



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

FELIPE LUIZ CORDEIRO DE ANDRADE

PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS DIANTE DA NORMA GERAL ANTIELISIVA

Salvador

2017

FELIPE LUIZ CORDEIRO DE ANDRADE

PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS DIANTE DA NORMA GERAL ANTIELISIVA

Relatório de pesquisa apresentado à disciplina *Trabalho de Conclusão de Curso* do Curso de Pós Graduação *lato sensu* em Direito Tributário da Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Salvador

2017

CORDEIRO DE ANDRADE, F. L.: Planejamentos tributários diante da norma geral antielisiva. Monografia (Especialização). Faculdade de Direito, Faculdade Baiana de Direito, Salvador, 2017.

RESUMO

A presente monografia visa investigar o alcance e extensão tanto da Elisão fiscal como da Norma Geral Antielisiva insculpida no art. 116, p. único do Código Tributário Nacional mediante um enfoque constitucional-tributário. Nesse sentido, sob uma base principiológica e interdisciplinar, bem como em confronto com outras figuras correlatas, investigou-se a relação entre uma suposta alta carga tributária brasileira e a necessidade de realização de planejamentos tributário (elisão fiscal) avaliando o posicionamento tanto do Conselho Administrativo de Recursos fiscais, tanto a jurisprudência majoritária.

Palavras-chaves: Elisão fiscal. Norma Geral Antielisiva. Carga tributária.

CORDEIRO DE ANDRADE, F. L.: Confronting tax planning and anti-tax planning general rule. Final term paper (Specialization course in Tax Law). Faculdade de Direito, Faculdade Baiana de Direito, Salvador, 2017.

ABSTRACT

This paper aims to investigate the scope and the extent of both Tax Planning and General Anti-tax-planning Norm prescribed in article 116, sole paragraph, of the Brazilian National Tax Code through a constitutional law-tax law and interdisciplinary approach. In this sense, under general law and tax law related principle basis, and in comparison with other related tax law legal concepts, the relationship between the an allegedly high Brazilian tax burden and the need to carry out tax planning (tax avoidance) was also investigated. In order to develop this paper, it was also taken into consideration both Administrative Tax Bureau guidelines as well as the majority jurisprudence.

.

Key-words: Tax planning. General Anti-tax-planning norm. Tax burden.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
CAPÍTULO 1: ELISÃO E EVASÃO FISCAL	11
1.1 DEFINIÇÕES	11
1.2 ELISÃO FISCAL	11
1.3 ELISÃO FISCAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	13
1.4 EVASÃO FISCAL	15
1.5 OUTROS ASPECTOS DIFERENCIADORES	17
1.6 REFLEXO DA FALTA DE HARMONIZAÇÃO	18
1.7 SONEGAÇÃO TRIBUTÁRIA	22
1.8 INADIMPLÊNCIA TRIBUTÁRIA	22
1.9 INSTITUTOS CORRELATOS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	23
1.9.1 Simulação	23
1.9.2 Fraude à Lei	25
1.9.3 Abuso de Direito	26
2 CAPÍTULO 2: PRINCÍPIOS CORRELATOS À ELISÃO E NORMA ANTIELISIVA	28
2.1 PRINCÍPIOS	28
2.2 PRINCÍPIOS CONVERGENTES À ELISÃO FISCAL	29
2.2.1 Princípio da Legalidade	29
2.2.2 Princípio da Capacidade Contributiva	32
2.2.3 Princípio da Segurança Jurídica	36
2.2.4 Princípio da Livre Iniciativa	37
2.3 NORMA GERAL ANTIELISIVA	37
2.4 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	40
2.5 INTERPRETAÇÃO JURÍDICA	41
2.5.1 Interpretação no Direito Tributário	41
2.5.2 Breves Considerações Acerca da Interpretação Econômica do Direito	44
3 CAPÍTULO 3: CARGA TRIBUTÁRIA	47
3.1 DEFINIÇÃO	47
3.2 CARGA TRIBUTÁRIA SEGUNDO A ECONOMIA	50
3.3 CÁLCULO DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL	50
3.4 DIFICULDADES NA APURAÇÃO DO CÁLCULO	51
3.5 CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	53
3.6 IBPT- INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	54
3.7 CARGA TRIBUTÁRIA COMPARADA	58
3.7.1 “Dias Trabalhados” em Outros Países	58
3.8 IRBES- ÍNDICE DE RETORNO DE BEM ESTAR À SOCIEDADE	60
3.9 IDH- ÍNDICE DE DESENVOLVIMENTO HUMANO	61
3.10 BRASIL COMO ESTADO PROVIDOR	62
CONCLUSÃO	65
REFERÊNCIAS	70

INTRODUÇÃO

A pesquisa da qual esta monografia é resultado, realizada a título de requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário pela Faculdade Baiana de Direito, em Salvador, Bahia, nos meses outubro, novembro e dezembro de 2016, bem como janeiro e fevereiro de 2017.

A pesquisa realizada visou investigar o seguinte problema: O Código Tributário Nacional (CTN) estabelece regra geral para que a autoridade administrativa desconsidere atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do Fato Gerador (FG) do Tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Questiona-se se a alta carga tributária influencia na necessidade de realização de planejamentos tributários, bem como se a aplicação da regra antielisiva pelas autoridades acaba por elevar ainda mais a carga tributária ao frustrar planejamentos tributários.

Assim, dado este panorama, a pesquisa parte da hipótese de que a elevada carga tributária no Brasil, de acordo com a metodologia adotada pela Receita Federal do Brasil e utilizada pelo Instituto brasileiro de planejamento tributário, é a principal causa que propulsionam sociedades empresárias de grande porte a adotarem métodos voltados à elisão fiscal, entendida como preceituada por Torres (2013).

Utilizando-se a todo o tempo de uma perspectiva interdisciplinar e comparada com outros países da sociedade internacional, bem como se lançando mão de um posicionamento neutro e intelectualmente honesto, o tema foi tratado com base no ordenamento jurídico pátrio, principalmente com alinhamento aos ramos do direito tributário e do direito constitucional.

Pretendeu-se com esta pesquisa quebrar o mito de que o problema para o desenvolvimento do Brasil, tão alegado pelo Empresariado nacional e recorrente na mídia, de que a alta carga tributária é um dos maiores empecilhos para o desenvolvimento nacional, daí que se fez necessário recorrer a dados relativos a outros países, principalmente países pertencentes à OCDE- Organização de Cooperação e Desenvolvimento, o que certamente, dotou o presente relatório de pesquisa de certo dinamismo.

Cumpra advertir também que de modo a conseguir bem desenvolver a pesquisa e dirimir inquietações intelectuais, imperioso se fez beber da fonte de autores de renome nos campos das Ciências Econômicas, mas especificamente no ramo da macroeconomia, pelo que para bem compreender a metodologia adotada, imperioso se faz ultrapassar a barreira no purismo jurídico.

Por óbvio que, por se estar a pleitear a um certificado e o conseguinte título de especialista em Direito Tributário, ciência social aplicada, não se pretendeu esgotar tudo o quanto disposto acerca do tema nas matérias correlatas, entretanto, conforme se verificará, é impossível entender o fenômeno da elisão fiscal e planejamento tributário sem se debruçar em algumas noções propedêuticas, que estão, em realidade, fora do alcance da Dogmática Jurídica, vez que caracterizadas como pré-jurídicas.

Trata-se de tema bastante atual e controverso, a partir do qual vários desdobramentos se tornam possíveis, daí a importante necessidade de ater-se ao recorte proposto. Nessa esteira de intelecção, verifica-se que há de um lado o rígido posicionamento do fisco, que com a sanha arrecadatória acaba, muitas vezes por desconsiderar atos ou negócios praticados sob alegação de que está fugindo do propósito negocial ou agindo com simulação; por outro lado, a diametral versão, apregoada pelo Empresariado da liberdade de iniciativa e a possibilidade de gerir seus negócios da maneira que melhor lhes convier.

Pois bem. Esta monografia foi dividida cinco partes: esta introdução, três capítulos de desenvolvimento desdobrados em tópicos e unidades menores de modo a sistematizar a compreensão e organizar tudo o quanto lido e investigado durante o período da pesquisa, seguido, ao final, de uma conclusão.

O primeiro capítulo de desenvolvimento teceu considerações acerca da figura tributária da elisão fiscal. Nesse sentido, buscou-se, em suma, defini-la, tomando como base a doutrina majoritária, seguindo em especial o posicionamento de Torres (2013) para o qual se trata a elisão fiscal de atitude do contribuinte tendente a diminuir o ônus tributário de algumas formas possíveis dentro da legalidade, já que em consonância com o ordenamento jurídico pátrio.

Além disso, preocupou-se em situar a elisão fiscal lícita como sinônimo de planejamento tributário, pontuando algumas dissonâncias ocorridas entre tributaristas, bem como avaliando o efeito de mencionadas divergências no que tange aos julgamentos proferidos pelos tribunais pátrios e também distanciando a elisão fiscal de algumas figuras estudadas conjuntamente, pois correlatas.

O segundo capítulo de desenvolvimento, a seu turno, teve como principal propósito tecer considerações acerca dos resultados encontrados durante a pesquisa no que se relaciona à norma geral antielisão, bem como relacioná-la aos princípios, sejam eles de cunho geral, sejam eles de cunho específico do próprio ramo do direito tributário.

Nesse sentido, buscou-se, inicialmente, definir princípios, para logo após, avançar, com certa e necessária profundidade, quanto aos princípios da Legalidade, Capacidade contributiva, Segurança jurídica, Livre concorrência. Os princípios foram bastante enfatizados já que grandes discussões, trazidas no bojo de todo o relatório monográfico apresentam cunho principiológico bastante denso a si subjacentes.

Ainda no segundo capítulo, abriu-se tópico específico para apresentar a regra insculpida no art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, qual seja a norma antielisiva, o que ensejou a necessidade de se trazer à baila considerações acerca tanto da hipótese de incidência tributária, como posteriormente- das regras atinentes à interpretação no direito tributário, conceitos relativamente pacificados entre os tributaristas, no entanto necessários para que as interessantes problematizações pudessem ter sido levadas a cabo.

O terceiro capítulo reservado ao desenvolvimento deste relatório monográfico foi o que se originou a partir de grande demanda por um trabalho interdisciplinar. Nesse sentido, necessário se fez recorrer a escritores de renome, principalmente, na área da economia. Buscou relatar o que vem a ser carga tributária e os desdobramentos que podem ser provenientes desta relação matemática.

Assim, após definir Carga Tributária, tanto na doutrina quanto pelo Governo brasileiro, utilizando-se de séries históricas para fins de se proporcionar comparabilidade, passou-se a discorrer acerca das dificuldades encontradas no Brasil para fins de cálculo. Em contraponto a isso, relatou-se acerca de algumas inovações trazidas a partir de alterações na Lei de Responsabilidade Fiscal, tudo sendo feito com a comprovação de dados oriundos de estudos, principalmente oriundos do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário.

Quanto aos aspectos metodológicos, de modo a melhor guiar o leitor deste trabalho monográfico, tem-se o esquema que se colaciona abaixo:

OBJETIVO GERAL

Compreender o conteúdo e a extensão da elisão e da norma geral antielisiva insculpida no art. 116, p. único do CTN, a partir da pressuposição teórica de que as regras impositivas seguem a Reserva Legal Tributária, mais especificamente com relação à possibilidade de se encontrarem proposições jurídicas que viabilizem a harmonização da mencionada regra ao Sistema Tributário Nacional.

Objetivos Específicos

A) proceder a um estudo da literatura jurídica especializada acerca do status constitucional da Norma Antielisiva;

B) Diferenciar elisão fiscal de outras figuras associadas a uma economia fiscal;

C) Confrontar os Princípios relacionados à aplicação da referida norma: Reserva Legal X Capacidade Contributiva, Livre Concorrência e Segurança Jurídica;

D) Levantar e Analisar julgados do CARF, assim como decisões judiciais atinentes ao tema;

E) Identificar as necessidades de se proceder à Elisão Fiscal (Carga tributária X IRBES).

DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

O Código Tributário Nacional (CTN) estabelece regra geral para que a autoridade administrativa desconsidere atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do FG do Tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Questiona-se se a alta carga tributária influencia na necessidade de realização de planejamentos tributários, bem como se a aplicação da regra antielisiva pelas autoridades acaba por elevar ainda mais a carga tributária ao frustrar planejamentos tributários.

METODOLOGIA

MÉTODO DE ABORDAGEM

A abordagem do tema será realizada pelo método hipotético - dedutivo por meio da pesquisa doutrinária, especialmente, nos ramos do Direito Tributário e Direito Constitucional Tributário, bem como por meio do exame de textos legais e análise da jurisprudência administrativa e judicial nacionais.

MÉTODO DE PROCEDIMENTO

Este estudo será realizado por um procedimento monográfico.

TÉCNICAS

Será utilizada a técnica de pesquisa bibliográfica, com estudo doutrinário e literatura especializada, em obras de diversos ramos do direito, especialmente o direito tributário e direito constitucional tributário; será ainda utilizada a análise jurisprudencial.

O pesquisador examinará a legislação pátria atinente ao assunto. Ainda, utilizar-se-á a plataforma eletrônica, por intermédio da Rede Mundial de Computadores, que poderá auxiliar o trabalho de pesquisa.

CAPÍTULO 1: ELISÃO E EVASÃO FISCAL

1.1 DEFINIÇÕES

Considera-se acertada a noção de que definir implica delimitar, assinalar as notas mais gerais e as específicas do objeto, a fim de distingui-lo de qualquer outro e que se a tarefa é difícil e, algumas vezes, árdua, nem por isto deve ser evitada, haja vista corresponder a uma necessidade de ordem e de firmeza dos conhecimentos, o que é indispensável à organização das ciências (NADER, 1999, p. 55).

Aos romanos já lhes havia sido reveladas estas noções. São de conhecimento dos estudiosos da Teoria Geral do Direito os dois brocardos latinos que por se mostrarem conveniente, transcreve-se abaixo e traduz-se livremente:

- i) *Omne definitio periculosa est* (toda definição é perigosa);
- ii) *Definitio est initium omni disputationi* (a definição é o princípio para toda disputa).

Inicialmente, urge consignar que não existe, da perspectiva doutrinária, uma definição uniforme de Elisão e Evasão Fiscal. São escassos os autores que se propõem a efetuar uma conceituação, havendo aqueles que se limitam a caracterizar as figuras por meio da ênfase às características inerentes, ao passo que realizam um confronto com outros institutos consagrados não só pelo Direito Tributário, como por outras searas do Direito positivo

É nessa perspectiva que se corrobora do entendimento esposado por Torres (2013, p.248) em seu Curso de direito financeiro e tributário, para quem por existirem diversos posicionamentos acerca do instituto, acaba-se por dar azo à existência de um desencontro teórico no estudo do tema em epígrafe.

1.2 ELISÃO FISCAL

Ultrapassadas estas preliminares, necessário definir Elisão Fiscal. Também denominada de Elisão Tributária, deve ser entendida como maneira pela qual o

sujeito passivo da obrigação tributária lança mão de ação ou omissão de modo a realizar uma economia de tributos.

Nesse diapasão, pode-se afirmar, conforme o esquema abaixo, que tributos, quaisquer que sejam suas espécies, são economizados na medida em que, alternativa ou concomitantemente:

- (I) se evita a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária;
- (II) se diminui o montante do tributo a recolher; ou
- (III) em não sendo possível (I) ou (II), retarda-se o desembolso do tributo a pagar sem, contudo, incorrer em maiores ônus.

De maneira a corroborar o acima esposado, necessário se faz recorrer aos ensinamentos de doutrinadores de escol. É nesse sentido que, para Roque Carrazza no seu Curso de Direito Constitucional Tributário, tem-se que:

A elisão fiscal pode ser definida como a conduta lícita, omissiva ou comissiva, do contribuinte, que visa impedir o nascimento da obrigação tributária, reduzir seu montante ou adiar seu cumprimento. A elisão fiscal é alcançada pela não realização do fato impositivo (pressuposto de fato) do tributo ou pela prática de negócio jurídico tributariamente menos oneroso [...] (CARRAZZA, 2011, p.349).

Nesse mesma toada, necessário colacionar o entendimento trazido à lume por Torres (2013, p.248), representativo do posicionamento majoritário, do qual se assumiu como um dos referenciais teóricos. Para o mencionado Autor a elisão (...) pode ser lícita (planejamento fiscal consistente) ou ilícita (planejamento fiscal abusivo). No primeiro caso, trata-se da economia de imposto alcançada por interpretação razoável da lei tributária; no segundo, por seu turno, trata-se da economia do imposto obtida pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei.

Apontada a celeuma, necessário se faz comprová-la. Veja-se, a título de ilustração, o posicionamento trazido por Machado (2016), em sentido que ora denomina-se de “diametralmente oposto” àquilo preconizado pela maioria da doutrina.

Veja-se:

[...] realmente, elidir é eliminar , ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, aquilo que já existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando ou suprimindo a relação jurídica já instaurada. (MACHADO,2016, p. 134)

Enquanto para a maioria da doutrina, o termo refere-se a uma atitude lícita, para o mencionado professor, contudo, o termo elisão, conforme visto, deve ser usado para se referir a uma conduta tida como ilícita.

Assim, durante a fase de revisão de literatura, imperioso se fez, mediante um imperativo de neutralidade, livrar-se de ideias pré-concebidas, por meio de uma abertura de espírito de modo a que se alcançasse a lição trazida pelos doutrinadores.

Após necessária etapa, todavia, a fim de prosseguir na análise do tema, e lançar bases sólidas para dotar o trabalho de efetiva credibilidade científica partiu-se para a decisão, meramente metodológica, de alinhar-se ao posicionamento tradicional segundo o qual a Elisão fiscal consiste em atitude consagrada pela licitude.

1.3 ELISÃO FISCAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Na presente monografia, elisão fiscal foi tratada como sinônimo de planejamento tributário. Cumpre salientar que tal semelhança terminológica encontra dissidências no campo doutrinário, havendo quem trate o primeiro vocábulo como representativo de um dos instrumentos cabíveis de modo a se alcançar o segundo.

Planejamento tributário, na acepção descartada por este trabalho, portanto, significaria gênero que englobaria quaisquer tipos de ações ou omissões, lícitas ou ilícitas, tendentes a diminuir os custos operacionais provenientes de tributos. Veja-se excerto abaixo colacionado e que segue nesta mesma direção:

Na condição de atividade essencialmente preventiva (antecipação de efeitos jurídicos), registramos que, em última análise, nada obsta a que alguém “planeje” praticar condutas vedadas pela ordem jurídica, para reduzir seus tributos. Porém, a quase totalidade do discurso doutrinário exclui a adoção de comportamentos ilícitos do campo próprio do direito tributário (GRECO, apud CINTRA; MATTOS, 2016, p.121).

Postas estas considerações, por terem sido tomados como sinônimos, ambos os termos foram intercambiados ao longo do texto, tomando o mesmo significado daquilo que no meio tributarista sói denominar-se, em uma nomenclatura tal inovadora, de “engenharia tributária”.

Em que pese tratem do mesmo fenômeno, percebeu-se certa relutância doutrinária em tecer o conceito de “elisão fiscal”, o que, por sua vez, não ocorreu no que tange ao vernáculo “planejamento tributário”. Quiçá apontada diferença ocorra porquanto esta terminologia, mais moderna, denota em si própria, menos incertezas semânticas, isto é, trata-se de um vocábulo mais aproximado do linguajar coloquial pelo que, por ser menos tecnicista, torna-se melhor recepcionado pelos operadores do direito.

Nessa toada, vejam-se algumas definições tecidas doutrinariamente para o instituto ou conjuntos de institutos que englobam a categoria planejamento Tributário.

Para Machado (2016, p. 28), tem-se que:

A expressão “planejamento tributário” designa a conduta de fazer um plano para as atividades econômicas de uma empresa capaz de fazer com que tais atividades sejam desenvolvidas com o menor ônus tributário possível sem a prática de nenhum ilícito.

Utilizando-se da ideia trazida por Folloni (2016, p.76), corrobora-se do entendimento segundo o qual a lei tributária demasiadas vezes proporciona margem ao contribuinte para a redução de custos fiscais, como no caso de regimes favorecidos (Simples Nacional, lucro presumido etc.) e é exatamente dentro desta circunstância que se possibilita dar azo à prática do Planejamento Tributário.

A adoção desses meios, conforme assevera o mesmo autor acima mencionado, é lícita, inclusive juridicamente incentivada, pelo que, para ser bem executada, mister se faz que seja precedida de um planejamento (FOLLONI, 2016, p.76).

Assim, em sentido amplo, a expressão “planejamento tributário” envolve condutas- sejam elas omissivas, sejam elas comissivas- praticadas com o desiderato de se garantir maior eficiência econômica ao negócio, e inclui, dentre outras

possibilidades, a adesão a regimes e programas previstos em lei, tendo, portanto, fundamento jurídico (FOLLONI, 2016, p. 77).

Ideia em sentido convergente e da qual se corrobora é aquela trazida por Oliveira, que preleciona no sentido de que:

Planejamento Tributário é 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. O objeto do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal (OLIVEIRA, 2014, p. 13).

Nesse sentido, vê-se, a mero título de ilustração, que quando uma sociedade empresarial decide, por exemplo, montar suas instalações de uma nova filial em um país com regime fiscal mais favorecido, com vistas à diminuição de custos e o conseqüente aumento de lucros, se está a realizar planejamento tributário.

Conforme preleciona Amaro em seu curso de Direito Tributário Brasileiro:

[...] os autores aceitam que o indivíduo possa escolher, entre dois caminhos, aquele que fiscalmente seja menos oneroso. Os limites da legalidade circunda, obviamente, o território em que a busca de determinada instrumentação para o negócio jurídico não chega a configurar ilegalidade. Essa zona de atuação legítima (economia lícita de tributos) baseia-se no pressuposto de que ninguém é obrigado, na condução de seus negócios, a escolher os caminhos, os meios, as formas ou os instrumentos que resultem em maior ônus fiscal, o que, repita-se, representa questão pacífica (AMARO, 2011, p.255)

É nesse mesmo sentido, inclusive, que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado vinculado ao Ministério da Fazenda, já teve a oportunidade de se manifestar no célebre caso Gerdau, no sentido de ser a elisão fiscal, ou planejamento tributário, um direito do contribuinte, desde que realizado dentro dos limites da lei.

1.4 EVASÃO FISCAL

Consoante mencionado alhures, entende-se que a figura da Elisão Fiscal, encontra o seu liame desigualador, em relação a outros institutos de direito tributário,

dentre os quais se encontra a evasão fiscal, no imperativo de conformação com o princípio da legalidade.

A discussão acerca desta figura em apreço não se encontra pacificado na doutrina, havendo quem chame o significativo elisivo de evasão e vice versa. De modo a tornar possível o estudo e a investigação científica.

Isto posto, imperioso se faz delimitar o sentido das palavras, razão pela qual se debruçou sobre os acepções adotadas tanto pela maioria dos doutrinadores, como pela jurisprudência majoritária.

De acordo com Machado (2016, p. 28) a celeuma da qual, com a devida vênia, ele próprio é um dos protagonistas, pode ser sintetizada da maneira que segue:

As expressões “elisão fiscal” [...] e “evasão fiscal” geralmente são utilizadas na doutrina especializada com significados diferentes, o que dificulta o estudo do assunto. [...] Significam modo de agir com a finalidade de eliminar ou reduzir o ônus tributário. Para uns de modo lícito, e para outros de modo ilícito.

É nesse viés que se partiu da premissa de que a evasão fiscal consiste nisto: conduta ou conjunto de condutas ilícitas, perpetradas pelo contribuinte e tendentes a evadir-se, ou seja, escapar do pagamento de tributo a si imposto normalmente após a ocorrência do Fato Gerador.

Conforme ensina Paulsen (2012, p.99), nessa mesma linha de intelecção, no seu Curso de Direito Tributário, tem-se que:

Ocorrido o fato gerador, surge a obrigação de pagar o tributo, do que o contribuinte não pode se furtar. Pode sim é buscar evitar, em momento anterior, a própria ocorrência do fato gerador, o que configura elisão absolutamente válida. Contudo, se o contribuinte praticar o fato gerador, mas ocultá-lo mediante roupagem jurídica distinta da que lhe corresponde, estará abusando da forma jurídica e incorrendo em evasão, o que não é permitido. Tampouco lhe é dado subtrair do conhecimento do fisco fato gerador já ocorrido.

Pois bem. Do excerto acima, representativo do entendimento preconizado pelo que se pode chamar de doutrina majoritária, extraem-se aspectos tomados como referência quando do confronto entre elisão e evasão fiscal. Referidos matizes são: licitude e temporalidade.

Conforme já visto, a elisão fiscal ocorre no campo da legalidade ao passo que a evasão se dá no seio da ilegalidade. Quanto ao aspecto temporal, contudo, entende-se caberem ressalvas ao entendimento tradicional.

1.5 OUTROS ASPECTOS DIFERENCIADORES

Costuma-se entender que o fenômeno da elisão somente está passível de existir antes da ocorrência do fato gerador, ao passo que a evasão fiscal, a seu turno, somente seria passível de ocorrer em momento posterior a referido fato.

Contudo tal entendimento, sobremaneira pacificado no seio doutrinário e jurisprudencial, merece ser problematizado. Isso deve ocorrer porquanto se torna possível, em se lançando mão de raciocínio crítico, vislumbrar, em alguns casos restritos: (I) a possibilidade de existência de elisão fiscal em momento posterior à ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico; (II) a possibilidade de ocorrência de evasão fiscal em momento anterior à ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico.

A título de ilustração do quanto mencionado em (I) tem-se a declaração do imposto de renda pessoa física, que quando preenchida na plataforma digital, após a sua completude, permite ao contribuinte efetuar escolha menos onerosa, tendo-se em consideração que os algoritmos da DIRPF (Declaração Imposto de Renda Pessoa Física), consegue apontar o montante ou a ser pago, ou a ser restituído tanto na modalidade simplificada como na modalidade completa.

A título de ilustração do quanto mencionado em (II) tem-se quando Contribuintes do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) passam a emitir notas fiscais de maneira fraudulenta em momento anterior à saída do bem a ser comercializado do estabelecimento comercial, ressalte-se que a saída, *in casu*, configura o fato gerador da obrigação tributária. Conforme se verifica, trata-se de maneira encontrada através da qual se torna possível ocultar ocorrência em tempo futuro Fato Gerador do tributo (ou até mesmo dar causa a uma diminuição criminosa do montante a ser pago).

1.6 REFLEXO DA FALTA DE HARMONIZAÇÃO TEÓRICA NOS JULGADOS

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais- CARF, órgão colegiado vinculado ao Ministério da Fazenda já teve a oportunidade de se manifestar acerca do planejamento tributário em uma decisão que se tornou emblemática, dado que reconheceu ao contribuinte o direito de realização de planejamentos tributários, desde que realizados dentro dos limites legais.

Importante se fez averiguar os efeitos da falta de harmonização conceitual nos julgados proferidos ao longo do país pelos diversos magistrados e tribunais.

Inicialmente, imaginava-se que por haver grande dissonância de definições, acabaria por se ter também grande diversidade nos julgados. Contudo, conforme se verificou, a jurisprudência majoritária encontra-se alinhada à doutrina majoritária.

Representativo dessa verdadeira “juristendência” é o excerto do julgado, que apesar da data de publicação, revela-se didático, elucidativo e atual no seu conteúdo, foi abaixo colacionado. Veja-se:

[...] Dá-se a elisão fiscal quando, por meios lícitos e diretos o contribuinte planeja evitar ou minimizar a tributação. Esse planejamento se fundamenta na liberdade que possui de gerir suas atividades e seus negócios em busca da menor onerosidade tributária possível, dentro da zona de licitude que o ordenamento jurídico lhe assegura. (BRASIL, 2005)

Ressalte-se, entretanto, que o STF (Supremo Tribunal Federal), parecendo alinhar-se a um posicionamento minoritário, já teve a oportunidade de tangenciar-se acerca do tema. Em que pese, a matéria de fundo do acórdão tenha sido atinente a crimes contra a ordem tributária, a suprema corte já se pronunciou como segue:

A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a **elisão fiscal**, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. (BRASIL, 2011)

Importante consignar que, em se tratando de pesquisa realizada com rigor científico e honestidade intelectual, pouco importa a acepção tomada pelos vocábulos, desde que bem se delimite o alcance das palavras utilizadas.

Torna-se, portanto, despiciendo tecer maiores considerações acerca da pluralidade de conceituações desde que, ao se escolher um termo, este se encontre devidamente delimitado na semântica que se lhe pretende atribuir.

Assim, para arremate, adotar-se-á o modelo trazido por Torres (2013), acima já transcrito, e para quem a Elisão pode ser ou lícita (planejamento fiscal consistente), ou ilícita (planejamento fiscal abusivo).

O presente trabalho, por conseguinte, desenvolveu-se sobre a premissa de que, embora existam nuances entre os autores de escol quanto a uma definição, quaisquer que seja ela, deve estar presente a necessidade de obediência à licitude.

1.7 SONEGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A figura da sonegação fiscal tende a ser vista como uma conduta ilícita, transgressora do ordenamento jurídico pátrio e correspondente a um tipo penal., desse, modo, trata-se de uma figura estudada com maiores níveis de profundidade pelo direito penal.

Definido pela Lei 4.502/64, o art. 71 do dispositivo legal preconiza que sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária de uma das hipóteses que abaixo se sistematiza:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; ou

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Desse modo, a se ter a conduta evasiva tipificada na lei penal, há falar-se do tipo penal em apreço, qual seja, o tipo sonegação fiscal.

A lei 4.729/65, nessa toada, parecendo esmiuçar o quanto preconizado pelo diploma legal citado e colacionado acima, apresenta um alto grau de especificidade ao enumerar ações que podem ser caracterizadas sob e égide do título da figura da Sonegação fiscal.

Veja-se o quanto previsto no Art. 1º do diploma legal subsequente::

Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal: (Vide Decreto-Lei nº 1.060, de 1969)

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

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

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

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

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. (Incluído pela Lei nº 5.569, de 1969)

Saliente-se que a pena prevista, no mesmo dispositivo legal, em concordância com tudo aquilo que se verificou á de detenção, ou seja, pela lei acima, não se trata de reclusão, pelo interstício de seis meses a dois anos, cumulando-se esta pena com outra de caráter pecuniário, a saber uma multa no montante de duas a cinco vezes o valor do tributo sonegado.

Nessa toada, necessário se faz analisar dispositivos da Lei 8.137/90 que define, dentre outros, crimes contra a ordem tributária. Segundo esse diploma legal o ato de suprimir ou reduzir tributos por intermédio de omissão de informações ou prestação de informações falsas às Autoridades Fazendárias, por exemplo,

constituem crimes. Veja-se a literalidade, que pela relevância que apresenta foi transcrito *ipsi literis*:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

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

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

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

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

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

Segundo este diploma legal, contudo, caso se incorra em alguma de suas hipóteses previstas, a pena a incidir mostra-se mais gravosa vez que é a pena de reclusão, em detrimento da detenção, pelo interstício, a critério do juiz diante das especificidades do crime, de dois a cinco anos. Adicione e multa.

Contudo, no artigo subsequente, o legislador suaviza a pena na medida em que prevê que, caso se incida em algum ou alguns das hipóteses descritas nos incisos subsequentes, a pena a que se torna sujeito é a de detenção, abrangendo o interstício de seis meses a dois anos, adicionado da multa, a critério do magistrado diante das circunstâncias específicas do caso concreto. Veja-se:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

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

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

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

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

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

A título de arremate, conforme se verifica e se comprova por meio das literalidades dos dispositivos de leis reputados como mais importante para o desenvolvimento da pesquisa, a sonegação fiscal é tida como crime, sendo portanto bastante estudado por aqueles que voltam suas atenções mormente para o ramo do direito penal.

1.8 INADIMPLÊNCIA TRIBUTÁRIA

Importante ressaltar que sonegação fiscal e inadimplência fiscal não se referem ao mesmo fenômeno. Inadimplência corresponde ao mero não pagamento do tributo, sem que haja, elemento volitivo tendente a fraudar o fisco ou realizar uma economia de tributos. Não procede ao recolhimento do montante devido, muitas das vezes por não ter o necessário capital de giro. Nesse sentido, enquanto a Sonegação Fiscal se refere a crime, a inadimplência é tratada tão somente como infração administrativa.

[...] a inadimplência fiscal não é delito criminal e conduz tão somente à aplicação das penalidades administrativas cabíveis e a inscrição em dívida para fins da extração da CDA (Certidão de Dívida Ativa) que é o título executivo extrajudicial que irá aparelhar a execução fiscal a ser promovida pela Fazenda Pública. (MARINS, 2002, p.31).

Assim, neste procedimento investigatório, mister se fez bem fixar mencionados conceitos de modo a garantir o teor de cientificidade do trabalho desenvolvido. Inadimplência, portanto, não se confunde com atitude criminosa sendo considerado tão somente uma infração administrativa, qual seja a de não pagar o tributo, que poderá levar aos ulteriores termos de uma cobrança, a saber a instauração de procedimento judicial de execução fiscal, que no direito brasileiro, a

título de curiosidade, sempre se funda em um título executivo classificado como extrajudicial, a saber, a certidão de dívida ativa.

1.9 INSTITUTOS CORRELATOS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Figuras, mormente estudadas pelos civilistas, podem e devem ser tomadas de empréstimo haja vista serem expressamente trazidas pelo Código Tributário Nacional em diversas passagens.

A título de corroboração, segundo Torres (2013, p. 248), tem-se que:

[...] outras figuras importantes estão ligadas também à ocorrência do fato gerador: a evasão, a elisão, a sonegação e a fraude. Há dificuldades semânticas com relação a cada um desses conceitos em português e nos outros idiomas, além de desencontros teóricos sobre sua licitude.

É nesse mesmo compasso que se perfilha da ideia trazida por Cintra e Matos (2016). Isto é, entende-se que a realização de uma investigação criteriosa acerca de algumas das inúmeras (e intrincadas) questões que giram em torno do assunto ‘planejamento tributário’ imprimem ao estudioso a forçosa visita, ainda que *en passant* a diversas áreas do conhecimento.

Como se vê, para bem compreender o fenômeno do planejamento tributário, necessário desenvolver um perfil mental e uma metodologia interdisciplinares. Na ideia de Cintra e Matos (2016) a gama de conhecimento pode ser de cunho jurídico (Teoria do Direito, direito constitucional, direito tributário, direito civil, direito administrativo etc.), ou até mesmo de cunho extrajurídico (contabilidade, e.g.).

Enfatizando o que se disse alhures, então, para se estudar o planejamento tributário, bem como seus mecanismos e peculiaridades, impositivo se faz assumir uma atitude que iniludivelmente exige o afastamento de determinados (pré-) conceitos muita vez assumidos por quem se dedica com maior prioridade ao estudo e análise do direito positivo (CINTRA; MATOS, 2016, p.91).

1.9.1 SIMULAÇÃO

Conforme se verificou, a Doutrina majoritária sói compreender que em havendo simulação, houve a ocorrência do fato gerado em concreto, ou seja, ocorreu o evento tributado no mundo das experiências.

Em rigor, entende-se que a simulação é instituto único sujeito a todo um regime jurídico a si peculiar. Ao perfilhar do entendimento de que se está a tratar de um instituto jurídico único, se está a afirmar, ainda que via reflexa, que entende-se, assim, inexistirem razões para se proceder a uma diferenciação entre simulação civil e simulação fiscal.

Inicialmente, cumpre salientar que os termos “simulação” e “dissimulação” já foram, em determinado momento da dogmática jurídica, tratados como designadoras de um mesmo instituto, ou seja, sinônimas.

Ocorre que, diante da nova sistemática preconizada pelo Código Civil de 2002, entende-se, de acordo com uma apuração técnica, não mais ser possível intercambiar ambos os vocábulos como se pudessem referir-se, indistintamente, a um mesmo fenômeno. Veja-se:

O art. 167 do código civil de 2002 dispõe serem nulos os negócios jurídicos simulados, subsistindo, contudo, aquele ato que se dissimulou, caso seja válido tanto na substância, como na forma. Nessa toada, há simulação perante o ordenamento jurídico brasileiro quando os atos ou negócios apresentarem uma ou mais das seguintes características que abaixo se sistematiza:

- I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
- II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
- III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Antes de adentrar à definição específica de cada termo, mister se faz voltar-se para a classificação doutrinária entre Simulação Absoluta e Simulação Relativa. De acordo com Sabbag:

A simulação é absoluta quando não se quer nenhum negócio (fingindo-se celebrar uma venda sem que realmente se pretenda

venda ou constituir qualquer outra relação jurídica). E relativa se se deseja negócio diferentemente do pactuado (venda ocultando doação), e o sujeito é diferente do que integra a relação aparente (dou a “A” para encobrir doação de “B”), ou se qualquer outro elemento da relação é falso. Existirá aí, então, um negócio verdadeiro (dissimulado), concretizado ordinariamente numa contra declaração, e a ele sobreposto, escondendo o negócio aparente. (DÓRIA apud SABBAG, 2016, p.181).

A título de arremate, Sabbag preleciona como segue:

Desse modo, na simulação, como um todo, o sujeito pretende que os efeitos produzidos divirjam do propósito original do negócio, seja por ausência do ato (simulação absoluta), seja por ato falacioso quanto ao seu conteúdo (simulação relativa ou dissimulação). Assim, a mentira impera sempre na simulação, quer pela ausência do ato sobre o qual se mentiu (simulação absoluta), quer pelos contornos do ato existentes acerca dos quais se mentiu (dissimulação) (2016, p. 182)

Conforme se verá mais adiante, a regra antielisiva, vazada no Art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, autoriza o Fisco, por intermédio da autoridade administrativa, a desconsiderar os atos praticados caso seja verificado uma simulação.

É nesse diapasão que, uma vez verificado ter ocorrido simulação, deve a autoridade administrativa proceder ao lançamento *ex officio*, conforme prescrito pelo art. 149 e incisos do Código Tributário Nacional.

1.9.2 FRAUDE À LEI

Por não fazer parte do tema proposto para o presente trabalho monográfico, mas tão somente funcionar como parâmetro para melhor situar a temática estudada, não se aprofundou em demasia na exploração acerca do que vem a ser a fraude à lei.

A fraude à lei, *grosso modo*, conforme apontado pelos teóricos do direito civil, pode ser considerada como a atitude voltada para a burla da lei, por meio da utilização de instrumentos dotados de aparente licitude com fito de que se possa escapar da incidência tributária.

É nesse mesmo sentido que:

[...] age em fraude à lei a pessoa que, para burlar princípio cogente, usa de procedimento aparentemente lícito. Ela altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma. O sujeito se coloca simultaneamente em situação em que a lei não o atinge, procurando livrar-se de seus efeitos. (RODRIGUES, 2008, p.226).

O cerne da questão centra-se na interpretação dos dispositivos legais, ante o fato de que não é suficiente perfazer o quando prescrito na descrição fática, senão haver cumprimento com o próprio conteúdo da norma enclausurada na redação legal. Em suma, pode-se simplificar como segue: a se ter um ato contrário à letra e à teleologia da lei, existe afronta direta da lei; contudo, em havendo o respeito à literalidade legal, com conseqüente desrespeito à teleologia do dispositivo, pode-se afirmar estar-se diante de um ato ou omissão qualificado como fraude à lei.

Pode-se afirmar que o próprio legislador trouxe ao mundo jurídico uma definição própria para o instituto da fraude. Conforme se verificou do levantamento bibliográfico realizado, existe uma definição que pode ser encontrada no Art. 72 da Lei 4.502/64. Veja-se:

Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento (BRASIL, 1965).

Por fim, necessário ressaltar que para alguns tributaristas, na seara do direito tributário, não se há correção na expressão 'fraude à lei'. Alega-se isso sob o fundamento de no ramo tributário não se há fraude à lei, senão tão somente fraude ao fisco. Certamente, trata-se de preciosismo exacerbado, sem nenhuma relevância prática.

1.9.3 ABUSO DE DIREITO

É por considerar que o direito possui uma destinação social que o abuso de direito veio a ser vedado pelo ordenamento jurídico pátrio.

A teoria do abuso de direito veio a ser formulada justamente para barrar as conseqüências individualistas e malélicas dessa interpretação antiquada do sistema jurídico. As normas jurídicas devem ser analisadas de forma harmônica, interpretando-se em favor de todo o grupo social. O ordenamento jurídico não pode

ser interpretado sob o prisma de compartimentos estanques, que possibilitem nesse âmbito o exercício absoluto dos direitos individuais (CARVALHO, 2016, p. 312).

Conforme preleciona Carvalho:

Com base na teoria do abuso de direito, dois problemas podem surgir com implicações no direito tributário. O primeiro concerne ao possível conflito entre o exercício regular do direito e a elisão tributária. O segundo está na ausência de invalidade de um ato ou negócio jurídico quando este for exercido com abuso de direito. (CARVALHO, 2016, p. 313).

De acordo com o autor, importante ainda frisar a seguinte ressalva:

Quanto ao primeiro, deve-se entender que a elisão tributária continua a ser permitida, como ato lícito, desde que o contribuinte que a pratique esteja em seu exercício regular de direito, reconhecido ou não proibido pelo ordenamento jurídico (mormente o sistema tributário brasileiro). Quanto ao segundo, é mister compreender que o abuso de direito torna o ato ou negócio jurídico ilícito, ou seja, passível de responsabilidade civil. (CARVALHO, 2016, p. 313)

Por fim, insta consignar que durante o processo investigatório, verificou-se que o *codex* de 2002, qual seja a lei de nº 10.406/2002 dispõe expressamente acerca do abuso de direito ao dispor, na sua regra inculpada no art. 187, que também comete ato ilícito aquele que se apresenta como titular de um direito mas que, ao exercer esse mencionado direito do qual é titular, excede manifestamente os limites impostos não somente pelo seu fim econômico ou social, como também pelo princípio da boa-fé ou pelos bons costumes, que conforme se sabe, também é fonte formal de direito.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), inclusive, já possui entendimento pacificado no sentido de que Não existe base no sistema jurídico brasileiro para que permita ao Fisco afastar a incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de direito. O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Contudo, não existe previsão do Fisco utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício, ao menos até os dias atuais. Isso tudo visto que o lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito. (BRASIL, 2012)

CAPÍTULO 2 PRINCÍPIOS CORRELATOS À ELISÃO E NORMA ANTIELISIVA

2.1 PRINCÍPIOS

Antes de adentrar na sistematização dos princípios correlatos ao Direito Tributário, mais especificamente à figura da elisão fiscal, necessário tecer considerações lógico-jurídicas acerca das normas principiológicas. Mello (2007, p.922-923) define Princípios da maneira que ora transcrevo:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário.

Neste viés, costuma-se dizer que a se transgredir o quanto preconizado por um princípio, se está a violar todo o sistema normativo no qual o vetor valorativo, qual seja o princípio, encontra-se inserido.

Assim, os princípios são tomados, principalmente pelos constitucionalistas, teóricos que se debruçam com maior vigor sobre a matéria, como vetores tanto interpretativos, como valorativos que podem e devem ser tomados como sendo de hierarquia superior. Trata-se, conforme se vê, de vetores, caminhos, que são utilizados para fins de calibrar tanto na interpretação como na consequente aplicação das demais normas postas.

De acordo com Barroso (2003, p. 151):

O ponto de partida do intérprete há que ser sempre os princípios constitucionais, que são o conjunto de normas que espelham a ideologia da constituição, seus postulados básicos e seus fins. Dito de forma sumária, os princípios constitucionais são as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui. A atividade de interpretação da constituição deve começar pela identificação do princípio maior que rege o tema a ser apreciado, descendo do mais genérico ao mais específico, até chegar à formulação da regra concreta que vai reger a espécie.

Estudos progressistas em direito constitucional apontam no sentido de que princípios jurídicos devem ser tidos não só como ponto de partida do vetor

interpretativo, senão também como um objetivo a ser alcançado em si próprio, ou seja, um próprio objetivo a ser alcançado.

Princípios devem ser, portanto, *grosso modo*, ser o elemento tido como essencial no processo de tomada de decisões de modo a calibrar as imperfeições da legalidade fria, atribuindo-lhes melhor alinhamento tanto ao caso concreto como ao próprio postulado da Justiça, que também vem a ser um princípio.

É nesta mesma toada que Bonavides (1996, p. 259) preleciona da maneira que abaixo colaciona:

[...] em verdade, os princípios são o oxigênio das Constituições na época do pós-positivismo. É graças aos princípios que o sistema constitucional granjeiam a unidade de sentido e auferem a valoração de sua ordem normativa.

Adentrando-se na seara tributária propriamente dita, corrobora-se do entendimento de Paulsen (2012) segundo o qual as normas jurídicas podem ser classificadas em dois grandes grupos, que ora se passa a se sistematizar:

- I) regras propriamente ditas quando fazem desabrochar de si uma regra de conduta;
- II) princípios quando indicam valores a serem promovidos, de maneira a que impõem a identificação da conduta devida em cada caso no mundo da experiência, de acordo com as circunstâncias específicas do caso.

2.2 PRINCÍPIOS CONVERGENTES À ELISÃO FISCAL

A elisão fiscal, a partir de uma análise sistemática do ordenamento jurídico pátrio encontra base principiológica latente, dentre os quais se podem citar o Princípio da Legalidade, Princípio da Capacidade Contributiva, o Princípio da Segurança Jurídica e o Princípio da Livre Concorrência. Passe-se, portanto, a uma análise pormenorizada sem pretensão exaustiva de cada um dos princípios acima enumerados.

2.2.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Revela-se de índole constitucional a noção de que ninguém é obrigado a fazer algo, senão em virtude de lei. Trata-se, nos ensinamentos de Carvalho (2016), de um princípio constitucional Geral. Tal é o teor do quanto consignado na Constituição Federal no capítulo referente aos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos, mais especificamente no art. 5º, II. Veja-se: “[...] ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

O constituinte originário, de modo a enfatizar a Legalidade no que tange à questão tributária, reiterou esta noção ao abalizá-las às particularidades da seara tributária.

Assim, corrobora-se do entendimento de Carvalho (2016), segundo o qual agora, por ter sido expressamente abarcado pela sistemática do direito tributário, se está a tratar de um Princípio Constitucional Tributário.

É nessa toada que o art. 150, I, conhecido entre os tributaristas como revelador do Princípio da Legalidade Tributária (*nullum tributum sine lege*), dispõe que sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é “vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça”.

Consoante ensina Amaro (2011), o conteúdo do princípio da Legalidade no ramo do direito tributário ultrapassa a ideia de simples autorização ao poder legislativo para que se institua e se passe a cobrar determinado tributo.

Nesse mesmo viés, torna-se imperioso que a lei defina, em abstrato, todos os aspectos considerados relevantes para que, em concreto se torne possível determinar características essenciais: quem terá de pagar, quanto, a quem, ante quais fatos ou circunstâncias. Veja-se

A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à qualificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se “A” deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência e oportunidade do administrador público. (AMARO, 2011, p. 134)

Nessa toada, partindo-se de uma apreciação do Sistema Tributário Nacional, torna-se verdade afirmar que a ocorrência do Fato Gerador no mundo fenomênico é, de *per si*, condição necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária.

É neste mesmo sentido, aliás, que se entende o teor da redação do art. 14 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe, *ipsis litteris*, “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Em que pese se apresente como desnecessária uma consignação expressa do postulado neste momento em análise, pode-se verificar uma positivação do princípio da legalidade tributária também a partir de uma compreensão do Código Tributário Nacional (CTN). O art. 97 do mencionado diploma legal enumera situações nas quais a Legalidade é homenageada, haja vista a necessidade de haver precedência e proeminência de lei em situações peculiares na seara especificamente tributarista.

Consoante se verificou, a lei ordinária é a preferível quando da veiculação de tributos, seja para criação, seja para majoração deles. Ocorre que, em alguns casos especificados pela constitucional, pode-se vislumbrar a possibilidade de instituição ou majoração tributária mediante a edição de leis complementares, que abaixo se enumera sistematicamente:

- I) Impostos Residuais;
- II) Empréstimos Compulsórios;
- III) Imposto sobre grandes Fortunas;
- IV) Contribuições residuais.

De acordo com Amaro (2011) ao se falar em reserva de lei para a disciplina do tributo, está-se a reclamar lei tanto no sentido material quanto no sentido formal. Isso porque a legalidade tributária não se contenta com a simples existência de comando abstrato, geral e impessoal (lei material), com base em que sejam valorizados os fatos concretos. Assim:

A segurança jurídica requer lei formal, ou seja, exige-se que aquele comando, além de abstrato, geral e pessoal (reserva de lei material), seja formulado por órgão titular de função legislativa (reserva de lei formal). (AMARO, 2011, p.138)

Ocorre que, da análise do tema, crê-se ser possível se cogitar acerca de uma aparente exceção ao princípio ora em apreço. É sobremaneira comum que o Poder executivo, no bojo de sua atividade atípica, modifique alíquotas de alguns tributos quando se está diante de uma necessidade de extrafiscalidade, a exemplo dos impostos aduaneiros, quais sejam Imposto de Importação e do Imposto de exportação. Segundo Amaro (2011, p. 138)

Para uns poucos impostos e para a contribuição no domínio econômico, há exceções restritas à regra da reserva de lei formal, nas quais a constituição se conforma com a mera reserva de lei material, traduzida em ato do poder executivo. As exceções atêm-se à possibilidade de alteração, por ato do poder executivo, das alíquotas legalmente fixadas.

Urge consignar que alguns doutrinadores classificam a legalidade tributária como sendo estrita, a qual também pode ser denominada de tipicidade cerrada. No entendimento de Carvalho (2016, p. 173)

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse plus caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.

Assim, verificou-se que, em que pese o princípio da legalidade, no direito tributário chamada de legalidade em sentido estrito, seja um balizador de toda a lógica do raciocínio científico e prático neste ramo do direito, existem determinados tributos, caracterizados por seu alto teor extrafiscal, que podem ter alguns dos seus aspectos modificados por outros instrumentos que não a lei em sentido estrito.

2.2.2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Pode-se dizer que o princípio da Capacidade Contributiva está expresso no Art. 145, parágrafo primeiro da CF, sob a redação de que sempre que possível, os impostos serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, facultando-se à Administração Tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, desde que respeitados os limites individuais, o

patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Assim, infere-se tratar também de um princípio constitucional tributário.

Inicialmente, urge consignar que, conquanto tenha a Constituição Federal efetuado referência tão somente ao elemento tributário “imposto”, coaduna-se do entendimento segundo o qual a referida norma deve ser aplicável, dentro das peculiaridades inerentes a cada tributo, às demais espécies tributárias.

Nesse mesmo sentido, Paulsen (2012, p. 49) afirma que:

Embora o texto constitucional positive o princípio da capacidade contributiva em dispositivo no qual são referidos apenas os impostos – que devem, sempre que possível, ser pessoais e graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, parágrafo único, da CF) –, cuida-se de princípio fundamental de tributação aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto conforme as características de cada qual.

Entende-se, com o respaldo de Amaro (2011), que na formulação jurídica do princípio, não se visa apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto).

Ademais disso, almeja-se resguardar o sujeito passivo, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica. (AMARO, 2011)

Importante trazer à baila a importante contribuição de Paulsen (2012), quem ensina no sentido de que o princípio da capacidade contributiva também se mostra necessário em contextos extremados, seja de pobreza, seja de riqueza.

Desse modo:

Impõe-se, de um a banda, que nada seja exigido de quem somente possui recursos para a própria manutenção e, de outra banda, que a elevada capacidade econômica do contribuinte não sirva de pretexto para tributação em patamares confiscatórios que, abandonando a ideia de contribuição para as despesas públicas, imponha desestímulo à geração de riquezas e possua efeito oblíquo de expropriação. (PAULSEN, 2012, p. 49)

Pode-se assumir, nessa toada, que o princípio em apreço trata-se de uma limitação ao poder de tributar, pelo que se manifesta na necessidade de se observar um calibre ideal quando da construção ou da aplicação das normas impositivas.

Impõe-se ponderar que o princípio da Capacidade Contributiva não se mostra palpável em momento anterior ao aparecimento do fato gerador no mundo concreto, senão apenas em momento posterior.

Assim, caso o fato gerador não se realize, perfilha-se do entendimento de não se poder vislumbrar a capacidade contributiva, ante o fato de que somente se há falar em referida modalidade de capacidade para aqueles fatos jurídicos, ou melhor dizendo, fatos econômico-jurídicos, que são passíveis de tributação.

Carvalho (2016, p. 178), entendedor do assunto nesta mesma linha de intelecção, assume que:

A capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo. Mensurar a possibilidade econômica de contribuir para o erário com o pagamento de tributos é o grande desafio de quantos lidam com esse delicado instrumento de satisfação dos interesses públicos e o modo como é avaliado o grau de refinamento dos vários sistemas de direito tributário.

É cediço o não aconselhamento da utilização de conceitos das Finanças na ciência jurídica. Contudo, no que se refere ao princípio da Capacidade Contributiva, resta inegável o fundamento econômico a si subjacente, o que, diversas vezes acaba por incentivara doutrina a realizar uma identificação com a capacidade econômica; contudo não se confundindo com esta, dado que, ao passo que a capacidade contributiva pressupõe a disponibilidade econômica, a capacidade econômica pressupõe aptidão para se colaborar com os gastos públicos, tendo-se em consideração que está se localiza na estrutura da ciência das finanças, dentre cujas finalidades encontra-se a de informar o legislador acerca de que base econômica mostra-se mais apropriada à incidência tributária, bem como apresentar em que extensão os contribuintes são dotados de capacidade contributiva. (DENARI, 2009, p.77-79.)

Em que pesem as considerações acima elaboradas, necessário se faz considerar o alerta realizado por Costa, para quem:

[...] Isto, no entanto, não significa que as formulações financeiras não possam ser encapadas pelo Direito: esse fenômeno evidentemente acontece toda vez que o texto constitucional autorizar essa admissão. (COSTA, 2012, p. 35.)

O pensamento acima, de grande relevância doutrinária, por certo, repele a noção segundo a qual a capacidade contributiva revela-se como de interesse unicamente da ciência das finanças.

Mostra-se acertado considerar que a graduação tributária fixada de acordo com o espectro da capacidade econômica dos sujeitos, ainda mais em uma sociedade plural e desigual como a experimentada pelo Brasil, revela-se legítima vez que em estrito alinhamento com o princípio da isonomia.

É nesse cotejar que se pode inclusive asseverar que o princípio da capacidade contributiva é um subprincípio, englobado no princípio mais geral, qual seja, o princípio da igualdade.

Nesse sentido, a atividade de tributação, de modo a encontrar respaldo no ordenamento jurídico pátrio, deve a todo o tempo apresentar-se em consonância com os princípios constitucionais protetores de valores tidos como relevantes pelo legislador constitucional e dos quais se pode citar tanto a livre iniciativa, como a proteção da propriedade, de maneira a que não iniba, tampouco inviabilize o exercício dos propósitos empresariais.

Nessa toada, observa-se o entendimento apresentado por Carvalho (2016, p. 178):

Muitos se queixam, entre nós, do avanço desmedido no patrimônio dos contribuintes, por parte daqueles que legislam, sem que haja atenção aos signos presuntivos de riqueza sobre os quais se projeta a iniciativa das autoridades tributantes, o que compromete os esquemas de justiça, de certeza e de segurança, predicados indispensáveis a qualquer ordenamento que se pretenda racional nas sociedades pós-modernas.

Todo o exposto deve ser levado em consideração, até mesmo porque se sabe que, ao tornar a tributação excessiva, o empresário tende a passar esse custo operacional para os seus clientes e consumidores, o que, a seu turno pode ensejar, sob uma perspectiva extremista, o sufocamento do próprio sistema de tributação ante a possibilidade de aniquilamento da própria atividade empresarial.

2.2.3 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

O preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil anuncia a instituição de um Estado Democrático que tem como valor supremo, dentre outros, a segurança.

Segurança é a qualidade daquilo que está livre de perigo, livre de risco, protegido, acautelado, garantido, do que se pode ter certeza ou, ainda, daquilo em que se pode ter confiança, convicção. O Estado de Direito constitui, por si só, uma referência de segurança. Esta se revela com detalhamento, ademais, em inúmeros dispositivos constitucionais, especialmente em garantias que visam a proteger, acautelar, garantir, livrar de risco e assegurar, prover certeza e confiança, resguardando as pessoas do arbítrio. A garantia e a determinação de promoção da segurança revelam-se no plano deôntico (“dever ser”), implicitamente, como princípio da segurança jurídica (PAULSEN, 2012).

Para uma melhor identificação da potencialidade normativa do princípio da segurança jurídica, impende que sejam identificados as cinco espécies de conteúdos, sistematizados a partir da doutrina de Paulsen (2012) que lhe pode ser outorgados, quais sejam:

- (I) certeza do direito (legalidade, irretroatividade, anterioridade);
- (II) intangibilidade das posições jurídicas (proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito);
- (III) estabilidade das situações jurídicas (decadência, prescrição extintiva e aquisitiva);
- (IV) confiança no tráfego jurídico (cláusula geral da boa-fé, teoria da aparência, princípio da confiança);
- (V) devido processo legal (direito à ampla defesa inclusive no processo administrativo direito de acesso ao Judiciário e garantias específicas como o mandado de segurança).

2.2.4 PRINCÍPIO DA LIVRE INICIATIVA

Enquanto Estado fundado sob a égide de direitos fundamentais, dentre os quais se encontra a própria liberdade, entende-se que cabe ao contribuinte gerir seu negócio e suas operações do modo que melhor lhe convier. Insculpida no *caput* do art. 5º da CF, a liberdade, consagrada como direito fundamental de primeira geração, deve ser entendida em sentido ampliado, de modo a englobar, inclusive, a possibilidade de se conjecturar acerca dos caminhos lícitos tendentes ao perfazimento da elisão fiscal.

2.3 NORMA GERAL ANTIELISIVA

A Lei Complementar nº 104 de 10/01/2001 alterou dispositivos da lei 5.172 de 25 de outubro de 1966, qual seja o Código Tributário Nacional, doravante referenciado como CTN, e dentre referidas alterações, encontra-se a insurgência da denominada “Norma Geral Antielisiva”. Vazada no Art. 116, parágrafo único do CTN, topograficamente localizada no título referente à “Obrigação Tributária”, para melhor compreender a extensão e alcance da regra, necessário se faz, primeiramente, conceituar Elisão Fiscal e institutos correlatos, o que já foi realizado alhures.

Nesse ponto da pesquisa desenvolvida, verificou-se que as normas antielisiva, por vezes referenciadas como “norma geral antielisiva” não consiste em abstração trazida unicamente pelo ordenamento jurídico pátrio. Com efeito, trata-se de norma existente nos mais diversos ordenamentos jurídicos. Diz-se geral de modo a deixar patente a possibilidade de se haver normas específicas antielisiva no que tange às leis próprias de cada tributo instituído, levando-se em conta, portanto, suas peculiaridades.

Na esteira de entendimento de Torres (2006), tem-se que as normas antielisiva assumiram relevância no direito tributário durante a década de 90. O desenvolvimento da metodologia jurídica e da teoria da interpretação, com a superação dos positivismo economicistas e conceptualistas, constituiu uma das principais causas para a nova visão da necessidade e da possibilidade de combater tanto a elisão como o planejamento tributário abusivo.

Crítica, contudo, merece ser tecida com relação à terminologia adotada pela maioria doutrinária. Consoante se disse alhures, a elisão fiscal diferencia-se de outras figuras estudadas no bojo do direito tributário pela licitude, ou seja, legalidade, a si inerente. Nesse sentido, entende-se haver certa falta de boa técnica jurídica no termo usado. Afinal, coaduna-se da ideia de que, em se tratando de algo lícito, não caberia à autoridade administrativa desconsiderar algo que, por definição, é feito segundo a Legalidade.

Postas essas considerações e considerando haver autores que prefiram a utilização do vernáculo “norma antielusiva” para referir-se à regra estudada, imperioso se fez decidir, mediante atitude puramente metodológica, pela continuação do termo alvejado face à sua ampla aceitação face à maioria seja doutrinária, seja jurisprudencial.

Em uma paráfrase de Araújo (2016), com o intuito de coibir determinados métodos de planejamentos tributários considerados agressivos ou abusivos, tem-se mostrado cada vez mais habitual o recurso dos ordenamentos dos mais diversos países a mecanismos legais de preenchimento de lacunas que são, deveras, utilizadas pelo sujeito passivo de modo a efetuar elisão relativamente aos mais diversos tributos.

A lei complementar 104 de 10 de janeiro de 2001 introduziu na sistemática do Código Tributário Nacional a doutrinariamente chamada “Norma Antielisão”, no título II referente às obrigações tributárias. Veja-se:

No Direito Brasileiro inexistia qualquer menção a normas antielusivas, até que, no ano de 1999, o então Presidente da República, Fernando Henrique Cardoso, encaminhou o projeto de Lei Complementar 77/1999, que traria algumas alterações ao Código Tributário Nacional, dentre as quais a inclusão de um parágrafo único ao art. 116, que disporia acerca de uma norma que possibilitasse o combate aos métodos de planejamento tributário que incorressem em abuso de forma ou de direito, tendo como inspiração o modelo antielusivo francês (ARAÚJO, 2016, p. 212).

No bojo de sua exposição, segue a Autora para tecer considerações no que tange à criação da suposta regra antielusiva. Veja-se:

Tão logo, houve grande repercussão doutrinária a respeito da criação da suposta norma geral antielusiva. Xavier, em parecer solicitado para a audiência pública realizada na Câmara dos Deputados no dia

2.2.2000, sustentou que o referido dispositivo afrontava violentamente os princípios da segurança jurídica e da legalidade e que seria incompatível com o próprio CTN, que veda a tributação por analogia. (ARAÚJO, 2016, p. 212).

Não se podem deixar de lado as considerações de Amaro (2011), de quem se perfilha das ideias. Para mencionado autor, a disposição da lei antielisiva, deve ter sua interpretação abalizada pelos princípios do ordenamento jurídico no qual se insere, isto é, de maneira harmônica com as disposições não só do próprio código como também da Carta Magna. Veja-se:

Não nos parece que procedam críticas fundadas em que a disposição teria dado à autoridade o poder de criar tributo sem lei . A autoridade, efetivamente, não tem esse poder. O questionado parágrafo não revoga o princípio da reserva legal, não autoriza a tributação por analogia, não introduz consideração econômica no lugar da consideração jurídica. Em suma, não inova o capítulo da interpretação da lei tributária. (AMARO, 2011, p. 263).

Compreendidas as noções preliminares acima elencadas, cumpre advertir acerca de quando se dá a ocorrência do Fato Gerador de modo a se garantir maior fluidez no estudo da temática.

Segundo disposto no art. 116 e incisos, quando se estiver diante de uma situação dita jurídica, considera-se ocorrido o fato gerador no mundo fenomênico quando desde o momento no qual a situação estiver definitivamente constituída, segundo os termos do direito aplicável. Contudo, em se tratando de situação dita de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

Pois bem. É nesse contexto que se encontra topologicamente situada a redação da regra a partir da qual se exsurge a norma antielisiva e cuja redação, no art. 116, parágrafo único, compete se trazer à baila.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (BRASIL, 1966).

Da leitura da redação acima colacionada, tem-se que poderá a autoridade administrativa “desconsiderar”. Necessário se faz chamar atenção para o verbo utilizado pelo legislador, vez que a autoridade administrativa não possui, por óbvio, o

poder de anular o ato ou negócio que tenha sido realizado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador.

2.4 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Antes de se iniciar a análise específica da interpretação econômica do direito, reputou-se relevante recorrer-se a alguns conceitos basilares para o direito tributário, dentre eles a denominada “Norma de incidência Tributária”. Verifica-se que a incidência jurídica caracteriza-se por ser fenômeno lógico- jurídico, ou seja, válido para a Dogmática Jurídica como um todo, não se sujeitando às peculiaridades de cada ordenamento pátrio. Conforme preleciona Ataliba em *Hipótese de Incidência Tributária*, trata-se “da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como consequente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma” (ATALIBA, 1990, p.43).

Da bibliografia levantada, reputam-se como melhores escritores acerca da temática em análise os seguintes autores: A.A. Becker, S.M. Borges, P.B. Carvalho, Ataliba. Contudo, em se considerando que o presente trabalho monográfico não versa sobre a hipótese de incidência tributária, não se pretendeu sistematizar o estudo em ordem cronológica, o que, deveras, não prejudica a credibilidade científica vez que tão somente se optou por discorrer acerca do tópico porquanto servir como balizador do leitor deste relatório monográfico.

A hipótese de incidência é para Ataliba (1990) a descrição hipotética e abstrata do fato, operada via legal. O fato imponível é o fato concreto que, ocorrido no tempo e no espaço, dá nascimento à obrigação tributária. Como, por sua vez, demonstrou definitivamente Miranda apud Borges (1990), fato jurídico é uma resultante da incidência da norma sobre o fato. Logo, a norma tributária, ao incidir sobre o fato concretamente ocorrido, torna-o envolto de interesse jurídico, dado que o converte em Fato Jurídico Tributário.

É nessa toada que, para Carvalho (2016, p. 310), a incidência tributária, ou no seu dizer, a regra matriz de incidência tributária

[...] há de significar, sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no

anterior de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato eu o legislador estipulou na consequência.

Verifica-se, portanto, que a norma de incidência tributária está para o direito tributário, tal como o tipo penal está para o direito penal, a título de analogia. Trata-se, forçosamente de uma descrição em abstrato levada a cabo pelo legislador, são sendo mais do que a mera previsão legal.

Na Teoria Geral do Direito o estudo da norma jurídica é de fundamental importância, porque se refere à substância própria do Direito objetivo. Ao dispor sobre fatos e consagrar valores, as normas jurídicas são o ponto culminante do processo de elaboração do Direito e o ponto de partida operacional da Dogmática Jurídica, cuja função é a de sistematizar e descrever a ordem jurídica vigente (NADER, 2011).

2.5 INTERPRETAÇÃO JURÍDICA

Em que pese não se tratar de tópico exclusivo do Direito Tributário, senão melhor investigado pela hermenêutica jurídica, necessário se fez definir interpretação, tendo sido utilizado para tal desiderato da literatura tributária especializada. Trata-se, certamente, de etapa relevante de modo a possibilitar a toada do procedimento metodológico adotado nesta pesquisa. Interpretar, segundo Carvalho (2016), há de ser entendido como atividade intelectual que se desenvolve à luz de princípios hermenêuticos, com a finalidade de construir o conteúdo, o sentido e o alcance das regras jurídicas.

Machado (2016) assevera que “interpretação” possui vários significados podendo significar a atividade do intérprete, ou o resultado desta, bem como afirma que a interpretação é atividade lógica pela qual se determina o significado de uma norma jurídica, sendo que o intérprete não cria, não inova, limitando-se a considerar o mandamento legal em toda a sua plenitude, declarando-lhe o significado e o alcance.

2.5.1 INTERPRETAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Nessa toada, partiu-se para a análise do arcabouço jurídico referente especificamente à matéria da interpretação na seara do Direito Tributário. A lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, no Capítulo referente à interpretação e integração da legislação tributária, ainda que de maneira considerada insatisfatória, dispõe, expressamente, sobre os balizadores interpretativos.

Referido do diploma legal, mais especificamente na redação dada pelo art. 107, assevera que a interpretação da legislação tributária se dará de acordo com as disposições e os mecanismos dispostos na própria lei mencionada, ou seja, com base no próprio código tributário nacional.

É nesse giro, que mais adiante, no art. 108 maneira que se segue, acrescentou o legislador que na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem sistematizada abaixo:

- (I) a analogia;
- (II) os princípios gerais de direito tributário;
- (III) os princípios gerais de direito público;
- (IV) a equidade.

Ocorre que, a se confrontar os art. 107 a 110, pertencentes ao capítulo acima mencionado com a totalidade das normas a partir das quais emana o Sistema Tributário Nacional, mostra-se a disposição do Art. 107 insuficiente para lidar com os dilemas hermenêuticos afeitos à seara Tributária.

Veja-se, nesse mesmo sentido, o entendimento esposado Amaro (2011, p. 234), para quem:

Sem embargo da solene afirmação registrada no Art. 107 do Código Tributário Nacional, no sentido de que a legislação tributária deve ser interpretada segundo o que esse dilema estabelece, a disciplina da matéria nele contida é deficiente e lacunosa, e alguns de seus

preceitos nem sequer resistem à aplicação dos critérios interpretativos por ele exigidos.

Nesse mesmo sentido

O citado artigo faz supor que o Código vá discorrer exhaustivamente sobre as técnicas ou os critérios de interpretação das leis tributárias, o que, porém (e, aliás, felizmente) não ocorre. Limita-se o Código a ditar uns poucos preceitos sobre o assunto, os quais, obviamente, não esgotam a matéria, deixando extenso campo para aplicação dos instrumentos fornecidos pela hermenêutica. (AMARO, 2011, p. 234)

Assim, dentre os instrumentos fornecidos pela hermenêutica jurídica encontram-se os métodos interpretativos. Conquanto na Teoria da Interpretação Jurídica tenham sido estabelecidos métodos interpretativos que orientam o intérprete ante as questões que diante de si são postas, estes não se configuram tema da presente investigação, motivo pelo qual não foram amplamente destrinchados.

Em que pese o Art. 110 do Código preconize a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias, entende-se que o CTN disse menos do que deveria dizer.

Ainda perfilhando do entendimento de Amaro (2011) e parafraseando-o insta observar que o Código Tributário Nacional *dixit minus quam voluit* (disse menos do que queria, em tradução livre), porquanto não são somente os conceitos de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pela Lei Orgânica do Distrito Federal ou dos Município.

Também devem ser preservados os sentidos de vernáculos utilizados mas que são próprios de outras áreas do direito, e os próprios conceitos léxicos que, quando usados para definição da competência tributária, não podem ser ampliados pela lei do tributo. (AMARO, 2011)

Ademais de todo o exposto, observou-se ser pacífico não mais ser viável a interpretação das regras impositivas do direito tributário por meio de critérios apriorísticos, a exemplo de daqueles representados pelos brocardos: *in dubio pro fisco* ou *in dubio contra Fiscum*.

Alguns estudiosos sustentaram que a lei tributária deveria ser interpretada de modo a que as dúvidas fossem resolvidas a favor do Fisco, considerando a prevalência do interesse público presente na tributação. (MACHADO, 2016)

Outros, por sua vez, sustentaram a tese oposta, isto é, sustentaram que a lei tributária deveria ser interpretada de sorte a que as dúvidas fossem sempre resolvidas a favor dos contribuintes, considerando que a tributação era odiosa e restritiva da liberdade e da propriedade. (MACHADO, 2016)

Nesse sentido, Amaro (2011, p.234) discorre que:

O direito tributário, desdobrado em relações jurídicas nas quais o direito do Estado é balizado pelos direitos do indivíduo, interpreta-se consoante as regras e técnicas de interpretação aplicáveis ao direito em geral, sem que haja lugar para aplicação de critérios apriorísticos.

Assim, depreende-se que a interpretação da legislação tributária deve ser raciocinada caso a caso, não mais sendo admissível a adoção de que em se havendo dúvida, adote-se este ou aquele critério apriorístico. Certamente referido entendimento implica maior justeza na tomada de decisões em concreto, o que, efetivamente, se alinha com a própria preocupação do direito quanto da dogmática jurídica, qual seja o alcance, ou ao menos a maior aproximação possível com os ditames da justiça.

2.5.2 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO

Também denominada de Análise Econômica do direito, referida teoria parte do pressuposto de que o operador do direito deve, sobremaneira, levar em consideração os efeitos de caráter econômico que podem exsurgir da ocorrência no mundo dos fenômenos daqueles fatos geradores prescritos abstratamente na norma legal de incidência.

Da análise do anteprojeto do Código Tributário Nacional então em vigor, mediante Relatório da lavra de Sousa apud Oliveira, relator geral, e aprovado pela Comissão Especialmente designada pelo Ministro da Fazenda para fins de

elaboração do Projeto de Código Tributário Nacional -- Anteprojeto de autoria de Sousa é possível verificar que se constava entendimento no teor que ora transcrevo:

[...] a interpretação da legislação tributária visará a sua aplicação não só aos atos ou situações jurídicas nela nominalmente referidas como também àquelas que produzem ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes. (SOUSA apud OLIVEIRA)

A interpretação Econômica do direito, no que tange ao direito tributário, teve origem na Alemanha, na pessoa de Enno Becker. No Brasil, conforme se verifica, dentre outros defensores dessa modalidade de interpretação, encontram-se: Amílcar de Araújo Falcão, Rubens Gomes de Sousa, Gerd Willi Rothmann, Johnson Barbosa Nogueira.

Conforme noticia Nogueira apud Amaro (2011), no Brasil, existem diversas variantes da doutrina nesta sessão em apreço, vez que ora se busca combater o abuso de formas já considerados alhures; orasse lança mão da teoria do abuso de direito; ora se almeja falar em mera interpretação teleológica; ora se busca a valorização dos fatos; ora se fala em interpretação do fato, em confronto com a interpretação da norma.

É nesse sentido que se pode afirmar que, no Brasil, a teoria de origem germânica ganhou diferentes vertentes em solos pátrios, contudo, em que pesem as diferenças teóricas, pode-se afirmar que todas as teorias, qualquer que seja a sua vertente metodológica, se aproximam no sentido de apregoarem deverem ser levados em consideração, no estudo do direito tributário, os efeitos de cunho econômicos que podem ser apreendidos na ocorrência no mundo concreto do fato gerador.

Entende-se que, por óbvio, na consistência do fenômeno do tributo e da tributação existe determinado conteúdo, ainda que mínimo para os tributaristas, de teor econômico capaz de ser quantificado, isso mesmo é simplesmente comprovado diante da simples constatação de que outras ciências correlatas, a exemplo da economia e da contabilidade também empreendem esforços e grande número de horas de modo a bem estudar e bem entender o fenômeno da tributação, ainda que exista diferenças mínimas no recorte metodológico e didático de cada ramo do conhecimento mencionado.

Contudo, face ao ordenamento jurídico pátrio, em conformidade com os princípios considerados alhures, ensejaria uma própria atitude de negar o Direito Positivo e a Dogmática Jurídica a si subjacente.

CAPÍTULO 3: CARGA TRIBUTÁRIA

Em meio à crise financeira que paira sobre o Brasil - mais incisivamente, a partir de 2012 -, as temáticas da elevada Carga Tributária e da necessidade e conveniência de Reforma Tributária exsurtem entre representantes do Empresariado Nacional, o que – decerto – implica influências nas discussões travadas pelos estudiosos do Direito Tributário.

Inicialmente, insta consignar que em nenhum momento houve pretensão de se debruçar sobre as causas de mencionada crise. No recorte do presente trabalho, lançou-se mão de menções às dificuldades de índole econômico-financeira, tão somente, com o fito de se fazer jus ao imperativo de contextualização do objeto de pesquisa em suas conjunturas, bem como o de situar e balizar tanto a profundidade como a extensão do objeto pesquisado.

Neste viés, passou-se a investigar, em um primeiro momento a conceituação de Carga Tributária adotada pelo país; para, em um segundo momento, avaliar a metodologia de cálculo adotada. Evidente que não se pretendeu esgotar a matéria, uma vez que, apesar de ditas contribuições terem se revelado cruciais para o desenvolvimento da pesquisa da qual esta monografia é resultado, não se constituem em objeto do presente procedimento de investigação. Por fim, trazem-se as comparações dos dados com os de outros países a fim de se verificar se, efetivamente, o Brasil apresenta uma das maiores Cargas Tributárias do mundo.

3.1 DEFINIÇÃO

Cumprе salientar que – ante a constatação da exiguidade de uma bibliografia fecunda e considerando a dificuldade de se encontrarem livros impressos atualizados com relação ao tópico abordado na seara tributária - se adotou neste capítulo, como fontes bibliográficas, não somente -porém majoritariamente- artigos disponíveis na rede mundial de computadores vinculados a centros de pesquisa, bem como dados oficiais de órgãos estatais, a exemplo da Receita Federal do Brasil.

A Receita Federal do Brasil é o órgão cujos dados encontram-se mais acurados no que concerne aos cálculos e séries históricas de Carga Tributária no país, ante o caráter de oficialidade. Veja-se: A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) é [...] responsável pela publicação, em formato anual, da carga tributária na abrangência de Governo Geral [...] (BRASIL, 2011).

Mais adiante, colaciona-se a literalidade do dispositivo permissivo, qual seja o art. 17 do Anexo I do decreto nº 7.482/2011, que trata das competências da Subsecretaria de Tributação e Contencioso da Secretaria da Receita Federal do Brasil e corrobora com a acurácia dos dados emitidos. É nesse sentido que compete à Receita Federal do Brasil:

II - realizar e disseminar estudos e estatísticas econômico-tributários, bem como relativos a matéria de comércio exterior;

III - efetuar a previsão e análise da arrecadação das receitas administradas e das renúncias decorrentes da concessão de benefícios de natureza tributária [...]. (BRASIL, 2011)

Verifica-se que a noção de Carga Tributária é um pouco intuitiva. Talvez seja por esta razão que da bibliografia referência na seara tributária, a maioria dos autores sequer se enveredam pela tarefa de conceituar Carga Tributária, fenômeno que, decerto, pode ser utilizado para se sustentar a necessidade de se proceder a um sólido Planejamento Tributário.

Nesse sentido, duas podem ser as origens da ausência de digressões atinentes à Carga tributária brasileira nos compêndios e manuais de direito tributário:

- i) Ampla difusão da noção de carga tributária entre, não só o intérprete do direito como de qualquer pessoa seja física, seja jurídica, sujeita ao pagamento de tributos devidos do Estado Brasileiro;
- ii) Postura tradicionalista combinado ao receio de se trazer uma discussão de fundo econômico, como subjacente às discussões que passo a denominar de “propriamente tributárias”.

A grande difusão de uma ideia, ainda que de cunho meramente subjetivo entre os indivíduos, é, possivelmente explicada pelo fenômeno sociológico da pós-verdade. De acordo com a *Oxford Dictionary*, esse adjetivo refere-se a circunstâncias nas quais fatos objetivos influenciam menos na formação de opinião pública do que apelos a emoções e crenças pessoais. (OXFORD, 2016)

É nessa toada que generalizações, realizadas por meio de interpretações acrílicas das manchetes da imprensa, replicadas pelos instrumentos de mídia social, combinados com um narcisismo às avessas justificam a possibilidade de trazer a “pós-verdade” para os debates atinentes à Carga Tributária.

A título de ilustração, vejam-se algumas das manchetes de periódicos especializados, que conquanto correspondam à realidade dos fatos, muitas vezes contribuem para a criação de falácias acerca do volume de tributos: “Brasil tem a maior carga tributária da América Latina, diz OCDE” (MOREIRA, 2015) e “Enquanto o Brasil está no grupo dos que têm menos impostos sobre a renda e lucro, é um dos que mais cobram sobre a seguridade social.” (NAKAGAWA, 2016)

A discussão sobre eventual efeito nocivo de uma Carga Tributária, supostamente elevada, em uma economia de mercado, nem sempre fundamentada sobre a égide de um rigor científico, origina-se, principalmente, das narrativas trazidas pelos diversos *players* de mercado, à exceção do Estado arrecadador e provedor conforme se demonstrará.

Enquanto tema estudado pela economia, mormente na vertente Macroeconômica, a Carga Tributária, conforme se verificou, refere-se a uma comparação relativa entre duas grandezas, representada, matematicamente, por intermédio de uma razão.

Mediante a revisão de literatura, observou-se que das tentativas de definição de Carga Tributária, as mais consistentes são aquelas provenientes dos Economistas. Com efeito, trata-se de temática interdisciplinar sobre a qual a categoria que melhor converge para o assunto é a dos Economistas.

Traçado este panorama, fez-se oportuno extrapolar as barreiras das noções do senso comum para investigar, tecnicamente, acerca de uma definição dotada de cientificidade da razão matemática Carga Tributária. Assim,

assumiu-se como premissa para o desenvolvimento da pesquisa, a conceituação trazida pela Ciência Econômica.

3.2 CARGA TRIBUTÁRIA SEGUNDO A ECONOMIA

A economia preconiza tratar o instituto em comento de uma relação macroeconômica, a qual pode ser representada mediante a utilização de uma razão matemática.

Toda razão apresenta um antecedente e um conseqüente. No que se refere à relação em análise, aquele consiste no Valor Monetário da Arrecadação de tributos e o conseqüente, por seu turno, no Produto Interno Bruto (PIB), a Preços de Mercado, ambos considerados em termos nominais.

Abaixo um diagrama simples, porém realizado de modo a sistematizar e a consolidar o entendimento trazido à baila pela ciência econômica do que vem a ser carga tributária.

CARGA TRIBUTÁRIA:

VALOR MONETÁRIO DA ARRECADAÇÃO

PIB A PREÇO DE MERCADO

Em que pese exista uma fórmula aritmética para o cálculo do PIB, não se aprofundou tanto ante a necessidade de se vincular ao tema proposto.

3.3 CÁLCULO DA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

A fim de se compreender o que é englobado pela rubrica arrecadação, qual seja, o antecedente da fórmula, voltou-se para a Nota Técnica Conjunta 03/2016/CESEF/STN, emitida pelo Tesouro Nacional em 31 de março de 2016,

com vistas a esclarecimento da metodologia utilizada para cálculo da Carga Tributária no ano de 2015.

De acordo com a nota acima mencionada, tem-se que o antecedente da relação corresponde:

[...] à estimativa da carga tributária corresponde [...] ao total dos tributos arrecadados pelas três esferas de governo (União, estados e municípios), bem como pelas entidades do Sistema S (SESI, SENAI, SEBRAE, SENAC, etc.) e pelo Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS). (BRASIL, 2016)

Contudo, de modo a tecer considerações com relação ao consequente da fórmula, imperioso se fez recorrer à preleção dos professores Paulani e Braga (2012), para quem: “O [...] Produto Interno Bruto [...] reflete o produto total produzido no território do país, independentemente da origem dos fatores de produção responsáveis por eles.”

Não destoia da linha de entendimento acima referida o conteúdo do quanto preconizado pela Nota Técnica Conjunta 03/2016/CESEF/STN, já que em estrita harmonia com a linha de inteligência dos professores supra. Veja-se:

[...] o PIB utilizado nos cálculos da RFB corresponde aos indicadores oficiais publicados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas – IBGE, que no que tange ao ano de 2015, foi feito em 28/03/2016, de acordo com o novo Sistema de Contas Nacionais. (BRASIL, 2016)

Conforme se verifica, trata-se de uma comparação entre o que se arrecada e o PIB. O Tribunal de Contas da União, por meio do seu portal eletrônico tem por considerar que “em uma interpretação mais simples, representa a parcela de recursos que o Estado retira dos indivíduos e empresas para financiar as ações do governo.” (BRASIL, 2009)

3.4 DIFICULDADES NA APURAÇÃO DO CÁLCULO

Realizar o cálculo, mediante a relação matemática alhures descrita, não é tarefa simples. A dificuldade mais latente, até fins da década de 1990, no que tange ao cálculo em questão englobou a dificuldade em se obter dados

atualizados, mormente dos municípios cujos executivos não se encontram em níveis de organização satisfatórios.

Necessário asseverar que referida realidade hoje se encontra vacilante face às determinações trazidas pela LC 131/2009 que trouxe alterações para a LC 101/2000 no que tange a quesitos de transparência, seja fiscal, seja orçamentária.

Referida lei aperfeiçoou os mecanismos previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal na medida em que aumentou os dispositivos relativos à transparência da gestão fiscal, por meio, inclusive, da determinação de liberação de informações pormenorizadas da execução orçamentária em tempo real, o que certamente contribuiu para a amenização das dificuldades.

Nesse mesmo sentido:

Nos dias atuais, é possível dispor de informações atualizadas da execução orçamentária da União, do Distrito Federal (DF), dos 26 estados e de milhares de municípios por meio de consultas nos sítios eletrônicos da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), das secretarias estaduais e municipais de fazenda e de portais de transparência fiscal, entre outros. Configura-se uma situação bastante distinta da que prevaleceu até a década de 1990, de escassez de fontes mensais e atualizadas da execução dos orçamentos públicos, sobretudo nos governos regionais. (ORAIR, 2012, p. 5.)

Assim, a atual difusão informativa – já que permite o acesso a cálculos e apurações estatísticas mais fidedignas e atuais, em pormenores e com visão integrada entre governos – possibilita a abertura de diversas possibilidades de modo a que se possa acompanhar a tanto a conjuntura quanto as análises acerca das finanças públicas.

Perfilha-se do entendimento do autor acima mencionado, inclusive, quando afirmado que:

[...] diante deste quadro, os obstáculos à compilação das estatísticas fiscais estão cada vez menos relacionados à carência de dados e se deslocaram crescentemente para a necessidade de se desenvolver procedimentos para obtenção e estruturação das múltiplas fontes e para lidar com suas irregularidades que ainda são bastante frequentes (inconsistências, cobertura incompleta, informações ausentes, procedimentos contábeis não padronizados entre os entes federados etc.). (ORAIR et al, 2013, p. 8.)

Assim, verifica-se que a formulação dos cálculos no Brasil, em que pese os constantes avanços legais, no sentido de divulgação de dados e viabilização da transparência, ainda se mostra como difícil e merecedora de aperfeiçoamentos.

3.5 CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

A ideia difundida no senso comum de que o Brasil apresenta uma das maiores cargas tributárias do mundo, merece prosperar com ressalvas. É falacioso apregoar que o Brasil apresenta a maior Carga Tributária do Mundo. Contudo, encontra respaldo científico a afirmação de que o país se encontra entre aqueles com carga tributária mais elevada no mundo.

Houve decréscimo na Carga Tributária Brasileira se comparado o ano de 2015 com o ano de 2014. Até o momento do encerramento desta pesquisa, não se possuem dados do ano de 2016.

Segundo a SRFB, essa variação ocorrida entre os anos de 2015 e 2014 decorreu da combinação da diminuição do PIB de 3,8%, bem como de 3,15% no que concerne à arrecadação tributária nas três esferas de governo.

Veja-se o esquema abaixo elaborado referente à Carga Tributária Bruta no Brasil nos anos de 2014 e 2015.

CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA- 2014/2015

R\$(Bilhões)

Componentes	2014	2015
Produto Interno Bruto	5.687,31	5.904,33
Arrecadação Tributária Bruta	1.843,86	1.928,18
Carga Tributária Bruta	32,42%	32,66%

(Criada a partir de dados da RFB e IBGE)

Nesse sentido, cumpre enfatizar que não se pretendeu esgotar os debates atinentes à seara da Ciência Econômica, atendo-se tão somente às noções propedêuticas que se alinham à temática pesquisada.

Assim, acredita-se contribuir para melhor compreensão dos fenômenos pesquisados, até mesmo porque a alta carga tributária é o principal gerador de inquietações nos empresários, fazendo-os recorrer a aplicadores do direito e contabilistas no sentido de vislumbrar a possibilidade de se desembolsar menos a título de tributos.

Inquietação surgiu no sentido de se averiguar se Carga tributária do Brasil é efetivamente alta. Necessário se fez, portanto, acudir aos Estudos do IBPT- Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário.

3.6 INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (IBPT)

Segundo consulta efetuada no portal da instituição, trata-se de entidade criada em 12 de dezembro de 1992, cujo objetivo é a difusão de sistemas de economia legal de impostos; divulgação científica; estudo de informações técnicas para a apuração e comparação da carga tributária individual e dos diversos setores da economia; e, análise dos dados oficiais sobre os tributos cobrados no Brasil. (IBPT, 2015).

Assim, *grosso modo*, trata-se de uma instituição, com representações em São Paulo- SP e Curitiba- PR, apoiadas por empresas privadas em todo o país que pugnam por uma redução da carga tributária no Brasil.

Ainda conforme o portal na rede mundial de computadores, teve sua origem no ano de 1992, década na qual o país vivenciava grandes debates acerca de como racionalizar o impacto dos tributos nas atividades, tanto das empresas como dos cidadãos (IBPT, 2015). Foi nesse cenário que o instituto difundia estudos e serviços orientados modernas e diferentes técnicas relacionadas à temática do planejamento tributário lícito .

Veja-se:

Desde sua fundação, o IBPT se dedica ao estudo do complexo sistema tributário no país, sendo reconhecido pela adoção de uma linguagem clara e precisa à sociedade sobre a realidade tributária brasileira. O IBPT também lançou bases e fundamentos para viabilizar a lógica da transparência fiscal, promovendo conscientização tributária no entendimento sobre um Estado eficiente. (IBPT, 2015)

Das considerações acima levantadas, pode-se inferir tratar o instituto em tela como significativa no cenário econômico e acadêmico nacional no que tange à temática da tributação e do planejamento tributário. Nesse viés que necessário se faz recorrer a alguns artigos, estudos e publicações emanados dessa entidade.

É nesse sentido que o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário afirma que “todos os rendimentos que o contribuinte recebeu até o dia primeiro de junho de 2016 serviram somente para pagar impostos, taxas e contribuições” (IBPT, 2016)

De acordo com o estudo divulgado anualmente pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação - IBPT, portanto, o brasileiro, em 2016 trabalhou 153 dias (cinco meses e um dia) tão somente para fazer jus a suas obrigações tributárias, devendo-se considerar que 2016 corresponde a ano bissexto, isto é, com 366 dias no seu total. (IBPT, 2016).

O IBPT- Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – no Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos de 2016, concluiu que, no Brasil, o contribuinte trabalha até o dia 1º de junho, tão somente para cumprir com os pagamentos exigidos pelos entes políticos a título de tributos. Veja-se a tabela abaixo que demonstra a evolução da quantidade de dias trabalhados para fins de pagamento de impostos, taxas e contribuições efetuado a partir do Ano de 1986. (IBPT, 2016) que por terem sido qualificadas no processo de pesquisa como sendo de grande relevância, resolveu-se colacioná-la de forma adaptada.

Dias médios trabalhados por ano somente para pagar tributos:

- década de 70 = 76 dias ou 2 meses e 16 dias
- década de 80 = 77 dias ou 2 meses e 17 dias

- década de 90 = 102 dias ou 3 meses e 12 dias

ANO	DIAS	MESES
1986	82	2 meses e 22 dias
1987	74	2 meses e 14 dias
1988	73	2 meses e 13 dias
1989	81	2 meses e 21 dias
1990	109	3 meses e 19 dias
1991	90	3 meses
1992	93	3 meses e 3 dias
1993	92	3 meses e 2 dias
1994	104	3 meses e 14 dias
1995	106	3 meses e 16 dias
1996	100	3 meses e 10 dias
1997	100	3 meses e 10 dias
1998	107	3 meses e 17 dias
1999	115	3 meses e 25 dias
2000	121	4 meses e 1 dia
2001	130	4 meses e 10 dias
2002	133	4 meses e 13 dias
2003	135	4 meses e 15 dias
2004	138	4 meses e 18 dias
2005	140	4 meses e 20 dias
2006	145	4 meses e 25 dias

2007	146	4 meses e 26 dias
2008	148	4 meses e 28 dias
2009	147	4 meses e 27 dias
2010	148	4 meses e 28 dias
2011	149	4 meses e 29 dias
2012	150	4 meses e 30 dias
2013	150	4 meses e 30 dias
2014	151	5 meses
2015	151	5 meses
2016	153	5 meses e um dia

(IBPT, 2016)

Conforme se depreende da série histórica acima colacionada, a quantidade de dias trabalhados com a finalidade de obtenção de recursos para pagamento dos mais diversos tributos tende a crescer ano a ano, havendo raras rupturas nessa movimentação ascendente. Enquanto que no ano de 1986 se trabalhava 82 dias, o que equivale a dois meses e 22 dias para pagamento de tributos, em 2016, trabalhou-se durante 153 dias, o que equivale a cinco meses e um dia para a mesma finalidade.

Nessa toada, por simples cálculo aritmético, percebe-se que do ano de 1986 até 2016, ou seja, durante um interregno de trinta anos, houve um aumento percentual dos dias trabalhados para pagamento de tributos no valor de 86% da quantidade de dias trabalhados nas três décadas apontadas.

Importante nesse ponto do relatório monográfico se faz voltar para o estudo em questão para que sejam tecidas algumas outras considerações.

É nesse sentido que, ainda de acordo com o “Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributo de 2016”, importante colacionar excerto divulgado no estudo relativos a alguns dos tributos incidente sobre os lucros e rendimentos.

Veja-se:

A tributação incidente sobre os rendimentos (salários, honorários, etc.) é formada principalmente pelo Imposto de Renda Pessoa Física, pela contribuição previdenciária (INSS, previdências oficiais) e pelas contribuições sindicais. Além disso, o cidadão paga a tributação sobre o consumo – já inclusa no preço dos produtos e serviços – (PIS, COFINS, ICMS, IPI, ISS, etc) e também a tributação sobre o patrimônio (IPTU, IPVA, ITCMD, ITBI, ITR). Arca ainda com outras tributações, como taxas (limpeza pública, coleta de lixo, emissão de documentos) e contribuições (iluminação pública,...). (IBPT, 2016)

Ainda nessa linha de intelecção, veja-se a evolução da parte comprometida do salário Bruto a fim de se fazer jus às obrigações tributárias segundo divulgado no estudo:

Em 2003, do seu rendimento bruto o contribuinte brasileiro teve que destinar em média 36,98% para pagar a tributação sobre os rendimentos, consumo, patrimônio e outros. Em 2004 comprometeu 37,81%, em 2005 destinou 38,35%, em 2006 destinou 39,72%, em 2007 comprometeu 40,01%, em 2008 destinou 40,51%, em 2009 comprometeu 40,15%, em 2010 comprometeu 40,54%, em 2011 comprometeu 40,82% do seu rendimento bruto, em 2012 40,98%, em 2012 comprometeu 40,98% do seu rendimento bruto, em 2013 o total de 41,10%, passando para 41,37% no ano de 2014, permanecendo neste índice também em 2015, sendo que nesse ano de 2016 esse comprometimento dos seus rendimentos chegou em 41,80%. (IBPT, 2016)

3.7 CARGA TRIBUTÁRIA COMPARADA

Da análise da carga tributária comparada, verificou-se estar o Brasil, efetivamente, entre os países ocidentais com as maiores cargas tributárias do mundo. Em 2016, o brasileiro trabalhou o equivalente 153 dias, alcançando a oitava posição em uma comparação realizada entre 27 países, estando posicionados antes de países considerados desenvolvidos, a exemplo de Bélgica, Alemanha e Espanha.

3.7.1 DIAS TRABALHADOS EM OUTROS PAÍSES

Utilizando-se da mesma metodologia adotada para o estudo dos dias trabalhados no Brasil para fins de adimplemento com as obrigações tributárias principais, o IBPT realizou estudo comparado entre os dias trabalhados no Brasil

com o *quantum*, em dias, laborados por cidadãos de outros países para pagar tributos.

- DINAMARCA - 176 dias;
- FRANÇA = 171 dias;
- SUÉCIA = 163 dias;
- ITÁLIA= 163 dias;
- FINLÂNDIA= 161 dias;
- ÁUSTRIA= 158 dias;
- NORUEGA= 157 dias;
- **BRASIL= 153 dias;**
- HUNGRIA= 142 dias;
- ARGENTINA= 141 dias;
- BÉLGICA= 140 dias;
- ALEMANHA= 139 dias;
- ESPANHA = 138 dias;
- ISLÂNDIA= 135 dias;
- REINO UNIDO= 132 dias;
- ESLOVÊNIA= 131 dias;
- CANADÁ= 130 dias;
- NOVA ZELÂNDIA = 129 dias;
- ISRAEL= 125 dias;
- JAPÃO= 124 dias;
- IRLANDA= 122 dias;
- SUIÇA= 122 dias;
- COREIA DO SUL 109 dias;
- EUA= 98 dias;
- URUGUAI= 96 dias;
- CHILE = 94 dias;
- MÉXICO = 91 dias.

Da análise dos dados, torna-se possível chegar à constatação de que países desenvolvidos possuem alta Carga Tributária já que cidadão trabalham bastantes dias do ano tão somente para corresponder às obrigações tributárias.

Entretanto, para melhor compreender o significado desses números, e efetivar um comparação fidedigna, imperioso se fez dirigir-se a outro estudo realizado pelo IBPT, qual seja o “Carga Tributária/PIB x IDH – Cálculo do Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade – IRBES de 2015”.

3.8 IRBES – ÍNDICE DE RETORNO DE BEM ESTAR À SOCIEDADE

Em que pese, a última versão do estudo tenha sido do ano de 2015, desenvolvendo-se com a utilização de dados do ano de 2013, percebe-se do tom dos estudos que, seguramente, não mudaram tanto de modo a inviabilizar sua utilização.

O Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade, doravante IRBES, tem por escopo estudar os 30 (trinta) países de mais elevada carga tributária (arrecadação tributária em relação à riqueza gerada -PIB) do mundo, ao passo em que se averigua se os valores arrecadados pelos Estados estariam sendo devolvidos para a sociedade na forma de serviços de qualidade, que viessem, em última análise, a gerar bem estar à população. (IBPT, 2015)

O IRBES, conforme se depreende do título desta sessão, corresponde ao acrônimo para índice de retorno de bem estar à sociedade. Veja-se a definição trazida pelo próprio Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário:

Para atingirmos o objetivo deste estudo, providenciamos a criação de um índice que pudesse demonstrar o nível de retorno à população dos valores arrecadados com tributos, em cada país. O IRBES – Índice de Retorno De Bem Estar à Sociedade, é resultado da somatória da carga tributária, ponderada percentualmente pela importância deste parâmetro, com o IDH, ponderado da mesma forma. (IBPT, 2015)

Necessário neste ponto da pesquisa foi investigar a metodologia do IBPT na realização do estudo relativo ao IRBES. Nesse sentido que se verificou que o IRBES é decorrente da soma do valor numérico relativo à carga tributária do país em análise, lançando-se mão de uma ponderação de 15%, com o valor do IDH, que, por sua vez, recebeu uma ponderação de 85%, por se considerar que o IDH elevado, independentemente da carga tributária do país, é muito mais representativo e significativo do que uma carga tributária elevada, independentemente do IDH. É nesse sentido, portanto, que o IBPT entende que o IDH necessariamente deve ter um peso bem maior para a composição do índice. (IBPT, 2015)

3.9 IDH- ÍNDICE DE DESENVOLVIMENTO HUMANO

Verificou-se que o IDH, calculado atualmente pelo PNUD- Programa da Nações Unidas para o Desenvolvimento, sofreu diversas alterações metodológicas

desde o instante de sua criação. Veja-se o entendimento de teóricos da economia acerca do tema:

O PNUD calcula o IDH desde o início dos anos 1990 e atualmente o estima para 187 países. Desde o início de seu cálculo, o IDH passou por várias alterações metodológicas, sempre respeitando, contudo, o princípio básico de associar, aos indicadores de renda, indicadores de educação e saúde, que expressem a qualidade de vida da população. (PAULANI; BRAGA, 2012, p. 353)

É nesse sentido que no cálculo do Índice de Desenvolvimento Humano encontra-se a fusão de três outros indicativos, conforme se passa a sistematizar abaixo:

- I) Um indicador de rendimento;
- II) Um indicador das condições de saúde da população do país;
- III) Um indicador das condições de educação.

Por fim, insta consignar que não se pretendeu investigar com grande profundidade e extensão os indicadores acima mencionados, já que estão prioritariamente direcionados aos estudos econômicos e dotados de grande complexidade matemática.

Do estudo, verifica-se que entre os 30 países com a maior carga tributária, o Brasil continua sendo o que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem estar da sociedade. Veja-se excerto nesse mesmo sentido retirado do próprio estudo:

O Brasil apresenta IRBES insatisfatório. Em que pese este país apresente carga tributária similar a de países tidos como desenvolvidos, nos quais serviços públicos são oferecidos contento, no que tange ao retorno de bem estar social, encontra-se em pior posição do que outros países, inclusive, localizados na América do Sul, a título de ilustração tem-se o Uruguai e Argentina. (IBPT, 2015)

Assim, a avaliação do Índice de Desenvolvimento Humano mostra-se relevante já que, conforme mencionado, é um dos índices utilizados para o cálculo o índice de retorno de bem estar social. Dois parâmetros são utilizados para a realização do estudo, a Carga Tributária, que no caso dos outros países, foi obtido através da OCDE- Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico,

bem como o próprio IDH, que como já se sabe, é obtido por meio da PNUD, ambos para o ano de 2013.

3.10 BRASIL COMO ESTADO PROVIDOR

Nesta etapa da investigação científica, necessário se fez, mediante a postura crítica necessária e que acompanhou o pesquisador durante todo o procedimento investigativo, questionar se efetivamente o Brasil apresenta elevadas cargas tributárias.

Inicialmente, urge consignar que inexistente percentual objetivo segundo o qual se pode enquadrar determinada carga tributária de um país aleatório como sendo alta ou baixa.

Contudo, em que pese inexistam ditos parâmetros classificatórios de posse da tabela acima elaborada se pode chegar a algumas conclusões por meio de comparação de dados.

Importante consignar que por se tratar de trabalho de conclusão de curso como requisito parcial para a obtenção do título de especialista em direito tributário, não se pretendeu inovar no sentido de estabelecer os parâmetros segundo os quais se poderia classificar a carga tributária como elevada (caso estivesse acima do valor referência) ou como baixa (caso estivesse abaixo do valor referência).

Conforme se verificou, pode-se afirmar que o Brasil apresenta Carga Tributária similar a países tidos pelos órgãos internacionais como países desenvolvidos. No Brasil, por exemplo, trabalha-se mais tempo (em dias) do que países ditos de primeiro mundo, a saber, Alemanha e Reino Unido.

Necessário neste ponto problematizar o resultado dos estudos elaborados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Veja-se tipo de questionamento que se levantou no momento do curso investigatório. Quis-se saber se o fato de se trabalhar mais dias no Brasil de modo a captar recursos para o cumprimento dos deveres tributários do que outros países, a exemplo Alemanha, significa necessariamente que a carga tributária deste é menor do que daquele.

Parece não ser tão determinista a lógica apontada no questionamento supra e da qual o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário se utiliza. O que pode ocorrer entre esses países pode ser simplesmente uma diferença nos níveis de salário. Em se considerando uma relação inversamente proporcional, e tendo tudo o mais constante, em se tendo um baixo salário, necessário efetivamente que se labore mais tempo para que o sujeito passivo da obrigação tributária consiga cumprir com seus deveres.

Diante desse cenário descrito, passou-se entender que mais fortemente explica a grande insatisfação do empresariado nacional é a falta de retorno de bem estar, e não a alta carga tributária em si. Explica-se: viver em sociedade, fruto do próprio pacto nacional, implica contribuir com o bem comum na medida de suas possibilidades. Essa é a lógica vigente nos países ocidentais e cujos dados foram tabelados. É nesse sentido que, o que torna o empresariado nacional mais insatisfeito do que o empresariado norueguês é que a Noruega apresenta maiores índices de retorno ao passo em que no Brasil isso não ocorre.

O Estado brasileiro, fundado sob os pilares da Constituição Federal de 1988 pode ser definido quanto à finalidade de sua magna carta como sendo dirigente. De acordo com Paulo e Alexandrino (2014), “constituição dirigente é aquela que define fins, programas, planos e diretrizes para a performance futura dos órgãos e entes estatais.”

Nesse sentido, é o vocábulo “dirigente” deve ser interpretado com o significado de que o legislador constituinte “dirige” a atuação futura dos órgãos governamentais, por meio do estabelecimento de programas e metas a serem perseguidos por estes.

Ainda segundo os mencionados autores, tem-se que:

O elemento que caracteriza uma Constituição como dirigente é a existência, no seu texto, das denominadas “normas programáticas”, mormente de cunho social. Como o próprio termo indica, tais normas estabelecem um programa, um rumo inicialmente traçado pela Constituição, que deve ser perseguidos pelos órgãos estatais. São normas que têm como destinatários diretos não os indivíduos, mas os órgãos estatais, requerendo destes a atuação numa determinada direção, o mais das vezes de caráter social, apontada pelo legislador constituinte. (PAULO; ALEXANDRINO, 2014, p. 22)

Assim, mostra-se de grande valia a reflexão e o contraponto entre carga tributária e estado dirigente e garantidor, vez que se o Estado, no seu próprio marco instituidor, qual seja, a Constituição Federal, traz para si grandes responsabilidades, por óbvio, necessário também arrecadar de forma satisfatória para assegurar o cumprimento das responsabilidades e compromissos que o próprio Estado assumiu para si.

CONCLUSÕES

Após o desenvolvimento da pesquisa, cujo procedimento restou minuciosamente nesta monografia registrado, torna-se possível chegar a algumas importantes conclusões, conforme se passará a expor.

Insta consignar que as conclusões neste tópico descritas não se pretendem ser tomadas como verdades universais, senão como frutos de um trabalho de conclusão de curso efetuado com seriedade e rigor metodológico, mas que, certamente, apresenta escopo para diferentes aprofundamentos a serem realizados mediante novos recortes metodológicos na próxima etapa acadêmica, qual seja o mestrado.

Conforme se verificou, compreender o conteúdo e a extensão da elisão e da norma geral antielisiva insculpida no art. 116, p. único do CTN, a partir da pressuposição teórica de que as regras impositivas seguem a Reserva Legal Tributária, mais especificamente com relação à possibilidade de se encontrarem proposições jurídicas que viabilizem a harmonização da mencionada regra ao Sistema Tributário Nacional não se mostrou tarefa simples.

Verificou-se ser a temática escolhida, além de desafiadora, instigante e atual, sendo dotada tanto de complexidade e como interesse prático e relevância social, pelo que, inclusive, se justificou a necessidade de desenvolvimento do presente trabalho.

O tema mostra-se complexo na medida em que, para ser bem compreendido e delimitado, existe um imperativo de se ultrapassar as barreiras do conhecimento propriamente jurídico para alcançar outras áreas do conhecimento, a exemplo da economia e da contabilidade, o que revela o caráter sobremaneira interdisciplinar e enriquecedor do recorte metodológico realizado.

Ademais de complexo, depreende-se que o recorte escolhido também se encontra dotado de tanto Interesse prático, como relevância social visto que as sociedades empresariais, dado que são constituídas por pessoas físicas e se expressam mediante tomadas de decisões que também são tomadas por pessoas físicas, carregam em si próprias certa irresignação quando a tônica do debate se encontra na arrecadação de tributo.

Assim, pode-se dizer que tanto pessoas jurídicas quanto pessoas físicas, nos países cujos dados foram analisados, trazem consigo - corolário do próprio princípio da liberdade - uma vontade de se pagar menos tributos.

Aliás, é nesse sentido que, ao contrário do quanto popularmente se apregoa, restou demonstrado que inexistem povos no mundo ocidental que gostem de despendar dinheiro, fruto do patrimônio pessoal, ou tenham prazer nisso, para proceder a um redirecionamento de recursos de modo a viabilizar as necessidades e utilidades do bem comum.

Portanto, aquilo que efetivamente se comprovou existir não é uma diferença nos gostos pessoais tendentes à maior ou menor vontade de pagar tributos entre os povos dos diferentes países. O que efetivamente se restou minuciosamente comprovado, é a existência de uma diferença nos níveis de percepção de retorno em bem estar entre diferentes povos.

Assim, mostra-se possível afirmar que o que faz um dinamarquês, por exemplo, ou pessoa física ou pessoa jurídica, conformar-se mais facilmente com o pagamento de tributos é aquilo que, conforme visto, se encontra representado pelo IRBES - Índice de Retorno de Bem Estar à sociedade. Como o dinamarquês do exemplo percebe que possui um retorno satisfatório nos serviços de educação, saúde, dentre outros, ele apresenta menos relutância em contribuir com a coletividade.

Assim, mencionados índices de retorno e percepção de retorno, representados pelo IRBES, significam a concretização da mensagem corrente, amplamente difundida no senso comum dos brasileiros, e insculpida no velho adágio segundo o qual “no Brasil se paga por um serviço duas vezes, ao passo que no denominado primeiro mundo se paga tão somente uma vez.” Isto é, ao passo que o dinamarquês tomado como exemplo pode recorrer à escola ou à saúde públicas, o brasileiro, usualmente, necessita pagar novamente dado a precariedade da prestação dos serviços públicos.

É nesse sentido que se fez imperioso, em uma atitude de humildade e honestidade intelectual, refutar a hipótese formulada no sentido de ser a suposta alta carga tributária no Brasil a maior responsável por ensejar e estimular a prática do

planejamento tributário. A conclusão, conforme visto, foi contrária à hipótese formulada na fase de projeto de pesquisa, porquanto o que enseja o maior impulso de se escapar licitamente da tributação e a, conseqüente, maior impressão de esforços de modo a tornar isso uma realidade no mundo fenomênico é justamente a baixa percepção de retorno social desses tributos recolhidos.

Assim, ao se analisar a carga tributária - tomada neste trabalho não no sentido intuitivo, mas no seu sentido técnico de agregado macroeconômico consistente em uma relação matemática -, viu-se que o Brasil apresenta Carga tributária equiparável àquelas apresentadas por países classificados pela OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico como países desenvolvidos.

Ainda, importante frisar nesta etapa de conclusão, que da análise do estado da arte na matéria, seja por meio da literatura específica, seja por meio da análise dos arestos - proferidos tanto pelo tribunal administrativo CARF tido como referência, quanto pelos tribunais judiciais -, não foi encontrada uma definição objetiva do que viria a significar a expressão “alta carga tributária” ou “baixa carga tributária”.

Assim, pode-se afirmar que inexistente um valor parâmetro para o qual uma carga tributária acima dele seria tida como alta e, correlatamente, abaixo dele, seria tida como baixa. Trata-se, portanto, de uma noção que precisou ser desenvolvida comparativamente, em meio a certo fundo de intuição crítica, moderada, e cientificamente aceita já que realizada dentro de dados fidedignos e limites razoáveis.

Nesse sentido, ainda se tornou adequado concluir que o planejamento tributário pode e deve ser tomado como sinônimo de elisão fiscal lícita, não devendo, porém, ser confundido com outros institutos correlatos, de modo a que se possa preservar maior alinhamento e aproximação com o entendimento doutrinário majoritário, que acaba por refletir no que se pode denominar de tendência jurisprudencial.

Em que pese a existência de divergência entre os principais doutrinadores do ramo do direito tributário, verificou-se que mencionado dissenso não impacta negativamente nos julgados, sejam administrativos –proferidos pelo Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais, CARF- sejam judiciais – proferidos pelos diversas cortes tomadas aleatoriamente em diferentes partes do país. Nesse viés que se fez necessário a todo o tempo reforçar os marcos teóricos expedidos no processo investigatório de modo a manter a consistência de conhecimento bem como assegurar a possibilidade de verificação das ideias apresentadas.

Conforme visto, considera-se inexistirem impactos negativos no que tange à uniformização jurisprudencial, haja vista que, conquanto existam diferenças terminológicas, eventuais mal-entendidos são suplantados na medida em que na fundamentação dos julgados, nos casos apreciados, definiram-se claramente o alcance e extensão que se estava sendo atribuído ao vocábulo utilizado.

Concluiu-se também que a questão problematizada possui grande margem para o aporte de discussões baseadas em princípios, já que se encontram nos polos opostos da relação jurídico-tributária, por própria definição, sujeitos dotados de interesses e referenciais argumentativos e interpretativos distintos.

Nesse sentido, se de um lado encontra-se o Fisco, cuja missão é a de arrecadar e, por vezes, bater metas de arrecadação, de modo a viabilizar a persecução do interesse público; de outro, encontra-se o sujeito passivo da obrigação, o contribuinte que apregoa a necessidade de se ater aos postulados da Legalidade em sentido estrito, da livre iniciativa, dentre outros que foram desenvolvidos em tópicos próprios deste relatório de pesquisa da matéria de conclusão de curso.

Nessa toada de intelecção conclui-se que a análise da denominada regra geral antielisiva disposta no art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional deve ser efetuada com cautelas, devendo ser considerado o arcabouço de princípios inerentes e subjacentes à temática.

No sistema tributário nacional vigente, em consonância com o ordenamento jurídico pátrio, a referida norma se mostra de aplicação problemática, daí também a insurgência de grande importância dos posicionamentos jurisprudenciais, vez que a literalidade da norma estudada aponta para a necessidade de se ater aos procedimentos estipulados em lei ordinária, lei esta que até o momento do fechamento deste relatório de pesquisa e da elaboração desta conclusão ainda não

foi editada. Assim, até que ocorra a superveniência da mencionada lei, questões controversas e desafiadoras continuarão a surgir.

REFERÊNCIAS

ALVES, Valdivino. **Planejamento tributário (elisão fiscal)**, 2014. Disponível em: <<https://valdivinodesousa.jusbrasil.com.br/artigos/121944135/planejamento-tributario-elisao-fiscal>>. Acesso em: 24 jan. 2017.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ARAÚJO, Fernanda Dourado Aragão Sá. Planejamento tributário: contributos para sua compreensão. In: Machado, Hugo de Brito. **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 193-217.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2007.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Primeira seção de julgamento. Acórdão n. 1101-00.708- 1ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária. Caso Gerdau. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Disponível em: < <http://www.portaltributario.com.br/tributario/gerdau-permissao-agio-interno1.pdf>>. Acesso em: 02 jan. 2017.

BRASIL. Tesouro Nacional. Nota técnica conjunta CESEF/STN, nº 03/2016. 31 de março de 2016. **Diário Oficial da União**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/476865/Nota+Tecnica+Carga>>

+Tribut%C3%A1ria+2015.pdf/3ebc2bba-e395-4e96-8624-5f002713b1aa>. Acesso em: 25 nov. 2016.

BRASIL, Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federal do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 20 de dez. 2016.

BRASIL, Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 dez. 1990. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L8137.htm>>. Acesso em: 02 jan. 2017.

BRASIL, Lei nº 10.402, de 10 de janeiro de 2002. Institui o código civil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 19 nov. 2016.

BRASIL, Lei complementar nº 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 28 mai. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm>. Acesso em: 20 de nov. de 2016.

BRASIL, Lei nº 8.137/90, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 28 dez. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em: 11 de nov. de 2016.

BRASIL, Lei nº 9.532/97, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 dez. 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9532.htm>>. Acesso em: 02 de jan. de 2017.

BRASIL. Lei complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 jan. 2001. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm>. Acesso em: 20 de dez. 2016.

BRASIL. Lei nº 4.729/65, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 19 jul. 1965. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 19 de dez. 2016.

BRASIL. Lei nº 4.502/64, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 19 jul. 1965. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L4502.htm>. Acesso em: 20 de dez. 2016.

BRASIL. Decreto nº 7.482, de 16 de maio de 2011. Dispõe sobre a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Fazenda. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7482.htm>. Acesso em 18 nov. 2016.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4.região). Agravo de instrumento AG 44424 RS 2004.04.01.044424-0. 26 jan. 2005. **Diário da justiça**. Disponível em: <<https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1173279/agravo-de-instrumento-ag-44424>>. Acesso em: 18 nov. 2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Carga tributária**. Brasília, 2009, 2 p. Disponível em:

<http://portal.tcu.gov.br/tcu/paginas/contas_governo/contas_2009/Textos/Ficha%203%20-%20Carga%20Tributaria.pdf>. Acesso em: 15 dez. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário, nº 582461, Relator: Gilmar Mendes. Brasília, 18 maio 2011. **Diário da justiça**. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>> . Acesso em: 25 nov. 2016.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CARVALHO, Ivo César Barreto de. Planejamento tributário. In: Machado, Hugo de Brito. **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 284-359.

CINTRA, Carlos César Sousa; MATTOS, Thiago Pierre Linhares. Planejamento tributário à luz do direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 93-155.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DENARI, Zelmo. Reflexões acerca da substituição tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 162, mar, 2009.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1977.

FOLLONI, André. Planejamento tributário e norma antielisiva no direito brasileiro. In: Machado, Hugo de Brito. **Planejamento tributário**. São Paulo. Malheiros, 2016. p. 67-92.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IBGE. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Sistema de Contas Nacionais**. Brasília, 2010. 6p. Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Contas_Nacionais/Sistema_de_Contas_Nacionais/Notas_Metodologicas_2010/01_mudanca_de_base.pdf> . Acesso em: 15 dez. 2016.

IBPT. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Disponível em <http://www.ibpt.com.br>. Acesso em: 06 nov. de 2016.

IBPT. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. **Cálculo do IRBES** : Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade. Curitiba, 2015. 6 p. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2171/IRBES2015.pdf>>. Acesso em: 17 nov. 2016.

IBPT. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. **Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos**. Curitiba, 2016. 7 p. Disponível em: <<https://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2465/DIASTRABALHADOS2016.pdf>> . Acesso em: 15 nov. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016. 686 p.

MACHADO, Hugo de Brito. Planejamento tributário. In_____. **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 19-51.

MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Curso de direito administrativo**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MOREIRA, Assis. Brasil tem a maior carga tributária da América Latina, diz OCDE. **Valor Econômico**, São Paulo, 10 mar. 2015. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/3946654/brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina-diz-ocde>>. Acesso em: 22 dez. 2016.

NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do direito**. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

NAKAGAWA, Fernando. **Brasil tem maior carga tributária da América Latina**. Exame, São Paulo, 16 mar. 2015. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/economia/brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina/>>. Acesso em: 22 dez. 2016.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Norma geral antielusão. Disponível em: <<http://www.ibdt.com.br/material/arquivos/Palestras/norma.pdf>>. Acesso em: 15 dez. 2016.

ORAIR, Rodrigo Octávio. **Carga Tributária Brasileira – 2002/2012**: estimação e análise dos determinantes da evolução recente. Brasília, 2012. 77 p. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/325345/Tema2_1oLugar_Rodrigo_Octavio_Orair_072.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2016.

ORAIR, Rodrigo Octávio. et al. **Carga tributária brasileira**: estimação e análise dos determinantes da evolução recente – 2002-2012. Rio de Janeiro: IPEA, 2013. 70 p. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2031/1/TD_1875.pdf>. Acesso em 20 nov. 2016.

PAULANI, Maria Leda; BRAGA, Márcio Bobik. **A nova contabilidade social**: uma introdução à macroeconomia. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. **Direito constitucional descomplicado**. 13. Ed. São Paulo: Método, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

POST-TRUTH. In: OXFORD dictionary. Reino Unido, 2016. Disponível em: <<https://en.oxforddictionaries.com/definition/post-truth>>. Acesso em: 10 dez. 2016.

RODRIGUES, Sílvio. **Direito civil**. 30. ed. São Paulo: Saraiva 2008. v.1.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SABBAG, Eduardo de Moraes. Planejamento tributário: relevância do tema e conceitos jurídicos envolvidos. In: Machado, Hugo de Brito. **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 171-192.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 35 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**. Salvador, n. 4, 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-4-NOVEMBRO-2005-RICARDO%20LOBO%20TORRES.pdf>>. Acesso em: 17 dez. 2016.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil: parte geral**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.