



FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO

CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU*

DIREITO TRIBUTÁRIO

QUISSIANE DA SILVA OLIVEIRA

O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO NO CONTEXTO CONSTITUCIONAL DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Salvador
2017

QUISSIANE DA SILVA OLIVEIRA

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO NO CONTEXTO
CONSTITUCIONAL DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Monografia apresentada a Faculdade Baiana de
Direito e Gestão como requisito parcial para a
obtenção de grau de Especialista em Direito
Tributário.

Salvador
2017

QUISSIANE DA SILVA OLIVEIRA

O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO NO CONTEXTO CONSTITUCIONAL DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Monografia aprovada como requisito para obtenção do grau Especialista em Direito Tributário, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____ / ____ / 2017

“Teu dever é lutar pelo Direito, mas se um dia encontrares o Direito em conflito com a Justiça, luta pela Justiça”.

Eduardo Juan Couture

RESUMO

A hipercomplexidade do Sistema Tributário Nacional em conjunto com a alta carga tributária praticada no Brasil são fatores que preocupam os contribuintes, principalmente administradores e donos de empresas. O planejamento tributário surge como uma solução para que a tão sonhada economia fiscal seja alcançada, porém, para que seja efetivo, é necessário que ele respeite alguns critérios e elementos, visto haver uma tênue diferença entre a licitude e a ilicitude. De forma simplificada, a elisão fiscal é a maneira lícita de se realizar o planejamento tributário, enquanto a evasão fiscal é o modo ilícito de se conseguir a economia fiscal. Importante ressaltar que a busca da economia fiscal é algo legitimado dentro do ordenamento jurídico brasileiro, desde que se faça através de elementos lícitos e preceituados dentro do nosso ordenamento. O entendimento do legislador e de doutrinadores é, que para ser um planejamento tributário válido, o mesmo não pode buscar somente a economia tributária e sim, deve buscar um propósito comercial maior, que venha a se aliar a essa almejada economia fiscal. Em uma tentativa de coibir os atos fraudulentos com vistas a economia fiscal, o legislador publicou a LC 104/01, que dá poderes a Administração Fiscal para desconsiderar os atos e negócios jurídicos que tem o intento de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo. Os atos fraudulentos estão implicitamente ligados com a prática da simulação, instituto que tem previsão por analogia do Código Civil, visto que não possui determinação dentro do Código Tributário Nacional e que está ligado a prática da evasão fiscal, enquanto o negócio jurídico indireto, que é um instituto lícito, está ligado a prática da elisão fiscal. O posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais quanto aos atos que são praticados visando a economia fiscal ainda não são pacificados, fazendo com que cada caso deva ser analisado criteriosamente com o objetivo de verificar-se a real intenção do contribuinte.

Palavras-chave: Hipercomplexidade. Planejamento Tributário. Elisão Fiscal. Evasão Fiscal. Simulação. Negócio Jurídico Indireto.

ABSTRACT

The hypercomplexity of the National Tax System in conjunction with the high tax burden practiced in Brazil are factors of concern to taxpayers, especially managers and business owners. Tax planning appear as a solution to the long awaited tax economy is achieved, however, to be effective, it needs to respect certain criteria and elements, as there is a fine difference between the legality and the illegality. Simply put, tax avoidance is the lawful way to achieve tax planning, while tax evasion is the illegal way to achieve tax savings. Importantly, the pursuit of tax savings is something legitimate within the Brazilian legal system, provided that it is through legal and preceituados elements within our system. Understanding the legislators and legal scholars is that to be a valid tax planning, it can not only get the tax savings but, should seek greater business purpose, which will be allied to that desired tax savings. In an attempt to curb the fraudulent acts aimed at tax savings, the legislature issued the LC 104/01, which empowers the tax authorities to disregard the legal acts and businesses that have the intent of concealing the taxable event of the tax. The fraudulent acts are implicitly linked with the practice of simulation, an institute that is expected by analogy of the Civil Code, as it lacks determination within the tax code and is on the practice of tax evasion, while the indirect legal transaction, which is a lawful institute, is on the practice of tax avoidance. The positioning of the Board of Tax Appeals as to acts that are practiced aimed at tax savings are not yet pacified, so that each case should be analyzed carefully in order to verify the real intention of the taxpayer.

Key-Words: Hipercomplexity. Tax planning. Tax avoidance. Tax evasion. Simulation. Indirect legal business.

LISTA DE SIGLAS

Art.	Artigo
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
CSFR	Conselho Superior de Recursos Federais
CTN	Código Tributário Nacional
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
LC	Lei Complementar

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 A HIPERCOMPLEXIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO COMO CAUSA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	12
2.1 CONCEITO DE HIPERCOMPLEXIDADE E O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	14
2.2 DEFINIÇÃO E PRINCÍPIOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	33
3 A (I)LICITUDE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E ANÁLISE DOS CRITÉRIOS PARA SUA IMPLEMENTAÇÃO VÁLIDA	42
3.1 CONCEITO E DIFERENÇA ENTRE EVASÃO FISCAL E ELISÃO FISCAL	45
3.2 DEFINIÇÃO E ELEMENTOS QUE CARACTERIZAM A ILICITUDE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	59
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	76
REFERÊNCIAS.....	79

1 INTRODUÇÃO

A presente monografia apresenta como tema o planejamento tributário lícito no contexto constitucional do sistema tributário nacional, visto a discussão tanto doutrinária quanto jurisprudencial acerca dos elementos que caracterizam a licitude do planejamento tributário. Tendo como plano de fundo as diferenças entre a elisão e a evasão fiscal, o presente trabalho busca diferenciar os dois institutos e também os elementos que os caracterizam.

Verifica-se que a presente monografia visa proporcionar uma discussão multidisciplinar não buscando apenas a visão jurídica acerca do planejamento tributário. Assim como é característico do planejamento tributário, verifica-se a necessidade de trazer o ponto das demais áreas envolvidas dentro do mesmo, tais como a administração e a contabilidade e não apenas a jurídica.

Dentre os objetivos dessa monografia está o de poder responder algumas questões que aparentemente são simples, mas que podem trazer mais de um entendimento, como sobre o que é o planejamento tributário, ou então, quais são as diferenças entre a evasão e a elisão fiscal e os elementos que caracterizam esses dois institutos. Ademais, outro fator de suma importância que o trabalho pretende esmiuçar é a complexidade do Sistema Tributário Nacional e como ele leva as empresas a buscarem o planejamento tributário. Dito isso, cabe ressaltar também quais são os critérios exigidos para a realização do planejamento tributário, qual o limite da licitude e ilicitude.

Os métodos utilizados para o desenvolvimento deste trabalho foram o dedutivo e o analítico, o qual parte de uma premissa geral do conceito de planejamento tributário para chegar ao foco do tema proposto e, ao final, realizar uma análise de casos. O presente trabalho baseia-se na pesquisa bibliográfica para elucidar a problemática e auxiliar na formação de conceitos. O trabalho fora desenvolvido baseado no entendimento doutrinário acerca do tema, presentes em livros, periódicos, artigos científicos, jurisprudências, teses, revista e demais meios de pesquisa.

De forma delimitada, objetivou-se analisar a hipercomplexidade do Sistema Tributário Nacional e o que leva o próprio a ser a causa do planejamento tributário. Como o tema hipercomplexidade é atual, buscou-se formar um conceito acerca do

fato, visto que não se encontra bibliografia extensa e dedicada diretamente ao direito tributário. Indo de encontro a essa premissa, fez-se necessário a conceituação do planejamento tributário e os princípios que o norteiam.

Realizado o entendimento acerca do que se trata o planejamento tributário e quais seus princípios norteadores, passa-se a discussão sobre a sua licitude e quais os critérios para sua implementação válida. Ademais, discute-se sobre os conceitos de elisão e evasão fiscal e suas diferenças. Por fim, discute-se sobre quais são os elementos que definem a ilicitude do planejamento tributário.

De forma a tornar a pesquisa objetiva, a mesma foi estruturada em dois capítulos, sendo que o primeiro capítulo vislumbra questões ligadas ao Sistema Tributário Nacional e a conceituação básica necessária para o entendimento do planejamento tributário. O segundo capítulo foi estruturado de forma a discutir sobre os institutos que estão ligados ao planejamento tributário e trazer ao debate a licitude sobre o tema proposto, sendo finalizado com a análise jurisprudencial de casos importantes do CARF.

Acerca das hipóteses levantadas, é importante ressaltar que o Brasil é um dos líderes mundiais no quesito carga tributária e com isso vem à tona uma das maiores preocupações dos administradores e proprietários de empresas, qual seja aumentar o seu lucro e não ter esse lucro tomado pelos tributos. A questão tributária afeta desde os micro e pequenos empreendedores até as empresas de grande porte.

Por todas as características que estão atreladas ao direito, o mesmo não pode ser visto apenas pelo seu critério normativo. Devido as mudanças na sociedade, na velocidade que as coisas evoluem, ele vem tornando-se fundamental para o controle do fenômeno social, porém, isso também o afeta negativamente, tornando-o complexo e de certa forma moroso, visto que ele não consegue acompanhar a evolução da sociedade com a mesma rapidez que ela acontece.

A interpretação do direito tributário também tenta acompanhar o processo evolutivo da sociedade, desde o período em que o legislador primava que o código civil se sobrepusesse ao direito tributário aceitando assim planejamentos fiscais baseados pela autonomia da vontade, até os dias atuais, com um código tributário mais rígido e exigências maiores para aceitação dos planejamentos fiscais, além de um controle maior exercido sobre o Fisco.

Uma das ferramentas para que o aumento da renda represente também o aumento do lucro é o planejamento tributário, visto que o mesmo busca diminuir e até mesmo elidir a carga tributária que incide sobre a empresa. O planejamento tributário é uma ferramenta lícita na qual a empresa busca a tão almejada economia fiscal, porém, cabe ressaltar a necessidade em se verificar alguns critérios fundamentais para que tal ferramenta não se torne ilícita.

Os limites do planejamento tributário legítimo é uma das questões mais difíceis dentro do direito tributário e, conseqüentemente, as diferenças entre a simulação e o negócio jurídico indireto que influenciam diretamente na classificação da operação em elisão ou evasão fiscal.

Ademais, com a inclusão do parágrafo único do art. 116 do CTN, o legislador pretende coibir a fraude à lei *lato sensu*, podendo a Administração Fiscal buscar provas que determinem a intenção fraudatória do contribuinte que tenha procurado dissimular a ocorrência do fato gerador através da manipulação das formas.

A evasão, a fraude e a sonegação podem ser consideradas nos dias atuais como manobras antissociais que pretendem atender apenas os interesses individuais em detrimento aos interesses coletivos. Ao realizar tais operações, os contribuintes apenas se beneficiam e de forma ilícita, indo ao contrário do que preceitua a lei, ferindo o que dita o ordenamento jurídico pátrio e, ainda pior, os demais contribuintes.

A questão do planejamento fiscal em si, pode ser classificada como a própria liberdade do contribuinte, no que tange ao poder de estruturar os seus negócios de tal forma que sofra a menor incidência de ônus fiscal possível.

Além disso, vale ressaltar a posição do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em suas decisões sobre as operações que visam a economia fiscal. Em seu posicionamento principal, os membros do CARF preceituam que o planejamento tributário lícito deve ser realizado tendo como base um propósito comercial maior, sendo que àquele que for realizado visando apenas a economia tributária é considerado ilícito. Ao analisar suas decisões, pode-se perceber que em muitos casos os próprios conselheiros se contradizem, realizando julgamentos diferentes para casos similares.

O trabalho ora apresentado não pretende esgotar a discussão sobre esse tema, até porque seria impossível em razão da quantidade de assuntos possíveis,

ao contrário, devido à complexidade em torno do direito tributário e mais especificamente do planejamento tributário, o intuito é iniciar uma reflexão acerca dos temas que envolvem esse instituto.

2 A HIPERCOMPLEXIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO COMO CAUSA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O sistema tributário nacional é formado por uma quantidade significativa de conexões de preceitos ligados à previsão das diversas espécies tributárias, quais sejam, os impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais. O poder para instituir tais tributos está outorgado exclusivamente às pessoas de direito público, respeitando a materialidade de cada tributo. Para que se faça a instituição do tributo, é necessário que o ente público obedeça uma gama de comandos, normas e princípios. Além de obedecer aos diplomas normativos (lei complementar, lei ordinária, medida provisória, etc). Para a implementação e operacionalidade do tributo, o ente público deverá respaldar-se na Constituição Federal para instituição do tributo.¹

Conforme aponta Marcelo Huck:

A complexidade da legislação tributária igualmente colabora como fator importante no processo de evasão fiscal. Um emaranhado de leis e de regulamentos exige preparo especial para lidar com os tributos. O fenômeno é mundial, ocorrendo em maior ou menor escala conforme o país. Em países como o Brasil, até profissionais especializados, como contadores, advogados ou auditores, têm grande dificuldade em acompanhar o desenvolvimento da legislação tributária e, em consequência, aconselhar sobre sua correta aplicação.²

De acordo com o autor, um dos fatores que leva o contribuinte a buscar uma solução para diminuição da carga tributária é a complexidade do sistema tributário nacional, o qual o próprio define como “um emaranhado de leis e de regulamentos” que desafiam os especialistas, tais como contadores, advogados e auditores. Tal situação não é exclusividade do Brasil, é algo que acontece em todos os países do mundo, porém aqui ganha uma dimensão maior devido à quantidade de normativos que são expedidos diariamente.

Cabe salientar a rigidez do sistema tributário nacional, o qual, constitucionalmente enumera todo e cada tributo, estabelecendo assim limites ao poder de tributar do Estado, impossibilitando a flexibilidade na adaptação para as

¹ MELO, José Eduardo Soares de; ANAN JUNIOR, Pedro. **Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 179.

² HUCK, Marcelo Hermes. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 33.

necessidades do próprio Estado e de seus contribuintes. Nesse sentido ensina Lionel Nobre:

Em que pese esta abordagem ser benéfica ao prover garantias fundamentais para os contribuintes, e ao mesmo tempo evitar uma maior discricionariedade do fisco na negociação de dívidas fiscais, o sistema tem provado ser muito inadequado e incomodo, pois (i) as regras fiscais não podem ser facilmente adaptadas a novas situações (p. ex. tributação de operações via Internet); (ii) o sistema incentiva conflitos entre os tributantes, que não querem abrir mão de seu “poder de tributar” (causando a “guerra fiscal”); e (iii) ademais, é quase impossível que qualquer assunto tributário não se torne uma questão constitucional, pois sempre é possível arguir a violação de um preceito ou princípio constitucional. Gera-se, assim, uma cultura na qual, independentemente da situação do contribuinte, o caminho judicial é sempre uma alternativa válida (mesmo em casos de clara evasão ou fraude fiscal).³

Apesar de apresentar benefícios por assegurar ao contribuinte as garantias fundamentais previstas na Carta Magna, o sistema tributário nacional como é conhecido mostra-se um tanto quanto inadequado, conforme relata o autor. Devido a sua rigidez o sistema tributário nacional não consegue se moldar facilmente às mudanças propostas pela sociedade. Ademais, outro ponto de discórdia situa-se no conflito que o sistema incentiva entre os entes públicos, que detém o poder de tributar, e os contribuintes, que se veem desassistidos perante a quantidade de tributos propostos. Não obstante, devido à hierarquia da Carta Magna, se torna corriqueiro os questionamentos perante a constitucionalidade dos assuntos tributários.

Além da complexidade já imputada ao sistema tributário nacional, o legislador sofre com o dinamismo das relações econômicas atuais juntamente com as necessidades de intervenção do Estado, para que adeque a situação tributária a sua necessidade. Destarte, sofre pressão dos diversos segmentos econômicos que sofrem diretamente com o contraponto imposto pelo Estado.⁴

Porém, cabe salientar que o principal motivo para a complexidade do nosso sistema tributário provém de nossa própria Constituição Federal que determina quatro espécies de entes federados (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) e todos eles com o poder de tributar. Com isso, é necessário que o legislador defina a

³ NOBRE, Lionel; JUNIOR, Pedro Anan. **Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 179.

⁴ BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. **O Planejamento Fiscal e a Interpretação Fiscal no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 128.

competência do poder de tributar de cada ente, para que não ocorra uma verdadeira guerra fiscal. Ademais, o próprio texto constitucional detalha o funcionamento de algumas espécies tributárias e suas minúcias, dando margem a criação de dispositivos constitucionais. Com isso, o contribuinte para ter uma real compreensão sobre a abrangência e funcionamento do tributo, primeiramente necessitará ter o entendimento de suas múltiplas regras.⁵

Nesse sentido, Onofre Alves Batista Junior traz a seguinte reflexão:

Por isso, podemos dizer que a segurança jurídica se esvai em leis disformes, que se traduzem em custos para os contribuintes e para a Administração Fiscal, que perde em eficácia e praticidade. Trata-se de flagrante contradição com o princípio da eficiência e praticabilidade. Como não podia deixar de ser, as leis se tornam, cada vez menos transparentes, mais numerosas, e, dessa forma, o conjunto das leis tributárias agrava sua complexidade. Por isso, as possibilidades para a sonegação se tornam cada vez maiores; a capacidade de fiscalização tributária cada vez menor, o que, mais uma vez, facilita a evasão. O resultado é a injustiça na tributação e o incremento da carga tributária através dos mecanismos de “tributação disfarçada”.⁶

Como apresentado pelo autor, a segurança jurídica que se atribui a letra fria do imposto se perde devido a quantidade de leis que foram e são criadas. Ademais, toda essa criação de leis só acarreta em custos para a administração fiscal, indo na contramão do que prega o princípio da eficiência. Concomitante a isso, as leis deixaram de possuir clareza e objetividade, passando a deixar o contribuinte *in dubio*, abrindo assim precedentes para a evasão fiscal.

2.1 CONCEITO DE HIPERCOMPLEXIDADE E O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A hipercomplexidade é uma expressão relativamente nova e que não possui um conceito completamente definido, visto que como a própria expressão relata, é algo além da complexidade. Para melhor compreender a questão da hipercomplexidade, é necessário esmiuçar algumas características do Direito. É de extrema importância que a ciência do Direito não seja vista apenas pelo aspecto

⁵ MOTTA, Artur Alves da. **A complexidade do sistema tributário brasileiro**. 2009. Disponível em: <www.investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/direito-tributario/3674>. Acesso em: 23 mai. 2015.

⁶ BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. **O Planejamento Fiscal e a Interpretação Fiscal no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 128.

normativo, mas também como fenômeno social que atua no controle social e, ao mesmo tempo, sofre com as transformações que ocorrem na vida em sociedade⁷.

O Estado vem se transformando ao longo do tempo, vem se tornando mais complexo, mais instantâneo, criando novas relações e situações. Tais situações não restringem-se apenas a organização da sociedade, mas promovem mudanças que atingem a política, economia, o social e, é claro, o Direito. O Direito, da mesma forma, vem se moldando, para assim, conseguir atender essas mudanças e, dessa forma, suprir as necessidades que venham a surgir:

No direito, a temática já não é a liberdade individual e seus limites, como no Estado liberal; ou a intervenção estatal e seus limites, como no welfare state. Liberdade e igualdade já não são os ícones da temporada. A própria lei caiu no desprestígio. No direito público, a nova onda é a governabilidade. Fala-se em desconstitucionalização, delegificação, desregulamentação. No direito privado, o código civil perde sua centralidade, superado por múltiplos microssistemas. Nas relações comerciais revive-se a *lex mercatória*. A segurança jurídica – e seus conceitos essenciais, como o direito adquirido – sofre o sobressalto da velocidade, do imediatismo e das interpretações pragmáticas, embaladas pela ameaça do horror econômico. As fórmulas abstratas da lei e a discricção judicial já não trazem todas as respostas. O paradigma jurídico, que já passara, na modernidade, da lei para o juiz, transfere-se agora para o caso concreto, para a melhor solução, singular ao problema a ser resolvido.⁸

Como bem observado por Luis Roberto Barroso, o Direito passou por profundas e significativas mudanças, sempre com o objetivo de acompanhar as transformações que acontecem na sociedade. Ressalta-se muito bem a questão da quebra dos paradigmas jurídicos, em que a lei serve como base, porém, cabe ao legislador, através de cada caso concreto, adequar qual a melhor solução.

Muitos pensadores e juristas, dentre eles Montesquieu, Savigny e Bentham, já haviam constatado que a sociedade possuía fundamental importância na criação do Direito, porém, pensadores atuais (Durkheim, Max Weber, Carbonnier) fortaleceram essa ideia de todo, em que a sociedade é a fonte e ao mesmo tempo é a destinatária do Direito, fazendo com que a ciência jurídica exista em decorrência da

⁷ FAGÚNDEZ, Paulo Roney Ávila. **O Direito e a Hipercomplexidade**. São Paulo, SP: LTr, 2003, p.16.

⁸ BARROSO, Luis Roberto. **Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro (Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo)**. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br/pdf_6/DIALOGO-JURIDICO-06-SETEMBRO-2001-LUIS-ROBERTO-BARROSO.pdf>. Acesso em: 01 mai. 2015.

existência da sociedade. É o inter-relacionamento social que o faz surgir.⁹ A sociedade moderna é dinâmica, está em constante mudança. Não é mais uma sociedade estática que custava a se modificar. Nesse sentido, a sociedade atual pode ser comparada a um organismo vivo, que está em constante mudanças para se manter vivo:

A sociedade é complexa, está em permanente modificação. Renova-se a cada dia. Tudo flui. Não há nada estático. Não basta separar o todo em partes para que possa se compreender determinado fenômeno. Tudo vai e vem. Um ciclo surge para superar outro. O que é moderno hoje, amanhã não será mais. O velho surge como moderno. Não é possível se estabelecer uma política acabada que garanta a segurança definitivamente. Por isso, tem-se a impressão de que a violência campeia, de que o medo impera e de que a insegurança está em toda sociedade, em toda parte.¹⁰

Paulo Roney Ávila Fagúndez traz à discussão a velocidade das mudanças e como elas influenciam para a tomada de decisões. Ele salienta, e muito bem, a dificuldade e a ineficácia em se estabelecer uma política engessada para a segurança, visto a velocidade das mudanças da sociedade e como isso cria na sociedade um sentimento de insegurança. Cabe ressaltar que esse sentimento de insegurança se dá devido aos paradigmas do direito pós-moderno, como a preocupação com a segurança jurídica. Nesse sentido, Antônio Junqueira de Azevedo salienta que “o tempo que estamos a viver, em primeiro lugar, não se conforma com as noções vagas que tudo fazem depender do juiz nem, por outro lado, deseja, pura e simplesmente, uma volta ao passado com a lei abstrata e geral”.¹¹

A hipercomplexidade e a modernidade estão intimamente ligadas, porém, não há como estabelecer qual o início de ambas, ou seja, a partir de qual momento na História essa mudança acontece na sociedade. A hipercomplexidade, por si só, já se diferencia de tudo o que já foi feito até o momento, uma vez que ela não é algo pronto, algo definido. Para compreendê-la e estudá-la é necessário desconstruir e reconstruir o pensamento permanentemente:

⁹ BARROS, Wellington Pacheco. **Dimensões do Direito**. 2. ed. Porto Alegre, RS: Livraria do Advogado, 1999, p. 38.

¹⁰ FAGÚNDEZ, Paulo Roney Ávila. **O Direito e a Hipercomplexidade**. São Paulo, SP: LTr, 2003, p.76-77.

¹¹ AZEVEDO, Antônio Junqueira de. O Direito Pós-Moderno e a Codificação. **Revista de Direito do Consumidor**, v.15, jan/2000, p. 123-129.

A complexidade não traz respostas prontas. Pelo contrário, contribui para a formulação de novas e importantes perguntas. Sem dúvida, é a partir delas que se construirá (e se desconstruirá) a nova realidade. Cada conhecimento deve ser entendido como expressão de uma liberdade relativa. Não há verdades absolutas. Todas elas são relativas e construídas a cada instante. Mesmo o trinômio verdade-evidência-certeza de que trata a metodologia científica deve ser objeto de análise diuturna. De acordo com os cientistas tradicionais, havendo evidência, o desvelamento, o desocultamento do ser, posso afirmar com certeza que isso se constitui numa verdade, conforme Lakatos.¹²

Conforme muito bem exposto, a complexidade não dará respostas prontas, pelo contrário, devido a sua natureza, ela ajudará a formular novas perguntas. A sua essência não é explicativa e sim contestativa, modificativa, inquisitiva. Dessa forma, para que possa condizer com a realidade da sociedade atual, o Direito precisa estar constantemente se atualizando, se desconstruindo e reconstruindo, precisa se soltar das amarras do passado e ir de encontro com os anseios da sociedade atual:

O Direito precisa ser temporal como a sociedade, pois é seu produto. Sua existência é a decorrência natural da vida social, e esta não é estável. Isolá-lo em termos rígidos de uma realidade passada é impor-lhe amarras e possibilitar que se questione sua validade e eficácia para resolver conflitos de uma realidade presente. Como instituição e regra de controle social, seus ditames deverão corresponder ao anseio geral. Por sua própria composição, esse anseio é dinâmico, pois engloba valores econômicos e políticos, fatores por si só altamente mutáveis".¹³

O grande desafio para o direito é acompanhar a velocidade das mudanças na sociedade contemporânea. Contudo o ordenamento jurídico está sempre um passo atrás. É sempre necessário que aconteça um fato para que o legislador construa a norma jurídica. Nesse contexto, Eliana Calmon discorre a respeito, ao expor:

A globalização e os eventos tecnológicos diminuíram distâncias, aceleraram o tempo, dinamizaram a vida, mobilizando capitais em tal velocidade que resultou na impossibilidade de acompanhamento pela nossa compreensão, disciplinada para um tempo e um espaço que se tornou inadequado. O mundo inteiro ressentiu-se com o fenômeno, eis que as normas jurídicas vêm perdendo, gradativamente, a capacidade de ordenar e moldar a sociedade.¹⁴

¹² FAGÚNDEZ, Paulo Roney Ávila. **O Direito e a Hipercomplexidade**. São Paulo, SP: LTr, 2003, p.78.

¹³ BARROS, Wellington Pacheco. **Dimensões do Direito**. 2. ed. Porto Alegre, RS: Livraria do Avogado, 1999, p. 71.

¹⁴ CALMON, Eliana. **As gerações dos direitos e as novas tendências**. Rio de Janeiro, RJ: América Jurídica, 2002, p.151.

Tradicionalmente, o Direito em si é formado por um conjunto de normas jurídicas que se encontram ordenadas de forma escalonada, sendo que as normas criadas entre os particulares (contratos) são as inferiores, e dessa forma as normas vão aumentando em grau de importância até chegar às normas constitucionais, caracterizando-se uma pirâmide.¹⁵ Nesse sentido, ensina Paulo de Barros Carvalho:

Se pudermos reunir todos os textos do direito positivo em vigor no Brasil, desde a Constituição Federal até os mais singelos atos infra legais, teremos diante de nós um conjunto integrado por elementos que se inter-relacionam, formando um sistema. As unidades desse sistema são as normas jurídicas que se despregam dos textos e se interligam mediante vínculos horizontais (relações de coordenação) e liames verticais (relações de subordinação-hierarquia).¹⁶

Nesta hierarquia cada norma jurídica recebe o fundamento de validade da norma que está imediatamente acima, até chegar ao nível máximo, representado pela Constituição. A norma inferior obrigatoriamente necessita da validade da norma superior para que tenha eficácia, caso a norma superior não valide a norma inferior, a mesma não terá nenhuma eficácia, podendo assim, a mesma deixar de existir.¹⁷

Cabe ressaltar que a norma jurídica máxima é a Constituição, sendo que as demais normas devem ser subordinadas a ela. Já a Constituição dá validade a ela mesma, uma vez que foi criada pelos representantes do povo. Nesse contexto, é de suma importância salientar a observância da lei lógica da não contradição entre as

¹⁵ Ainda sobre a ideia de pirâmide normativa, Kelsen defende a ideia que “a análise do Direito, que revela o caráter dinâmico desse sistema normativo e a função da norma fundamental, também expõe uma peculiaridade adicional do Direito: o Direito regula a sua própria criação, na medida que uma norma jurídica determina o modo em que outra norma é criada e também, até certo ponto, o conteúdo dessa norma. Como uma norma jurídica é válida por ser criada de um modo determinado por outra norma jurídica, esta é o fundamento de validade daquela. A relação entre a norma que regula a criação de outra norma e essa outra norma pode ser apresentada como uma relação de supra e infra ordenação, que é uma figura espacial de linguagem. A norma que determina a criação de outra norma é a norma superior, e a norma criada segundo essa regulamentação, é a norma inferior. A ordem jurídica, especialmente a ordem jurídica cuja personificação é o Estado, é, portanto, não um sistema de normas coordenadas entre si, que se acham, por assim dizer, lado a lado, no mesmo nível, mas uma hierarquia de diferentes níveis de normas. A unidade dessas normas é constituída pelo fato de que a criação de uma norma – a inferior – é determinada por outra – a superior – cuja criação é determinada por outra norma ainda mais superior, e de que esse *regressus* é finalizado por uma norma fundamental, a mais superior, que, sendo o fundamento supremo de validade da ordem jurídica inteira, constitui a sua unidade”. KELSEN, Hans; tradução de Luis Carlos Borges. **Teoria geral do direito e do estado**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p.181.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2012, p.10.

¹⁷ AFONSO, Sylvio César. Sistema constitucional tributário e as limitações ao poder de tributar. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, Revista dos Tribunais, v.15, n.74, mai./jun. 2007, p. 169-201.

normas, de modo que a permanência de dois enunciados contraditórios destrói a consistência do sistema (pirâmide), conforme salienta Sylvio César Afonso.¹⁸

Dentro desse regramento, tem-se o Direito Tributário, eis que a finalidade não pode ultrapassar os limites a ele impostos pela Constituição e também não pode ficar aquém do que é esperado. Frente a essa problemática fica evidente o embaraço que a unidade do sistema jurídico causa:

Com efeito, a ordenação jurídica é uma e indecomponível. Seus elementos – as unidades normativas – se acham irremediavelmente entrelaçados pelos vínculos de hierarquia e pelas relações de coordenação, de tal modo que tentar conhecer regras jurídicas isoladas, como se prescindissem da totalidade do conjunto, seria ignorá-lo, enquanto sistema de proposições prescritivas. Uma coisa é certa: qualquer definição que se pretenda há de respeitar o princípio da unidade sistemática e, sobretudo, partir dele, isto é, dar como pressuposto que um número imenso de preceitos jurídicos, dos mais variados níveis e dos múltiplos setores, se aglutinam para formar essa mancha normativa cuja demarcação rigorosa e definitiva é algo impossível.¹⁹

Nesse contexto, é notório que o Estado, ao desenvolver a sua atividade financeira, necessita obrigatoriamente recorrer ao Direito para que consiga demonstrar resultados práticos e favoráveis. Isso se dá porque as normas jurídicas são dotadas da coercibilidade, que falta às ciências econômicas. Sendo assim, o Estado somente legitima a sua ação através da imposição das normas jurídicas, fazendo com que o acatamento das diretrizes emanadas da sua atividade financeira seja compulsório pelos particulares. Luiz Emygdio F. da Rosa Junior afirma que “[...] essas mesmas normas jurídicas, se, de um lado, visam a legitimar a atuação do Estado, de outro lado objetivam proteger o particular, fixando os limites a serem respeitados pelo Estado no exercício de sua atividade financeira.”²⁰

É na Constituição, portanto, que se encontrará o fundamento da validade do Sistema Tributário Nacional. O Sistema Tributário Nacional é o conjunto de tributos vigentes no país, estabelecidos de forma legal, que, de acordo com o artigo 145 da

¹⁸ AFONSO, Sylvio César. Sistema constitucional tributário e as limitações ao poder de tributar. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, Revista dos Tribunais, v.15, n.74, mai./jun. 2007, p. 169-201.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2012, p. 46.

²⁰ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro, RJ: Renovar, 2000, p. 135-136.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988²¹, compreendem os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria.²² Nesse mesmo sentido vem o artigo 5º do Código Tributário Nacional.²³ Todos os tributos obedecem aos princípios jurídicos constitucionais e são organizados de forma coordenada fazendo com que se combinem harmonicamente com o sistema econômico adotado pelo país.²⁴

Cabe ressaltar que a Constituição não cria tributos, ela apenas os discrimina, para que dessa forma, os entes competentes possam criá-los. A competência tributária deve ser analisada sob a égide individual de cada tributo e, conseqüentemente, a relação do mesmo com o respectivo ente competente.²⁵

Ademais, cabe salientar que o Direito Tributário brasileiro, não pode ser considerado apenas como um apanhado de leis, o que seria uma visão equivocada do conjunto de normas que formam o Código Tributário Nacional. Iso Chaitz Scherkerkewitz salienta “essa é uma visão por demais simplista e que não explica, nunca, o fenômeno jurídico de conformação da vida pela norma, uma vez que os fenômenos da vida são variáveis e diferentes enquanto a norma permanece inalterada.”²⁶

Ressalta-se o ensinamento de Luiz Emygdio Rosa Junior:

²¹ Art. 145, CF/1988: “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas”.

²² No Brasil, o sistema tributário, no plano constitucional, só pode ser conhecido por essa denominação de sistema, na concepção moderna da palavra, a partir da Emenda Constitucional nº18/1965. Ricardo Alexandre alerta que não existe uma uniformidade entre os doutrinadores quanto à classificação dos tributos. Existem quatro principais correntes a respeito deste assunto: a primeira, dualista, bipartida ou bipartide, que afirma que apenas os impostos e as taxas, a segunda corrente, defende a ideia da tripartida, onde os tributos são divididos em impostos, taxas e contribuições de melhoria (espécie que vigora no Código Tributário Nacional). A terceira corrente defende a pentapartida, que além dos tributos já citados acrescenta também os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais e a quarta e última corrente, defende a quadripartida, que defende que os tributos são divididos em impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios, ou seja, nesse caso soma-se as contribuições, não distingue o que são contribuições de melhoria e contribuições especiais. Conforme ensina Ricardo Alexandre, no Brasil o sistema adotado pelo Código Tributário Nacional é o da tripartição das espécies tributárias, porém, a Constituição Federal não restringe em nenhum momento as três espécies e sim as agrupa conforme a sua competência, tratando-se assim uma norma atributiva de competência (ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 7. ed. São Paulo, SP: Método, 2013, p.16).

²³ Art. 5º CTN “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”.

²⁴ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. **Sistema Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 64.

²⁵ MOREIRA, Eduardo Ribeiro. O Direito Tributário na Constituição. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, v. 82, jan. 2013, p. 37.

²⁶ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. **Sistema Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 1996, p.19.

O conceito de sistema tributário implica certa coordenação dos diferentes tributos entre si com o sistema econômico dominante e com os fins fiscais e extrafiscais da tributação, bem como com os princípios constitucionais. Para que possa existir um *sistema* é mister que as normas jurídicas que o integrem sejam conexas e consequentes no regramento do poder impositivo do Estado. Assim, se não existir essa harmonia e se cada tributo não for parte de um todo com uma finalidade determinada, não se poderá falar em sistema tributário porque essa harmonia e se cada tributo não for parte de um todo com uma finalidade determinada, não se poderá falar em sistema tributário porque esse não resulta do simples fato do Estado cobrar tributos. Disso decorre que quando as normas tributárias são impostas sem recursos e sem investigação de causas, visando apenas à obtenção de recursos pelo Estado, estaremos diante de um mero *regime tributário* mas não de um sistema tributário.²⁷

O Sistema Tributário Nacional só existe devido a integração e, principalmente, o respeito das normas jurídicas entre si. O Sistema só pode existir quando as normas interajam entre si de tal forma que uma complemente a outra e não que uma contradiga a outra. As normas jurídicas devem se conectar harmonicamente com o sistema financeiro dominante e com o sistema fiscal e extrafiscal, sempre observando o que está regido nos princípios constitucionais.

Outrossim, quando a questão em tela é o Sistema Tributário, a Constituição não restringe-se apenas a rigidez aplicada de modo a estabelecer os princípios básicos e mecanismos de obtenção de receitas. Ela também se destaca pela exaustividade ao determinar os aspectos concernentes ao trato dessa matéria, cabendo ao legislador infraconstitucional uma mera função de caráter regulamentar, visto a mínima margem de discricionariedade.²⁸

Salienta-se que o direito tributário na Constituição Federal não limita-se apenas ao Capítulo I, do Título VI, pois este é o título que cuida da matéria tributária, porém não a esgota. O direito tributário está disposto em várias normas espalhadas pela Constituição Federal, que à primeira vista parecem não dizer respeito ao direito tributário, porém, analisando melhor, apresentam elementos indispensáveis para o direito tributário, desde os artigos que tratam dos direitos e garantias fundamentais até os artigos que tratam da ordem econômica e social. Dessa forma, verifica-se a importância do princípio da unidade da Constituição, de modo a reunir

²⁷ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro, RJ: Renovar, 2000, p. 225.

²⁸ CONTIPELLI, Ernani. Autonomia Financeira e Segurança Jurídica: Considerações críticas ao sistema financeiro-tributário brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 106, 2012, p. 111-128.

harmonicamente todas as normas resolvendo os conflitos de interesse pelas regras de ponderação de interesses fundamentais.²⁹

Os sistemas tributários podem ser classificados sobre vários critérios, dos quais destacam-se quanto à origem, quanto à capacidade contributiva e quanto à liberdade do legislador. No que tange a sua origem, os sistemas subdividem-se em racionais e históricos, sendo os racionais aqueles elaborados para estabelecer uma harmonia entre os objetivos pretendidos e os meios empregados, através de um estudo pré-elaborado, de uma política financeira determinada, enquanto os históricos não apresentam uma harmonia entre os tributos e sim, a instituição de tributos devido à necessidade do Estado em auferir receitas. No que diz respeito à capacidade contributiva, os sistemas subdividem-se em objetivos, no qual o Estado exerce seu poder impositivo sem levar em conta a pessoa do contribuinte, ou seja, sua capacidade contributiva e, subjetivos, no qual o Estado exerce o poder impositivo levando em conta a capacidade contributiva do contribuinte. No que diz respeito à liberdade do legislador, os sistemas subdividem-se em rígidos, os quais possuem seus princípios básicos fixados na Constituição e, flexíveis, nos quais o legislador ordinário possui ampla liberdade para dispor sobre suas normas.³⁰

Isso posto, o Sistema Tributário Nacional pode ser classificado como um sistema rígido e fechado: rígido tendo em vista que as competências impositivas estão descritas na Constituição; fechado, em face de sua sistematização exigir que as alterações sejam promovidas pelo Poder Legislativo e racional, já que sua construção se deu através de uma Assembleia Nacional Constituinte e não de um processo histórico.³¹

Assim, o Código Tributário Nacional define tributo no seu artigo 3º como “uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Nesse sentido, explica Luciano Amaro:

²⁹ MOREIRA, Eduardo Ribeiro. O Direito Tributário na Constituição. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, v. 82, jan. 2013, p. 37.

³⁰ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro, RJ: Renovar, 2000, p.226.

³¹ NUNES, Allan Titonelli. **O Advogado Público Federal e a Construção de um Sistema Tributário mais Justo**. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/o-advogado-publico-federal-e-a-construcao-de-um-sistema-tributario-mais-justo>>. Acesso em: 01 mai. 2015.

Esse conceito quis explicitar: a) o caráter *pecuniário* da prestação tributária (como prestação em moeda); b) a *compulsoriedade* dessa prestação, ideia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a *vontade* das partes que vão ocupar os polos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias; c) a natureza *não sancionatória* de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de disposições legais, que tem a natureza de sanção de ilícitos, e não de tributos; d) a *origem legal do tributo* (como prestação “instituída em lei”), repetindo o Código a ideia parte de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão figurar como credor e devedor da obrigação tributária; e) a natureza *vinculada* (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo.³²

O artigo 3º do Código Tributário Nacional explicita de forma clara o que é considerado tributo. Conforme se depreende da transcrição acima, Luciano Amaro dividiu esse conceito em partes, fazendo com que seu entendimento seja mais claro e objetivo. É importante frisar as características chave do tributo que vêm a ser o caráter pecuniário, a compulsoriedade, a natureza não sancionatória, a origem legal e a natureza vinculada.

Essa definição gera uma discussão muito grande entre os doutrinadores, visto que muitos discordam da possibilidade de uma norma jurídica conceituar algo. Na visão deles, o trabalho de conceituação deve ser feito pela doutrina, enquanto a norma jurídica serve única e exclusivamente para legislar. Posto isso, pode-se ver que os doutrinadores possuem as mais variadas definições para o tributo, conforme segue.

Para Alfredo Augusto Becker, “tributo é objeto da prestação que satisfaz o dever do sujeito passivo da relação jurídica tributária de efetuar uma predeterminada prestação, atribuindo ao sujeito ativo o direito de obter a prestação”³³. Já Zelmo Denari define-o “como prestações pecuniárias impostas, legalmente, pelo Estado, para obtenção de recursos financeiros”.³⁴

Por sua vez, Luciano Amaro, conceitua-o como “prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.³⁵ Geraldo Ataliba defende que “juridicamente define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária *ex lege*, que se não constitui em

³² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2014, p.40-41.

³³ BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989, p.261.

³⁴ DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1993, p.43.

³⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2014, p.47.

sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é, em princípio, uma pessoa pública, e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei”.³⁶

Como pode ser verificado, tanto o legislador como os próprios doutrinadores não chegam a um consenso sobre o conceito de tributo. Os doutrinadores defendem a ideia exposta no artigo 3º que o tributo não é uma sanção de ato ilícito e sim uma obrigação imposta pelo Estado. Da mesma forma, ambos concordam que o tributo é devido única e exclusivamente ao Estado, não podendo ser cobrado por nenhuma empresa privada.

Ao ser introduzido em nosso ordenamento jurídico, o Código Tributário Nacional foi um monumento da mais alta importância. A sua estrutura básica é uma condensação de teses doutrinárias de diversos autores europeus, cujos sistemas tributários são diferentes do nosso e que foram introduzidos em nosso ordenamento devido os nossos juristas se utilizarem dessas teses para defender suas ideias. Como defende Sacha Calmon “o Código Tributário Nacional é um documento compromissório, acomodando tendências contrapostas”.³⁷

O Sistema Tributário Nacional como é conhecido, tem a sua referência na Constituição Federal de 1946, sendo que teve a sua vigência aprovada através da Emenda nº 18 à Constituição Federal de 1946. Através da Lei nº 5.172 de 1966 estava implantada a reforma tributária, a qual dispunha sobre normas gerais de Direito Tributário³⁸. Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o Sistema Tributário Nacional foi recepcionado através do artigo 34 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, segundo o qual “o sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.”

Assim, o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 1966, foi recepcionado³⁹ na Constituição Federal de 1988, encontra-se disposto no Título VI da Carta Magna

³⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p.31.

³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 441.

³⁸ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro, RJ: Renovar, 2000, p.237.

³⁹ Segundo explica Gilmar Ferreira Mendes é fato que o poder constituinte originário dá início a ordem jurídica, porém não se pode desconsiderar as normas anteriores a promulgação da Constituição. Com isso, entende-se que as normas anteriores à Constituição e que são compatíveis com ela, continuam em vigor. Entende-se por esse fenômeno a recepção, a qual é uma revalidação das

e está estruturado em dois capítulos. O primeiro capítulo aborda o Sistema Tributário Nacional em si e o segundo refere-se às finanças públicas. Importa ressaltar o Capítulo Primeiro, o qual abrange a sistemática do Sistema Tributário Nacional. O referido capítulo está dividido em seis seções.

Na Seção I – Dos Princípios Gerais – estão elencados os princípios basilares do Sistema Tributário Nacional, sua forma e a competência para instituição e arrecadação de tributos. Na Seção II – Das Limitações do Poder de Tributar – impõem-se os limites que devem ser respeitados pela União, Estado e Municípios no momento de tributar. Já a Seção III – Dos Impostos da União – engloba todos os impostos que podem ser instituídos pela União, sendo que nesse caso a Constituição é taxativa, não podendo a União instituir impostos que não estão descritos na referida seção. Ainda, a Seção IV – Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal – e a Seção V – Dos Impostos dos Municípios – apresentam, respectivamente, os impostos que podem ser instituídos pelos Estados e Distrito Federal (sendo que nesse caso a Constituição é taxativa, não podendo os Estados e o Distrito Federal instituir impostos que não estão descritos na referida seção) e os impostos que podem ser instituídos pelos Municípios (e da mesma forma que aplica-se a União e aos Estados, a Constituição é taxativa ao definir quais impostos podem ser instituídos pelos Municípios). Por fim, na Seção VI – Da Repartição das Receitas Tributárias – está a forma de repartição entre as receitas arrecadadas através dos tributos. A seção define quais percentuais serão destinados a União, Estados e Distrito Federal e Municípios.

Como se depreende das seções acima explicadas, em razão do sistema federativo, as competências tributárias são distribuídas constitucionalmente dentre os entes da federação. Cabe salientar que no Brasil as pessoas políticas não possuem poder tributário e sim competência tributária, que é a faculdade de editar leis que criem tributos. Ademais, ressalta-se que apenas as pessoas políticas

normas que não se opõem materialmente, a nova Carta Magna. Importante ressaltar que não importa que a forma de que o diploma se revista não esteja prevista na nova Constituição e sim que o conteúdo da lei antiga não destoe com a da nova Carta Magna. (MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.123-124).

(União, Estados, Distrito Federal e Municípios) possuem competência tributária, devido a esses entes possuírem Legislativo com representação própria.⁴⁰

Assim como a competência tributária institui o poder de tributar aos entes da Federação, ela também discrimina a distribuição de receitas entre os três níveis de governos, impossibilitando dessa forma qualquer tipo de acumulação ou concorrência entre eles. Importante salientar que a participação ou distribuição não influencia na competência do ente ao qual o imposto é atribuído. A pessoa de Direito Público tem total liberdade para fixar as alíquotas, bem como isentar ou não tributar. Caso venha a isentar ou não tributar, essa atitude não irá gerar qualquer direito para os demais entes públicos que se beneficiam pela participação ou distribuição.⁴¹

Isso implica na existência de normas tributárias originadas a partir da autonomia dos entes federativos e isso gera um outro problema que é a complexidade do sistema, visto as inúmeras normas dentro da mesma hierarquia respeitando sempre a Constituição Federal:

A rigor, os conflitos de interesses entre as diversas entidades titulares de competência tributária impedem qualquer forma de simplificação do sistema. Esses conflitos, aliás, talvez sejam bem mais intensos do que os conflitos eventualmente surgidos na relação tributária, vale dizer, na relação fisco-contribuinte. Por isto nos parece que a efetiva simplificação do sistema tributário exige que se adote uma fórmula capaz de eliminar tais conflitos ou, pelo menos, capaz de afastá-los da relação fisco-contribuinte. E de fazer com que os Estados deixem de ser eternos dependentes da União, e os Municípios deixem de ser eternos dependentes da União e dos Estados, em matéria de recursos financeiros.⁴²

A relação de dependência existente entre Municípios e Estado e Estado e União, faz com que os entes se tornem eternamente dependentes entre si, fazendo com que exista uma relação de liberdade assistida. Os tributos que são arrecadados pelos Municípios, Estados e Distrito Federal vão para os cofres da União, de onde são distribuídos para os membros do Poder Público, fazendo que exista uma estrada de duas vias.

Esta relação de dependência existente entre os entes da federação por vezes é concorrente no que tange a legislar sobre determinados assuntos. Tais assuntos

⁴⁰ CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 573-574.

⁴¹ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.75-78.

⁴² MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Vader. **Tratado de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.85.

vêm abordados no artigo 24 da Constituição Federal⁴³, dentre os quais consta no inciso I o Direito Tributário. Quanto a essa competência legislativa concorrente entende-se como um condomínio legislativo, do qual resultarão as normas gerais que são editadas pela União e as normas específicas que são editadas por cada Estado, Distrito Federal e Município conforme as características específicas de cada local.⁴⁴ Essa forma de competência legislativa concorrente é também conhecida como modelo vertical, visto que a mesma matéria é partilhada por todos os entes federativos, porém sempre existindo a relação de subordinação no que tange a atuação deles, além disso, essa forma de legislação concorrente, traz uma maior aproximação entre os entes federativos. Importante salientar que em caso de inércia legislativa da União os Estados poderão suplementar as normas gerais regulamentando sobre determinado assunto.⁴⁵

Assim, diante da competência concorrente dos entes da federação, as espécies normativas previstas na Constituição Federal estão dispostas no artigo 59⁴⁶, segundo o qual a referida espécie normativa deverá obedecer ao seu processo legislativo. Cabe ressaltar que cada espécie normativa atuará dentro do seu universo de competência, não podendo ultrapassá-lo sob pena de invasão de

⁴³ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; II - orçamento; III - juntas comerciais; IV - custas dos serviços forenses; V - produção e consumo; VI - florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição; VII - proteção ao patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico; VIII - responsabilidade por dano ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico; IX - educação, cultura, ensino e desporto; X - criação, funcionamento e processo do juizado de pequenas causas; XI - procedimentos em matéria processual; XII - previdência social, proteção e defesa da saúde; XIII - assistência jurídica e Defensoria pública; XIV - proteção e integração social das pessoas portadoras de deficiência; XV - proteção à infância e à juventude; XVI - organização, garantias, direitos e deveres das polícias civis. § 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais. § 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados. § 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades. § 4º - A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

⁴⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 884.

⁴⁵ LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquemático**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 512-513.

⁴⁶ Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: I - emendas à Constituição; II - leis complementares; III - leis ordinárias; IV - leis delegadas; V - medidas provisórias; VI - decretos legislativos; VII - resoluções. Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

competência, criando assim um vício formal caracterizador da inconstitucionalidade.⁴⁷

A Constituição Federal em seu artigo 59, inciso II prevê que o processo legislativo será responsável pela criação de leis complementares, responsáveis por complementar a própria Carta Magna, atribuindo-lhe assim eficácia plena. Cabe salientar que as leis complementares não possuem a rigidez das normas constitucionais e nem a flexibilidade das leis ordinárias. Quando voltada para matéria tributária, a lei complementar, obedecido o disposto na Constituição Federal, serve para aumentar o grau de detalhamento dos modelos estabelecidos na Carta Magna. Luciano Amaro exemplifica ao dizer que “a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar, etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos”.⁴⁸

No âmbito do Direito Tributário, o papel das leis complementares vem definido, por exemplo, no artigo 146⁴⁹ que dispõe sobre os conflitos de competência em matéria tributária, regulamenta as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelece as normas gerais em matéria de legislação tributária. Primeiramente ao dispor sobre os conflitos de competência, o legislador regulamenta a matéria cujo conteúdo vai de encontro com os denominados impostos indiretos (IPI, ICMS, ISS), visto que estipular os limites destinados a cada um dos tributos é algo fundamental para proteger a segurança jurídica dos envolvidos, principalmente no que tange a relação Fisco-contribuinte. No que remete às limitações constitucionais ao poder de tributar, cabe ressaltar que, basicamente, essa função já é exercida pelo Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172/66), o qual foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Por fim, no que concerne ao estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, o legislador projeta os parâmetros que devem ser

⁴⁷ LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 655.

⁴⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 19. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2013, p.193.

⁴⁹ Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

obedecidos no momento da criação das normas tributárias. Sendo assim, deverá ser respeitada a Carta Magna, de forma a validar as normas inferiores com o que está definido pela Constituição Federal, gerando uma perfeita integração entre os sistemas.⁵⁰ Nesse sentido, Aliomar Baleeiro preceitua “a lei complementar não cria limitações que já não existam na Constituição, não restringe, nem dilata o campo por ela delimitado. Completa e esclarece as disposições relativas à limitação, facilitando sua execução de acordo com os fins que inspiraram o legislador constituinte”.⁵¹

Além das leis complementares, as leis ordinárias também cumprem papel no direito tributário, visto que são elas o instrumento da imposição tributária. São as leis ordinárias que descrevem o fato para estabelecimento de um tributo, descrevendo os critérios necessários e suficientes para o seu reconhecimento. Os critérios necessários para lei ordinária são os de hipótese (material, espacial e temporal), subjetivos (sujeitos ativos e passivos) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Ademais, de nada adiantaria ao legislador criar a norma de incidência se não dispusesse sobre os meios para acompanhar o seu aparecimento no mundo dos fatos, com isso, tem-se o outro dever da lei ordinária, qual é de instrumentalizar as obrigações acessórias, propiciando a operabilidade prática e funcional do tributo.⁵²

As medidas provisórias não são um tema pacífico dentro da doutrina brasileira, quando versam sobre a instituição e majoração de tributos. Alguns doutrinadores defendem que as medidas provisórias não podem ser instrumentos para a criação ou majoração de tributos, exceto em casos especiais⁵³, quais são o imposto extraordinário em caso de guerra e o empréstimo compulsório para atender as despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, em razão de nesses casos estarem presentes os pressupostos de urgência e relevância, desde que o Congresso Nacional esteja em recesso. Fora essas possibilidades, a medida provisória não possui força para criação e majoração de tributos visto que a Constituição exige para tais atos lei formal em virtude do

⁵⁰ AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 99-102.

⁵¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 106-107.

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 94-95.

⁵³ Art. 154. A União poderá instituir: II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

princípio da legalidade tributária.⁵⁴ Outros doutrinadores defendem que as medidas provisórias podem sim instituir e majorar tributos, observadas as limitações e requisitos que são impostos pelo artigo 62⁵⁵ da Carta Magna. Tais doutrinadores defendem que as medidas provisórias podem instituir ou majorar tributos, além dos citados no artigo 154, inciso II da Constituição Federal, aqueles que vem elencados no artigo 153⁵⁶, incisos I, II, IV e V, uma vez que não necessitam atender o princípio da anterioridade e nos quais estão presentes os pressupostos de relevância e urgência.⁵⁷

Por fim, porém não menos importante, não se pode descuidar dos instrumentos secundários, que são todos os atos normativos que estão subordinados à lei. Em si, os atos normativos não obrigam os particulares, são voltados mais aos funcionários públicos que não devem respeitá-los propriamente pelo seu conteúdo, mas sim por obra da lei que determina que sejam observados os ditames superiores da administração. Como instrumentos secundários pode-se citar o decreto regulamentar que é o ato de competência privativa dos chefes dos poderes executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que não é dotado de autonomia e serve para possibilitar a fiel execução das leis. Como está limitado ao âmbito de lei determinada, o decreto regulamentar não pode ampliar ou reduzir e nem mesmo modificar o conteúdo dos comandos que regulamenta. Sua condição de instrumento secundário vem daí, pois ele não pode inovar a ordem

⁵⁴ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro, RJ: Renovar, 2000, p. 174.

⁵⁵ Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001) § 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001) I – relativa a: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001) a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001) b) direito penal, processual penal e processual civil; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001) c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001) d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001) II – que vise a detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001) III – reservada a lei complementar; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001) IV – já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

⁵⁶ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

⁵⁷ CÔRREA, Walter Barbosa; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 82-83.

jurídica, ele apenas é um instrumento do chefe do Poder Executivo para que se faça cumprir as normas. Outro instrumento secundário são as instruções ministeriais⁵⁸, que estão na esfera dos Ministros de Estados com o fim de promover a execução das leis, decretos e regulamentos que estão ligados as suas pastas. As circulares também fazem parte dos instrumentos secundários, pois encerram as normas jurídicas de caráter infra legal e visam a orientação do serviço administrativo, sendo que seu campo de atuação é restrito a setores específicos e tem como principal objetivo orientar determinados agentes cometidos de atribuições especiais. Já as portarias atingem todos na escala hierárquica, desde os ministérios até as mais simples repartições de serviços públicos. Tem como objetivo veicular comandos administrativos gerais e especiais, bem como, abrir sindicâncias, procedimentos administrativos e designar funcionários para o exercício de funções menores. Nessa seara, também estão enquadrados os pareceres normativos, que localizam-se na esfera federal e servem para manifestar entendimentos de agentes especializados, sobre matéria tributária que foi posta a sua apreciação.⁵⁹

Em grande parte dos países democráticos o tributo só pode ser instituído por lei, ou seja, quando observado o devido processo legal. No Brasil, a instituição do tributo através da observação do princípio da legalidade é uma determinação constitucional. Para que ocorra qualquer alteração de um tributo, seja na alíquota ou base de cálculo, ou ainda para tornar a hipótese de incidência de um tributo mais abrangente, só será possível através da lei. Somente o povo tem o poder e a legitimidade para controlar a carga tributária que deve onerar a vida de cada indivíduo, porém, é óbvio que não há a necessidade de aprovação de cada cidadão para que a carga tributária sofra elevação, e sim, que os representantes do povo, os parlamentares, realizem a aprovação.⁶⁰

Como salientado, a Constituição Federal é a Lei Maior, sendo que todas as outras devem se submeter a ela e não deve haver contradição, sob pena de inconstitucionalidade. Para que não ocorra que as normas inferiores contrariem a

⁵⁸ Art. 87. Os Ministros de Estado serão escolhidos dentre brasileiros maiores de vinte e um anos e no exercício dos direitos políticos. II - Expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos.

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 107-110.

⁶⁰ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. **Sistema Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 1996, p.32-35.

Constituição e de forma que fique claro o esquema de pirâmide existente no Direito brasileiro, foi criado o controle de constitucionalidade⁶¹. O controle de constitucionalidade é um mecanismo usado para controlar os atos normativos, verificando a sua adequação aos preceitos previstos na Carta Magna. Cabe lembrar que existem dois requisitos fundamentais para o controle, a existência de uma Constituição rígida e a atribuição de competência a um órgão para resolver os problemas de constitucionalidade. Destarte, a ideia do controle emana da rigidez da Constituição, pressupondo assim, uma ideia de escalonamento normativo, sendo a Constituição o grau máximo na aludida relação hierárquica tornando-se norma de validade para os demais atos normativos.⁶²

Sobre a questão do escalonamento normativo, Pedro Lenza se posiciona afirmando que é “importante notar a inexistência de hierarquia entre as espécies normativas, com exceção das emendas constitucionais, que têm a capacidade de produzir normas de caráter constitucional”.⁶³ Em seu entendimento, exceto as emendas à Constituição, as leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções estão no mesmo nível. Michel Temer corrobora tal entendimento ao defender a ideia que existe sim um escalonamento de normas e que de fato surge uma relação hierárquica, ao demonstrar o exemplo que a lei se submete a Constituição, o regulamento se submete à lei e assim por diante.⁶⁴

Diante do contexto da complexidade do sistema, há objeção da sociedade moderna ao pagamento dos tributos, apesar da suposta contraprestação apresentada pelo Estado em benefício a coletividade. Sendo assim, a segurança protecional que a Constituição assegura ao indivíduo em organizar seu patrimônio, não pode ser mais garantida de forma absoluta, principalmente quando esta

⁶¹ Conforme conceitua Pedro Lenza, a partir da adoção de um critério subjetivo ou orgânico para classificação do controle judicial de constitucionalidade, ele poderá ser classificado em difuso ou concentrado. No sistema de controle difuso, também chamado de controle pela via de exceção ou defesa ou controle aberto, qualquer juiz ou tribunal, desde que observadas as regras de competência, poderá realizar o controle de constitucionalidade. Já no sistema de controle concentrado, observada a competência originária do referido órgão, o poder de controle se concentra em um ou mais de um órgão. (LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.306; 328).

⁶² LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.275

⁶³ LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.655.

⁶⁴ TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p.144.

liberdade vai de encontro com os direitos fundamentais. Quanto a isso, cabem algumas indagações: como fazer valer a verdadeira *ratio legis* sem ferir a segurança jurídica? Como fazer com que a justiça de um complexo sistema tributário seja respeitado? Essas são algumas das indagações que Marcus Abraham tenta responder:

Combinar segurança jurídica e legalidade com a interpretação pluralística e aplicação das normas antielisivas, expressas por conceitos abertos e cláusulas gerais; fazer valer os princípios da função social, boa-fé, da eticidade e da socialidade, sem desprezar a liberdade e a autonomia privada; zelar pelo interesse público sem constranger os interesses privados; exigir o cumprimento dos deveres fundamentais garantindo os direitos individuais; cuidar para que não haja simulação, fraude à lei, ausência de motivos, abuso de direito ou de formas, sem limitar a independência negocial do indivíduo; enfim, ponderar o emprego dos valores sociais como a capacidade contributiva, a solidariedade e a função social da propriedade e contratos, com o devido respeito aos direitos e garantias do contribuinte perante o Fisco.⁶⁵

O grande desafio encontrado pelo Estado é a arrecadação de receitas através dos tributos diante da insatisfação da sociedade devido à elevada carga tributária. Visto que o tributo é algo taxativo, o Estado necessita obrigatoriamente respeitar os princípios tributários aos quais está sujeito.

2.2 DEFINIÇÃO E PRINCÍPIOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

É concebível que os entes públicos necessitam angariar fundos com o propósito de possibilitar a consecução de suas finalidades e assim atender aos interesses da sociedade, assim como é de plena consciência que os particulares só restam obrigados a realizar o respectivo desembolso se houver a plena tipicidade, segurança e certeza na obrigação tributária. A elevada carga tributária vem atravancando tanto as pessoas naturais como as jurídicas, visto que está afetando diretamente seus patrimônios, impedindo dessa forma o crescimento e desenvolvimento econômico. Devido a, geralmente, não ocorrer uma distribuição equitativa da carga tributária quando consoante com a capacidade contributiva dos particulares, os indivíduos que sofrem maior exigência procuram instrumentos para

⁶⁵ ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 299.

minimizá-las. Um desses instrumentos é o planejamento tributário, o qual vem a ser um procedimento com o objetivo em subtrair a incidência tributária.⁶⁶

Conforme explicitado anteriormente, um dos grandes problemas do Sistema Tributário Nacional e que vem a ser um dos grandes entraves para o crescimento das empresas brasileiras é a complexidade de seu sistema. O contribuinte, seguindo dentro das normas taxadas pelo Código Tributário Nacional, possui um grande custo financeiro e estrutural, visto que a quantidade de tributos, contribuições e taxas existentes gira em torno de 75 (setenta e cinco). Além disso, podemos adicionar a essa conta as inúmeras normas e obrigações acessórias, fazendo com que o custo para apuração dos tributos se eleve mais ainda. Por fim, cabe a análise das mais variadas formas de tributação, como a cumulatividade dos tributos, a multi-incidência sobre a mesma base de cálculo várias vezes na cadeia produtiva, dentre outras.⁶⁷

Em geral, as organizações verificam quais as possibilidades para se buscar a redução dos tributos e conseqüentemente a economia tributária. Algumas dessas maneiras vão desde a escolha da forma de tributação até a estruturação societária, bem como a reorganização e a relação comercial que existe entre as empresas do mesmo grupo econômico. Dentro desse contexto insere-se o planejamento tributário. Conforme citado por Everson Luiz Breda Carlin “[...] podemos interpretar o planejamento tributário como sendo a busca pela economia de tributos dentro do contexto da elisão legal, com procedimentos lícitos adotados pelo indivíduo”.⁶⁸

A expressão “planejamento tributário” vem sendo utilizada para exemplificar a organização dos negócios de uma empresa com a finalidade de alcançar a redução do ônus tributário, ou seja, o foco principal dos negócios alicerçados no planejamento tributário é a redução o tanto quanto possível do ônus tributário.⁶⁹ Conforme descrito por Hugo de Brito Machado e Schubert de Farias Machado, o planejamento tributário pode ser definido da seguinte forma:

⁶⁶ MELO, José Eduardo Soares de; ANAN JUNIOR, Pedro. **Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 181.

⁶⁷ CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, planejamento e gestão tributária**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2012, p.40.

⁶⁸ CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, planejamento e gestão tributária**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2012, p.25-26.

⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2014, p. 78.

Planejamento tributário é a atividade de examinar as formas pelas quais uma atividade econômica pode ser desenvolvida, e escolher a que se mostre mais vantajosa do ponto de vista tributário. A expressão planejamento tributário pode designar essa atividade e pode também designar o resultado da mesma. O planejamento tributário pode ser lícito ou ilícito, conforme seja considerada normal ou abusiva a forma jurídica escolhida para a atividade. O tema é excessivamente complexo, pois envolve a liberdade do cidadão de escolher para as suas atividades as formas jurídicas previstas no ordenamento e a questão de saber até onde essa liberdade pode ser admitida sem ingresso no campo da ilicitude. No combate à prática do planejamento tributário as autoridades fazendárias defendem a descon sideração de atos ou negócios jurídicos que sejam praticados com o propósito de evitar ou reduzir o ônus tributário.⁷⁰

Conforme apresentado por Hugo Brito e Schubert Farias, a expressão planejamento tributário não fica restrita apenas ao *modo operandis* e ao procedimento em si de redução do ônus tributário. A expressão pode ser utilizada também como o resultado da atividade desenvolvida para que a economia tributária fosse alcançada. Ademais, salienta-se a liberdade do cidadão em poder exercer a liberdade de escolha dentre as formas jurídicas previstas dentro do ordenamento jurídico para a redução do ônus tributário, de tal forma que essas escolhas não venham a se tornar ilícitas.

Segundo aponta Marco Aurélio Greco o tema do planejamento tributário além de ser de extrema importância também é de alta complexidade e pode ser visto em quatro campos distintos. Complexidade dos negócios, pois vive-se em um mundo globalizado e cada vez mais interdependente nas relações comerciais, não basta a leitura de um simples contrato para poder-se extrair um juízo conclusivo, é necessário o entendimento de toda a cadeia econômica envolvida na relação comercial. Complexidade jurídica, visto que o planejamento é um jogo de estratégia e conta com a presença de mais de trinta conceitos jurídicos⁷¹, os quais não possuem entendimento pacífico e a mínima divergência de concepção em um deles

⁷⁰ MACHADO, Hugo de Brito, MACHADO, Schubert de Farias. **Dicionário de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2011, p.176.

⁷¹ Conforme cita Marco Aurélio Greco “estão relacionados com o tema do planejamento os conceitos de: liberdade de contratar, legalidade, tipicidade, função social da propriedade, lacunas, abuso de direito, fraude à lei, abuso de formas, simulação, silêncio eloquente, interpretação (papel e efeitos), interpretação econômica, solidariedade social, segurança jurídica, certeza do Direito, evasão, atos nulos, atos lícitos, patologias dos negócios jurídicos, norma geral exclusiva e norma geral inclusiva, eticidade da conduta, capacidade contributiva, eficácia positivas das normas programáticas, analogia, motivo dos negócios, qualificação jurídica de fato certo, motivação expressa, ato anormal de gestão, igualdade, opções fiscais, negócio indireto, dissimulação e penalidades, sanções, ônus meios de prova, eficácia *versus* descon sideração do negócio, objetivos e finalidades, sistema jurídico (fechado ou aberto) e propósito negocial”. GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 19.

acarreta profunda alteração no significado de outro. Complexidade econômico-contábil, pois não trata-se apenas de ajustes contábeis e sim do entendimento de toda a engenharia conceitual econômica e contábil que embasa o planejamento. Por fim, a complexidade ideológico-normativa, uma vez que o tema planejamento envolve uma concepção de Estado e com isso repercute em extrair os dispositivos normativos para a sua aplicação e interpretação.⁷²

Conforme Luis Eduardo Schoueri, o planejamento tributário pode ser explicado da seguinte forma:

Foi com base em tais constatações clássicas do Direito Tributário que se explorou, por muito tempo, o tema do planejamento tributário: diante da certeza de que apenas as situações previstas pelo legislador estariam sujeitas à tributação, surgia como imediato o direito do contribuinte de organizar seus negócios, de modo a afastar a tributação, por meio de estruturas muitas vezes injustificáveis de um ponto de vista meramente empresarial, mas suficientes para assegurar o resultado equivalente àquele que teria o contribuinte alcançado, tivesse ele seguido um caminho usual; a economia de tributos se daria porque enquanto a opção comum e usual constituiria fato gerador do tributo, a estrutura alternativa criada pelo contribuinte não estaria dentro da hipótese de incidência tributária. Noutras palavras, conquanto em ambos os casos houvesse manifestações de capacidade contributiva equivalente, a estrutura contemplada pelo contribuinte estaria livre da tributação.⁷³

Segundo Ricardo Mariz de Oliveira “o planejamento tributário correto, consiste, portanto, em procurar os meios legais de evitar ou postergar a incidência, ou de reduzir o montante do tributo que possivelmente venha a ser devido mas ainda não é devido efetivamente”.⁷⁴

Ainda, conforme Rutnéa Navarro Guerreiro, o conceito de planejamento tributário:

⁷² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 18-19.

⁷³ SCHOUERI, Luis Eduardo; FREITAS, Rodrigo de. **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”** – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p.15.

⁷⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 451.

Assim, planejamento tributário é a atividade desenvolvida de forma estritamente preventiva, que busca, em última análise, a economia tributária, alcançada como decorrência da avaliação de várias opções legais, procurando evitar o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal. Infere-se do acima exposto que o caráter preventivo do planejamento tributário é essencial à sua definição, principalmente do ponto de vista legal. Portanto, o aspecto temporal é fundamental em se tratando de planejamento tributário.⁷⁵

Como pode ser observado, o entendimento quanto ao planejamento tributário é pacífico entre os doutrinadores. Todos defendem a ideia que o planejamento tributário é um instrumento que visa reduzir, planejar e até mesmo vislumbrar uma forma de não incidência do tributo. Outro fator de extrema importância que baliza a licitude do planejamento tributário refere-se a questão temporal, uma vez que, para ser lícito, os atos praticados visando a economia tributária devem ser realizados antes do pagamento do tributo.

De acordo com a doutrina, o planejamento tributário possui dois objetivos principais, a economia fiscal e/ou o diferimento das obrigações tributárias, ou seja, basicamente o planejamento tributário visa elidir ou diminuir a incidência do tributo e também a possibilidade de postergar o dever de pagar o tributo para um momento futuro. Para que o objetivo do planejamento tributário seja alcançado em sua totalidade, é de extrema importância saber que falar em planejamento tributário não é apenas procurar lacunas e falhas na legislação. Uma das formas mais seguras e que não exige muitas artimanhas para alcançar os objetivos, é procurar opções na própria legislação, pois muitas vezes essas opções passam despercebidas ao contribuinte. Porém, é necessário que, devido a ser um procedimento metodológico, todos os passos do planejamento tributário sejam devidamente seguidos.⁷⁶

Conforme apresenta Francisco Coutinho Chaves “o planejamento tributário elementar consiste em anualmente a empresa fazer uma avaliação de qual a melhor forma de tributar seu resultado”. Sem entrar em pormenores, mas o contribuinte é obrigado a recolher o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro, não importando qual a forma de tributação da empresa, seja ela real, presumido ou arbitrado. Na maioria dos casos, a opção pelo lucro real é a melhor a ser feita, visto que a empresa pagará os tributos somente se alcançar lucro, após a apuração do

⁷⁵ GUERREIRO, Rutnéa Navarro; ROCHA, Valdir de Oliveira. **Planejamento Fiscal: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1998, p.148.

⁷⁶ ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 276-279.

resultado contábil, porém, com a instituição da não cumulatividade das contribuições para o PIS e COFINS, essas contribuições devem ser avaliadas em conjunto com relação aos tributos sobre o lucro.⁷⁷

Quando visto pelo viés de administradores e contadores, o planejamento tributário, além de buscar os dois objetivos já apresentados com vista à redução eficaz da carga tributária, apresenta outro objetivo, o de melhorar o resultado das operações, uma vez que a incidência do tributo está diretamente ligado ao resultado da empresa, podendo assim minimizar as perdas e majorar os lucros.⁷⁸

Para dirimir as dúvidas sobre a necessidade ou não de realizar o planejamento tributário, bem como, de vislumbrar o resultado a ser alcançado. Marcelo Pohlmann sugere um modelo decisório a ser adotado no momento da decisão pela realização ou não do planejamento tributário, baseado em oito passos:

1. Percepção de uma situação problemática envolvendo aspectos tributários – é o evento que desencadeia o processo de planejamento tributário. Essa percepção pode ser do próprio tributarista, embora frequentemente origine-se de outros profissionais ou gestores dentro da organização.
2. Definição dos problemas e dos objetivos do planejamento tributário – a partir dessa fase, a participação do tributarista passa a ser fundamental. A correta identificação e delimitação do problema é o primeiro passo para sua solução. [...] Definido o problema, resta estabelecer o objetivo do planejamento tributário.
3. Análise do problema à luz das normas e princípios aplicáveis – definido o problema e estabelecidos os objetivos do planejamento tributário, passa-se ao processo de execução propriamente dito, com a identificação e a análise exaustiva da legislação aplicável.
4. Identificação de todas as alternativas possíveis de solução – a análise da legislação aplicável permitirá ao tributarista identificar e detalhar o maior número possível de alternativas de solução ao problema. Trata-se, efetivamente de um processo detalhado de enumeração de medidas de planejamento tributário.
5. Avaliação e ordenação dos méritos das soluções – Nessa etapa, o tributarista deverá avaliar, primeiramente, o resultado econômico de cada uma das alternativas possíveis. [...] Além dessa mensuração puramente econômica, devem ser avaliados os riscos associados a cada uma das alternativas, especialmente a possibilidade de futuros litígios com o Fisco e as respectivas probabilidades de vitória e derrota.
6. Escolha da melhor alternativa – a alternativa que alcançar o melhor escore decorrente da ponderação do resultado econômico e dos riscos associados deve ser recomendada pelo tributarista para os gestores responsáveis pela aprovação das medidas de planejamento tributário.
7. Formalização da decisão – implica na elaboração de um documento na forma de relatório, contendo uma decisão concisa e objetiva de todos os

⁷⁷ CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 14.

⁷⁸ CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, planejamento e gestão tributária**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2012, p.25-26.

aspectos descritos nas fases anteriores, bem como dos procedimentos necessários para a implementação do planejamento tributário proposto.

8. Implementação da decisão – consiste na adoção das medidas concretas, indicadas no relatório de planejamento tributário, por parte dos gestores a quem competir a execução do plano ou, mesmo, pelo próprio contador tributarista, quando isso for possível.⁷⁹

O modelo apresentado serve como base para tributaristas, gestores e administradores tomarem a decisão sobre a necessidade de implementação do planejamento tributário. Como pode ser verificado, é um modelo analítico que precede a implementação do planejamento. Com o estudo em mãos, os administradores terão fundamentos para dar sequência à implementação ou descarte da ideia.

A partir da tomada de decisão positiva para a implementação do processo de planejamento tributário, tem-se a fase prática. Nesse momento os envolvidos com o planejamento passam a definir como ele será executado. Com base nisso, Francisco Coutinho Chaves instrui que o planejamento tributário deve seguir alguns passos fundamentais, iniciando-se por uma revisão fiscal, onde o profissional deve seguir os seguintes passos:

1. Fazer um levantamento histórico da empresa, identificando a origem de todas as transações efetuadas, e escolher a ação menos onerosa para os fatos futuros;
2. Verificar a ocorrência de todos os fatos geradores dos tributos pagos e analisar se houve cobrança indevida ou recolhimento a maior;
3. Verificar se houve ação fiscal sobre fatos geradores decaídos, pois os créditos constituídos após cinco anos são indevidos;
4. Analisar, anualmente, qual a melhor forma de tributação do Imposto de Renda e da contribuição sobre o lucro, calculando de que forma (real ou presumida) a empresa pagará menos tributos;
5. Levantar o montante dos tributos pagos nos últimos cinco anos, para identificar se existem créditos fiscais não aproveitados pela empresa.⁸⁰

Na forma apresentada, é visto que os administradores e contadores possuem uma visão um pouco diferente daquela apresentada por juristas sobre o planejamento tributário. Essa visão mais analítica, detalha passo a passo o procedimento a ser realizado, envolvendo todas as áreas da empresa. A visão jurídica não abrange a parte analítica, trazendo o planejamento tributário dentro de um contexto geral, não entrando nas minúcias do procedimento dentro da empresa.

⁷⁹ POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contabilidade tributária**. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2010, p. 287-288.

⁸⁰ CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 6-7.

Corroborando com a ideia apresentada, Humberto Bonavides Borges ainda salienta que é imprescindível para o processo que não bastam ideias criativas para que o processo de integração do planejamento tributário na planificação global da empresa ocorra no ritmo adequado, é preciso observar algumas regras básicas, já supracitadas, para que o processo de elaboração de planos voltados à legítima economia de impostos funcione adequadamente. O referido autor ainda salienta que é de extrema importância para as pessoas envolvidas no planejamento tributário façam uma análise sistemática dos pontos a serem verificados, a fim de alcançar a excelência no planejamento.⁸¹

Outro tema recorrente ao tratar do planejamento tributário é referente as temáticas de escolha e do gerenciamento de resultados, afinal eles têm o potencial de afetar diretamente o contribuinte no tocante às decisões de contabilização dos eventos e transações. Sob esse prisma é de se convir que os contribuintes venham a escolher o procedimento contábil que minimize o valor presente do tributo, salvo se possui outro interesse atrelado à necessidade de majorar o lucro.⁸²

Cabe ressaltar que o planejamento tributário não é uma atividade ligada apenas a um setor da empresa. Devido a sua forma complexa e a sua órbita de alcance é um instrumento multidisciplinar que envolve as áreas contábil, administrativa e jurídica. O envolvimento de todas as áreas faz-se necessário para que se tenha uma real perspectiva e alcance dos atos e negócios firmados e praticados.⁸³

Ao realizar o planejamento tributário o contribuinte deve se cercar de todas as informações necessárias com o objetivo de não estar cometendo um ilícito. Um planejamento tributário eficaz e eficiente necessita conhecimento profundo e atualizado não somente da legislação tributária, mas também da legislação contábil e societária, afim de evitar fraudes no momento de sua realização. Cabe ressaltar isso, pois o Fisco se municiou de vários instrumentos para o combate à sonegação, como exemplo pode-se citar a DIMOF, que toda instituição financeira deve repassar com os dados das movimentações financeiras das pessoas físicas e jurídicas,

⁸¹ BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 3.

⁸² POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contabilidade tributária**. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2010, p. 289.

⁸³ TOVAR, Leonardo Zehuri. Levando o planejamento tributário a sério – Não existe planejamento de prateleira: a impensável equiparação entre texto e norma. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 119, 2014, p. 259.

SPED, que traz todas as informações referente a Nota Fiscal Eletrônica, escrituração digital e contabilidade eletrônica, dentre outros documentos.⁸⁴

Para que não venha arcar com as sanções impostas pela lei, é de suma importância que o contribuinte siga com o que preconiza o Código Tributário Nacional referente a economia tributária. Cabe ressaltar ainda, que para que seja considerado licito, os procedimentos referentes a economia tributária devem ser realizados anteriormente ao fenômeno que gera obrigação tributária, sob pena de ser considerado um procedimento fraudulento. Ademais, além de especial atenção quanto a anterioridade do fato, é fundamental a observância quanto ao fato gerador da obrigação tributária, para que não seja considerado uma simulação ou dissimulação.⁸⁵

O planejamento tributário para que seja exitoso e cumpra a sua finalidade final que é a da economia tributária, deve se pautar em alguns cuidados estratégicos no momento de sua execução, principalmente na seara empresarial, para que assim venha a diminuir os riscos fiscais. Nesse caso, principalmente, é de máxima importância uma gestão integrada, com foco nos fins operacionais, atentando para a responsabilidade de terceiros pelos atos praticados.⁸⁶

Porém, ao se deparar com o instituto do planejamento tributário, surge a indagação se é licito não pagar tributos? Para isso, é necessário o conhecimento do sistema jurídico brasileiro e o que ele preconiza. Primeiramente deve-se esclarecer que ninguém está obrigado a realizar atos ou negócios jurídicos que acarretem incidências de tributos: quem os pratica, os faz por livre e espontânea vontade. Outro fator importante a ser ressaltado é que o sistema jurídico brasileiro possibilita à pessoa planejar seus negócios e atos, de tal forma a não pagar ou então de incidir a menor carga tributária possível. Cabe ressaltar que isso só é possível devido às falhas e lacunas na legislação vigente, as quais o Fisco tem o direito e o dever de sanar.⁸⁷

⁸⁴ YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário**. 7. ed. Curitiba: Juruá, 2011, p.103-104.

⁸⁵ ROLIM, João Dácio; ROCHA, Valdir de Oliveira. **Planejamento fiscal: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1998, p. 52-53.

⁸⁶ CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, planejamento e gestão tributária**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2012, p. 27.

⁸⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 439-440.

3 A (I)LICITUDE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E ANÁLISE DOS CRITÉRIOS PARA SUA IMPLEMENTAÇÃO VÁLIDA

O intrínseco desejo de todo homem e de toda empresa em ganhar sempre mais, de aumentar os seus lucros, leva-nos a buscar as mais variadas formas para conseguir esse resultado. Uma das formas encontradas é a de pagar menos tributos ou até de não pagar tributos. As formas utilizadas para conseguir esse resultado tanto podem ser lícitas ou ilícitas, sempre dependendo da conduta utilizada pelo contribuinte. Do outro lado coloca-se o Estado, na figura do Fisco, com o objetivo de aprimorar a arrecadação tributária e fiscalizar os contribuintes. Quanto à licitude do planejamento tributário, Ricardo Mariz Oliveira observa:

Uma primeira e fundamental observação, premissa necessária para todas as demais, consiste em que o sistema jurídico brasileiro admite a possibilidade de a pessoa planejar seus atos e negócios de forma a não pagar tributo ou a incidir na menor carga tributária possível, ou mesmo de forma a postergar o momento em que deva recolher algum tributo, o que é uma maneira indireta de economia fiscal.⁸⁸

Conforme apontado pelo autor, um dos primeiros questionamentos suscitados sobre a legitimidade do planejamento tributário já pode ser derrubado, visto que o sistema jurídico brasileiro admite a possibilidade, desde que de forma legal, que o contribuinte planeje os seus negócios com o intuito de elidir ou então de postergar a carga tributária.

Sendo o fundamento jurídico a base sobre a qual se alicerça um direito subjetivo, é de todo certo afirmar que o planejamento tributário tem como fundamento jurídico a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, visto que eles asseguram as garantias concernentes à livre iniciativa econômica, no princípio da legalidade em geral, no princípio da legalidade tributária e também na inadmissibilidade da tributação por analogia.⁸⁹

Nas palavras de Luis Eduardo Schoueri:

⁸⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 440.

⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2014, p. 78.

Diante da certeza de que apenas as situações previstas pelo legislador estariam sujeitas à tributação, surgia como imediato o direito do contribuinte de organizar seus negócios, de modo a afastar a tributação, por meio de estruturas muitas vezes injustificáveis de um ponto de vista meramente empresarial, mas suficientes para assegurar resultado equivalente àquele que teria o contribuinte alcançado, tivesse ele seguido um caminho usual; a economia de tributos se daria porque enquanto a opção comum e usual constituiria fato gerador do tributo, a estrutura alternativa criada pelo contribuinte não estaria dentro da hipótese de incidência tributária. Noutras palavras, conquanto em ambos os casos houvesse manifestações de capacidade contributiva equivalente, a estrutura contemplada pelo contribuinte estaria livre da tributação.⁹⁰

Conforme destaca o autor, o tema do planejamento tributário já vem há muito tempo sendo discutido e desde o início discutia-se sobre o direito do contribuinte em poder exercer a economia tributária e o modo com o qual ele poderia chegar a esse resultado.

Importante ressaltar que o planejamento tributário lícito não passa somente por decisões jurídicas, ele deve levar em conta outras disciplinas como a economia e a contabilidade, visto que essas possuem critérios específicos para aplicação do planejamento tributário. Nesse sentido explica Leonardo Zehuri Tovar:

⁹⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo; FREITAS, Rodrigo de. **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”** – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 15.

O planejamento tributário constitui uma atividade em que se considera a complexidade negocial, contábil-econômica e jurídica da empresa. Fica evidenciado que um planejamento adequado deve ser dotado de multidisciplinaridade, até para que se tenha uma real perspectiva da verdadeira essência econômica dos atos ou negócios praticados e firmados. O que é também nítido é a estreita relação, em tema de planejamento tributário, das ciências do direito, da contabilidade e da administração. Esta é, com efeito, a orientação doutrinária, muito embora firmada em meio ao amplo tema da gestão tributária e não especificamente ao planejamento tributário. [...]A interseção existente entre ramos científicos diversos tais como, economia, contabilidade e direito, tem reflexos, notoriamente, no planejamento tributário. Afinal, modernamente, por exemplo, não se pode crer que as relações de mercado sejam visualizadas a partir de elementos fictícios, meramente formais, sem conteúdo, completamente dissociados de sua efetiva substância. A contabilidade, para dar segurança, tem que se aproximar da realidade econômica. Sendo mais específico: os registros contábeis, precisam refletir a realidade de mercado, de modo a se garantir uma visualização adequada da realidade, o que daria segurança ao aporte de investimentos e aos negócios em geral. O mesmo se diga quanto à forçosa proximidade com o direito. A legislação tributária não exerce mais uma posição dominante sobre a contábil, questão que não parece, em muitas hipóteses ser bem percebida.⁹¹

Conforme aponta o autor, o planejamento tributário não se restringe apenas à área jurídica. Ele é um instituto dotado de uma complexidade negocial que envolve além da área jurídica, as áreas econômica e contábeis da empresa. Isso se dá devido à necessidade do planejamento tributário ter de retratar a realidade da empresa e não basear-se em elementos fictícios e formais. Com isso, se dá uma aproximação entre todas as áreas e uma troca de informações vital para o sucesso do planejamento tributário.

Os critérios básicos para implementação do planejamento tributário estão centrados em duas premissas básicas, a licitude e a temporalidade do fato gerador. Conforme salienta João Dácio Rolim “tomando por base a forma do direito privado, sustenta-se também que a economia fiscal só será considerada lícita, e, portanto, como elisão fiscal, quando os procedimentos adotados pelo contribuinte tiveram o condão de evitar a ocorrência do fato gerador”. O autor ainda salienta que “se, ao contrário, as práticas do sujeito passivo não conseguirem evitá-lo, mas tão somente mascará-lo, ocultá-lo ou dissimulá-lo, estar-se-á diante de uma evasão fiscal e, portanto, ilícita”.⁹²

⁹¹ TOVAR, Leonardo Zehuri. Levando o planejamento tributário a sério – Não existe planejamento de prateleira: a impensável equiparação entre texto e norma. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 119, 2014, p. 259.

⁹² ROLIM, João Dácio; ROCHA, Valdir de Oliveira. **Planejamento fiscal: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1998, p.55.

3.1 CONCEITO E DIFERENÇA ENTRE EVASÃO FISCAL E ELISÃO FISCAL

Alguns dos grandes e complexos problemas do direito tributário têm a sua essência ligada diretamente à definição do fato gerador. As dimensões básicas do fato gerador são a abstrata e a concreta, sendo que tudo que o permeia está vinculado a ele, seja a sua interpretação, aplicação, isenção e não incidência. Além das figuras já citadas, outras figuras importantes da mesma forma estão ligadas à ocorrência do fato gerador, como a evasão, a elisão, a sonegação, a simulação e a fraude.⁹³ Cabe salientar que o instituto do planejamento tributário envolve esses outros institutos como o da elisão fiscal, da evasão fiscal, do negócio jurídico indireto, da simulação e da dissimulação.

Segundo a doutrina, a elisão fiscal é explicada da seguinte forma:

⁹³ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p.7.

Procedimento legítimo do contribuinte objetivando subtração à incidência tributária, evitando o respectivo encargo, ou reduzindo-o, mediante a simples abstenção de atos, operações; ou eliminação de situações em razão do conhecimento dos efeitos gravosos, de conformidade com critérios discricionários. Antes que ocorra o fato gerador do tributo – momento anterior à realização concreta dos elementos previstos na norma jurídica de incidência -, a obrigação tributária não teve nascimento nem existência real. Apenas quando materializado determinado fato (situação, operação, negócio, etc.), previsto hipoteticamente na norma, é que passa a ter sentido perquirir acerca de subtração a uma determinação fiscal. O marco inicial para a análise da elisão traduz-se em efetivo comportamento tendente a eliminar, minorar ou retardar a obrigação tributária. A livre vontade dos particulares é que determina a adoção dos modelos jurídicos dispostos pelo legislador (Código Civil) para o desempenho de suas atividades. A modelagem jurídica promovida pelo contribuinte e a utilização de campos lacunosos constituem formas elisivas que traz ínsito o propósito de economia fiscal. A licitude do comportamento – em obediência ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária, harmonizada com os princípios da autonomia da vontade e da livre empresa, que permeia os atos privados – significa que, salvo excepcional e específica restrição legal, a efetivação do negócio menos gravoso não deve sofrer nenhuma objeção. O legislador induz o particular a adotar procedimentos que implicam desoneração tributária no caso de imunidades, isenções, demais incentivos e benefícios fiscais (alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, redução de base de cálculo, manutenção de créditos, diferimento, bonificações, créditos outorgados). Esta situação tipifica negócio indireto (atingimento de fim diverso daqueles que evidenciam a moldagem típica do negócio), verificável em situações de exclusão (operação de não incidência), redução ou retardamento de carga tributária (renúncia a herança para possibilitar a doação ao beneficiário). A via oblíqua ou a tipicidade do negócio (perfeito nos seus efeitos) colima resultado diferenciado, não revestindo ilicitude a aparente desconexão entre o fato econômico e o ato jurídico negocial. Não tem cabimento elisão após estar positivada a obrigação tributária.⁹⁴

Da análise do conceito acima, pode-se depreender que a elisão tributária ou fiscal é o procedimento legítimo encontrando pelo contribuinte com vistas a diminuir a incidência de tributos. Ademais, salienta-se que a elisão fiscal baseia-se em procedimentos ou lacunas encontradas dentro da lei. No mesmo sentido, a elisão fiscal, conforme explica Ricardo Mariz de Oliveira, “é o resultado lícito do planejamento tributário”⁹⁵, ou seja, é o ato praticado pela pessoa, ainda não na condição de contribuinte, que visa elidir ou omitir à ocorrência do fato gerador, com base nos princípios basilares da ordem constitucional brasileira.

Ainda, conforme Marco Aurélio Greco:

⁹⁴ MELO, José Eduardo Soares de; ANAN JUNIOR, Pedro. **Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, 2012, *online*.

⁹⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 450.

Nunca é demais repetir que planejamento e elisão são conceitos que se reportam à mesma realidade, diferindo apenas quanto ao referencial adotado e à tônica que atribuem a determinados elementos, quando se menciona “planejamento”, o foco da preocupação é a conduta de alguém (em geral, o contribuinte); por isso, a análise desta figura dá maior relevo para as qualidades de que se reveste tal conduta, bem como para os elementos: liberdade contratual, licitude da conduta, momento em que ela ocorre, outras qualidades de que se reveste, etc. Quando se menciona “elisão”, o foco de análise é o efeito da conduta em relação à incidência e cobrança do tributo; por isso, sua análise envolve de debate sobre os temas da capacidade contributiva, da isonomia, etc.⁹⁶

A elisão fiscal é entendida como a prática lícita de atos ou negócios com vistas a elidir a criação da obrigação tributária, com isso chega-se ao entendimento que a elisão fiscal é o resultado lícito do planejamento tributário. O direito brasileiro possui em seu ordenamento a possibilidade da realização da elisão fiscal. Nesse sentido leciona Ives Gandra da Silva Martins.

Desta forma, a procura, dentro da lei, de meios para que se reduza a carga tributária, sobre ser procedimento absolutamente legal, é, simultaneamente, medida de justiça visto que busca o pagador de tributos reduzir o peso da carga desmedida e, portanto, da injustiça intrínseca que o excesso termina por causar. A elisão fiscal, portanto, é procedimento utilizado pelo sujeito passivo da relação tributária, objetivando reduzir o peso da carga tributária, pela escolha, entre diversos dispositivos e alternativas de lei, daqueles que lhe permitem pagar menos tributos.⁹⁷

Segundo apontado, a procura dentro da lei para encontrar formas de se reduzir a carga tributária é uma prática aceitável e condizente com o ordenamento jurídico. Destarte, para que seja considerada como um procedimento lícito e não ilícito é fundamental que as formas apontadas no ordenamento sejam cumpridas de forma taxativa. Conforme explica Marcus Abraham, “tais atos e procedimentos, por serem dotados de inúmeras variáveis formais e materiais, podem assumir características válidas ou inválidas segundo o nosso ordenamento jurídico”⁹⁸. Ainda nesse contexto, segue o autor:

⁹⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 81-82.

⁹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e Evasão Fiscal. In: BRITO, Edvaldo Pereira de. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p.299.

⁹⁸ ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 233.

Assim, não se pode confundir o verdadeiro planejamento fiscal ou economia fiscal, amplamente denominado de *elisão fiscal lícita*, de acordo com as normas expressas na legislação, assim também de acordo com os valores da sociedade e do próprio ordenamento jurídico, enquanto sistema axiológico, da hoje tão combatida *elisão fiscal ilícita*, que na sua implementação, abusa-se das formas e dos meios, na maioria das vezes manipulados e artificiais, para atingir seus fins, nem sempre ortodoxos, acarretando diversas consequências maléficas à economia e ao ordenamento jurídico, especialmente pela redução das receitas públicas e a consequente ampliação do ônus tributário sobre os demais contribuintes, frustrando os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e do dever fundamental de pagar tributos, violando os valores sociais, de solidariedade e do interesse público, sem mencionar os aspectos concorrenciais negativos dali decorrentes (pela violação à isonomia), expressando-se por um desequilíbrio competitivo, que naturalmente acaba por gerar um efetivo desestímulo aos novos investimentos (especialmente os estrangeiros), a redução do número de empregos, a baixa utilização do parque industrial e o elevado percentual da capacidade ociosa, redundando, ao fim, em uma contração do mercado ou em uma consequente sonegação fiscal.⁹⁹

O autor contempla as duas faces da elisão fiscal, a lícita e a ilícita, denotando a importância em não se confundir as duas, visto as diferenças que as mesmas possuem tanto no ordenamento jurídico como em ordem axiológica. Ressalta ainda os malefícios que a elisão fiscal ilícita traz para o ordenamento jurídico e principalmente para a economia, uma vez que, quando realizada, ela reduz as receitas públicas e conseqüentemente reflete na ampliação do ônus tributário ao contribuinte.

Ainda nesse sentido, Marcelo Huck conceitua a elisão tributária como “obra da criatividade e engenho dos planejadores tributários, aspira a uma condição de legalidade que a distinga da evasão”¹⁰⁰, com base nisso, é quase pacífico o entendimento que a elisão fiscal é a forma lícita encontrada para que seja realizada a tão almejada economia tributária.

Cabe ressaltar que, para que seja considerada elisão fiscal, ou seja, para que os atos praticados tenham validade como economia fiscal, os mesmos devem ser oriundos de práticas ou omissões anteriores ao fato gerador. Ademais, tais fatos ou omissões devem realmente existir, e não apenas serem artificiais, ser formalizados

⁹⁹ ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 233

¹⁰⁰ HUCK, Marcelo Hermes. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 33.

na documentação ou então na escrituração mercantil e fiscal e além disso, os mesmos não podem contrariar a lei.¹⁰¹

Para melhor ilustrar o tema elisão tributária, pode-se citar como exemplos típicos desse instituto os benefícios fiscais que são provenientes de leis, visto que o texto legal já encaminha aos destinatários esses benefícios. É notória a vontade do legislador dar ao contribuinte tais incentivos. Dentre tais incentivos, pode-se destacar o PAT (Programa de Alimentação do Trabalhador), que prevê uma redução no IRPJ das empresas tributadas com base no lucro real, a título de incentivo fiscal, observado os critérios normativos, o valor equivalente à aplicação do imposto sobre a soma das despesas de custeio realizadas na execução do PAT. Dessa forma, pode-se afirmar que a dedução proveniente deste incentivo dá-se em dobro, a primeira, via contabilidade, uma vez que os lançamentos do PAT são contabilizados como despesas, e a segunda, pela dedução direta do imposto, obedecido sempre os limites normativos, que fica limitado a 4% do imposto de renda.¹⁰²

A Lei 11.196/2005 (Lei de incentivo fiscais para inovação tecnológica) e a Lei Rouanet (Lei de incentivo a cultura) são outros exemplos de elisão tributária. A lei 11.196/2005 tem por objetivo ampliar os incentivos dados pelas empresas para inovação tecnológica visando o crescimento e aprimoramento do nosso parque tecnológico e fabril, tendo como contrapartida benefícios fiscais. Os benefícios fiscais percebidos pela Lei 11.196/2005 vêm descritos em seu artigo 17¹⁰³ e

¹⁰¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 451.

¹⁰² PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR – RESPONDE – 2004. Brasília. Disponível em: <<http://portal.mte.gov.br/data/files/FF808081454D76790145AECC231106BD/PAT%20RESPO NDE%20%20vers%C3%A3o%20atualizada%20em%2029%2004%202014.pdf>>. Acesso em: 01 mai. 2015.

¹⁰³ Art. 17. A pessoa jurídica poderá usufruir dos seguintes incentivos fiscais: I - dedução, para efeito de apuração do lucro líquido, de valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesas operacionais pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ ou como pagamento na forma prevista no § 2º deste artigo; II - redução de 50% (cinquenta por cento) do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI incidente sobre equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos, bem como os acessórios sobressalentes e ferramentas que acompanhem esses bens, destinados à pesquisa e ao desenvolvimento tecnológico; III - depreciação integral, no próprio ano da aquisição, de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, destinados à utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL; IV - amortização acelerada, mediante dedução como custo ou despesa operacional, no período de apuração em que forem efetuados, dos dispêndios relativos à aquisição de bens intangíveis, vinculados exclusivamente às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis no ativo diferido do beneficiário, para efeito de apuração do IRPJ; VI - redução a 0 (zero) da alíquota do imposto de renda retido na fonte nas

compreendem redução de até 50% no IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), dedução no IRPJ, amortização acelerada, depreciação integral.¹⁰⁴ Ademais, a Lei Rouanet (Lei 8.313/1991), também conhecida como Lei Federal de Incentivo à Cultura, institui políticas públicas de incentivo para projetos culturais com lastro na renúncia fiscal, tanto de pessoas jurídicas como de pessoas físicas. O percentual de dedução previsto para o incentivo está limitado, de maneira geral, a 4% do Imposto de Renda devido pela empresa (aplicados sobre a alíquota principal de 15% que incide sobre o lucro) e 6% do IR devido pela pessoa física.¹⁰⁵ Cabe salientar, que além do benefício fiscal, a empresa patrocinadora tem direito a 15% do produto cultural por ela financiado. Importante ressaltar que o valor do financiamento está ligado diretamente aos artigos 18 e 26 da referida Lei. O artigo 18 está ligado a eventos e oferece um abatimento de 100% do valor investido, enquanto o artigo 26 está ligado a produtos e oferece um abatimento de 30% a 80% do valor investido.¹⁰⁶

Outro exemplo de elisão fiscal que não contraria a norma vigente, porém é procedimento que por muitos é condenado é a instalação da sede da empresa em município cujo ISS (Imposto Sobre Serviços) possui alíquota menor.¹⁰⁷

Já a evasão fiscal, conforme a doutrina, pode ser explicada da seguinte forma:

remessas efetuadas para o exterior destinadas ao registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares.

¹⁰⁴ SILVA, Mauricio Alvarez da. **Incentivo fiscal para inovação tecnológica**. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/economiatecnologica.htm>>. Acesso em: 01 mai. 2015.

¹⁰⁵ Art. 26. O doador ou patrocinador poderá deduzir do imposto devido na declaração do Imposto sobre a Renda os valores efetivamente contribuídos em favor de projetos culturais aprovados de acordo com os dispositivos desta Lei, tendo como base os seguintes percentuais: I - no caso das pessoas físicas, oitenta por cento das doações e sessenta por cento dos patrocínios; II - no caso das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, quarenta por cento das doações e trinta por cento dos patrocínios.

¹⁰⁶ LEI ROUANET. **Articular**. Disponível em <<http://articular.art.br/lei-rouanet/>>. Acesso em: 01 mai. 2015.

¹⁰⁷ YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário**. 7 ed. Curitiba, Juruá, 2011, p.74.

Toda ação (ou omissão) de natureza ilícita minorando ou eliminando obrigação tributária. Caracteriza-se por vício de consentimento devido a fatores exógenos (dolo, erro, coação), ou endógenos (simulação, fraude), no contexto do Código Civil (arts. 151 a 165). Na simulação o ato tem aparência contrária a realidade, isto é, a não coincidência entre o verdadeiro escopo e aquele declarado formalmente com o intuito de prejudicar terceiros ou violar preceito legal. Exemplo: doação disfarçada em venda, em que a transferência de domínio do bem não tem como contraprestação o efetivo recebimento do numerário. Na fraude ocorre violação ao comando normativo, mediante omissão de receitas, adulteração de documentos, indicação de valores a recolher divergentes dos valores escriturados, manutenção de duplicatas a pagar, quando já foram quitadas (passivo fictício), saldo credo de caixa, etc.¹⁰⁸

A evasão fiscal é entendida como um planejamento tributário ilícito, o qual está sujeito às sanções pautadas na Lei nº 8.137/90 (Dos crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo) conjugada com a Lei nº 9.249/95 (Alteração da legislação do imposto de renda para pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido). A principal característica da evasão fiscal é a utilização de meios fraudulentos e ilícitos para se valer da economia tributária. Nesse sentido Lúcia Helena Briski Young explica que “entende-se como evasão fiscal aquele negócio jurídico efetuado de forma dolosa, como intuito de burlar o Fisco, visando o não pagamento da obrigação tributária, ou pagando com menor carga, porém, de forma ilícita”.¹⁰⁹

Sampaio Dória traz um conceito mais amplo para evasão fiscal:

Conceitua-se evasão fiscal *lato sensu* toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária. A ação ou omissão dos que estão adstritos à satisfação do dever fiscal resulta, por consequência, na supressão, diminuição ou adiamento de uma entrada financeira a uma pessoa jurídica de direito público (obrigação de pagar) e, excepcionalmente, no inadimplemento de obrigação tributária acessória (de fazer, não fazer ou suportar), que pode permitir ou ocultar a existência de evasão econômica primária. Destarte, direta ou indiretamente, o alvo primacial da evasão é sempre uma receita de natureza tributária.¹¹⁰

O autor traz uma conceituação mais abrangente do instituto da evasão fiscal, não ficando restrito apenas a ilicitude do ato em si, e sim, todo o procedimento que visa elidir, reduzir ou retardar o efetivo cumprimento da obrigação tributária. Pelo

¹⁰⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **Dicionário de direito tributário**: material e processual. São Paulo: Saraiva, 2012, *online*.

¹⁰⁹ YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário**. 7. ed. Curitiba: Juruá, 2011, p.76.

¹¹⁰ DORIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 21-22.

entendimento exposto, frisa-se que qualquer ato com vistas a reduzir ou elidir a obrigação tributária, pode ser considerado um ato de evasão fiscal.

Conforme explica Marcelo Huck, a evasão fiscal pode ser assim entendida:

Evasão de tributos é a terminologia oriunda da ciência das finanças, fato que explica sua contaminação com um significado econômico. A origem econômica da expressão é causa de uma certa incerteza que se nota todas as vezes em que pretendem os autores analisá-la a partir de suas consequências eminentemente jurídicas. Sob uma perspectiva econômico-financeira a evasão ocorre quando o contribuinte não transfere ou deixa de pagar integralmente ao Fisco uma parcela a título de imposto, considerada devida por força de determinação legal. Essa conceituação genérica, centrada apenas no não recolhimento do tributo, permite que alguns autores, ainda de forma imprecisa, admitam a existência de uma evasão legal quando o não-pagamento do imposto se tenha obtido por meios e formas, pelo menos aparentemente, legais.¹¹¹

Ainda nesse sentido, Ricardo Alexandre explica que “a evasão fiscal é uma conduta ilícita em que o contribuinte, normalmente após a ocorrência do fato gerador, pratica atos que visam a evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal”, ou seja, o contribuinte se perfaz de uma conduta ilícita após o fato gerador para se valer da economia tributária. Porém, o autor ressalta que a regra da evasão ser posterior ao fato gerador comporta exceções, como é o caso dos contribuintes de ICMS que emitem notas fraudulentas antes da saída da mercadoria do estabelecimento comercial. Esse exemplo retrata uma forma de omitir ou diminuir ilicitamente a futura ocorrência do fato gerador do tributo.¹¹²

Ademais, Lúcia Helena traz os seguintes exemplos de evasão fiscal:

Podem ser citados como exemplos de evasão fiscal, a falta de emissão de nota fiscal, a nota “calçada”, ou seja, aquela em que o valor constante da primeira via é diferente do das demais vias emitidas, registros contábeis de despesas que não foram efetuadas, empresas constituídas de forma fraudulenta (evasão de patrimônio efetuada por empresas endividadas para fugir da execução), entre outras.¹¹³

Ressalta-se que o procedimento evasivo pode decorrer pela ignorância do contribuinte no simples desconhecimento da obrigação tributária existente do fato impositivo praticado por ele. Tal desconhecimento é algo aceitável nos dias atuais,

¹¹¹ HUCK, Marcelo Hermes. **Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 30.

¹¹² ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 7. ed. São Paulo, SP: Método, 2013, p.261.

¹¹³ YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário**. 7. ed. Curitiba: Juruá, 2011, p.76.

ainda mais perante o complexo sistema tributário nacional, que dificulta o entendimento por parte dos contribuintes e induz ao erro.¹¹⁴

A Lei 8.137/90, em seus artigos 1º e 2º define quais as condutas praticadas por particulares são consideradas evasivas perante a ordem tributária nacional. Tais condutas, por ferirem o ordenamento pátrio, possuem previsão de reclusão além de multa.¹¹⁵

Salienta-se que a evasão fiscal o contribuinte tem a possibilidade de analisar a relação do custo/benefício perante o risco da operação que está realizando ser detectada pelo Fisco. Esse risco pode ser representado pelo custo que o contribuinte poderá ter com multas e penalidades provenientes de uma possível autuação acrescidos a insegurança psicológica por saber que está violando lei. Como já frisado anteriormente, a complexidade tributária é um dos fatores importantes que colaboram para o processo de evasão fiscal, aliado a esse fator pode-se acrescentar o despreparo e insuficiência técnica da máquina arrecadadora e fiscalizadora e também a credibilidade das políticas de gastos e despesas dos governos em relação aos seus contribuintes.¹¹⁶

É de consenso doutrinário que os dois institutos, elisão e evasão fiscal, possuem elementos comuns quais sejam: ação, intenção, finalidade e o resultado de reduzir ou elidir a carga tributária. O que, basicamente, distingue os dois institutos é a natureza dos meios para alcançar o resultado desejado, enquanto na elisão

¹¹⁴ HUCK, Marcelo Hermes. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 17.

¹¹⁵ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

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.

¹¹⁶ HUCK, Marcelo Hermes. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 57-59.

utilizam-se meios lícitos, na evasão busca-se a economia de impostos pelos meios ilícitos.¹¹⁷

Assim, comparando os dois institutos, apesar de não ser pacífico o entendimento, grande parte dos doutrinadores entende o planejamento tributário como elisão fiscal, ou seja, a conduta lícita realizada para não recolher ou reduzir os tributos. Já a evasão fiscal, que como visto se diferencia da elisão pelo quesito ilicitude e pelo quesito temporal, uma vez que na elisão fiscal o aspecto temporal está ligado diretamente com a anterioridade a ocorrência do fato jurídico tributável e na evasão fiscal o aspecto temporal é sempre posterior à ocorrência do fato jurídico tributável.¹¹⁸

Nesse sentido, contextualiza Marcelo Huck:

Uma primeira distinção entre evasão fiscal e elisão fiscal reside nos meios utilizados no procedimento de cada uma delas. A elisão, de um lado, tem sua preocupação concentrada no uso de meios legais, ao menos formalmente lícitos, ao passo que na evasão atuam os meios ilícitos e fraudulentos. Na fraude fiscal, opera-se a distorção no momento da incidência tributária, ou após, enquanto na elisão, o indivíduo atua sobre a mesma realidade, mas, de alguma forma, impede que ela se realize, transformando o fato imponible ou gerador do tributo. (...) Se os meios utilizados servem como fator de distinção entre os conceitos, já o elemento subjetivo tem muito pouca importância para estabelecer uma linha divisória entre evasão e elisão lícita, pois em ambos os casos a intenção do contribuinte é a de não pagar ou pagar o menor imposto possível.¹¹⁹

O autor salienta a diferença entre os meios legais (elisão) e os meios ilícitos (evasão) para a obtenção da economia de impostos. Ademais, ressalta ainda o critério cronológico para diferenciação dos dois institutos, frisando assim, que o critério licitude e o critério cronológico são critérios objetivos que caracterizam os dois institutos. Destarte, ele ainda submete o critério subjetivo (contribuinte) que, não influencia em nenhum dos dois institutos, visto que o objetivo dele é a economia de impostos.

Porém, há de se ressaltar as críticas quanto o critério temporal para distinção entre elisão e evasão fiscal. Nem todas as condutas realizadas antes da ocorrência do fato gerador são elisões tributárias, bem como que nem todas as condutas com

¹¹⁷ DORIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 57-58.

¹¹⁸ ZANELLO, Cristina. Planejamento Tributário sob um Novo Enfoque. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 83, 2008, p. 86.

¹¹⁹ HUCK, Marcelo Hermes. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 27-28.

vistas a reduzir o ônus fiscal podem ser consideradas evasão fiscal. Por exemplo, caso o contribuinte deixe de consumir o produto A e passe a consumir o produto B devido à alta carga tributária, o que deixa o produto A mais caro que o produto B, a conduta do contribuinte ao trocar o consumo de produto A por produto B é um tanto quanto insignificante, porém serve para ilustrar que a conduta visa evitar a ocorrência do fato gerador por uma via alternativa. Já com vistas a evasão fiscal, há condutas não evasivas que reduzem ou excluem o pagamento da obrigação tributária, porém não evitam a ocorrência do fato gerador, tendo como exemplo as isenções e reduções da base de cálculo.¹²⁰

Ainda com base nesse critério, explica Yamashita:

Portanto, a ocorrência do fato gerador também não é um critério preciso de distinção entre elisão fiscal e evasão fiscal. Não basta perguntar se a conduta evita ou não o fato gerador. Se o que se deseja é realmente determinar a amplitude da liberdade de o cidadão contribuinte economizar tributos, em verdade o que se quer saber é o que está permitido ou proibido. Ora, evidentemente, permitido é tudo o que é lícito e proibido é tudo o que é ilícito. Logo, decisivo é o critério de licitude ou ilicitude, faces da mesma moeda.¹²¹

Conforme aponta o autor, o critério temporal da ocorrência do fato gerador não pode servir de critério exclusivo para distinção entre elisão e evasão fiscal. O que deve ser verificado é se o ato é permitido ou é proibido. O critério licitude e ilicitude é a melhor forma de se determinar os institutos elisão e evasão fiscal. Ademais, importante destacar outros dois institutos que estão inseridos dentro da elisão e evasão fiscal, quais são a simulação e o negócio jurídico indireto. Enquanto a simulação reporta a evasão fiscal, o negócio jurídico reporta a elisão fiscal, devido a questão de licitude e ilicitude que ambos trazem em suas características.¹²²

Quanto à simulação, José Eduardo Soares de Melo assim a descreve:

¹²⁰ YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos**: limites à luz do abuso do direito e a da fraude à lei. São Paulo: Lex Editora, 2005, p.30-31.

¹²¹ YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos**: limites à luz do abuso do direito e a da fraude à lei. São Paulo: Lex Editora, 2005, p.32.

¹²² ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 219-222.

Realização de negócio que (a) aparenta conferir, ou transmitir, direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; (b) contém declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; e (c) instrumento particular antedatado, ou pós-datado (CC, art. 167). Possibilita a revisão de lançamento de ofício (CTN, art. 149, VII). Aplica-se no caso em que, tendo sido lançado tributo relativo a operações mercantis realizadas pelo contribuinte, em um determinado período, o Fisco venha a tomar conhecimento, por declarações de terceiros, que tais operações foram efetivadas por valores superiores aos efetivamente registrados.¹²³

Ainda, a simulação pode ser entendida como um ato volitivo que busca produzir um efeito diferente ao que originalmente se apresenta, com o intuito de mascarar o que realmente se pretende fazer. Muitos doutrinadores associam três características à simulação, quais são: a incompatibilidade entre a manifestação e a verdadeira intenção, o acordo entre as partes e o objetivo de enganar terceiros. Segundo Marcus Abraham, na simulação “há algo oculto que se quer realizar e há algo ostensivo que não se quer, mas este último serve de “disfarce” para o intento desejado. Encontra-se na sua essência seu objetivo final: enganar terceiros”.¹²⁴ Já a dissimulação ocorre quando o contribuinte declara uma operação divergente a que ocorreu. Nesse sentido, Humberto Ávila explica que “na dissimulação, o contribuinte declara uma operação diversa daquela que, efetivamente, ocorreu”.¹²⁵ Ademais cabe salientar o que preceitua o artigo 167 do Código Civil Brasileiro no tocante a simulação e dissimulação¹²⁶, visto que o Código Tributário Nacional não se ateve a definição e o tratamento legal do instituto da simulação.

A doutrina pátria tem por dividir a simulação em duas espécies, sendo elas a simulação relativa e a simulação absoluta. A simulação absoluta se caracteriza quando no ato jurídico aparente nada se quis, enquanto na simulação relativa o ato aparente busca acobertar algo nocivo, que venha causar prejuízo a outrem.¹²⁷

¹²³ MELO, José Eduardo Soares de. **Dicionário de direito tributário**: material e processual. São Paulo: Saraiva, 2012, *online*.

¹²⁴ ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 276-279.

¹²⁵ ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. Conferência XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, 2007, p. 132-149.

¹²⁶ Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados. § 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

¹²⁷ GALHARDO, Luciana Rosanova; SILVA, Priscila Stela Mariano da; NETO, Estevão Gross; JUNIOR, Pedro Anan. **Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos**. São Paulo. Quartier Latin, 2005, p.219-220.

Conforme dito anteriormente o Código Civil de 2002 traz em seu art. 167 acepções referente ao negócio jurídico simulado. Sobre esse instituto, explica Flávio Tartuce:

A simulação pode ser alegada por terceiros que não fazem parte do negócio, mas também por uma parte contra a outra, conforme reconhece o Enunciado nº. 294 do CJP/STJ¹²⁸, aprovado na IV Jornada de Direito Civil. Assim, fica superada a regra que constava do art. 104 do CC/1916, pela qual a simulação, os simuladores não poderiam alegar o vício um contra o outro, pois ninguém poderia se beneficiar da própria torpeza. A regra não mais prevalece, pois a simulação, em qualquer modalidade, passou a gerar a nulidade do negócio jurídico, sendo questão de ordem pública. Na simulação as duas partes contratantes estão combinadas e objetivam iludir terceiros. Como se percebe, sem dúvida, há um vício de repercussão social, equiparável à fraude contra credores, mas que gera a nulidade e não anulabilidade do negócio celebrado, conforme inovação constante do art. 167 do CC.¹²⁹

Dentro dessa temática, explica Ricardo Lobo Torres:

O que caracteriza a simulação, na sua vertente de simulação relativa, é que implica a dissimulação, o fingimento ou a manipulação dos fatos praticados. Opera no plano do fato gerador concreto, e não do fato gerador abstrato ou hipótese de incidência. A teoria do direito civil considera a dissimulação como forma de simulação relativa. Era ponto de vista teórico, que se não positivava no direito civil brasileiro, o qual cuidava simplesmente da simulação (art. 102 do Código Civil de 1916). Agora, com o CC de 2002, a matéria aparece claramente disciplinada.¹³⁰

Contextualiza o autor que os aspectos que caracterizam a simulação relativa são a dissimulação, o fingimento, o dolo no agir das partes com o objetivo de angariar vantagem. Esse ato não se encontra apenas na parte teórica e abstrata, o ato da dissimulação opera no fato gerador concreto. O Código Civil de 1916 não contemplava a possibilidade de dissimulação, apenas de simulação, o que mudou com o Código Civil de 2002, que disciplina ambas as matérias.

Logo, enquanto a simulação é ligada ao gênero, a dissimulação está ligada à espécie, porém, ambos institutos podem ser considerados interconectados. Já o negócio jurídico indireto, a partir da Lei Complementar 104/2001, adquiriu uma

¹²⁸ Enunciado 294 – Arts. 167 e 168. Sendo a simulação uma causa de nulidade do negócio jurídico, pode ser alegada por uma das partes contra a outra.

¹²⁹ TARTUCE, Flávio. **Direito Civil 1: Lei de introdução e parte geral**. 10 ed. São Paulo: Método, 2014, p. 11-44.

¹³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p.123-124.

interpretação mais extensiva, fazendo com que o seu conceito alcance o conceito de abuso de forma.¹³¹

Como o instituto da simulação fiscal importa tentar surpreender e tem o fim de enganosamente enganar o Fisco, pode-se citar como exemplos desse instituto a celebração de um contrato de compra e venda entre as partes quando na realidade pretendem celebrar uma doação; ou então quando as partes realizam uma simulação absoluta de doação, para que o doador possa deduzir o donativo na contribuição industrial a seu cargo.¹³²

Por fim, no negócio jurídico indireto o contribuinte busca obter certo resultado econômico de tal forma que a sua conduta não afete o campo da incidência de uma norma fiscal mais gravosa, sabendo que esta preveja uma forma mais simples de alcançar a mesma finalidade, ou seja, no negócio jurídico indireto o contribuinte nos dois casos terá o mesmo resultado, porém, em um caso ele terá um procedimento mais simples e mais oneroso e no outro caso ele possuirá um procedimento mais complexo, mas, alcançará o seu objetivo pagando menos tributos. Cabe ressaltar que ao realizar um negócio jurídico indireto o contribuinte pode buscar três enquadramentos: uma lacuna ou omissão normativa; o enquadramento de sua conduta final em uma norma que imponha menor tributação e; a incidência de uma norma que o libere do cumprimento de um dever tributário acessório.¹³³

Ademais, no negócio jurídico indireto, existe apenas uma intenção ou operação sendo realizada por parte do contribuinte. As partes envolvidas na operação buscam cumprir com o que foi pactuado, buscando realizar tudo o que foi acordado entre os envolvidos, porém com o menor impacto fiscal possível, ou seja, caso o contribuinte possua duas ou mais opções, dentro da lei, para celebrar o negócio jurídico, ele poderá optar por aquele que for menos gravoso fiscalmente para ele.¹³⁴

¹³¹ ZANELLO, Cristina. Planejamento Tributário sob um Novo Enfoque. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 83, 2008, p. 86.

¹³² XAVIER, Alberto P. A evasão fiscal legítima o negócio jurídico indireto em direito Fiscal. **Doutrinas Essenciais de Direito Penal Econômico e da Empresa**, v. 5, 2011, p.37.

¹³³ GALHARDO, Luciana Rosanova; SILVA, Priscila Stela Mariano da; NETO, Estevão Gross; JUNIOR, Pedro Anan. **Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos**. São Paulo. Quartier Latin, 2005, p.219.

¹³⁴ NOBRE, Lionel; JUNIOR, Pedro Anan. **Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.309.

Conforme apontado por Sampaio Dória o negócio jurídico indireto “se caracteriza como esquema negocial a que recorrem as partes para atingir fins diversos dos que lhe são peculiares, é estrutura típica, com escopo atípico”, ainda nesse sentido, completa o autor:

Essencialmente, inexistindo simulação, as modalidades de negócio indireto, tirante as hipóteses de fraude, são juridicamente válidas e submetidas à disciplina do negócio realizado, cujas necessárias consequências legais demonstraram aceitar as partes intervenientes. O motivo que induz à opção pelo meio técnico, através do qual as partes procuram um escopo ulterior próprio, que transcende do escopo típico do negócio, isto é, sua causa é juridicamente irrelevante. Assim também, em sua utilização no campo fiscal, a motivação do negócio indireto (intenção de elidir, mercê da forma indireta ou alternativa, obrigação tributária) permanece estranha a ele, marginal a seus efeitos próprios e insuscetível de qualifica-lo para determinar-lhe, por apenas tal fundamento, a eventual ilicitude.¹³⁵

Perante o que aponta o autor, inexistindo qualquer aspecto de simulação e fraude, o negócio jurídico indireto é um instituto juridicamente válido. O motivo pelo qual as partes escolhem tal procedimento em detrimento a outro, não é causa juridicamente relevante para análise do negócio, fazendo com que, da mesma forma, a sua consequência fiscal, não é suscetível a qualifica-lo como ilícito.

Ao contrário dos outros institutos, o negócio jurídico indireto foi criado pela prática e não pela vontade do legislador. Ele é um instituto que foi reconhecido pela jurisprudência como uma forma lícita de contratar. Ademais, como exemplo comum de negócio jurídico indireto pode-se citar a prática comercial dos cheques pós-datados, onde as partes envolvidas no negócio, utilizam-se de um meio de pagamento criado exclusivamente para pagamentos à vista, com o propósito de pagamento futuro ou então como garantia de pagamento a prazo.¹³⁶

3.2 DEFINIÇÃO E ELEMENTOS QUE CARACTERIZAM A ILICITUDE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário fundamenta-se basicamente em alguns pontos que devem ser respeitados para que o mesmo tenha o resultado desejado. Para isso o planejamento deve ser estruturado para que funcione a partir de certa data e nunca

¹³⁵ DORIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 88-89.

¹³⁶ HUCK, Marcelo Hermes. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 129.

ser extemporâneo. Da mesma forma, deve embasar-se na legislação vigente da época. Ainda, devem ser avaliados os possíveis riscos e vantagens, de nada adiantará realizar um planejamento quando o risco for maior que a vantagem a ser obtida. Por fim, deve ser avaliado o custo de oportunidade, incluindo-se neles os custos administrativos para a sua execução.¹³⁷

Ressalta-se, como já dito anteriormente, que o planejamento tributário é a busca da redução, postergação ou elisão da carga tributária através de procedimentos lícitos adotados anteriores a geração da obrigação tributária, pois existem outras formas de otimização da carga tributária como a repetição do indébito tributário, que vem a ser a busca pelos tributos pagos a maior ou retidos em períodos anteriores, porém não vem a ser classificado como planejamento tributário, contudo é um instrumento para redução do impacto da carga tributária.¹³⁸

De acordo com Rutnéa Guerreiro:

O planejamento tributário é um procedimento lícito e transparente, pelo qual o contribuinte planeja os custos tributários de uma operação que pretende realizar, numa atividade necessariamente anterior à materialização da hipótese de incidência tributária, antecipando-se ao fato gerador e evitando a ocorrência do mesmo mediante a adoção de um procedimento lícito e não defeso em lei, que corresponda à alternativa legal que estiver ao seu alcance para realizar a operação pretendida, com a menor carga tributária possível.¹³⁹

A autora frisa a licitude e a transparência do planejamento tributário, visto os objetivos que o mesmo possui de economia fiscal e desde que o procedimento adotado para economia tenha sido realizado anteriormente a concretização do fato gerador da obrigação tributária e principalmente que tal procedimento seja lícito.

O legislador, com o objetivo de discutir sobre determinados atos praticados pelos contribuintes com vistas a economia fiscal criou as chamadas normas antielisivas. Sobre tal assunto, explica Marcus Abraham:

¹³⁷ CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, planejamento e gestão tributária**. 2. ed., Curitiba: Juruá, 2012, p. 28.

¹³⁸ CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, planejamento e gestão tributária**. 2. ed., Curitiba: Juruá, 2012, p. 44.

¹³⁹ GUERREIRO, Rutnéa Navarro; ROCHA, Valdir de Oliveira. **Planejamento Fiscal: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1998, p.149.

Normas antielisivas são instrumentos legais criados para se questionar a prática de atos, negócios ou procedimentos que visam implementar uma economia fiscal ao contribuinte. Podem se utilizar de regras ou de princípios jurídicos. Podem ser genéricas, empregando-se normas gerais que contenham expressões amplas, flexíveis e indeterminadas (porém determináveis), como “*abuso de formas*”, “*fraude a lei*” ou “*falta de propósito mercantil*”, ou utilizar técnicas sub-rogorárias, adicionando-se ao tipo específico uma regra genérica (p.ex: “*e congêneres*” ou “*da mesma natureza*” etc.). Um outro método normalmente adotado é o uso de presunções legais, sejam *juris et de jure*, sejam *juris tantum*, em que o legislador presume que encoberto por um fato ostensivo há um outro, oculto, de natureza elisiva (p.ex: distribuição disfarçada de lucros; regras de preços de transferência etc.). Podem, ainda, aplicar regras específicas ou pontuais, que visam atacar práticas concretas que já se consolidaram.¹⁴⁰

Conforme apontado pelo autor, as chamadas normas antielisivas são instrumentos criados para debater a forma que vem se praticando o planejamento tributário. Além de gerar a discussão, elas têm o propósito de estabelecer um certo regramento acerca de tal instituto, visto que alguns atos são praticados devido a existirem lacunas na lei.

Dentro do ordenamento pátrio, com o advento da Lei Complementar 104/01, que incluiu o parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional,¹⁴¹ a questão das normas antielisivas ganhou uma nova discussão. O objetivo central de tal dispositivo foi de permitir ao Fisco que reconstitua os elementos geradores da obrigação tributária afim de ser verificada a prática de atos dissimulados.¹⁴²

Cabe salientar que dentro de nosso ordenamento jurídico já existiam outros dispositivos cuja finalidade era de evitar que o contribuinte adotasse outras formas jurídicas para alcançar o mesmo resultado, porém, com menor ônus tributário. A novidade com a implantação da LC 104/01 foi a pretensão de contornar o problema todo de uma única vez, alcançando todos os impostos.¹⁴³

Importante destacar a posição de Onofre Alves Batista Júnior:

¹⁴⁰ ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 243-244.

¹⁴¹ Art. 116: [...]Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

¹⁴² VAZ, Paulo César Ruzisca; ANAN JUNIOR, Pedro. **Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 274-275.

¹⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2014, p. 128.

Não se trata de adoção, no ordenamento jurídico-tributário brasileiro, de uma cláusula geral antiabuso que estabeleça que a Administração Fiscal, diante da verificação de negócios realizados com o fito “principal” de reduzir ou eliminar o *quantum* dos impostos, possa fazer incidir a norma mais onerosa, sob o ponto de vista fiscal, de resultados econômicos equivalentes. O Fisco não determina e nem poderia determinar a incidência de qualquer norma tributária, tarefa exclusivamente da lei. Trata-se, sim, de norma funcionalizadora dos tipos tributários, que oferece o critério de decisão frente às “lacunas legais autênticas”, firmando o da “norma geral inclusiva”, perante a ofensa desarrazoada do cerne dos princípios tributários. Enfim, as normas, de mesma velocidade, incidem, isto é, o arcabouço normativo que delinea a hipótese de incidência com o critério posto pela dita “norma geral antielisão”, eliminando as possibilidades de fraude à lei *lato sensu*.¹⁴⁴

Conforme apontado pelo autor, não se trata da inclusão de uma norma geral contra abusos pela Administração Fiscal, visto que tal entidade não possui competência para instituir tal lei, ela somente segue o que está normatizado. Trata-se sim de uma norma balizadora para o Fisco, visto que com a tipificação estabelecida através da LC 104/01, o mesmo poderá nortear suas decisões.

Importante ressaltarmos a amplitude do conceito de ilícito, visto que dentro dele podemos encontrar o instituto da fraude (ocultação ou alteração de elemento factual) e também o instituto do erro de direito, que se limita as situações nas quais as leis não foram obedecidas pelo contribuinte por erro de interpretação do mesmo. Visto isso, destaca-se que o erro de direito, apesar de ser ilícito, não configura fraude, uma vez que o agir não foi intencional e não ocorreu deturpação nem ocultação dos fatos. Conforme explica Hugo de Brito Machado “o erro de direito, embora seja um ilícito, não configura crime contra a ordem tributária exatamente porque não decorreu de dolo – elemento, este, indispensável à configuração da fraude e do abuso de direito”.¹⁴⁵

Conforme aponta Sampaio Dória, o grande entrave que constitui o cerne de toda a análise da diferença entre elisão e evasão fiscal está localizado na licitude e ilicitude dos institutos. Para realizar o exame da licitude dos institutos, é necessário a análise de dois pontos fundamentais, a natureza dos meios e o momento de sua utilização. Enquanto na natureza dos meios, a conclusão se baseia unicamente na licitude ou ilicitude dos meios utilizados; no momento de sua utilização necessita

¹⁴⁴ BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. **O Planejamento Fiscal e a Interpretação Fiscal no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, p. 242.

¹⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2014, p. 119.

uma análise sobre a origem da obrigação tributária. Isso se dá devido na legislação brasileira a obrigação tributária ser definida como *ex lege* e sua constituição possuir três fases distintas.¹⁴⁶

De acordo com Marcus Abraham:

Entretanto, não podemos aceitar o critério temporal como justificativa absoluta para a licitude e legitimidade de qualquer procedimento realizado em momento cronologicamente anterior ao fato gerador, já que já casos típicos em que, embora respeitado o momento, o desvio se verifica a sua forma ou através dos meios (atípicos e indevidos) empregados. E da mesma maneira, o critério dos métodos apresentados pelo contribuinte também não pode ser apreciado isoladamente. O fato é que nenhum destes modelos são suficientes e absolutos nessa análise. O operador do direito deverá, caso a caso, encontrar no ato ou no negócio jurídico realizado (ou a se realizar) os fundamentos de fato e de direito necessários a conferir a sua licitude e legitimidade, não somente dentro da letra expressa da lei, mas também nos valores do ordenamento jurídico contemporâneo.¹⁴⁷

Conforme aponta o autor, o critério temporal não pode ser exclusivo para determinar a licitude ou ilicitude do ato, uma vez que já foi visto que há casos em que, embora respeitado a cronologia, o desvio se deu devido a tipicidade do procedimento realizado. Para que se consiga uma classificação mais fiel, é necessário que todos os elementos sejam analisados, cronológico e tipicidade dos fatos, sendo que os casos devem ser analisados separadamente, não podendo aplicar a análise de um para os outros supervenientes. Outro ponto de controvérsia está ligado a questão do abuso do direito, uma vez que, no Código Civil em ser art. 187¹⁴⁸, existe sua previsão como ato ilícito, porém, na prática se torna muito complexo determinar quais atos são verdadeiramente planejamento tributário e qual podem ser considerados atos ilícitos. Dentro desse assunto, explica Hugo de Brito Machado:

¹⁴⁶ DORIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 88-89.

¹⁴⁷ ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 238.

¹⁴⁸ Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Ocorre que a definição do abuso de direito como ilícito, na prática, não ajuda muito na determinação de quais são os atos ou negócios jurídicos que podem ser desconsiderados pela autoridade da Administração Tributária e aqueles que configuram verdadeiro planejamento tributário, indiscutivelmente lícito, embora praticados tais atos com o propósito exclusivo de reduzir, excluir ou postergar o ônus tributário. É que a definição de abuso de direito como ilícito é feita com a cautela expressa no adjetivo “manifestamente”. É preciso, assim, que não haja dúvida quanto à ocorrência da ultrapassagem dos limites impostos pelo fim econômico ou social do Direito em questão, pela boa-fé ou pelos bons costumes. Assim, mesmo considerando-se que o abuso do direito é um ilícito e que sua presença autoriza a desconsideração do ato ou negócio jurídico, resta a dificuldade de definirmos quando está caracterizado esse abuso.¹⁴⁹

Conforme aponta o autor, devido a interpretação do adjetivo “manifestamente”, há uma dificuldade para determinar o que é realmente abuso de direito e o que é planejamento tributário lícito. Para que seja declarada a ilicitude do ato, é necessário que não haja dúvidas quanto à infração dos limites impostos pelo Direito.

Nesse sentido, explica Bruno Miragem:

Pressupõe-se para a configuração do abuso do direito que o mesmo, por lógica, só pode se dar em razão do exercício do direito por seu titular ou mesmo - ainda que falte previsão legal específica - por seu representante legal ou convencional (art. 115 do CC/2002 (LGL\2002\400)). A primeira questão coloca-se em relação ao exercício do direito. Direito subjetivo, em grande medida, é expressão de uma liberdade jurídica decorrente - no esquema filosófico que embasa a tradição moderna dos direitos subjetivos - do livre arbítrio reconhecido à pessoa capaz de direitos e obrigações. Nesse sentido é que o exercício do direito equivale a uma escolha sobre realizar ou não uma intervenção na realidade da vida, da qual derivam apenas duas respostas possíveis: intervir, e, portanto, exercer o poder jurídico de modo a constituir, modificar ou extinguir relações jurídicas, assim como usufruir, se for o caso, as vantagens de uma dada posição jurídica (uma ação); ou não o fazer, deixando de intervir na realidade, mas nem por isso deixando de influenciar ou determinar, com o seu comportamento, as relações jurídicas de que é parte (uma omissão). Daí porque se deve considerar como exercício do direito para efeito de exegese do art. 187 do CC/2002 (LGL\2002\400), não apenas o exercício ativo de um direito, mas igualmente a não ação do titular do direito quando em razão das circunstâncias, sua atuação seja reclamada.¹⁵⁰

Conforme demonstra o autor, o abuso de direito só poderá ser alegado/cometido pelo próprio titular do direito ou então por seu representante legal, visto se tratar de direito subjetivo. Com isso, só poderá ser comprovado o abuso de

¹⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2014, p. 120.

¹⁵⁰ MIRAGEM, Bruno. **Abuso do Direito: Ilicitude objetiva no Direito Privado Brasileiro**. *Revista dos Tribunais*, v. 842, 2012, p. 11-44.

direito quando aquele que está investido do poder de usar o exercer e, portanto, abusar.

De toda forma, cabe salientar, conforme disserta Marcelo Huck que o “abuso de direito é figura construída para inibir práticas que, embora dentro do âmbito legal, impliquem distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes”, tais distorções não se limitam apenas a utilização de um direito, mas também pelo exercício do poder em finalidade diferente àquela que o ordenamento assegura sua manifestação.¹⁵¹

Ainda sobre a teoria do abuso de direito, há de se considerar alguns pressupostos:

De maneira simplificada, a aplicação da teoria do abuso de direito tem os seguintes pressupostos: (i) identificação de um negócio jurídico estruturado de forma não convencional para atingir o mesmo resultado de outro negócio mais simples, fugindo à incidência do imposto, ou reduzindo seu pagamento; (ii) ausência de um propósito negocial verdadeiro que justificasse a adoção do caminho escolhido pelo contribuinte; (iii) finalidade exclusiva de economia de imposto; e (iv) necessidade de se garantir a equidade e a solidariedade da tributação, tornando concreto o princípio da capacidade contributiva.¹⁵²

De acordo com o exposto, para que a teoria de abuso de direito seja aplicada no caso concreto é necessário que alguns pressupostos sejam observados. Caso algum desses pressupostos não seja preenchido, o ato em si não será considerado abuso do direito.

Cabe, porém, a ressalva quanto a diferenciação entre fraude e abuso de direito, visto que são dois institutos com características diferentes. Nas palavras de Marcelo Huck:

¹⁵¹ HUCK, Marcelo Hermes. **Evasão e Elisão**: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 137.

¹⁵² GALHARDO, Luciana Rosanova; SILVA, Priscila Stela Mariano da; NETO, Estevão Gross; JUNIOR, Pedro Anan. **Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos**. São Paulo. Quartier Latin, 2005, p.228.

Distingue-se também o abuso de direito do ato fraudulento. Na fraude, o agente utiliza-se de artifícios e dissimulações para obter um resultado proibido por lei. O ato em si não é proibido; apenas os resultados por ele alcançados. A fraude é um ilícito. Entretanto, no abuso de direito, o agente não se vale de expedientes e malícia, mas utiliza-se de um direito de forma contrária ao espírito e à finalidade econômico-social do direito que está a exercer. Na fraude o que se viola é a lei, enquanto o ato abusivo atinge o direito de terceiro, do Estado ou da coletividade socialmente entendida. Tal ocorre mesmo quando o agente esteja aparentemente protegido pelo exercício de um direito subjetivo, reconhecido por lei.¹⁵³

Apesar de serem dois institutos de natureza ilícita, o abuso de direito distingue-se da fraude. Enquanto na fraude o agente tem motivação dolosa ao praticar o ato e violar a lei para assim beneficiar-se, no abuso de direito o agente fere a boa-fé e a função social do Direito, não infringindo necessariamente a lei.

Toda a mecânica que envolve o planejamento tributário não pode e nem deve ser analisada apenas sob a ótica das formas jurídicas. Tal assunto deve ser visto sob todas as perspectivas possíveis, desde a sua utilização concreta, o seu funcionamento e também os resultados que irá gerar, tanto econômicos como os de solidariedade social.¹⁵⁴

Destarte, cabe salientar as palavras de João Dácio Rolim:

Ademais, também não há na lei tributária qualquer dispositivo que consagre a inexistência de um objetivo econômico ou negocial válido como obstáculo à elisão fiscal (*tax avoidance*) e não à evasão fiscal ilícita (*tax evasion*), ao contrário de alguns outros países, onde vigora o princípio da intenção negocial como criação jurisprudencial da *common law* ou de direito positivo expresso em países da *civil law*, para a prática de operações de planejamento tributário.¹⁵⁵

De acordo com o apresentado pelo autor, não há na lei tributária pátria qualquer barreira ao planejamento tributário no que se refere ao mesmo não possuir um objetivo econômico ou negocial válido. Diferentemente ao que acontece em países que adotam a *common law*, onde impera o princípio da intenção negocial.

Mais um ponto de controvérsia está ligado ao abuso das formas, uma vez que, não raras vezes, existe uma adaptação ou abuso das formas do direito privado para que seja possível encaixar uma realidade fática que, em síntese, deturpa os

¹⁵³ HUCK, Marcelo Hermes. **Evasão e elisão:** rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 143.

¹⁵⁴ HUCK, Marcelo Hermes. **Evasão e elisão:** rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 137.

¹⁵⁵ ROLIM, João Dácio; ROCHA, Valdir de Oliveira. **Planejamento fiscal:** teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1998, p.55.

padrões convencionais da realização do negócio jurídico. Em resumo, trata-se de uma atipicidade da forma, legalmente inidônea, porém garante o enquadramento e a concretização do resultado inerente ao negócio. Sampaio Dória assim se posiciona sobre tal assunto:

Para que tal aconteça, é necessário que haja uma atipicidade da forma jurídica adotada em relação ao fim, ao intento prático visado. Explico. No mundo das relações econômicas, a cada intenção empírica, ou *intentio facti*, corresponde uma intenção jurídica, ou *intentio juris* adequada, que se exterioriza através de uma forma jurídica típica. Imagine-se que, para levar a cabo essa mesma *intentio facti*, o contribuinte adote uma forma jurídica completamente anormal ou atípica, embora não proibida pelo direito privado, com o único objetivo de, através da manipulação da *intentio juris*, obter o não-pagamento, o menor pagamento ou o pagamento diferido no tempo de um tributo (*Steuervorteil*): isto é, adotou-se uma forma economicamente inadequada com o único objetivo de provocar a evasão do tributo (*Steuerumgehung*).¹⁵⁶

Conforme demonstra o autor, cada intenção fática está diretamente ligada com uma intenção jurídica adequada. Através do abuso das formas, o contribuinte, de certa forma, distorce a intenção fática para que ela se enquadre em outra intenção jurídica, gerando assim uma obrigação tributária menor ou até em alguns casos, não ocorra nenhuma obrigação tributária.

Ainda que não esteja contemplado no Código Civil como um dos casos de nulidade de atos ou negócios jurídicos, o abuso de formas é utilizado de forma ampla em operações de planejamento tributário. Ele pode ser encontrado quando existe uma divergência entre a forma externa do ato e o resultado efetivo do mesmo, ou seja, nesse caso há um objetivo comercial que foi realizado de forma indevida. Conforme sustenta Marcus Abraham “tem-se respaldo amplo na legislação privada para encarar a prática abusiva da elisão fiscal através do abuso de formas, porque, na realidade, esta distorção entre forma e conteúdo desemboca nas figuras de abuso de direito; fraude à lei ou; simulação”.¹⁵⁷

Uma das formas de se executar um planejamento tributário com base no que a lei descreve está relacionado a incorporação de empresa superavitária por empresa deficitária, apesar de não ser uma realidade econômica normal. Usualmente uma empresa superavitária adquiria uma empresa deficitária como

¹⁵⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 109-111.

¹⁵⁷ ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 223-224.

forma de planejamento, fazendo com que o prejuízo da empresa deficitária fosse lançado no balanço patrimonial da empresa superavitária onde era abatido parte de seus lucros. Porém o Fisco atentou-se para essa forma de planejamento e a alterou, não permitindo mais que o prejuízo fosse incorporado. Perante isso, os empresários começaram a praticar a compra invertida, onde uma empresa deficitária passa a comprar a empresa superavitária, pois o ordenamento jurídico não apresenta nenhuma restrição quanto a esse procedimento.¹⁵⁸

O posicionamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sobre a incorporação às avessas é pacífico. Segue como exemplo, o caso onde a empresa “A” (deficitária), adquiriu a empresa “B” (superavitária) e se valeu dos prejuízos fiscais para da empresa “A”. No caso em tela, o CARF decidiu por aceitar a incorporação às avessas, pois segundo apresentado, as duas empresas possuíam o mesmo controle acionário há 24 anos e segundo seu entendimento, não se tratou de uma empresa criada com a finalidade de incorporar outra companhia e sim uma reestruturação societária, conforme ementa apresentada:

IRPJ – INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS – GLOSA DE PREJUÍZOS – IMPROCEDÊNCIA – A denominada “incorporação às avessas”, não proibida pelo ordenamento jurídico, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entres ambas praticadas.¹⁵⁹

Como pode ser verificado, no caso em tela, os membros do CARF entenderam a incorporação às avessas como um negócio jurídico indireto, adequando-se assim aos requisitos da elisão fiscal. Ademais, cabe salientar que para que se possa beneficiar das compensações de prejuízos fiscais nos casos de incorporação, fusão e cisão, duas condições cumulativas são necessárias: a manutenção do controle societário e manutenção do ramo de atividade. Sobre tal assunto, disserta Ricardo Mariz de Oliveira:

¹⁵⁸ YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário**. 7. ed. Curitiba: Juruá, 2011, p. 129.

¹⁵⁹ BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 107-07.596, da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Brasília, DF, 14 de abril de 2014. Disponível em: <http://www.apet.org.br/jurisprudencia/pdf/juri_26_12_07_2.pdf>. Acesso em: 01 mai. 2015.

A fusão, a incorporação pode ser para efeitos meramente fiscais, desde que ela seja uma operação efetivamente realizada. Então, se incorporo naquela que tem prejuízo uma que tem lucro, porque a própria lei, o Decreto-lei 2341, coloca as barreiras para compensação do prejuízo – quando há mudança de ramo de atividade e de controle. Mas, se eu passei pelas duas barreiras, não há mudança de controle, embora haja mudança de atividade, tenho adquirido por lei a manutenção do prejuízo, através desta incorporação ou fusão estará mantido o direito de compensar o prejuízo e estou trazendo, exatamente para a pessoa jurídica titular dos prejuízos, uma atividade que até então ela não tinha, que é lucrativa e com qual ela espera aproveitar aqueles prejuízos. Perfeitamente possível, desde que real.¹⁶⁰

Conforme demonstrado pelo autor, desde que sejam respeitadas as duas condições cumulativas não há no que se dizer que quanto a impossibilidade de se reconhecer o planejamento tributário, visto que essa é uma garantia assegurada pelo Decreto-lei 2.341. Sendo assim, a compensação de prejuízos poderá ser realizada dentro da cisão, fusão ou incorporação.

Já o STJ tem entendido que a incorporação às avessas possui todas as características imputáveis ao ato simulado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REFIS II. INCLUSÃO DE DÉBITOS DE EMPRESA INCORPORADA. INDEFERIMENTO ADMINISTRATIVO, SOB O ARGUMENTO DE QUE A "INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS", NO CASO CONCRETO, CONSTITUIU ARTIFÍCIO QUE VISAVA FRAUDAR (ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN) A POSSIBILIDADE DE RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INCORPORAÇÃO REALIZADA POR DETERMINAÇÃO JUDICIAL POSTERIORMENTE REVOGADA. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 283/STF.¹⁶¹

Apesar de não reconhecer o recurso impetrado pela empresa recorrente, o relator deixou claro em seu voto sobre a posição do STJ em casos similares.

O TRF4, no mesmo sentido dos demais tribunais, vem mantendo a postura dos demais tribunais e analisando caso a caso, porém, vem mantendo-se o entendimento de verificar-se se o planejamento tributário tem o simples objetivo de diminuir a carga tributária ou se há um propósito comercial maior:

¹⁶⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário. **Revista de Estudos Tributários**, n. 5, Janeiro/Fevereiro 2009, p. 120.

¹⁶¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1295887, Segunda Turma. Brasília, DF, 04 de setembro de 2012. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=incorpora%E7%E3o+as+avessas&refinar=AVESSAS%20E%20INCORPORACAO%20E%20AS&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#DOC1>. Acesso em: 01 mai. 2015.

INCORPORAÇÃO. AUTUAÇÃO. ELISÃO E EVASÃO FISCAL. LIMITES. SIMULAÇÃO. EXIGIBILIDADE DO DÉBITO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ. 1. 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. 2. Tal liberdade é possível apenas anteriormente à ocorrência do fato gerador, pois, uma vez ocorrido este, surge a obrigação tributária. 3. A elisão tributária, todavia, não se confunde com a evasão fiscal, na qual o contribuinte utiliza meios ilícitos para reduzir a carga tributária após a ocorrência do fato gerador. 4. Admite-se a elisão fiscal quando não houver simulação do contribuinte. Contudo, quando o contribuinte lança mão de meios indiretos para tanto, há simulação. 5. Economicamente inviável a operação de incorporação procedida (da superavitária pela deficitária), é legal a autuação [...].¹⁶²

Como pode ser percebido pela decisão proferida, o relator evidencia a diferença entre a elisão e a evasão fiscal, deixando claro que a elisão é um instituto lícito e admissível dentro do ordenamento jurídico brasileiro. Ademais, a turma julgadora verificou a operação toda para chegar à conclusão de que os atos todos praticados foram simulados.

Outro ato praticado com vistas a economia tributária que gera discussão tanto no âmbito administrativo como na esfera judicial é a operação conhecida como “casa e separa”. Tal operação é explicada por Hiromi Higuchi da seguinte forma:

Há várias formas de realizar operações indiretas de transferência de controle societário visando atingir o objetivo de obter isenção total do IRPJ sobre o ganho de capital da vendedora e contabilização do investimento pelo valor efetivamente pago pela adquirente. Numa delas, a empresa adquirente das ações emitidas subscreve pequeno capital com elevado ágio isento de tributação. Na empresa vendedora é realizada equivalência patrimonial, já computada a reserva de ágio para aumento de capital, com débito da conta de investimentos e a crédito de resultado isento. Na sequência, faz-se a cisão ou redução de capital. A vendedora das ações embolsa o resultado da venda e a compradora adquire o controle da empresa cuja atividade tinha interesse.¹⁶³

Conforme apresentado pelo autor, há várias operações indiretas com o objetivo de resultar a economia tributária. Resumidamente, na operação casa e separa o vendedor entra com os ativos enquanto o comprador realiza o aumento de

¹⁶² BRASIL. Tribunal Regional Federal – 4ª Região. APELAÇÃO CÍVEL Nº 2004.71.10.003965-9/RS, Segunda Turma. Porto Alegre, RS, 22 de agosto de 2006. Disponível em: <http://www2.trf4.gov.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=1254430&hash=0dd6c69b36abc1239526e96f1248a34f>. Acesso em: 01 mai. 2015.

¹⁶³ HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas, interpretação e prática**. 39. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 682.

capital em dinheiro. Após realizada a operação, onde não há definição de lapso temporal como critério de licitude ou ilicitude, a sociedade é desfeita e o vendedor leva o dinheiro e o comprador a empresa e os ativos.

O CARF tem mantido entendimento quase que pacífico sobre casos resultantes dessa operação. Há alguns casos que tiveram julgamento divergente e com grande repercussão, porém em sua vasta maioria as decisões do CARF são baseadas conforme a seguir:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2007, 2008 GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE ATIVOS. OPERAÇÃO CASA-SEPARA.SIMULAÇÃO. Deve ser mantida a exigência, ao restar comprovado que as complexas operações societárias levadas a efeito pela interessada nunca objetivaram a admissão de novo sócio ou investidor, mas sim a alienação de participações societárias. A existência de prévio contrato escrito entre as partes, em que são detalhados todos os passos e valores envolvidos nas operações, reforça tal conclusão. Irrelevante o lapso temporal entre o início e o final das operações ter sido superior a um ano, se todas as etapas estavam previamente acordadas entre as partes. O descompasso entre a vontade aparente e a vontade real conduz à conclusão de simulação. O ganho de capital na alienação foi artificialmente reduzido, com a igualmente artificial majoração do custo de aquisição. O lançamento deve, assim, ser mantido. MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. É cabível a qualificação da multa de lançamento de ofício nos casos em que ficar demonstrada a conduta dolosa do sujeito passivo ao praticar atos simulados, com o objetivo de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador tributário.¹⁶⁴

De acordo com o entendimento do CARF no caso em tela e replicado para a vasta maioria de casos similares, a operação casa-separa é considerada um ato simulado no qual o contribuinte busca se beneficiar de forma ilícita da economia tributária que a operação pode trazer.

Porém, ao contrário de suas costumeiras decisões, o CARF, em um dos casos de maior repercussão até hoje, decidiu por não reconhecer a operação casa-separa como um ato simulado e sim como um negócio jurídico indireto, contrariando o que havia sido decidido em primeira instância. Após a decisão em primeira instância ter julgado procedente o Auto de Infração lavrado contra empresa, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social Sobre o Lucro relativo

¹⁶⁴ BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1302-001.331, da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Brasília, DF, 11 de março de 2014. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 01 mai. 2015.

ao ano-calendário de 1999 – Exercício 2000, a Primeira Câmara do CARF decidiu dar provimento ao recurso apresentado pela empresa, conforme acórdão:

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO JURÍDICO - Não basta a simples suspeita de fraude, conluio ou simulação para que o negócio jurídico realizado seja desconsiderado pela autoridade administrativa, mister se faz provar que o ato negocial praticado deu-se em direção contrária a norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN). SIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador, efetivamente, realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO – Configura-se negócio jurídico indireto, quando um contribuinte se utiliza de um determinado negócio, típico ou atípico, para obtenção de uma finalidade diversa daquela que constitui a sua própria causa, em que as partes querem efetivamente o negócio e os efeitos típicos dele realizado e submete-se a sua disciplina jurídica. Recurso provido.¹⁶⁵

No caso em tela, resumidamente, ocorreu uma operação onde a empresa TIB realizou um aumento de capital na sociedade controlada Nutec Informática S/A. Decorridos poucos meses após a integralização, a antiga controladora, a empresa RBS Participações e Cobranças, fez o resgate de sua participação no capital, com lastro no novo valor do patrimônio líquido da Nutec Informática S/A, realizando assim o seu direito de se retirar da sociedade, configurando desse modo um suposto ganho de capital não-tributável.¹⁶⁶

Conforme descrito na ementa, o entendimento da câmara para o caso em tela é que não basta a existência de simples suspeitas de fraude ou simulação para que ocorra a desconsideração do negócio jurídico pratica, é necessário que se evidencie que o negócio praticado foi realizado com a simples intenção de economia tributária. Ademais, segundo os julgadores, os conceitos de negócio jurídico e simulação, que foram amplamente discutidos, não se confundem, sendo que no caso em tela, o que ocorreu foi um negócio jurídico indireto e não um ato simulado.

¹⁶⁵ BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 101-94.340, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Brasília, DF, 09 de setembro de 2003. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 01 mai. 2015.

¹⁶⁶ SILVA, Ana Elisa de Andrade Brandt. **Elisão e Evasão Fiscal: Sobre o Planejamento Tributário e a Possibilidade de uma Norma Geral Antielisiva no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. 2011. 51 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2011.

Não satisfeito com a decisão tomada, o Fisco recorreu ao CSRF, tendo o mesmo mantido a decisão da Primeira Turma. Porém, após a interposição de embargos de declaração pela Delegacia da Receita Federal de Porto Alegre, resultou a inversão do julgamento:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 1999 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. OCORRÊNCIA. EFEITOS DA DECISÃO. CARÁTER INFRINGENTE. POSSIBILIDADE. Havendo contradição no acórdão proferido em sede de embargos, devem ser acolhidos os novos embargos para afastar o vício que inquina a decisão anterior. A decisão sobre embargos de declaração possui efeito integrativo, pois complementa e aperfeiçoa o julgado. Ao se eliminar os vícios que maculam o acórdão, poderão advir, como consequência, os efeitos infringentes. In casu, cabível o afastamento dos efeitos modificativos proporcionados pelos primeiros embargos para restabelecer o teor da decisão original, sem nova apreciação de mérito.¹⁶⁷

Conforme apontado por diversos tributaristas, nunca antes o CARF havia tomado uma decisão de reverter um julgamento tendo por base um recurso interposto por uma delegacia da fazenda, o que para muitos gerou certa estranheza e preocupação, visto que os embargos de declaração vieram a rediscutir novamente o que já fora julgado, ao invés de apenas esclarecer algum ponto controverso da decisão tomada pelo Câmara.¹⁶⁸

Outro negócio jurídico muito praticado pelos contribuintes com vistas a economia fiscal e que muito é discutido pelo CARF, é a operação chamada de segregação de pessoas jurídicas. Nas palavras de Carlos Eduardo Peroba Angelo, a segregação “é a divisão de uma empresa em diversas pessoas jurídicas, que se enquadram individualmente em um regime de tributação mais benéfico”.¹⁶⁹

O entendimento do CARF quanto a essa operação não é pacífico, como já observado, a entidade não busca a uniformização em seus julgamentos, e sim, a análise de caso a caso, para que seja verificada a real intenção de cada contribuinte, se tal intenção está enraizada na simples economia tributária, ou se há um propósito

¹⁶⁷ BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-000.900, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Brasília, DF, 28 de março de 2011. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 01 mai. 2015.

¹⁶⁸ JORNAL VALOR ECONÔMICO. Órgão mantém multa milionária ao julgar novo recurso Conselho muda decisão do caso RBS. **Caderno Legislação e Tributos**, DF, 27/01/2010.

¹⁶⁹ ANGELO, Carlos Eduardo Peroba; SCHOUERI, Luis Eduardo. **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p.502.

negocial por trás da operação realizada. Nesse sentido, decidiu o CARF, conforme ementa abaixo:

Contribuição para o PIS/Pasep Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003 PIS. REGIME MONOFÁSICO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO ABSOLUTA. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. ART. 116, P.U. DO CTN. UNIDADE ECONÔMICA. ART. 126, III, DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Não se configura simulação absoluta se a pessoa jurídica criada para exercer a atividade de revendedor atacadista efetivamente existe e exerce tal atividade, praticando atos válidos e eficazes que evidenciam a intenção negocial de atuar na fase de revenda dos produtos. A alteração na estrutura de um grupo econômico, separando em duas pessoas jurídicas diferentes as diferentes atividades de industrialização e de distribuição, não configura conduta abusiva nem a dissimulação prevista no art. 116, p.u. do CTN, nem autoriza o tratamento conjunto das duas empresas como se fosse uma só, a pretexto de configuração de unidade econômica, não se aplicando ao caso o art. 126, III, do CTN. Recurso voluntário provido. Recurso de ofício prejudicado.¹⁷⁰

Como pode ser verificado no caso em tela, o CARF aduziu que realmente existia um propósito negocial vinculado ao ato praticado, o qual seria a efetiva revenda de produtos. Além disso, vislumbra-se que as demais empresas que foram criadas não são ficções da empresa principal e foram criadas devido a política fiscal que havia onerado o setor produtivo, obrigando assim os produtores de tal setor, atuarem também na distribuição e revenda de suas mercadorias, com isso, o contribuinte não possuía a pretensão de escapar da tributação que decorria apenas sobre o setor produtivo, mas sim, porque passou a atuar em mais etapas da cadeia econômica.

Porém, conforme comentado, o CARF não possui entendimento pacificado sobre o ato jurídico referente a segregação de empresas. Em um dos julgamentos mais emblemáticos, conhecido como Caso Grendene, a postura do antigo Conselho de Contribuintes foi a seguinte:

¹⁷⁰ BRASIL. Conselho Administrativo Recursos Fiscais. Acórdão nº 3403-002.519, da Quarta Câmara da Terceira Turma Ordinária, Brasília, DF, 22 de outubro de 2013. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 01 mai. 2015.

IRPJ. TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS. EVASÃO FISCAL. Há evasão ilegal de tributos quando se criam oito sociedades de uma só vez, com os mesmos sócios que, sob a aparência de servirem à revenda dos produtos da recorrente, tem, na realidade, o objetivo admitido de evadir tributo, ao abrigo de tributação mitigada (lucro presumido).¹⁷¹

O caso em tela foi um dos mais emblemáticos no que tange planejamento tributário. Os sócios da empresa Grendene criaram oito sociedades de pequeno porte com o intuito de manipularem o preço das mercadorias e por consequência beneficiarem-se da diferença no regime tributário do imposto federal. Cabe ressaltar que nesse caso foi demonstrada a simulação com fins de economia tributária, visto que as oito sociedades foram constituídas no mesmo dia, de uma só vez, pelas mesmas pessoas físicas, sendo que todas eram sócias da autora. Ademais, tais empresas não possuíam estrutura e nem funcionários próprios. A operação consistia em a empresa principal (Grendene), que era tributada pelo lucro real, vendia as suas mercadorias para as oito sociedades pelo preço de custo e essas revendiam as mercadorias a preço de mercado. O resultado auferido era tributado como lucro presumido.

¹⁷¹ BRASIL. Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 103-07260, Brasília, DF, 25 de fevereiro de 1986 apud FERRAGUT, Maria Rita. **Segregação de atividades empresariais e limites para desconsideração da "sociedade paralela"**. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/download/Maria%20Rita%20Ferragut%284%29.pdf>>. Acesso em: 01 mai. 2015.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No decorrer da presente monografia pretendeu-se analisar a complexidade do Sistema Tributário Nacional, bem como os conceitos, elementos e critérios que cerceiam o planejamento tributário e as questões de licitude e ilicitude ligadas a elisão e evasão fiscal.

Foi possível observar que a complexidade do Sistema Tributário Nacional se dá devido a “colcha de retalhos” que é o ordenamento jurídico pátrio. Todas as leis, obrigatoriamente, são submissas à Constituição Federal, transformando o ordenamento pátrio em uma espécie de pirâmide, em que a lei inferior deve necessariamente ser submissa a lei superior, sendo que no final, todas são submissas ao que determina a Carta Magna.

O critério hierárquico do ordenamento jurídico pátrio não é de toda forma ruim, pelo contrário, através desse critério é possível resolver eventuais antinomias que podem surgir. Por esse critério, caso uma lei venha de encontro à outra, àquela que é superior prevalecerá.

Verifica-se também a necessidade de o direito tributário implementar mudanças em suas atribuições perante a sociedade moderna, a qual é excessivamente globalizada. Tais mudanças são necessárias com vistas a garantir políticas sociais mais justas com o objetivo de atender os interesses coletivos, sendo que, conseqüentemente, os individuais serão protegidos.

Constata-se que o planejamento tributário é uma forma legal para o contribuinte conseguir a tão almejada economia fiscal, desde que ao realizar tal procedimento, ele siga os critérios e elementos estabelecidos na legislação.

Há uma tênue diferença entre a legalidade do planejamento tributário e sua ilicitude. Os critérios norteadores para essa definição são a temporalidade dos atos e sua licitude. Na maioria dos casos, os atos praticados anteriores a ocorrência do fato gerador do tributo, com vistas a diminuição ou até isenção, são considerados lícitos, em contrapartida, os atos que são realizados após a ocorrência do fato gerador, com o mesmo objetivo de isenção ou diminuição, são considerados ilícitos.

O instituto com vistas à economia fiscal e dotado dos critérios de licitude, recebe a alcunha de elisão fiscal, tendo o instituto, que também visa à economia fiscal, porém dotado de critérios de ilicitude, a alcunha de evasão fiscal.

A elisão fiscal pode ser conceituada como uma ação preventiva, sempre com fulcro em processos lícitos, elidir, reduzir ou postergar a ocorrência do fato gerador. É um instituto juridicamente legítimo, não obstante dúvidas quanto a sua licitude.

Por ser um procedimento complexo, a elisão fiscal é um procedimento que demanda mais tempo do contribuinte. Uma vez que é necessário o envolvimento de todos os setores da empresa, a elisão se torna um processo extremamente criterioso, onde todos os envolvidos devem dedicar-se ao máximo para que o resultado alcançado seja o almejado pelo contribuinte.

Já a evasão fiscal é conceituada como fraude à lei, sonegação e evasão de divisas, uma vez que seus atos são posteriores a ocorrência do fato gerador e sempre visam a ilegitimidade. É um instituto juridicamente ilegítimo, visto que seus atos são caracterizados pela ilicitude.

É notório, que devido a sua simplicidade e por vezes o desconhecimento, que a evasão fiscal é um ato praticado com certa frequência pelos contribuintes. Porém, a maioria dos clientes que realizam a evasão de seus tributos está ciente do que estão praticando, sabem que o ato que realizam é ilícito e mesmo assim continuam a praticar, pelo simples fato de estarem percebendo a economia fiscal.

Junto a esses dois procedimentos é possível verificar-se os institutos da simulação e do negócio jurídico indireto. Como a simulação não está prevista no Código Tributário Nacional, ela é utilizada por analogia do Código Civil. É um instituto que está intimamente ligado a evasão fiscal, visto que seus atos consistem em dissimular ou simular um ato com vistas a economia fiscal. Já o negócio jurídico indireto, na maioria dos casos, está ligado ao instituto da elisão fiscal, uma vez que o contribuinte terá o mesmo resultado final, porém, utilizará métodos diferentes, com o objetivo de alcançar a economia fiscal.

No que tange ao abuso de direito, é possível verificar sua difícil conceituação, pois o cerne da questão está em saber em quando ele ocorre, ou seja, quando o portador do direito, manifestamente, excede os limites impostos pela boa-fé, pelos bons costumes e pelo seu fim econômico e social. Com isso, uma das indagações que restam sobre o que foi apresentado é, como é possível conter o contribuinte, que através do abuso das formas jurídicas, consegue sob o fulcro da legalidade, evadir-se do pagamento do tributo que é devido ao Estado.

A utilização abusiva das formas com a finalidade de evadir-se os impostos não pode sustentar-se em princípios como o da plena propriedade e nem da legalidade, já que ao mesmo tempo estará lesando os princípios da capacidade contributiva e o da isonomia tributária.

Importante ressaltar o entendimento referente ao propósito negocial vinculado a economia fiscal. Um planejamento tributário que não possui nenhum propósito negocial ou econômico, a qual sua única finalidade seja a economia tributária não pode ser considerado como lícito.

De toda forma o que pesa bastante são os entendimentos dispensados pelo antigo Conselho de Contribuintes e CARF a despeito dos planejamentos tributários. Não há uma posição equânime sobre as operações de planejamento tributário apresentadas. Para certos casos o CARF aponta como sendo um planejamento tributário lícito, que atende todos os critérios apontados dentro da lei e, para casos similares, o referido Conselho aponta como sendo evasão fiscal, adotando o entendimento da simulação do ato.

Diante do exposto, fica evidente a necessidade de um novo pensamento dentro do ordenamento jurídico pátrio no que tange ao direito tributário. O cerne da questão não pode estar ligado somente entre o lícito e o ilícito e, sim, a forma de garantir o respeito do interesse público cumulado com o dever de pagar tributos, porém sem ferir os direitos fundamentais. A autonomia privada e a liberdade do contribuinte devem ser respeitadas, fazendo valer assim os princípios básicos do Sistema Tributário Nacional.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- AFONSO, Sylvio César. Sistema constitucional tributário e as limitações ao poder de tributar. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, Revista dos Tribunais, v.15, n.74, mai./jun. 2007.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 7. ed. São Paulo, SP: Método, 2013.
- AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2014.
- ANAN JUNIOR, Pedro. **Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- ANGELO, Carlos Eduardo Peroba; SCHOUERI, Luis Eduardo. **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. Conferência XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, Malheiros, 2007.
- AZEVEDO, Antônio Junqueira de. O Direito Pós-Moderno e a Codificação. **Revista de Direito do Consumidor**, v.15, jan/2000.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- BARROS, Wellington Pacheco. **Dimensões do Direito**. 2. ed. Porto Alegre, RS: Livraria do Avogado, 1999.
- BARROSO, Luis Roberto. **Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro (Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo)**. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br/pdf_6/DIALOGO-JURIDICO-06-SETEMBRO-2001-LUIS-ROBERTO-BARROSO.pdf>. Acesso em: 01 mai. 2015.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. **O Planejamento Fiscal e a Interpretação Fiscal no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 101-94.340, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Brasília, DF, 09 de setembro de 2003. Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 01 mai. 2015.

_____. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 107-07.596, da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Brasília, DF, 14 de abril de 2014.

Disponível em: <http://www.apet.org.br/jurisprudencia/pdf/juri_26_12_07_2.pdf>. Acesso em: 01 mai. 2015.

_____. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1302-001.331, da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Brasília, DF, 11 de março de 2014. Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 01 mai. 2015.

_____. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-000.900, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Brasília, DF, 28 de março de 2011. Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 01 mai. 2015.

_____. Conselho Administrativo Recursos Fiscais. Acórdão nº 3403-002.519, da Quarta Câmara da Terceira Turma Ordinária, Brasília, DF, 22 de outubro de 2013. Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 01 mai. 2015.

_____. Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 103-07260, Brasília, DF, 25 de fevereiro de 1986 apud FERRAGUT, Maria Rita. **Segregação de atividades empresariais e limites para desconsideração da "sociedade paralela"**.

Disponível em:

<<http://www.ibet.com.br/download/Maria%20Rita%20Ferragut%284%29.pdf>>.

Acesso em: 01 mai. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1295887, Segunda Turma. Brasília, DF, 04 de setembro de 2012. Disponível em:
 <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=incorpora%E7%E3o+as+avessas&refinar=AVESSAS%20E%20INCORPORACAO%20E%20AS&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#DOC1>. Acesso em: 01 mai. 2015.

_____. Tribunal Regional Federal – 4ª Região. APELAÇÃO CÍVEL Nº 2004.71.10.003965-9/RS, Segunda Turma. Porto Alegre, RS, 22 de agosto de 2006. Disponível em:
 <http://www2.trf4.gov.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=1254430&hash=0dd6c69b36abc1239526e96f1248a34f>. Acesso em: 01 mai. 2015.

CALMON, Eliana. **As gerações dos direitos e as novas tendências**. Rio de Janeiro, RJ: América Jurídica, 2002.

CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, planejamento e gestão tributária**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2012.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CONTIPELLI, Ernani. Autonomia Financeira e Segurança Jurídica: Considerações críticas ao sistema financeiro-tributário brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 106, 2012.

CÔRREA, Walter Barbosa; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1993.

DORIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

FAGÚNDEZ, Paulo Roney Ávila. **O Direito e a Hipercomplexidade**. São Paulo, SP: LTr, 2003.

- GALHARDO, Luciana Rosanova; SILVA, Priscila Stela Mariano da; NETO, Estevão Gross; JUNIOR, Pedro Anan. **Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos**. São Paulo. Quartier Latin, 2005.
- GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- GUERREIRO, Rutnéa Navarro; ROCHA, Valdir de Oliveira. **Planejamento Fiscal: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1998.
- HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas, interpretação e prática**. 39. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- HUCK, Marcelo Hermes. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Saraiva, 1997.
- JORNAL VALOR ECONÔMICO. Órgão mantém multa milionária ao julgar novo recurso Conselho muda decisão do caso RBS. **Caderno Legislação e Tributos**, DF, 27/01/2010.
- KELSEN, Hans; tradução de Luis Carlos Borges. **Teoria geral do direito e do estado**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- LEI ROUANET. **Articular**. Disponível em <<http://articular.art.br/lei-rouanet/>>. Acesso em: 01 mai. 2015.
- LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2014.
- _____; MACHADO, Schubert de Farias. **Dicionário de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Elisão e Evasão Fiscal. In: BRITO, Edvaldo Pereira de. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Vader. **Tratado de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- MELO, José Eduardo Soares de; ANAN JUNIOR, Pedro. **Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MIRAGEM, Bruno. **Abuso do Direito**: Ilícitude objetiva no Direito Privado Brasileiro. **Revista dos Tribunais**, v. 842, 2012.

MOREIRA, Eduardo Ribeiro. O Direito Tributário na Constituição. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, v. 82, jan. 2013.

MOTTA, Artur Alves da. **A complexidade do sistema tributário brasileiro**. 2009. Disponível em: <www.investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/direito-tributario/3674>. Acesso em: 23 mai. 2015

NOBRE, Lionel; JUNIOR, Pedro Anan. **Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

NUNES, Allan Titonelli. **O Advogado Público Federal e a Construção de um Sistema Tributário mais Justo**. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/o-advogado-publico-federal-e-a-construcao-de-um-sistema-tributario-mais-justo>>. Acesso em: 01 mai. 2015.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário. **Revista de Estudos Tributário**, n. 5, Janeiro/Fevereiro 2009.

_____; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contabilidade tributária**. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2010.

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR – RESPONDE – 2004. Brasília. Disponível em: <<http://portal.mte.gov.br/data/files/FF808081454D76790145AECC231106BD/PAT%20RESPONDE%20%20vers%C3%A3o%20atualizada%20em%2029%2004%202014.pdf>>. Acesso em: 01 mai. 2015.

ROLIM, João Dácio; ROCHA, Valdir de Oliveira. **Planejamento fiscal: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1998.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F.. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro, RJ: Renovar, 2000.

SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. **Sistema Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

SCHOUERI, Luis Eduardo; FREITAS, Rodrigo de. **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”** – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SILVA, Ana Elisa de Andrade Brandt. **Elisão e Evasão Fiscal: Sobre o Planejamento Tributário e a Possibilidade de uma Norma Geral Antielisiva no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. 2011. 51 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2011.

SILVA, Mauricio Alvarez da. **Incentivo fiscal para inovação tecnológica**. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/economiatecnologica.htm>>. Acesso em: 01 mai. 2015.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil 1: Lei de introdução e parte geral**. 10 ed. São Paulo: Método, 2014.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

TOVAR, Leonardo Zehuri. Levando o planejamento tributário a sério – Não existe planejamento de prateleira: a impensável equiparação entre texto e norma. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 119, 2014.

VAZ, Paulo César Ruzisca; ANAN JUNIOR, Pedro. **Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

XAVIER, Alberto P. A evasão fiscal legítima o negócio jurídico indireto em direito Fiscal. **Doutrinas Essenciais de Direito Penal Econômico e da Empresa**, v. 5, 2011.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos: limites à luz do abuso do direito e a da fraude à lei**. São Paulo: Lex Editora, 2005.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário**. 7. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

ZANELLO, Cristina. Planejamento Tributário sob um Novo Enfoque. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 83, 2008.