaltar, que o planejamento tributário legítimo deverá seguir dois pontos básicos:

- ⇒ antecipação aos fatos, ou seja, deve ser antes da ocorrência do fato gerador;
- ⇒ terá de adotar bases lícitas para evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou adotar alternativas legais para reduzir o ônus tributário.

3.6. A legítima economia de impostos

Economizar impostos é de fundamental importância para a sobrevivência das empresas. A utilização de procedimentos lícitos é o fator primordial para que o governo autorize a realização do planejamento tributário. A economia de impostos é possível através da redução do montante do imposto devido e do retardamento e impedimento da ocorrência do fato gerador.

A redução do montante do imposto devido, conforme citado anteriormente, é possível através da aplicação de cálculos ou à determinação do valor tributário, a qual será legítima quando o contribuinte poder escolher entre duas ou mais opções permitidas em lei. Análises práticas da opção das formas permitidas pela Legislação do Imposto de Renda serão abordadas em tópico específico relativo à aplicação de caso prático.

Assim, o contribuinte do Imposto de Renda Pessoa Jurídica tem a opção em escolher a forma de apuração do imposto em Lucro Real (Anual ou Trimestral), Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado. Vale destacar, que o Lucro Arbitrado não será alvo de discussão em nosso estudo, uma vez que o arbitramento caracteriza-se por fatos muitas vezes distantes de nossa realidade, o que seria, por exemplo, em virtude de um incêndio ou uma enchente.

A legislação do Imposto de Renda até 31 de dezembro de 1998 permitia que a pessoa jurídica optante pelo Lucro Presumido fizesse a “troca” da forma de apuração para o Lucro Real, seja anual ou trimestral, com o intuito de pagar menos imposto ou até mesmo não pagar. Já, a partir de 1999, a legislação não mais permite que o contribuinte que opte pelo Lucro Presumido, mude de opção no mesmo exercício. Ao optar por esta tributação, em hipótese alguma, poderá o contribuinte escolher outra forma de apuração, mesmo sabendo que irá pagar menos imposto, conforme dispõe o §1º do artigo 13º, da Lei 9.718/98.

A análise pela opção entre as formas de tributação do imposto de renda será discutida posteriormente, através de demonstrativos de cálculos, a fim de melhor visualizar a forma mais conveniente de pagar menos impostos ou até mesmo não pagar.

Existem controvérsias, conforme expõe Latorraca¹⁹, se é conveniente em Direito Tributário realizar alguma forma jurídica com o objetivo exclusivamente tributário. Segundo o tributarista existem duas indagações necessárias a serem observadas, a saber:

1. O contribuinte pode realizar ato jurídico com objetivo estritamente tributário ?

Pode, uma vez que não existe uma lei que impeça o contribuinte de fixar o encerramento do exercício na data que achar mais conveniente do ponto de vista fiscal.

2. Qual limite para que o contribuinte esteja livre para adotar a forma jurídica mais conveniente do ponto de vista fiscal para realizar determinada transação ?

¹⁹ Nilton Latorraca, Legislação Tributária, Ed. Atlas, 1998, p. 21

O contribuinte pode realizar determinados atos a fim de otimizar seus tributos que venham a surgir, através da alteração da data de encerramento do exercício social. É permitido em lei que o contribuinte realize cisão, fusão, incorporação, reavaliação de ativos com fins tributários. Existem muitas empresas que realizam fusões, com é o caso da Brahma com a Antártica, por exemplo, que visam primordialmente questões econômicas dentro de um mercado competitivo. Nada impediria que suas intenções fossem estritamente tributária.

Esta questão das execução de formas jurídicas com o objetivo estritamente tributário, é que vem despertando, as autoridades fiscais, com o intuito de coibir a prática do planejamento tributário em face de evitar os falsos prejuízos “fabricados” por meio de cisões, fusões ou aquisições de empresas. É uma questão que está em pauta, com a finalidade de combater a elisão fiscal.

3.7. Elisão e evasão fiscal

Antes de conceituarmos elisão e evasão fiscal, necessário se faz observar que ambas englobam aquelas ações ou omissões que buscam eliminar, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária, sejam lícitos ou ilícitos os meios utilizados nesse processo.

Em sentido comum, elisão é o ato ou efeito de elidir, evitar, suprimir, eliminar. Por sua vez, evasão é o ato ou efeito de evadir-se, fugir.

Sendo assim, elisão é considerada pela sua própria etimologia como sendo voltada para bases lícitas, e assim, até mesmo, entendida como sendo o próprio “planejamento tributário” em virtude da sua característica básica, que é a legitimidade. O tributarista Machado²⁰ faz referência à elisão, dentro desta linha de raciocínio, quando diz: “A fuga ao dever de pagar o tributo, sem violação da lei, também é designada pelas expressões *elisão tributária*, *economia tributária*, *planejamento tributário* e *engenharia tributária*.” (o grifo é nosso)

Assim, elisão fiscal é entendida como uma forma lícita que o contribuinte utiliza para retardar, evitar ou reduzir o pagamento do tributo, considerando-se que o ato seja praticado antes da ocorrência do fato imponible da obrigação tributária principal. O contribuinte

²⁰ Hugo de Brito Machado, Planejamento Fiscal – Teoria e Prática, Ed. Dialética, 1995, p. 51

procura utilizar esse meio a fim de minimizar o ônus tributário, organizando sua atividade e seus investimentos de modo a evitar a hipótese de incidência tributária sobre um determinado negócio que se pretenda alcançar.

Elisão fiscal, também pode ser entendida como sendo evasão comissiva lícita, segundo Coelho²¹. Em seu entendimento a elisão fiscal seria quando um determinado contribuinte, utilizando procedimentos lícitos, chegasse a forma menos onerosa possível do ponto de vista fiscal. Observa-se que o entendimento doutrinário é perfeitamente condizente com a essência da elisão fiscal. Dentro desta disciplina temos uma diferenciação entre elisão induzida e por lacuna.

- ⇒ Elisão Induzida: pode-se entender como sendo aquela em que a própria lei permite que o contribuinte economize tributos, em virtude de razões extrafiscais. Com exemplo, temos a isenção do Imposto de Renda Pessoa Jurídica garantida por 10 (dez) anos às empresas industriais que se instalam nas regiões Norte-Nordeste do Brasil, as que celebram negócios nas zonas francas etc..
- ⇒ Elisão por lacuna: é entendido com sendo a forma de economia tributária através das “brechas” na legislação, que são devidamente aproveitadas pelos contribuintes. Esta é considerada uma verdadeira elisão fiscal, por apresentar questionamentos jurídicos e éticos na sua avaliação.

A questão ética na prática do planejamento tributário tem sido pouco abordado pelos tributaristas. Sabe-se que sua a prática legítima não fere qualquer mandamento jurídico, até mesmo o Código de Ética Profissional do Contabilista (aprovado pela Resolução CFC N.º 803, de 10 de outubro de 1996). Assim, é perfeitamente ético o profissional da área contábil, seja ele, contador, consultor tributário ou até mesmo advogados tributaristas realizarem trabalhos de planejamento tributário, tendo para isto zelo, diligência, honestidade e com observância aos requisitos que sustentam a sua legitimidade . A legislação não coibi sua realização, e nem o Código de Ética Profissional proíbe que seja executado, o qual dispõe os *deveres* e as *proibições* do contabilista no exercício de sua profissão.

Já a evasão fiscal, focalizada dentro de sua própria etimologia, vislumbra a aplicação de meios ilícitos para economizar tributos. No entanto, podemos observar, que a evasão fiscal é uma forma de economia de tributos tomando-se por base a ilicitude, onde por meio dela o contribuinte procura fugir ao pagamento do imposto que deve ao fisco.

²¹ Sacha Calmon N. Coelho, Planejamento Fiscal – Teoria e Prática, Ed. Dialética, 1998, p. 173

Dentro do Direito Tributário, evasão fiscal é todo ato ou omissão ilegítimos, seja por culpa ou por dolo, praticado durante ou após o fato gerador, com o fim de evitar, reduzir ou retardar o pagamento de determinado tributo. No entanto, essa omissão ocorre quando:

- ⇒ intencionalmente o contribuinte omite dados, informações e procedimentos que causam a oclusão, a diminuição ou o retardamento do cumprimento do dever tributário, que assim é entendido como sonegação;
- ⇒ não intencionalmente o contribuinte obtém os mesmos resultados por ignorar a lei ou o dever fiscal.

Podemos observar, conforme exposto anteriormente que na primeira espécie tem-se o dolo específico e sua inexistência na segunda. No aspecto doloso, deverão ser consideradas as formas previstas pelo direito brasileiro, como simulação, fraude, sonegação e conluio. São consideradas como ações unilaterais ou bilaterais voltadas ao escopo de alterar a realidade com a intenção de não pagar o tributo ou retardar o seu pagamento. Com exemplo, temos a falsificação de documentos, notas fiscais, valores, negócios etc..

Tanto para a elisão como para a evasão, o que se busca, sempre, é alguma forma de economia fiscal. O objetivo, portanto, é de nenhuma serventia como critério diferenciador.

A diferença básica e fundamental entre uma e outra figura acontece no momento de sua verificação, antes ou depois da ocorrência do fato gerador do tributo considerado: se antes, a hipótese é de elisão; se depois, evasão.

São, assim, práticas distintas, segundo Martins²².

“...na elisão o afastamento da imposição tributária se faz pela utilização de mecanismos legais, sendo incensurável a adoção dessa técnica de planejamento tributário, não o mesmo acontecendo com a evasão, em que o afastamento da imposição se obtém pela ruptura da norma legal.”

Podemos observar, que a distinção de evasão e elisão se dá pela prática lícita ou ilícita não retratando, assim, o aspecto temporal, mesmo sabendo que esse é de fundamental importância para o entendimento da diferença entre as essas duas formas de economizar impostos.

²² Ives Gandra da Silva Martins, Caderno de Pesquisas Tributárias, Vol. 13, Elisão e Evasão Fiscal, Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1988, p. 16

3.7.1. Limites da elisão fiscal

A elisão fiscal está resguardada pelo princípio da legalidade, dentre outros, garantindo ao contribuinte o direito de organizar sua vida, seus negócios de maneira que lhe seja mais econômico possível em matéria tributária, ou até mesmo com finalidade única pela fuga ao pagamento do imposto. Para o Fisco não é interessante essa prática, uma vez que resulta perdas substanciais de arrecadação. Também ocorre que diversas leis tributárias nacionais têm procurado coibir tal prática ou ainda reduzir seu impacto econômico.

Existe hoje, uma preocupação por parte do governo federal em acabar com o planejamento tributário que as empresas fazem utilizando as “brechas” da legislação para reduzir o valor das contribuições e impostos. A intenção é criar um projeto de lei complementar, que visa modificar o nosso atual Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), prevendo, assim, a aplicação de uma regra geral anti-elição, inspirada na legislação francesa e alemã, pela qual os Fiscos da União, Estados e municípios podem desconsiderar para efeito de pagamento de tributos os falsos prejuízos causados pelas práticas de fusão, cisão e incorporação de empresas. A intenção é coibir o abuso nas práticas de elisão fiscal e aumentar a arrecadação tributária da União, Estados e municípios.

Sabe-se que o planejamento tributário legítimo é permitido pelo Governo, uma vez que condiz com o princípio da legalidade. A prática do planejamento se vale também na utilização das “lacunas” ou “brechas” na legislação. Isto é em virtude da não observância por parte legislador, no momento da elaboração das normas, deixando, assim, escapar determinados dispositivos, originados pela ânsia do governo em aprová-las.

Visto isso, pode-se observar, que é muito difícil o Governo conseguir coibir a prática do planejamento tributário através da criação de projetos de lei visando modificar as leis em vigor, uma vez que ao executar tal ato pode-se abrir novas “brechas”, e assim, possibilitar novas práticas legítimas de planejamento fiscal. A intenção do Governo é de toda forma coibir a elisão fiscal, embora esteja bastante difícil conseguir tal êxito. O legislador pode muito bem criar uma Lei Complementar que modifique a atual, logo, poderá incorrer no nascimento de outras “lacunas” e assim sucessivamente, criando um “efeito cascata”.

Outro ponto importante, que deve ser observado por parte do Governo, é a questão das jurisprudências em matéria tributária. Já existem muitas decisões que beneficiam o contribuinte com o intuito de reduzir seu ônus tributário. Logo, será muito difícil as autoridades governamentais conseguirem aumentar sua arrecadação utilizando tal artifício.

O Governo deve, sim, preocupar-se em reformular o atual sistema tributário que é bastante complexo e tem uma carga tributária bastante acentuada.

Existem fatores que transformam o estudo da elisão em tema constante da análise dos tributaristas nas últimas décadas, a saber:

- ⇒ a divergências entre os juristas;
- ⇒ as dificuldades de consolidar uma linha jurisprudencial definida;
- ⇒ eterno confronto entre liberdade para o Fisco ou segurança para o indivíduo, etc..

A manifestação jurisprudencial mencionada anteriormente fixa sua atenção nas condições necessárias à configuração do “direito” de que está investido o contribuinte. Vale destacar, a falta do requisito acima exposto, assim como, das manifestações doutrinárias ensejará a não existência do direito do contribuinte.

Pode-se assim dizer, que a elisão não constitui fraude à lei, uma vez que não existe nenhuma norma tributária que proíbe que se alcancem resultados econômicos possíveis em si mesmos, porém através de uma via diversa da prevista pelo legislador. O dever de pagar tributo está condicionado à ocorrência do fato imponible e não da ocorrência de determinado efeito econômico.

Diante de diversas discussões sobre a elisão fiscal, podemos destacar dentro da sua ótica que o contribuinte encontra com a construção elisiva uma saída que o legislador não foi suficientemente previdente para trancar, quando referiu como tributáveis algumas formas suscetíveis de enquadrar um fato econômico, mas omitiu outras, aparentemente menos comuns ou usuais.

Nas conclusões do Caderno de Pesquisas Tributárias, tem-se assim a definição de elisão fiscal:

“A elisão fiscal é a economia tributária lícita, decorrente de atos e omissões do contribuinte, anteriores à ocorrência do fato gerador, que, sem violar a lei, inclusive sem simulação, evitam ou postergam a ocorrência da situação legalmente descrita como hipótese de incidência.”

3.8. Ilícitudes Fiscais

A utilização de procedimentos ilícitos dentro do planejamento tributário muitas vezes é vivido em grandes empresas na atual conjuntura. A excessiva quantidade de impostos e contribuições proporciona tal prática. O planejamento tributário feito durante e após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, é assim, por nós, mais conhecido como evasão fiscal.

Sabe-se que o planejamento tributário é defensor da prática de formas lícitas de se economizar tributos. Sendo, assim, deve o contribuinte ficar sempre atento, que mesmo agindo, preventivamente, pode o mesmo cometer fraude, ato simulado, sonegação ou abuso da forma jurídica.

A seguir serão expostas as principais ilícitudes fiscais, como sonegação, simulação, abuso de direito, fraude, a questão do custo risco e benefício, entre outras.

3.8.1. Sonegação

Para se realizar o planejamento tributário, deve o contribuinte saber que quando ocorre o fato gerador do imposto, faz nascer assim o obrigação tributária principal, no entanto, tem o mesmo que efetuar o pagamento do imposto.

Caso este pratique qualquer ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente da ocorrência do fato imponible da obrigação tributária principal e das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente, caracteriza-se, assim, a sonegação fiscal.

No entanto, esta é caracterizada quando alguém tenta simular, esconder ou descaracterizar o fato imponible já ocorrido, ou ainda simular ou dissimular condições pessoais suscetíveis de afetar a obrigação tributária.

A sonegação fiscal é uma das formas de evasão fiscal, por meio de artifícios dolosos do contribuinte, objetivando a falta de recolhimento do tributo devido ou a diminuição do seu pagamento, que muitas vezes fora materializado pela falsificação da escrituração mercantil.

3.8.2. Simulação

A simulação pode ser entendida como sendo a declaração fictícia da vontade, em qualquer ato, com a concordância de ambas as partes, com a finalidade, geralmente, de fugir de determinados imperativos legais. Traduz também má fé, como o dolo. A única diferença é que, enquanto no dolo a má fé é de uma parte contra a outra, na simulação é de ambas as partes contra um terceiro.

Pela simulação, na prática de um ato ou na execução de um contrato, por meio de artifício ou fingimento, há intenção de enganar, dando aparência de verdadeiro ao que é por si falso. É também vista como qualquer disfarce ou imitação capaz de esconder a realidade ou a verdade para se fazer acreditar em uma coisa diferente da que é.

Apesar de a simulação traduzir uma falsidade, por se apoiar no fictício e não ter, assim, existência real, nasce com o próprio ato, uma vez que se tenha agido com a intenção de enganar. O vício pode aparecer no instrumento escrito, mas já se vislumbra na convenção verbal e tende, geralmente, a prejudicar terceiros por convivência de ambas as partes.

Enquanto a simulação é fruto do fingimento que oculta a realidade de uma intenção, que não é a verdadeira, a falsidade corresponde à adulteração intencional do verdadeiro para substituir objetivamente a verdade.

No fundo, quando se simula, um ato jurídico é substituído por outro, como se pode dar pela alteração de seu conteúdo ou de sua data, para não deixar clara a realidade perseguida.

A fundamentação legal da simulação é retratada pelo Código Civil Brasileiro, nos seguintes artigos:

“Artigo 102 - Haverá simulação no ato jurídico em geral:

BSERAC

I - Quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das que realmente se conferem ou se transmitem;

II - Quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - Quando os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados.”

“Artigo 103 - A simulação não se considera defeito toda em que não houver intenção de prejudicar terceiros ou de violar dispositivo de lei. Dessa maneira só o ânimo fraudulento acarretará a simulação a característica de viciado ao ato, para provocar-lhe a anulação.”

“Artigo 104 - Tendo havido o intuito de prejudicar a terceiros, ou infringir preceito de lei, nada poderão alegar, ou requerer os contraentes em juízo quanto à simulação do ato, em litígio de um contra o outro, ou contra terceiros.”

“Artigo 105 - Poderão demandar a nulidade dos atos simulados os terceiros lesados pela simulação, ou os representantes do poder público, a bem da lei ou da Fazenda.”

Conforme dispõe o artigo 105 citado acima, os terceiros prejudicados podem, assim, pleitear a nulidade do ato simulado.

Vale complementar, que um ato simulado praticado por um contribuinte será alvo anulação por parte do Fisco, uma vez conhecido por este. No entanto, pode o Fisco entrar com ação de anulação do ato jurídico e em seguida autuar o contribuinte, sem mesmo ter que esperar que a decisão de desconstituição do ato transite em julgado.

A simulação é defeito do ato jurídico que se caracteriza por recair sobre a vontade; raros são os indícios objetivamente constatáveis. Geralmente, a distinção entre o ato simulado e o ato legítimo depende tão somente do elemento subjetivo. Daí a dificuldade de ser provada a simulação.

Sempre que se fala em simulação, no negócio simulado é produzida uma aparência contrária à realidade, ou porque o negócio não existe (absoluta) ou porque é diferente da forma que aparece (relativa).

Na absoluta, existe um só negócio, que é o pretendido pelas partes, porque com aquele podemos denominar negócio simulado o que finge uma realidade jurídica inexistente. A título de exemplificação, tem-se quando alguém simula a transferência de propriedade de determinado bem, para terceiro, apenas para aparentar não ser proprietário.

Na relativa, há dois tipos de negócio: o aparente (simulado), ou seja, não pretendido pelas partes, e o que permanece escondido (dissimulado), efetivamente concebido pelas partes. Em outras palavras, no negócio relativamente simulado o valor vinculante da operação está nos termos do acordo convencionado pelas partes: não se quer, o negócio aparente, mas serve para dar fachada jurídica, diferente do negócio oculto, que efetivamente se quer.

Naturalmente, o ato simulado deve causar prejuízo ao fisco para ser atacado na sua essência, em detrimento da aparência.

O Código Tributário Nacional prevê que a simulação enseja direito de lançamento ou revisão do tributo sem prazo decadencial (artigos 149, VII e 150, Parágrafo 4º), incluindo-a ao lado de dolo e da fraude como infração tributária.

A simulação não deve ser confundida com elisão, nessa última hipótese, pois as transações não acusam divergência entre a vontade e a declaração, os instrumentos formais correspondem à vontade das partes em cada passo da estrutura e apenas o resultado econômico obtido e tem tributação inferior à de um único ato específico para o caso, previsto na lei como sujeito a mais imposto.

Vale ressaltar, que muitos casos levam a simulação dos atos jurídicos. Simula-se, às vezes, a ato jurídico para fraudar a lei, quando o negócio desejado não pode-se realizar por algum motivo ou acarreta certas conseqüências jurídicas que se querem evitar. Dá-se, então, aspecto aparentemente diverso, para que a lei não constitua obstáculo ao que se quer. Quer-se apenas evitar o pagamento de certo imposto: quer-se economizar certas despesa fiscal, ou, então se tem mesmo em vista um ato qualquer lesivo de terceiro, ou mesmo um motivo inocente.

3.8.3. Abuso de direito

Não há dúvida que o contribuinte tem o direito, encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida de maneira que melhor julgar. Porém, o exercício desse direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. Existem limites ligados ao exercício desse direito que se ultrapassados acarretará na ilegalidade do ato, ou então, na ineficácia fiscal dos atos realizados no exercício desse direito, independentemente de haver

ilegalidade ou ilicitude de conduta. A auto-organização com a finalidade exclusiva de pagar menos impostos configura abuso de direito.

É certo que não há qualquer questionamento dos efeitos fiscais, quando um contribuinte utiliza-se do direito para atingir fins civis e comerciais que normalmente a eles estão associados, ainda que levem a economia de impostos. Mas se o objetivo visado com o exercício do direito é obter uma vantagem fiscal que de outro modo não estaria presente, ter-se-ia o uso abusivo do direito e, portanto, o fisco não estaria sujeito a respeitar os efeitos fiscais decorrente da conduta abusiva.

Posicionamento doutrinário é evidenciado por Huck²³, quando dispõe que o contribuinte que pratica determinado ato jurídico na forma exclusiva de fugir ao tributo, esta abusando das formas jurídicas. Sendo assim, não será considerada legítima a elisão praticada sem qualquer finalidade negocial, senão pela simples economia de tributos, pode ser posto como forma de abuso de poder, sujeitando-se à desconsideração para efeitos fiscais.

Vale ressaltar, que o abuso de direito se caracteriza quando a economia do tributo for a única razão da conduta do indivíduo.

A questão do abuso de direitos faz florescer referências aos princípios da capacidade contributiva e o da isonomia. Diante dos referidos princípios, a serviço do estado, o indivíduo ficaria impedido de invocar, para escapar do tributo, seu direito de auto-organizar-se de modo tal que lhe permita não pagar tributo ou pagar menos tributo, uma vez que estaria alegando sua situação econômica inferior perante a sociedade; e estaria na intenção de se igualar nas mesmas condições à outrem.



A escolha de determinada conduta, entre as várias condutas lícitas, pode ser motivada, de modo legítimo, exatamente pela menor incidência do tributo. Frequentemente, o próprio legislador estimula certas condutas dando-lhes um tratamento fiscal menos oneroso. Como negar, diante disso, a opção pela forma menos onerosa? Mas a solução deve ser a mesma, independentemente de se indagar se a menor onerosidade da via escolhida decorre de incentivo do Estado ou simplesmente configura uma conduta que o legislador não quis ou esqueceu-se de incluir na norma de incidência.

²³ Hermes Marcelo Huck, Planejamento Fiscal – Teoria e Prática, Ed. Dialética, 1998, p.15

As conseqüências do abuso de direito, que se enseja na desconsideração do negócio abusivo são: o dever de compor perdas e danos e a anulabilidade do ato (ou negócio jurídico) abusivo.

Com relação à “perdas e danos”, dentro do Direito Civil, parte do pressuposto de que o abuso praticado poderá ter sofrido diminuição patrimonial, daquele que tiver sido contraparte do negócio abusivo. Tratando-se de matéria fiscal, o grande prejudicado será o Fisco que deixará de arrecadar; e arrecadaria mais se não tivesse o abuso. Já a “anulabilidade do ato”, cabe a contraparte pleitear o desfazimento do ato, e ao Fisco invocar sua ineficácia em relação a ele.

3.8.4. Fraude

A fraude distancia-se da legítima economia de tributos, uma vez que esta utiliza formas lícitas e atos para reduzir, retardar ou evitar o ônus tributário, sempre antes da ocorrência do fato imponible da obrigação tributária. Por sua vez, a fraude utiliza meios ilegítimos, de forma dolosa, na intenção de economizar impostos e contribuições. Para melhor entendimento da matéria, expomos definição reforçada da Lei 4.502/64 :

“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.”

A referida Lei traduz perfeitamente o conceito de fraude. Posto isso, observa-se que o *ato intencional* com vistas a retardar ou impedir a ocorrência do fato imponible da obrigação tributária, proporciona a certeza da gravidade que enseja a ilicitude fiscal em questão.



Posicionamento doutrinário, exposto por Greco²⁴, diz respeito a fraude como sendo uma conduta do contribuinte com o intuito de enganar a expectativa de aplicação da lei tributária, através da aplicação de métodos, que resultem em menor ônus tributário, a fim de proteger a conduta realizada.

²⁴ Marco Aurélio Greco, Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária, Ed. Dialética, 1998, p. 58

Assim, na fraude, o infrator age deliberadamente contra a lei com a intenção de obter o evento desejado. É tida também, como uma ação astuciosa, executada de má-fé, com a intenção de esconder a verdade ou até mesmo fugir ao cumprimento do dever.

Em face da excessiva quantidade de tributos, o contribuinte se faz valer em fraudar a escrituração contábil e fiscal, através da falsidade material e ideológica, objetivando, assim, reduzir o montante do imposto devido. Essa falsidade ideológica, considerada como ato ilícito e sujeita a pesadas multas pelas autoridades fiscais, está disposta no Código Penal, conforme redação dada a seguir:

“Omitir , em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação, ou alterar a verdade sobre o fato juridicamente relevante.”

3.8.4.1. Distinção entre elisão e fraude

Diante da comparação elisão fiscal à fraude recai-se na concepção que o instrumento limitador desses dois conceitos seria o princípio da legalidade. É um pensamento que de certa forma está correto, no entanto, existe outro elemento essencial, na distinção dos conceitos, que é o fator tempo. Logo, os atos praticados pelo contribuinte com a finalidade de economizar impostos, ocorridos antes da ocorrência do fato imponible, trata-se de elisão fiscal; e atos praticados depois da ocorrência do respectivo fato, trata-se de fraude fiscal.

Para Huck²⁵, a distinção meramente temporal, dos conceitos em tela, não é completa, uma vez que existem situações em que a fraude pode ocorrer antes do fato gerador da obrigação tributária. A situação reportada diz respeito, por exemplo, a comerciantes que emitem notas fiscais “frias”, e em seguida promovem a saída da mercadoria do seu estabelecimento. Já outros tributaristas sustentam que a cronologia dos atos é o único diferencial entre elisão fiscal e fraude.

²⁵ Hermes Marcelo Huck, Planejamento Fiscal – Teoria e Prática, Ed. Dialética, 1998, p.12

De certa forma, o tributarista tem plena razão em considerar neste caso a fraude como sendo em virtude de um ato praticado antes da ocorrência do fato imponible. Sendo o fator tempo e a legitimidade do ato elementos que distinguem a elisão da fraude fiscal, pode-se chegar a um consentimento de que todo ato praticado antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, chama-se de elisão fiscal, uma vez que todo ato praticado após, chama-se de fraude fiscal.

O entendimento até aqui está respaldado tanto no princípio da legalidade, quanto no elemento temporal, uma vez que ambos são essenciais na execução de trabalhos de planejamento tributário.

3.8.5. Conluio

É o concerto, conchavo ou combinação maliciosa ajustada entre duas ou mais pessoas, com o objetivo de fraudarem ou iludirem um terceira pessoa, ou de se furtarem ao cumprimento da lei.

3.8.6. A questão do custo, risco e benefício

Os termos do inciso II do artigo 5º da Constituição Federal, ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei

Este princípio nos dá a garantia constitucional do princípio da legalidade.

Todavia, dada a necessidade da agilidade na emissão da legislação tributária, para que esta possa surtir os efeitos desejados pelo Poder Executivo, nem sempre os princípios constitucionais tem sido seguidos adequadamente, o que tem ensejado aos contribuintes demandar em juízo por seus direitos. Somando-se a isto o fato de que o idioma Português por si mesmo possibilita a dubiedade de interpretações em determinados textos, encontrados, por vezes, interpretações totalmente divergentes entre as autoridades fazendeiras e os contribuintes a respeito de determinados preceitos legais.

Como os planejamentos tributários muitas vezes são elaborados exatamente em cima de uma lacuna da lei ou de uma interpretação juridicamente sustentável, embora antagônica àquela já manifestada pelas autoridades fiscais, é sempre importante ter em

mente quando se pretende implementar um planejamento desta natureza quais serão os custos efetivos, os riscos a serem incorridos e os benefícios decorrentes da implantação de um planejamento tributário.

Custo é a soma dos valores de bens e serviços consumidos e aplicados para obter um novo bem ou serviço.

É importante compreendermos que “o termo custo é bastante genérico, de propósito amplamente definido, de forma a abranger todos os tipos de custos empregados por contadores e outros”. A conceituação é da Comissão de Conceitos e Padrões de Custo da Associação Americana de Contabilidade, segundo a qual “o termo custo é sempre modificado, com referência ao objeto de custo”.

O risco a ser avaliado quando da implementação de uma alternativa de planejamento tributário diz respeito à autuação fiscal e mais, à probabilidade de que essa autuação seja mantida em nível administrativo e judicial.

O benefício que se espera da implementação de uma alternativa de planejamento tributário é, no mais das vezes, de ordem financeira.

Nada impede, contudo, que a implementação da alternativa esteja dirigida à nacionalização de um procedimento, à organização das informações fisco-contábeis etc..

3.9. Limites do Planejamento Tributário

Diante do exposto até agora, não é difícil observar, que a prática de planejamento tributário deve, obrigatoriamente, corresponder a uma realidade econômica subjacente. Não é aceitável montar operações com a única finalidade de economizar impostos, uma vez que poderá ficar muito próximo da simulação ou do abuso de direito. Para ilustrar o comentado, revesti-se esta matéria com uma publicação da Revista Dialética de Direito Tributário, no artigo intitulado “O papel do advogado tributarista na sociedade” (pp. 69/70), acerca do planejamento tributário como uma operação conjunta:

“No que diz respeito ao planejamento tributário, é quase dispensável reafirmar ser esta uma atividade lícita que busca identificar, com a indispensável antecedência, a alternativa legal menos onerosa para alcançar um determinado *objetivo negocial ou patrimonial*. Tal atividade é possível,

principalmente, como decorrência da adoção, pelo legislador tributário brasileiro, dos princípios tributários chamados de estrita reserva legal e de tipificação cerrada da hipótese de incidência que, materializada, caracteriza o fato gerador da obrigação tributária. Esses princípios fazem que a forma jurídica de implementação, por exemplo, de um negócio empresarial, se sobreponha à substância econômica desse mesmo negócio. Assim sendo, observado o caráter preventivo do planejamento tributário, é absolutamente legítima a escolha da opção menos onerosa para realização da atividade empresarial. De fato, diante da lei societária, constitui mesmo obrigação do administrador empresarial zeloso e responsável, planejar seus negócios com vistas a redução de seus custos tributários.” (Grifo é nosso)

Conforme comentário acima descrito, observa-se que é possível e legítimo para o contribuinte escolher a melhor forma jurídica, contábil e fiscal mais conveniente de se proceder, para a obtenção de determinado objetivo econômico com a menor carga tributária possível, em face da legislação vigente.

Existem muitas discussões se é lícito ao contribuinte adotar determinadas formas jurídicas com objetivos exclusivamente tributários.

Sabe-se que o contribuinte pode fazer ou deixar de fazer qualquer coisa que não defenda em lei. Sendo assim, o mesmo pode planejar sua vida de modo que pague ou deixe de pagar menos tributos.

Existem casos típicos que o contribuinte realiza determinadas operações com fins unicamente tributário, como é o caso da opção pela instalação de uma indústria em unidades da Federação que oferecem isenção do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, escolha de município próximo à capital de Fortaleza para sediar empresa prestadora de serviços, visando beneficiar-se de alíquota reduzida do Imposto sobre Serviços - ISS, ainda quando os serviços possam ser prestados na Capital (exceto Construção Civil), etc..

33FEAG

A questão reportada pelas autoridades fiscais é que a utilização de formas jurídicas com o fim único de economizar tributos impacta na arrecadação tributária. Em vista disso, o Fisco já vem adotando medidas (costumeiras alterações na legislação) para coibir as práticas desenvolvidas para redução do ônus tributário, principalmente das atividades empresariais.

Embora existam entendimentos diversos sobre a licitude do planejamento tributário, entende-se que os trabalhos de planejamento tributário devam seguir os caminhos lícitos, embora a hipótese de planejamento com fim unicamente tributário não esteja completamente descartada em face do exposto anteriormente. O cuidado no momento da escolha da forma mais adequada deve ser cuidadosamente apontada, a fim de evitar a aproximação das ilicitudes fiscais – simulação e abuso de direito.

3.10. Importância do Planejamento Tributário na Atual Conjuntura

Sabe-se que o atual sistema econômico deixa muito a desejar. A saúde da empresas está muito abalada em meio a tantas incertezas por parte das autoridades em querer fazer reformulações para “engordar” o seu caixa. Diante disso, expor-se-á alguns comentários de conceituados profissionais que atuam na seara do Direito Tributário, com relação aos seus entendimentos sobre a matéria em estudo.

Eduardo Rocha Dias, Advogado, Mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, Professor de Direito Previdenciário da Universidade de Fortaleza e atuante no Escritório profissional nesta capital faz alusão a matéria em questão. O Advogado faz referência que existem duas áreas básicas de atuação, que são as atividades consultiva e a contenciosa. Dentro desse entendimento, é comum denominar-se de planejamento tributário as duas atividades anteriormente destacadas. A atividade consultiva torna-se de suma importância, uma vez que proporciona a adoção de medidas preventivas através de vias legais e eticamente adequada que evite o nascimento de um crédito contra o contribuinte. Por sua vez, a contenciosa busca através de procedimentos judiciais e administrativos, possibilitando a recuperação de tributos pagos indevidamente, ou até diminuindo o valor das cobranças efetuadas. Assim, é indispensável a adoção de tais práticas diante de uma economia competitiva e recessiva que assola o Brasil. Tal fato, tem proporcionado consideráveis reduções nas margens de lucros da empresas. Em virtude da complexidade das normas tributárias e a voracidade do amparo fiscal, é que tem se procurado diminuir a carga tributária através de alternativas ético e juridicamente aceitáveis. As vias consultivas e contenciosas proporcionam ao contribuinte reduções ou até eliminações de tributos. Vale considerar que a prática do planejamento tributário deverá ser pautada com respeito às normas jurídicas e inserido no campo licitude (“o que não for obrigatório nem proibido é permitido”).

A **Equipe Tributária** da empresa *CONTROLLER Auditoria e Assessoria Contábil S/C*, faz referências a matéria em questão. Para esses profissionais o atual sistema econômico proporciona à sociedade receios diante das incertezas oriundas das constantes mudanças na ordem tributária. Tais mudanças, que são feitas “na calada da noite”, com o intuito de garantir o saneamento do caixa do Governo. Na grande maioria, são elaboradas sem um planejamento adequado e muitas vezes vão em contradição com o princípio constitucional da legalidade tributária. Vale complementar, que as referidas mudanças muitas vezes são contrárias às próprias intenções divulgadas pelo Governo em desonerar a produção nacional. Sabe-se que a guerra de preços, diante de um mercado bastante competitivo e o agravante da globalização, poderá proporcionar diminuições de custos, o que sustentará a sua sobrevivência. Diante disso, o “Custo Brasil”, que é a carga tributária maior em relação aos países estrangeiros, tem sido uma arma utilizada pelas empresas para diminuir sua sangria financeira e tornar o preços do produtos e serviços mais competitivos. Fale-se então de elisão fiscal, quer dizer, utilizar meios lícitos, seja por via judicial ou não, para reduzir o impacto tributário nos resultados das empresas. Para a realização de um bom Planejamento Tributário será necessário um maior dinamismo das informações geradas pela Contabilidade da empresa que participa ativamente desta tarefa, a fim de que as decisões na escolha da forma mais econômica em matéria tributária seja a mais conveniente possível, possibilitando, assim, sucesso na execução nos trabalhos de planejamento fiscal. O Governo sempre alega que a prática do planejamento tributário proporciona perda de arrecadação e conseqüentemente os benefícios sociais são menores. Assim, a prática da elisão fiscal provoca concorrência e, na seqüência, diminuição de preços para o consumidor, o qual é um benefício direto, imediato, equilibrado e real, com características bem distintas dos “benefícios” argumentados pelo Governo Federal. Nessa esfera de aplicação os benefícios não são diretos, uma vez que os recursos arrecadados em um lugar são aplicados em outro; não são imediatos, pois demandam meses e até anos para chegarem a sociedade; não são equilibrados, pois muitas vezes penalizam determinados segmentos e atividade com uma grande falta de isonomia fiscal; e não são reais, uma vez que alguns são criados para beneficiar determinado segmento social, como por exemplo o da Saúde, através da criação da CPMF, o Governo utilizou este argumento com a intenção de merecer crédito do Congresso Nacional para sua aprovação. Por fim, a prática do Planejamento Tributário tem sido de suma importância diante desse jogo de interesses que existe entre o Governo e o Contribuinte, uma vez que a carga tributária está em níveis extratosféricos.

Pode-se dizer diante do exposto, que a prática do planejamento tributário nos dias atuais é essencial para a sobrevivência das empresas. Quanto menos custo tiver uma empresa, maiores serão as suas chances de participarem desse mercado competitivo. Assim, a redução do ônus tributário tem que ser vista pelos contribuintes com elemento indispensável. Sabe-se que a carga tributária incidente sobre a produção ou serviço está muito elevada e que diante disso, muitos tributos, determinados através de uma legislação complexa e dinâmica, podem representar uma parcela expressiva do lucro das empresas. Posto isso, se faz mais que necessário a gerência dos impostos, taxas e contribuições aplicáveis atualmente, seja através do meio contencioso ou do consultivo.

4. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - UMA VISÃO INTERNACIONAL

O mundo globalizado, mais conhecido como, "Mundo sem Fronteiras" é hoje uma realidade que proporciona uma interação mais direta entre os diferentes mercados internacionais.

A tributação mundial é bastante heterogênea, proporcionando, assim, a busca acirrada por países que tenham favorecimentos sobre este aspecto. O Brasil por apresentar uma carga tributária elevadíssima, "estimula" de certa forma, que o contribuinte busque alternativas menos onerosas de se pagar impostos nesses países, mais conhecidos como os paraísos fiscais.

O desenvolvimento econômico internacional proporcionou o surgimento de inúmeros planos e artifícios voltados para a obtenção lícita ou ilícita de vantagens e economias tributárias. As formas de escapar da tributação têm sido praticadas através de operações engenhosas de economia de impostos.

A capacidade de engendrar novos sistemas e artifícios para fugir à tributação, permeando-os através de fronteiras nacionais diversas, é muito maior e mais propícia do que a capacidade dos mais atentos dos legisladores em coibir tais práticas. De certo, a economia tributária pelo uso de facilidades internacionais tem sido planejadas por pessoas jurídicas e até pelas multinacionais.

A liberdade de usar paraísos fiscais para planejar negócios externos deve ser limitada e disciplinada com o objetivo de impedir ou o uso da simulação, da fraude e do abuso das formas.

Será abordado a seguir aspectos da elisão e evasão dentro do aspecto internacional, assim como, o Treaty Shopping e referências ao paraíso fiscal e ao preço de transferência.

4.1. Elisão e Evasão no Cenário Internacional

A elisão fiscal internacional (tax avoidance) é tida pela prática de atos lícitos pelo contribuinte, no exercício da liberdade de organizar seus negócios da forma que lhes seja menos onerosa. A elisão ocorreria através da prática pelo contribuinte destinada a evitar a

aplicação de uma específica norma tributária nacional, agindo de modo a impedir a ocorrência do fato imponible da obrigação tributária, colocando-se sob o amparo de outro sistema jurídico nacional que lhe aparente ser mais favorável do que o anterior.

Pode-se visualizar também, que a elisão fiscal internacional parte do pressuposto de que a operação planejada pelo contribuinte atinge mais de um ordenamento jurídico nacional, sendo que um, dentre eles, apresenta-se mais favorável sob o ponto de vista tributário.

O contribuinte quando se relaciona com os diferentes mercados, cabe a ele a garantia da sua autonomia de vontade em escolher e sujeitar-se ao sistema nacional, que lhe resulte em economia de impostos. No planejamento fiscal internacional a autonomia da vontade do contribuinte se materializa pela escolha do elemento de conexão, e não da lei aplicável, que passa a localizar tributariamente um fato sob o amparo de uma legislação nacional específica, e conseqüentemente mais favorável ao contribuinte.

Cabe ao contribuinte a faculdade de escolher um ou outro sistema de conexão, assim este pode ser dividido em subjetivo e objetivo.

⇒ Subjetivo: no processo elisivo internacional é tido como o domicílio ou a nacionalidade;

⇒ Objetivo: é tido pelo local de pagamento de determinada obrigação, o local da sede da empresa ou ainda o local do exercício da atividade. Assim, pode-se acrescentar três subespécies em função de sua finalidade:

⇒ a elisão que busca dividir o rendimento, distribuindo-o entre territórios e jurisdições fiscais distintas;

⇒ a que tem por finalidade concentrar o rendimento em certo território, onde a legislação fiscal seja mais favorável; e

⇒ a elisão que visa a transferir o rendimento de um ordenamento nacional para outro que, em que a tributação seja menos onerosa.

Pode-se expor uma consideração sobre elisão no direito internacional, que diz trata-se da prática de ato ou conjunto de atos (operações), no âmbito da esfera de liberdade concedida aos particulares pelo princípio da estrita legalidade ou da tipicidade da tributação,

que tem como efeito a aplicação de regime tributário menos oneroso do que aquele que se aplicaria sem que tal ato ou conjunto de atos tivesse sido praticado.

O elemento de conexão da norma de direito internacional privado, conforme retratado anteriormente, tem como finalidade atrair ou desviar o ato impositivo para o regime fiscal que lhe seja mais favorável. Vale ressaltar, que essa vantagem representada por uma carga tributária menor ou inexistente para o mesmo negócio poderá ser em decorrência de dois fatores, a saber:

- ⇒ do próprio direito fiscal do país para o qual se pretenda transferir a operação, pela manipulação dos elementos de conexão; ou
- ⇒ em consequência da aplicação dos tratados e convenções internacionais.

Assim, o contribuinte nesse processo de *shopping*, que vislumbra a procura do direito nacional mais favorável, pode conseguir a “eliminação” completa do tributo, muita vez em decorrência de um conflito negativo de normas nacionais, mas igualmente pode-se alcançar a economia de tributos, apenas pela submissão do ato ou negócio a uma legislação que lhe seja mais favorável em termos tributários.

Aqui nos cabe uma consideração a respeito da comparação da elisão fiscal internacional com a elisão fiscal do direito interno. A princípio não há qualquer distinção entre seus aspectos. O que diferencia, é que a elisão internacional busca por novos institutos mais vantajosos em termo de economia de impostos.

Aspectos ilícitos como simulação e abuso de direito são também observados nas práticas de planejamento tributário internacional, observando-se os mesmos aspectos que fora retratados em tópicos específicos anteriores. Já a fraude, no direito internacional, tem características próprias, pois busca, através da manipulação dos elementos de conexão, alterar a incidência de uma norma nacional imperativa, desfavorável ao objetivo pretendido pelo agente, na intenção de evitar ou reduzir a tributação que seria devida não houvesse a manipulação ou alteração voluntária do elemento de conexão originalmente aplicável.

Por sua vez a evasão fiscal internacional pode ser caracterizada pelo envolvimento de atos e comportamentos além dos limites territoriais destinados a simular ou ocultar negócios jurídicos que sofreriam tributação. Assim, ao lado desse comportamento ilícito, o cenário internacional permite ao agente a escolha do lugar da percepção de seus

rendimentos ou mesmo da alocação mais favorável das fontes de pagamento, para poder reduzir ou eliminar, através de esconderijos e simulações, a carga tributária imposta.

É importante destacar, que o contribuinte muitas vezes ao planejar seus negócios na alteração do elemento de conexão, não terá resultados tributários satisfatórios. Isso depende das normas internas de cada Estado, que muitas vezes podem dificultar ao contribuinte a tentativa de alocar seu rendimento em territórios estrangeiros distintos de seu domicílio ou mesmo desconsiderar a localização manipulada, caso sejam detectadas manobras evasivas ou elisivas, sujeitando à tributação tais receitas ou rendimentos, como se houvessem sido auferidos no país do contribuinte.

Existe no contexto internacional um arsenal de armas para combater a evasão internacional, através da sua prevenção e da repressão, vislumbrada pelos acordos bilaterais entre os Estados soberanos com a finalidade de reduzir o impacto da bitributação e para estabelecer intercâmbio de informações de natureza fiscal.

4.2. O Uso do Treaty Shopping

Treaty shopping é conceito surgido recentemente no panorama tributário internacional. Sua prática exprime um dos tipos de elisão fiscal subjetiva, pois ocorre através da escolha de elementos de conexão subjetivos, como os do domicílio e da sede da empresa.

Conforme comentário em tópico anterior, os tratados são estabelecidos com a finalidade precípua a concessão de vantagem tributárias às pessoas físicas e jurídicas domiciliadas ou sediadas nos territórios dos respectivos Estados contratantes. Assim, o abuso dos tratados de bitributação como forma à tributação tem sido bastante combatido.

O treaty shopping ocorre quando uma pessoa física ou jurídica, não residentes no território específicos dos Estados que firmam o tratado, ou seja, sem vínculo de conexão com os Estados partes dos tratados de bitributação, incluem em seus negócios um elemento intermediário, com a exclusiva vantagem de beneficiar-se das vantagens do tratado.

Pode-se observar que certas formulações elisivas, muitas vezes desdobram para o campo da evasão. A linha de entendimento está em que o uso dos tratados internacionais tem por finalidade a economia tributária, realiza operações mediante a utilização de paraísos fiscais, ou ainda a manipulação do preço de transferência.

O tributarista Luiz Eduardo Schoueri apud Huck²⁶, procura caracterizar o treaty shopping como forma elisiva de planejamento tributário. O referido autor exclui do conceito as hipóteses em que o benefício fiscal não seja decorrência da própria existência do acordo de bitributação, mas de outro artifício utilizado pelo agente e que, independentemente do acordo internacional, já lhe traria vantagem fiscal. De acordo com esse entendimento, pode-se observar que os casos de simulações estariam perfeitamente excluídos do conceito de treaty shopping, uma vez que naqueles a vantagem é consequência não do acordo de bitributação, e sim, do “mando jurídico” criado pelo contribuinte, que produziria igual efeito independentemente do planejamento tributário envolver ou não um país signatário de acordo de bitributação.

Diversos autores têm posicionamentos distintos em matéria da legalidade ou ilegalidade do uso do treaty shopping como forma de planejamento tributário. Uns dizem que é perfeitamente aceitável sua aplicabilidade como forma de planejamento fiscal, já outros manifestam seus entendimentos no sentido de que sua prática encerra abuso de tratados e fraude fiscal internacional.

4.3. Paraísos Fiscais

Paraíso fiscal sempre foi visto como uma forma de planejamento tributário internacional. A sua utilização está associada à grande maioria de fórmulas internacionais de elisão ou de evasão fiscais. O seu conceito pode variar de “pessoa para pessoa”, como sendo: a face negra do capitalismo, ou o algoz das economias dos demais países, ou como uma alternativa para fugir à opressão dos impostos que impedem o livre fluxo de capitais, entre outros.

Para que se possa fundamentar um conceito mais preciso de paraíso fiscal, serão expostas algumas de suas características peculiares:

⇒ Sistema tributário mais suave ou inexistente;

A intenção desta leveza, é materializada na certeza, de que os contribuintes irão elidir ou evadir impostos devidos ou potenciais nos países onde se originam seus negócios. Assim, as vantagens fiscais podem ser obtidas pela constituição de

²⁶ Hermes Marcelo Huck, Evasão e Elisão – Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário, Ed. Saraiva, 1997, pp. 248/249

uma sociedade com sede no paraíso fiscal, cujos rendimentos não são tributados ou o são em alíquotas reduzidas em relação a dos países de residência original do investidor ou ainda no local onde este iria praticar seu negócio.

⇒ Ausência de restrições cambiais;

Nos paraísos fiscais o câmbio tem que fluir naturalmente – “Câmbio Flutuante”, sem que haja a interferência governamental.

⇒ Sigilo financeiro, bancário, societário e comercial;

Nos países tidos como paraísos fiscais, é garantido por lei a inviolabilidade de informações que só ao contribuinte interessam. Nos paraísos como as Bahamas e as Ilhas Cayman, a legislação considera criminoso todo ato de liberar informações sem expressa autorização do cliente ou titular da conta bancária.

⇒ Estabilidade política do local;

Essa característica é que proporciona o sucesso dos negócios. Países como Bermuda e British Virgin Islands têm garantido o desenvolvimento de seus negócios internos atraindo investidores estrangeiros, em decorrência da longa tradição política, diferente de países que sofreram abalos políticos e que hoje estão com grandes dificuldades de se erguerem no cenário internacional, como é o caso do Panamá.

⇒ Rede bancária ágil e desenvolvida; e

O sucesso do paraíso fiscal também encontra caminho dentro desta característica, que reporta a sua grande confiabilidade em virtude de as informações financeiras fluírem mais rapidamente através dos meios modernos de telecomunicações, a fim de garantir o maior dinamismo dos negócios.

⇒ Agilidade legislativa.



Em face do mundo globalizado, passam às legislações internas dos paraísos fiscais a se adaptarem, de tal forma a seguirem atraindo negócios e capitais estrangeiros.

Assim, paraíso fiscal pode se definido como sendo uma forma alternativa de planejamento tributário, que proporciona ao contribuinte vantagens e incentivos fiscais em

países com baixa pressão fiscal, os quais são politicamente organizados, que garante a certeza da confiabilidade das informações peculiares ao contribuinte, na realização do negócio desejado e que apresente uma legislação precisa.

Vale complementar, que para reduzir impacto do uso de paraísos fiscais, vários Estados de tributação normal desenvolvem legislações internas específicas. A incumbência dessa legislação é a busca de uma linha divisória entre as operações abusivas (benefício das vantagens do paraíso fiscal) e aquelas que representam uma lícita atividade negocial, a qual dispõe da liberdade de o contribuinte organizar seus negócios de forma tributariamente mais econômica.

4.4. Preço de Transferência

Preço de transferência, que em inglês é conhecido como *transfer price*, é de suma importância quando se estuda os fenômenos de elisão e evasão internacional.

Pode-se, assim definir preço de transferência como sendo o preço de um produto ou serviço manipulado para mais e para menos notadamente nas operações de compra e venda internacionais, quando um mesmo agente é capaz de controlar ambas as pontas da operação, tanto a vendedora, como a compradora. Em virtude desta operação, há a transferência para paraísos fiscais, ou locais onde a tributação será menor, dos lucros da operação.

De acordo com outra fonte de pensamento, pode também ser entendido como sendo os valores unitários atribuídos aos produtos e/ou serviços transferidos entre centro de custos²⁷ da empresa.

As operações internacionais com o intuito de economizar tributos identificada como preço de transferência é feita por meio de uma política de preços internacionais aplicada a operações realizadas por empresas do mesmo grupo econômico ou de alguma forma vinculada entre si, de tal maneira a dirigir e concentrar os lucros do negócio no sistema tributário mais favorável.

²⁷ um segmento de uma empresa descentralizada possuindo certa autonomia operacional e tendo administração própria tanto gerencial, quanto operacional. Os centros de custos dispõe de um sistema de informática contábil independente apresentando regularmente demonstrações patrimoniais e de resultados; e não tem autonomia financeira, a qual fica concentrada na administração central da empresa.

A engenharia do preço de transferência se dá pela manobra de preços que incide sobre a transferência de produtos ou serviços entre empresas, caracterizando-se pelo aumento de custos de aquisição dos produtos nos países de alta tributação e pela elevação de seus preços de venda nos países de baixa tributação, concentrando os lucros da operação nestes.

A utilização da referida manobra de preços se dá igualmente para transferir lucros de filial para matriz no exterior, mediante o subfaturamento de produtos ou serviços que a filial exporta para a matriz. No baixo custo dos produtos estará embutida a transferência de lucros, livre de tributação específica, podendo ser dispensada, a utilização de empresa estabelecida em paraíso fiscal.

Conforme comentário feito em tópico anterior (paraísos fiscais), o sistemas tributários nacionais organizaram-se para combater os efeitos evasivos dos preços de transferência. Com o finalidade de conter o ânimo dos contribuintes, praticamente todos os Estados criaram leis internas para “freiar” a prática abusiva destas operações.

No Brasil, teve-se a criação da Lei 9.430/96 impulsionando, assim ao direito tributário brasileiro o conceito de preço de transferência (artigos 18 e seguintes) e o estabelecimento das formas de sua repressão. Em seguida, houve a edição da Instrução Normativa n.º 38, de 30 de abril de 1997, regulando, assim, o preço de transferência e estipulando os métodos para cálculo deste, a fim de que o contribuinte não tenha tanta liberdade na manutenção do mesmo.

5. CASO PRÁTICO

Com o intuito de materializar todo o entendimento acerca do planejamento tributário, será exposto caso típico, a fim de que se possa visualizar melhor o que até agora fora mostrado no decorrer deste estudo. O caso prático será o seguir.

5.1. Planejamento do Imposto de Renda na análise da opção pelo Lucro Real ou Lucro Presumido

O estudo prático acerca do planejamento tributário na análise da opção entre as formas de tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, será pautado numa análise em termos financeiros, do quanto a empresa deixaria de pagar, opta-se por uma das formas mais usuais de tributação do referido imposto, que são: Lucro Real e Lucro Presumido.

5.1.1. Noções Gerais de Imposto sobre a Renda

O artigo 43 do Código Tributário Nacional determina que:

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

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

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

O imposto de renda da pessoa jurídica será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente.

A pessoa jurídica sujeita a tributação pelo lucro real, poderá optar pela apuração anual do imposto, compreendendo o resultado das operações entre 1º de janeiro e 31 de

dezembro de cada ano, sendo que neste caso deverá calcular e recolher mensalmente, a título de antecipação, um valor de imposto determinado sobre a base de cálculo estimada.

5.1.2. Aspectos Gerais do Lucro Real

O Lucro Real é a base de cálculo do imposto sobre a renda apurada segundo registros contábeis e fiscais efetuados sistematicamente de acordo com as leis comerciais e fiscais. Assim, é também entendido como o lucro líquido contábil do exercício, ajustado pelas adições e exclusões ou compensações autorizadas. Ou seja, o lucro que a empresa apura pela sua contabilidade não é o mesmo que será taxado pelo imposto de renda. Mas, observa-se de imediato a importância das demonstrações contábeis: é a partir dessas demonstrações que o encargo tributário da pessoa jurídica é determinado.

Ao mesmo tempo em que legislação comercial expõe o conceito de lucro líquido em todos os seus contornos, o legislador fiscal estabelece certos parâmetros para evitar que desvios de procedimentos contábeis, voluntários ou não, reduzam ou causem reflexos no montante do imposto a ser pago.

Tomando-se por base as demonstrações contábeis da pessoa jurídica, a legislação fiscal determina que as despesas não admitidas como dedutíveis sejam adicionadas ao lucro líquido ou as receitas não tributáveis sejam deles excluídas. Desta forma, apura-se o chamado "lucro real", base para o cálculo do imposto de renda do período de apuração. Esses ajustes, chamados de ajustes extracontábeis, são feitos num livro próprio, denominado de Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, que deve ser mantido em boa ordem para a verificação por parte das autoridades fiscais.

A escrituração mercantil tem um caráter de universalidade, isto é, independente de quaisquer indagações acerca das origens ou conseqüências comerciais ou fiscais, todos os atos administrativos e sociais devem, obrigatoriamente, ser registrados contabilmente.

Assim, é irrelevante para fins de escrituração mercantil de que determinada despesa não é aceita como dedutível para fins de imposto de renda; ela deve, independentemente desse fato, ser registrada contabilmente. Da mesma forma, determinada receita não taxada pelo imposto deve, por força das disposições das leis comerciais e fiscal em vigor, ser registrada na contabilidade.

A observação desse fato fornece a identificação do critério a ser utilizado para a apuração do lucro real.

De fato, quando uma despesa é registrada contabilmente, o reflexo desse registro é uma redução do lucro líquido. Partindo-se da hipótese de a despesa em questão não ser admitida como dedutível para fins do imposto de renda, há que se efetuar na determinação do lucro sujeito ao imposto, uma ADIÇÃO ao lucro líquido, posto ter sido ele diminuído pela despesa não-dedutível.

Por outro lado, o registro de uma receita acarreta um acréscimo do lucro líquido, supondo-se tratar-se de uma receita não taxada pelo imposto, o ajuste a ser feito no lucro líquido, para determinação do lucro real, é uma EXCLUSÃO da receita mencionada, de modo que esse acréscimo não afete o lucro real.

O regulamento do imposto de renda elenca nos artigos 249 e 250, quais as adições e exclusões serão feitas para a determinação do lucro tributável, conforme abaixo:

1. Adições

Na determinação do lucro real deverão ser adicionados ao lucro líquido:

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido, que de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real, a saber:

a) a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;

b) os encargos de depreciação de bens que tenham sido objeto de depreciação acelerada a título de incentivo fiscal, apropriados contabilmente depois de a soma da depreciação acumulada normal, registrada na escrituração comercial, com a depreciação acumulada incentivada, registrada no LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real), haver atingido 100% (cem por cento) do custo de aquisição do bem;

c) as despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros, contraprestações de arrendamento mercantil e aluguel de bens, móveis ou imóveis, não relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

d) resultado negativo da avaliação, pela equivalência patrimonial, de participações societárias em sociedades controladas e coligadas;

e) a amortização de ágio na aquisição de participações societárias sujeitas à avaliação pela equivalência patrimonial, cujo valor deva ser registrado na parte B do LALUR para ser computado no lucro real do período-base em que ocorrer a alienação ou liquidação do investimento;

f) as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória (multas de mora) e as impostas por infrações de que não resulte falta ou insuficiência de pagamento de tributo ou contribuição;

g) as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde e benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social, instituídos em favor de empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

h) as doações, exceto as permitidas pela legislação em vigor;

i) os juros remuneratórios de capital próprio que excederem aos limites de dedutibilidade;

j) a perda incorrida no Mercado de Renda Variável relativo ao período-base corrente;

k) os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa; e entre outras para as quais a legislação exige sua aplicação.

II - resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido, que de acordo com a legislação vigente, devam ser computados na determinação do lucro tributável, tais como:

BSFEAG

a) os lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, que houveram sido disponibilizados, no período-base, para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, considerando-se disponibilizados os lucros que tiverem sido apurados (filiais, sucursais) e na data do pagamento ou crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior (controlada ou coligada);

b) a diferença da receita financeira de mútuo contratado com pessoa vinculada no exterior ou domiciliada em país com tributação favorecida, no caso de contrato não

registrado no Banco Central do Brasil, correspondente à parcela do valor calculado com base na taxa *Libor* para depósitos em dólares pelo prazo de seis meses, acrescidos de três por cento anuais a título de *spread*, que exceder o valor registrado na escrituração da empresa no Brasil;

c) a parcela, realizada no período-base, do lucro inflacionário cuja tributação tenha sido diferida até o ano de 1995, bem como o saldo credor da correção monetária complementar pela diferença IPC/BTNF de 1990, exceto no caso de realização antecipada para gozo de redução da alíquota do imposto;

d) valor, excluído do lucro líquido e registrado na parte B do LALUR em período-base anterior, relativo à amortização de deságio obtido na aquisição de participações societárias permanentes, avaliadas pela equivalência patrimonial, que tenham sido alienadas ou liquidadas no período-base; e outras considerações permitidas pela legislação do imposto de renda.

2. Exclusões

Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido:

I - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda, não sejam computadas no lucro real, tais como:

a) o resultado positivo na avaliação, pela equivalência patrimonial, de participações societárias em sociedades coligadas e controladas;

b) a amortização de deságio obtido na aquisição de participações societárias sujeitas a avaliação pela equivalência patrimonial, cujo valor deva ser registrado em conta de controle na parte B do LALUR para ser computado no lucro real do período-base em que ocorrer a alienação ou baixa do investimento;

c) os lucros e dividendos recebidos de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição (corrigido monetariamente até 31/12/1995, no caso de participações adquiridas até essa data);

d) as perdas em operações de renda variável que tenham sido adicionadas ao lucro líquido de período-base anterior, por terem excedido aos ganhos auferidos em operações da

mesma natureza, até o limite da diferença positiva entre ganhos e perdas decorrentes de operações no mesmo mercado, computados no resultado do período-base;

e) o ganho de capital auferido na alienação de bens do ativo permanente no período-base, cujo preço deva ser recebido, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário subsequente ao da contratação, se houver opção pelo diferimento da tributação.

II - os valores cuja dedução seja autorizada pelo Regulamento do Imposto de Renda e que tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período-base, a saber:

a) o saldo devedor remanescente da correção monetária complementar pela diferença IPC/BTNF de 1990;

b) a depreciação acelerada incentivada;

c) o valor, corrigido monetariamente até 31/12/1995, dos tributos e contribuições contabilizados pelo regime de competência e adicionados ao lucro líquido (no LALUR) em períodos-base encerrados até 31/12/1994, que tenham sido pago em 1998;

d) o valor, adicionado ao lucro líquido e registrado na parte B do LALUR em período-base anterior relativo à amortização de ágio pago na aquisição de participações societárias avaliadas pela equivalência patrimonial que tenham sido alienadas ou liquidadas no período-base; e outras permitidas pela legislação vigente.

Para efeito de dedução do imposto devido, a legislação do imposto de renda permite que sejam feitas as seguintes deduções:

⇒ o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre as receitas que integram a base de cálculo correspondente;

⇒ os incentivos de dedução do imposto relativos ao Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, vale-transporte (excesso)²⁸, doações aos Fundos da Criança e do Adolescente, atividades culturais ou artísticas e atividade audiovisual.

Ouro ponto importante a ser observado é se ao invés de apresentar um lucro real no período de apuração (trimestral ou anual) a pessoa jurídica apurar um prejuízo fiscal (determinado de acordo com os critérios e na forma descrita anteriormente para apuração

²⁸ não será mais dedutível do imposto devido a partir do ano-calendário de 1999 o incentivo ao vale-transporte.

do resultado sujeito a tributação pelo imposto de renda), ela está autorizada a compensar esse prejuízo com lucros tributáveis futuros, observando o limite máximo de para a compensação em cada período de apuração, equivalente a 30% (trinta por cento) do lucro real.

5.1.3. Aspectos Gerais do Lucro Presumido

O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real.

O imposto de renda é devido trimestralmente à medida em que os lucros forem sendo auferidos.

O regime de tributação com base no lucro presumido sempre constituiu faculdade legal a ser exercida pelas empresas de modesto porte, desde que atendidos certos requisitos estabelecidos pela legislação de regência em vigor.

Podem optar pela tributação com base no lucro presumido as pessoas jurídicas que, não estando obrigadas ao regime de tributação pelo lucro real, tenham auferido, no ano-calendário anterior, receita total²⁹ igual ou inferior a R\$12.000.000,00 (doze milhões de reais). No caso de início de atividade, o limite será proporcional, à razão de R\$1.000.000,00 (um milhão de reais) multiplicado pelo número de meses do período.

Vale observar que a partir do ano-calendário de 1999 o limite de receita bruta de que trata o parágrafo anterior passa a ser de R\$24.000.000,00 (vinte e quatro milhões de reais). No caso de início de atividade, o limite será proporcional, à razão de R\$2.000.000,00 (dois milhões de reais) multiplicado pelo número de meses do período.

Podem, também, optar pela tributação com base no lucro presumido as pessoas jurídicas que iniciarem atividades ou que resultarem de incorporação, fusão ou cisão, desde que não estejam obrigadas à tributação pelo lucro real.

²⁹ é o somatório da receita bruta de vendas, dos ganhos de capital, das demais receitas e dos resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade.

As pessoas jurídicas, tributadas pelo lucro presumido, e que, em qualquer trimestre do ano-calendário, tiverem seu lucro arbitrado, poderão permanecer no regime de tributação com base no lucro presumido relativamente aos demais trimestres do ano-calendário, desde que atendidas as disposições legais pertinentes.

5.1.4. Análise da Opção

A empresa para qual será feita a análise entre as formas de tributação do imposto de renda, tem como atividade principal o comércio varejista de calçados. A sociedade optou em tributar o seu lucro, no ano-calendário de 1998, com base no Lucro Presumido. O objetivo desta análise é saber se o lucro da referida empresa for tributado pelo lucro real, seja anual ou trimestral, será mais vantajoso.

A intenção deste estudo é fazer uma previsão para tributações futuras do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, da empresa em questão. Importante se faz observar, que esta previsão antecipada antes da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, é o que proporciona o sucesso dos trabalhos de planejamento tributário. Vale ressaltar, que todo este estudo será pautado de acordo com a legislação vigente.

As informações para análise da melhor forma de tributação estão dispostos em planilhas, conforme discriminado abaixo:

I – Informações Contábeis Reais do Ano-Calendário de 1998; (*Dados Reais*)

(A) – Resultado Trimestral; (B) – Resultado Mensal e (C) – Resultado Anual

II – Memória de Cálculo do Imposto de Renda Real Apurado no Período; (*Real*)

III – Memória de Cálculo do Imposto de Renda com base no Lucro Real. (*Autor*)

(A) – Trimestral; (B) – Estimativa Mensal e Balanço de Suspensão/Redução e

(C) – Apuração Anual do Imposto

PLANILHA - I (A)
RESULTADO TRIMESTRAL
(Ano-Calendário 1998)

Contas de Resultado	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Totais
Receitas Operacionais	189.411,18	202.666,22	251.265,62	294.607,43	937.950,45
Receitas Bruta de Revendas	235.965,83	252.245,27	312.714,18	365.612,90	1.166.538,18
(-) Deduções da Receita Bruta	(46.554,65)	(49.579,05)	(61.448,56)	(71.005,47)	(228.587,73)
Receita Líquida de Vendas	189.411,18	202.666,22	251.265,62	294.607,43	937.950,45
(-) Custos Operacionais	(98.718,57)	(144.830,30)	(173.324,25)	(375.089,30)	(791.962,42)
Estoques Iniciais de Mercadoria	-	-	-	(380.039,38)	(380.039,38)
Compras de Mercadorias	(105.859,08)	(156.954,76)	(188.982,97)	(307.397,93)	(759.194,74)
Fretes Contratados	(870,98)	(652,74)	(1.075,03)	(1.266,39)	(3.865,14)
(-) Deduções de Compras	8.011,49	12.777,20	16.733,75	25.929,82	63.452,26
Estoques Finais de Mercadorias	-	-	-	286.902,68	286.902,68
Recuperações de Fornecedores	-	-	-	781,90	781,90
(-) Despesas Operacionais	(57.262,40)	(56.244,62)	(69.767,51)	(72.275,07)	(255.549,60)
Remuneração da Diretoria	(360,00)	(380,00)	(390,00)	(390,00)	(1.520,00)
Despesas c/ Pessoal	(14.379,74)	(16.246,43)	(16.940,45)	(23.345,04)	(70.911,66)
Despesas Gerais	(42.522,66)	(39.618,19)	(52.437,06)	(48.540,03)	(183.117,94)
Receitas Não Operacionais	751,42	315,34	3.917,94	6.212,87	11.197,57
Receitas Financeiras	751,42	315,34	3.917,94	6.212,87	11.197,57
(-) Despesas Não Operacionais	(1.132,51)	(374,77)	(469,44)	(579,08)	(2.555,80)
Despesas Financeiras	(1.132,51)	(374,77)	(469,44)	(579,08)	(2.555,80)
Lucro Líquido Antes da CSLL	33.049,12	1.531,87	11.622,36	(147.123,15)	(100.919,80)
Provisão p/ Contribuição Social	(2.325,39)	(2.446,78)	(3.315,49)	(4.006,91)	(12.094,57)
Lucro Líquido Antes do IRPJ	30.723,73	(914,91)	8.306,87	(151.130,06)	(113.014,37)
Provisão p/ Imposto de Renda	(2.661,70)	(3.074,24)	(4.340,26)	(5.319,29)	(15.395,49)
Lucro Líquido do Período-Base	28.062,03	(3.989,15)	3.966,61	(156.449,35)	(128.409,86)

PLANILHA - I (B)
RESULTADO MENSAL
(Ano-Calendário de 1998)

Contas de Resultado	1º SEMESTRE					
	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho
Receita Bruta de Vendas	88.445,24	58.812,42	88.708,17	78.962,83	82.992,54	90.289,90
(-) Deduções da Receita	(17.379,45)	(11.744,02)	(17.431,18)	(15.516,16)	(16.315,84)	(17.747,05)
Receita Líquida Operacional	71.065,79	47.068,40	71.276,99	63.446,67	66.676,70	72.542,85
(-) Custo Operacional	(27.187,27)	(31.318,11)	(40.213,19)	(35.599,33)	(49.679,92)	(59.551,05)
(-) Despesas Operacionais	(21.053,71)	(16.651,50)	(19.557,19)	(18.586,45)	(18.428,36)	(19.229,81)
Receita Não Operacional	680,40	39,86	31,16	192,31	26,63	96,40
(-) Despesa Não Operacional	(269,02)	(683,82)	(179,67)	(105,28)	(107,46)	(162,03)
Lucro Líquido Antes da CSLL	23.236,19	(1.545,17)	11.358,10	9.347,92	(1.512,41)	(6.303,64)
(-) Provisão p/ CSLL	-	-	(2.325,39)	-	-	(2.446,78)
Lucro Líquido Antes do IRPJ	23.236,19	(1.545,17)	9.032,71	9.347,92	(1.512,41)	(8.750,42)
(-) Provisão p/ IRPJ	282,60	-	(2.944,30)	-	-	(3.074,24)
Lucro Líquido do Período-Base	23.518,79	(1.545,17)	6.088,41	9.347,92	(1.512,41)	(11.824,66)

PLANILHA - I (B)
RESULTADO MENSAL
(Ano-Calendário de 1998)

Contas de Resultado	2º SEMESTRE						Total Anual
	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	
Receita Bruta de Vendas	130.624,60	104.535,13	77.554,45	92.989,56	99.942,08	172.681,26	1.166.538,18
(-) Deduções da Receita	(25.668,22)	(20.540,05)	(15.240,29)	(18.273,10)	(18.776,55)	(33.955,82)	(228.587,73)
Receita Líquida Operacional	104.956,38	83.995,08	62.314,16	74.716,46	81.165,53	138.725,44	937.950,45
(-) Custo Operacional	(67.334,43)	(45.136,85)	(60.852,97)	(75.959,21)	(100.389,75)	(198.740,34)	(791.962,42)
(-) Despesas Operacionais	(23.797,85)	(23.683,55)	(22.286,11)	(23.819,17)	(18.269,21)	(30.186,69)	(255.549,60)
Receita Não Operacional	847,99	1.124,48	1.945,47	2.322,85	1.686,41	2.203,61	11.197,57
(-) Despesa Não Operacional	(151,35)	(154,57)	(163,52)	(192,76)	(162,43)	(223,89)	(2.555,80)
Lucro Líquido Antes da CSLL	14.520,74	16.144,59	(19.042,97)	(22.931,83)	(35.969,45)	(88.221,87)	(100.919,80)
(-) Provisão p/ CSLL	-	-	(3.315,49)	-	-	(4.006,91)	(12.094,57)
Lucro Líquido Antes do IRPJ	14.520,74	16.144,59	(22.358,46)	(22.931,83)	(35.969,45)	(92.228,78)	(113.014,37)
(-) Provisão p/ IRPJ	-	-	(4.340,26)	-	-	(5.319,29)	(15.395,49)
Lucro Líquido do Período-Base	14.520,74	16.144,59	(26.698,72)	(22.931,83)	(35.969,45)	(97.548,07)	(128.409,86)

PLANILHA - I (C)
RESULTADO ANUAL
(Ano-Calendarário de 1998)

Contas de Resultado	1º SEMESTRE – ACUMULADO					
	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho
Receita Bruta de Vendas	88.445,24	147.257,66	235.965,83	314.928,66	397.921,20	488.211,10
(-) Deduções da Receita	(17.379,45)	(29.123,47)	(46.554,65)	(62.070,81)	(78.386,65)	(96.133,70)
Receita Líquida Operacional	71.065,79	118.134,19	189.411,18	252.857,85	319.534,55	392.077,40
(-) Custo Operacional	(27.187,27)	(58.505,38)	(98.718,57)	(134.317,90)	(183.997,82)	(243.548,87)
(-) Despesas Operacionais	(21.053,71)	(37.705,21)	(57.262,40)	(75.848,85)	(94.277,21)	(113.507,02)
Receita Não Operacional	680,40	720,26	751,42	943,73	970,36	1.066,76
(-) Despesa Não Operacional	(269,02)	(952,84)	(1.132,51)	(1.237,79)	(1.345,25)	(1.507,28)
Lucro Líquido Antes da CSLL	23.236,19	21.691,02	33.049,12	42.397,04	40.884,63	34.580,99
(-) Provisão p/ CSLL	-	-	(2.325,39)	(2.325,39)	(2.325,39)	(4.772,17)
Lucro Líquido Antes do IRPJ	23.236,19	21.691,02	30.723,73	40.071,65	38.559,24	29.808,82
(-) Provisão p/ IRPJ	282,60	282,60	(2.661,70)	(2.661,70)	(2.661,70)	(5.735,94)
Lucro Líquido do Período-Base	23.518,79	21.973,62	28.062,03	37.409,95	35.897,54	24.072,88

PLANILHA - I (C)
RESULTADO ANUAL
(Ano-Calendarário de 1998)

Contas de Resultado	2º SEMESTRE – ACUMULADO					
	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Receita Bruta de Vendas	618.835,70	723.370,83	800.925,28	893.914,84	993.856,92	1.166.538,18
(-) Deduções da Receita	(121.801,92)	(142.341,97)	(157.582,26)	(175.855,36)	(194.631,91)	(228.587,73)
Receita Líquida Operacional	497.033,78	581.028,86	643.343,02	718.059,48	799.225,01	937.950,45
(-) Custo Operacional	(310.883,30)	(356.020,15)	(416.873,12)	(492.832,33)	(593.222,08)	(791.962,42)
(-) Despesas Operacionais	(137.304,87)	(160.988,42)	(183.274,53)	(207.093,70)	(225.362,91)	(255.549,60)
Receita Não Operacional	1.914,75	3.039,23	4.984,70	7.307,55	8.993,96	11.197,57
(-) Despesa Não Operacional	(1.658,63)	(1.813,20)	(1.976,72)	(2.169,48)	(2.331,91)	(2.555,80)
Lucro Líquido Antes da CSLL	49.101,73	65.246,32	46.203,35	23.271,52	(12.697,93)	(100.919,80)
(-) Provisão p/ CSLL	(4.772,17)	(4.772,17)	(8.087,66)	(8.087,66)	(8.087,66)	(12.094,57)
Lucro Líquido Antes do IRPJ	44.329,56	60.474,15	38.115,69	15.183,86	(20.785,59)	(113.014,37)
(-) Provisão p/ IRPJ	(5.735,94)	(5.735,94)	(10.076,20)	(10.076,20)	(10.076,20)	(15.395,49)
Lucro Líquido do Período-Base	38.593,62	54.738,21	28.039,49	5.107,66	(30.861,79)	(128.409,86)

PLANILHA – II
MEMÓRIA DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA
LUCRO PRESUMIDO
(Ano-Calendário 1998)

	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Totais
Receitas Bruta de Revendas	235.965,83	252.245,27	312.714,18	365.612,90	1.166.538,18
Lucro Presumido (8%)	18.877,27	20.179,62	25.017,13	29.249,03	93.323,05
(+) 100% dos Rendimentos de Aplicação	751,42	315,34	3.917,94	6.212,87	11.197,57
Base de Cálculo do Imposto	19.628,69	20.494,96	28.935,07	35.461,90	104.520,62
Imposto de Renda (15%)	2.944,30	3.074,24	4.340,26	5.319,29	15.678,09
(-) Imposto de Renda Retido na Fonte	(11,99)	(42,83)	(248,22)	(683,69)	(986,73)
(=) Imposto de Renda a Pagar	2.932,31	3.031,41	4.092,04	4.635,60	14.691,36

PLANILHA - III (A)
MEMÓRIA DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA
LUCRO REAL TRIMESTRAL
(Ano-Calendário de 1998)

	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Totais
Lucro Líquido Antes da CSLL	33.049,12	1.531,87	11.622,36	(147.123,15)	(100.919,80)
Provisão p/ Contribuição Social	(2.325,39)	(2.446,78)	(3.315,49)	(4.006,91)	(12.094,57)
Lucro Líquido Antes do IRPJ	30.723,73	(914,91)	8.306,87	(151.130,06)	(113.014,37)
Adições					
Contribuição Social sobre Lucro	2.325,39	2.446,78	3.315,49	4.006,91	12.094,57
Total das Adições	2.325,39	2.446,78	3.315,49	4.006,91	12.094,57
Exclusões					
Total das Exclusões	-	-	-	-	-
Lucro Antes da Comp. de Prejuízos	33.049,12	1.531,87	11.622,36	(147.123,15)	(100.919,80)
(-) Compensação de Prejuízos	-	-	-	-	-
Lucro Real	33.049,12	1.531,87	11.622,36	(147.123,15)	(100.919,80)
Imposto sobre o Lucro Real					
À Alíquota de 15%	4.957,37	229,78	1.743,35	-	6.930,50
Adicional	-	-	-	-	-
(-) Deduções	(210,28)	(52,02)	(317,95)	-	(580,26)
Vale-Transporte (excesso)	(198,29)	(9,19)	(69,73)	-	(277,22)
Imposto Retido s/ Aplicações Financ.	(11,99)	(42,83)	(248,22)	-	(303,04)
(=) Imposto de Renda a Pagar	4.747,08	177,76	1.425,40	-	6.350,24

PLANILHA - III (B)
MEMÓRIA DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA
LUCRO REAL ANUAL - Estimativa Mensal
(Ano-Calendário de 1998)

	1º Semestre					
	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho
Base de Cálculo do Imposto	7.756,02	4.744,85	7.127,81	6.509,34	6.666,03	7.319,59
Alíquota de 15%	1.163,40	711,73	1.069,17	976,40	999,90	1.097,94
Adicional	-	-	-	-	-	-
(-) Dedução de Incentivos - Vale Transporte	(46,54)	(28,47)	(42,77)	(39,06)	(40,00)	(43,92)
(-) Imposto de Renda Devido em Meses Anteriores	-	-	-	-	-	-
(-) Imposto de Renda na Fonte	(9,35)	-	(2,64)	-	-	(42,83)
Imposto de Renda a Pagar	1.107,52	683,26	1.023,77	937,34	959,91	1.011,19
Imposto de Renda Pago por Estimativa Mensal	1.107,52	683,26	1.023,77	937,34	959,91	1.011,19

PLANILHA - III (B)
MEMÓRIA DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA
LUCRO REAL ANUAL - Estimativa Mensal
(Ano-Calendário de 1998)

	Julho	Agosto	2º Semestre		Novembro	Dezembro	Total
			Setembro	Outubro			
Base de Cálculo do Imposto	11.297,96	9.487,29	8.149,83	9.762,01	9.681,78	16.018,11	104.520,62
Alíquota de 15%	1.694,69	1.423,09	1.222,47	1.464,30	1.452,27	2.402,72	15.678,09
Adicional	-	-	-	-	-	-	-
(-) Dedução de Incentivos – Vale Transporte	(67,79)	(56,92)	(48,90)	(58,57)	(58,09)	(96,11)	(627,12)
(-) Imposto de Renda Devido em Meses Anteriores	-	-	-	-	-	-	-
(-) Imposto de Renda na Fonte	(188,10)	(60,12)	-	-	(221,34)	(462,35)	(986,73)
Imposto de Renda a Pagar	1.438,81	1.306,05	1.173,57	1.405,73	1.172,84	1.844,26	14.064,24
Imposto de Renda Pago p/ Estim. Mensal	1.438,81	1.306,05	1.173,57	1.405,73	1.172,84	1.844,26	14.064,24

PLANILHA - III (B)
MEMÓRIA DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA
LUCRO REAL ANUAL – Suspensão ou Redução do Imposto
(Ano-Calendário de 1998)

	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho
Lucro Líquido Antes do Imposto de Renda	23.236,19	21.691,02	30.723,73	40.071,65	38.559,24	29.808,82
Adições						
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	-	-	2.325,39	2.325,39	2.325,39	4.772,17
Soma das Adições	-	-	2.325,39	2.325,39	2.325,39	4.772,17
Exclusões						
Soma das Exclusões	-	-	-	-	-	-
Lucro/Prejuízo Antes da Compensação de Prejuízos		21.691,02	33.049,12	42.397,04	40.884,63	34.580,99
Compensação de Prejuízos						
Lucro Real	23.236,19	21.691,02	33.049,12	42.397,04	40.884,63	34.580,99
Imposto sobre o Lucro Real						
Alíquota de 15%	3.485,43	3.253,65	4.957,37	6.359,56	6.132,69	5.187,15
Adicional	323,62	169,10	1.304,91	2.239,70	2.088,46	1.458,10
(-) Dedução de Incentivos - Vale Transporte (excesso)	(139,42)	(130,15)	(198,29)	(254,38)	(245,31)	(207,49)
(-) Imposto de Renda Devido em Meses Anteriores	-	(3.669,63)	(3.292,61)	(6.063,99)	(8.344,88)	(7.975,85)
(-) Imposto de Renda na Fonte	(9,35)	-	(2,64)	-	-	-
Imposto de Renda a Pagar	3.660,28	(377,02)	2.768,74	2.280,89	(369,03)	(1.538,09)
Imposto de Renda Pago por Estimativa Mensal	3.660,28	-	2.768,74	2.280,89	-	-

PLANILHA - III (B)
MEMÓRIA DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA
LUCRO REAL ANUAL - Suspensão ou Redução do Imposto
(Ano-Calendário de 1998)

	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Total
Lucro Líquido Antes do Imposto de Renda	44.329,56	60.474,15	38.115,69	15.183,86	(20.785,59)	(113.014,37)	
Adições							
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	4.772,17	4.772,17	8.087,66	8.087,66	8.087,66	12.094,57	
Soma das Adições	4.772,17	4.772,17	8.087,66	8.087,66	8.087,66	12.094,57	
Exclusões							
Soma das Exclusões	-	-	-	-	-	-	
Lucro/Prejuízo Antes da Compensação de Prejuízos	49.101,73	65.246,32	46.203,35	23.271,52	(12.697,93)	(100.919,80)	
Compensação de Prejuízos							
Lucro Real	49.101,73	65.246,32	46.203,35	23.271,52	(12.697,93)	(100.919,80)	
Imposto sobre o Lucro Real							
Alíquota de 15%	7.365,26	9.786,95	6.930,50	3.490,73	-	-	
Adicional	2.910,17	4.524,63	2.620,34	327,15	-	-	
(-) Dedução de Incentivos - Vale Transporte (excesso)	(294,61)	(391,48)	(277,22)	(139,63)	-	-	
(-) Imposto de Renda Devido em Meses Anteriores	(6.437,76)	(9.980,82)	(13.920,10)	(9.273,62)	(3.678,25)	-	
(-) Imposto de Renda na Fonte	(188,10)	(60,12)	-	-	-	-	
Imposto de Renda a Pagar	3.354,96	3.879,16	(4.646,48)	(5.595,37)	(3.678,25)	-	
Imposto de Renda Pago por Estimativa Mensal	3.354,96	3.879,16	-	-	-	-	15.944,03

PLANILHA - III (C)
APURAÇÃO ANUAL DO IMPOSTO RENDA

	Com Base na Receita Bruta	Com Base no Lucro Real
Lucro Líquido Antes do IRPJ	(113.014,37)	(113.014,37)
Adições		
Contribuição Social s/ o Lucro	12.094,57	12.094,57
(-) Imposto pago por Estimativa	(14.064,24)	(15.944,03)
Lucro Real/Base de Cálculo	(114.984,04)	(116.863,83)
Imposto de Renda Devido	-	-

De acordo com os resultados obtidos pelos diferentes métodos de tributação do Imposto de Renda, pode-se observar que se a empresa tivesse, no ano-calendário de 1998, optado pela tributação com base no **Lucro Real Anual**, esta não teria pago nada de imposto, uma vez que apresentou prejuízo fiscal no período-base. Abaixo, segue o quadro resumo do total do imposto a recolher, considerando os métodos autorizados pela legislação vigente, a saber:

QUADRO RESUMO – IMPOSTO DE RENDA (Valores expressos em Reais)		
Lucro Presumido	Lucro Real Trimestral	Lucro Real Anual
14.691,36	6.350,24	-

Pode-se observar que a forma de tributação mais onerosa é com base no lucro presumido, uma vez que sua tributação incide diretamente sobre as receitas operacionais e não-operacionais e não sobre o resultado ajustado, que é peculiar ao lucro real. Logo, será completamente descartada a possibilidade de tributações futuras com base no lucro presumido. Vale complementar que muitas empresas preferem ser tributadas por este método em virtude de sua praticidade e por não ser obrigatório a escrituração dos livros contábeis (Diário, Razão, etc.).

Por sua vez, a tributação com base no lucro real trimestral, possibilitou uma redução do imposto no montante de R\$ 8.341,12 (oito mil, trezentos e quarenta e um reais e doze centavos), em comparação com o lucro presumido, tornando-se, assim, mais significativa do que a anterior.

A tributação do imposto com base no lucro real trimestral apresenta certas desvantagens consideráveis em comparação com a tributação pelo lucro real anual (estimativa mensal).

Observa-se que pelo lucro real trimestral, o lucro do trimestre anterior não pode ser compensado com o prejuízo fiscal de trimestres seguintes, ainda que dentro do mesmo ano-calendário. O prejuízo fiscal de um trimestre só poderá reduzir até o limite de 30% (trinta por cento) do lucro real dos trimestres seguintes. Conforme conta na **PLANILHA – II**, o prejuízo

apresentado no quarto trimestre não pode ser compensado com o lucro apresentado do primeiro ao terceiro trimestre dentro do mesmo ano.

Ao passo que, no regime de pagamentos mensais, o que prevalecerá será a apuração anual dos resultados, de forma que os resultados positivos ou negativos do ano são compensados automaticamente, sem nenhuma restrição, qualquer que seja sua natureza (operacional ou não-operacional).

Outro ponto importante que deve ser observado é com relação ao adicional³⁰ do imposto de renda. Na tributação pelo lucro real trimestral, a parcela que exceder R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) em cada trimestre será taxada à alíquota de 10% (dez por cento). No entanto, se um algum trimestre houver prejuízo, este não será levado em consideração na redução do adicional.

Já com relação à apuração anual o limite fica sendo de R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais). No entanto, se durante o ano houver prejuízo, o mesmo poderá reduzir o lucro real anual, surgindo a possibilidade desse lucro ser igual ou inferior ao limite anual fixado, ensejando, assim, a não incidência do adicional de 10% (dez por cento).

A legislação do imposto de renda menciona que quando a pessoa jurídica optar pela tributação do seu lucro com base no lucro real anual, esta terá que pagar, mensalmente, o imposto de renda calculado por estimativa. Assim, conforme consta na **PLANILHA – III (B)**, a empresa terá que pagar a título de antecipação o montante de R\$ 14.064,24 (estimativa mensal com base na receita bruta) ou R\$ 15.944,03 (balancetes ou balanços periódicos levantados). Posto isso, pode-se dizer que essa antecipação poderá ser deduzida no cálculo no imposto anual.

Conforme consta na **PLANILHA – III (C)**, a sociedade apresentou um prejuízo fiscal anual, sem considerar a dedução do imposto pago antecipadamente por estimativa. Posto isso, observa-se que a tributação com base no lucro real anual é a melhor opção com vistas a economia do imposto de renda, uma vez que a empresa não paga nada de imposto no exercício e ainda terá um prejuízo a ser compensado com lucros de exercícios posteriores.

³⁰ é a parcela do lucro real que ultrapassar o limite anual de R\$ 240.000,00. No caso de apuração em período-base inferior a doze meses (início de atividades), o adicional incide sobre a parcela do lucro real que ultrapassar o limite proporcional, correspondente ao resultado da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do período-base.

Vale complementar, que o imposto pago antecipadamente, quando não compensado no período-base, poderá ser compensado a partir do mês de abril do ano seguinte. A legislação permite que esse saldo a compensar seja calculado pela Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC.

Vale ressaltar que normalmente muitas empresas fazem a opção pelo lucro presumido sem levar em consideração critérios de natureza tributária, ou seja, se o contribuinte vai pagar mais ou menos Imposto de Renda, em função da opção.

No referido estudo, pode-se observar que a referida empresa fez a opção pelo lucro presumido, estando em situação tal que se optasse pelo lucro real anual não pagaria nada de imposto de renda.

CONCLUSÃO

A busca por uma situação mais confortável, diante de um mercado cada vez mais competitivo, faz com que as empresas almejem uma redução dos seus custos, que é fator imprescindível para as suas sobrevivência, uma vez que a carga tributária tem, e muito, prejudicado a saúde financeira destas. Assim, a diminuição do impacto tributário nas finanças das empresas tem sido uma das formas de economia.

No entanto, o procedimento legal permitido pelas autoridades para reduzir ou evitar o pagamento de tributos é conhecido como planejamento tributário. Também conhecido como engenharia tributária, busca através de meios lícitos a redução do ônus tributário. Essa prática proporciona uma economia tributária considerável levando-se em conta o tipo de procedimento utilizado nos trabalhos de planejamento tributário. É indiscutível a participação da Elisão Fiscal dentro do processo de gerência financeira. Assim, deve-se sempre observar a estreita fronteira que delimita a Elisão Fiscal da Evasão Fiscal.

É importante salientar que os princípios que regem o Sistema Tributário Nacional têm que ser obedecidos, a fim de proporcionar a legitimidade do ato praticado e não culminar na declaração de inconstitucionalidade da lei criada. Dentro desse ótica deve ser percebido também, a disposição hierárquica dos institutos legais.

Cuidados devem ser tomados quando realiza-se o planejamento tributário. Muitas vezes, por não observância, pode-se "cair" na prática de uma ilicitude fiscal. O abuso da forma, a simulação, a sonegação, a fraude são os mais usuais dos ilícitos praticados. Tal prática prejudicará tanto o contribuinte, quanto a sociedade.

A prática do planejamento tributário, seja na esfera nacional, como internacional, tem sido bastante utilizada nos últimos anos. A busca por alternativas lícitas em países cuja tributação seja favorecida tem proporcionado reduções satisfatórias do ônus tributário.

Por fim, pode-se dizer que o planejamento tributário na atual conjuntura é uma necessidade para garantir a sobrevivência das empresas. Isso é posto pela forma como é usado, através da antecipação aos fatos imponíveis da obrigação tributária e com base na legislação pertinente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1995.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil – 1988.

_____. Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999. **Regulamento do Imposto de Renda**.

_____. Decreto-lei n.º 2.848, de 07 de dezembro de 1940. **Código Penal**, Ed. Revista dos Tribunais, 2ª Edição, São Paulo, 1997.

_____. Emenda Constitucional n.º 21, de 18 de março de 1999. Prorroga, alterando a alíquota, a contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e de direitos de natureza financeira, a que refere o art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, 19 de março de 1999.

_____. Instrução Normativa SRF n.º 093, de 24 de dezembro de 1997. Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997. Brasília, 24 de dezembro de 1997.

_____. Lei n.º 3.071, de 01 de janeiro de 1916. **Código Civil Brasileiro**, Ed. Saraiva, 16ª Edição, Atualizado até 1997.

_____. Lei n.º 5.172, de 25 de novembro de 1966. **Código Tributário Nacional**, Ed. Saraiva, 26ª Edição, São Paulo, 1997.

_____. Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, 28 de novembro de 1998.

_____. Medida Provisória n.º 1.858-7, de 29 de julho de 1999. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social – COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e sobre o lucro líquido, do Imposto de Renda, e dá outras providências. Brasília, 29 de julho de 1999.

_____. Resolução CFC N.º 803, de 10 de outubro de 1996. Dispõe sobre o **Código de Ética Profissional do Contabilista**.

CSFEA

CAMPOS, Cândido Henrique de. **Planejamento Tributário – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas**. 3ª Ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1986.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à Teoria Geral da Administração**. 4ª Ed. São Paulo: Ed. Afiliada, 1993.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Planejamento Fiscal – Teoria e Prática**. 2º vol. São Paulo: Ed. Dialética, 1998.

- CUNHA, Ricardo Fidelis – TREVISAN, **Planejamento Tributário**. São Paulo: 1991.
- FIGUEIREDO, Sandra & CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria - Teoria e Prática**. 2ª Ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1997.
- GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**. São Paulo: Ed. Dialética, 1998.
- HIGUCHI, Hiromi & HIGUCHI, Fábio Hiroshi. **Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática**. 24ª Ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1999.
- IOB. **Imposto de Renda e Legislação Societária**. Boletim 05/99, pp. 01 a 09.
- _____. **Imposto de Renda e Legislação Societária**. Boletim 03/99, pp. 01 a 10.
- LATORRACA, Nilton. **Legislação Tributária – Uma Introdução ao Planejamento Tributário**. 8ª Ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1982.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 12ª Ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 1997.
- _____, Hugo de Brito. **Planejamento Fiscal – Teoria e Prática**. São Paulo: Ed. Dialética, 1995.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Caderno de Pesquisas Tributárias - Elisão e Evasão Fiscal**. Volume 13. São Paulo: Ed. Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1988.
- MORAIS, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Ed. Atlas, 1997.
- O papel do advogado tributarista na sociedade**. Revista Dialética de Direito Tributário. Ed. Dialética. 1998. pp. 69/70.
- RUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão - Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Ed. Saraiva, 1997.
- Sentença livra seguradora de Cofins**, Decisão que declara inconstitucional a cobrança abre precedente favorável para as demais instituições financeiras. **Gazeta Mercantil**, sexta-feira, 21, e fim de semana, 22 e 23 de maio de 1999.