



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

RIVANE MOREIRA DA SILVA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A IMPOSSIBILIDADE DE MULTA
QUALIFICADA**

**SALVADOR – BA
2017**

**FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

RIVANE MOREIRA DA SILVA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A IMPOSSIBILIDADE DE MULTA
QUALIFICADA**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido à
Faculdade Baiana de Direito como requisito parcial
à obtenção de especialista em Direito Tributário.

**SALVADOR – BA
2017**

"É contra o Direito julgar ou responder em examinar o texto em conjunto, apenas considerando uma parte qualquer do mesmo".

(Celso, Digesto, Liv.1, tít. 3º frag.24)

RESUMO

O planejamento tributário é uma técnica que consiste na organização e aplicação da empresa. E com isso, há limites para utilizar este mecanismo, ao ocasionar aplicações de multas tributárias pelo órgão competente, que em alguns casos são tão elevadas que chegam a atingir o patrimônio do contribuinte, as multas podem ser isoladas, agravadas e qualificadas. Assim, esta monografia tem o objetivo de apresentar as características de um Planejamento Tributário válido, ao passo de evitar as sanções tributárias previstas no artigo 44 da Lei 9.430/96. O estudo foi feito em pesquisas qualitativas realizadas por estudos bibliográficos e documentos formais por meio de julgamentos judiciais e extrajudicial. Este trabalho terá iniciação de conceito e finalidade do Planejamento Tributário, além do dever e /ou obrigação de cumprir sua atividade como contribuinte. Bem como os direitos e garantias que os asseguram, e as aplicações dos princípios constitucionais que reza a vedação ao confisco. Em seguida, serão apresentadas as espécies e atos infracionais no Planejamento Tributário e aplicação da multa qualificada. Neste sentido conclui-se que é possível a realização e execução de um Planejamento Tributário lícito que impossibilite a aplicação das sanções tributárias que advém através da interpretação do fisco que em muitas das vezes são equivocadas, haja vista, posição favorável ao contribuinte em via recursal administrativa, que derruba as aplicações feita pelo fisco, sendo desconsideradas pela não comprovação da intenção dolosa do contribuinte.

PALAVRAS CHAVE: Planejamento tributário. Vedação ao confisco. Multa qualificada.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	9
2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	10
2.1 Conceito e Finalidade do Planejamento Tributário	17
2.2 Direito, Dever e Realização do Planejamento Tributário	23
3 Espécies e Atos Infraconstitucionais do Planejamento Tributário.....	27
3.1 Elisão e Evasão Fiscal.....	27
4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO	33
4.1 Noção de Princípio.....	38
4.2 Princípio Jurídico	38
4.3 Princípios Constitucionais.....	40
4.3.2 O princípio a vedação ao confisco	41
5 MULTAS TRIBUTARIAS.....	45
5.2 Multa qualificada	59
5.3 Diferença entre multa e tributo.....	64
6 CONCLUSÕES.....	65
REFERÊNCIAS	70

1 INTRODUÇÃO

O Planejamento tributário decorre do princípio da eficiência, sendo assim, é utilizado em condutas lícitas. Destarte, devido as dificuldades de gerência fiscal/empresarial, o planejamento tributário é de extrema importância monetária para a empresa. O tributo é um tema que retrata, em primeiro lugar, o retardamento do seu pagamento em decorrência da dificuldade financeira da empresa como contribuinte. Sobretudo, no que se refere às manobras percorridas que são convidativas, levando o contribuinte a não efetuar o recolhimento devido e/ou o seu parcelamento.

Reduzir a carga tributária ou o não recolhimento do tributo é caracterizado com evasão fiscal. Neste sentido, o contribuinte está passível da submissão das penalidades que a lei impõe, que pode ser a aplicação de multa bem como vir a responder a crime contra a ordem tributária.

O tributo representa uma parcela importante dos custos da empresa, e este fato é de conhecimento do contribuinte. O nível de tributação sobre as empresas no Brasil, tem sido um dos motivos de inviabilizar os negócios, em decorrência das elevadas dívidas fiscais, renegociações, que não trazem equilíbrio financeiro. Para o contribuinte estarem em dia com seus tributos, tende a haver a condição de renegociação da dívida, através do parcelamento. Este fato, tem inviabilizado a maioria dos contribuintes a não pagarem os tributos, devido as multas e juros tão elevados, que chega a ser maior que o valor principal não pago.

O direito e garantia ao contribuinte diz que, pode e deve agir no seu interesse dentro dos atos de acordo a lei e que planejar é pratica essencial para empresa. Desta forma, o planejamento fiscal é tão importante quanto ao planejamento de fluxo de caixa.

É debatido, na seara da jurisprudência e administrativa, ao que tange a matéria do planejamento tributário, se tem efeito de elisão ou evasão fiscal. Hoje, o planejamento tributário, é discutido de forma polemica, por ser tão convidativo a pratica do ato ilícito, ainda sim, pela sua complexidade, em interpretar o tributo, não é um capo fácil de atuação, porém o que dificulta é o legislador ao aplicar novas regras, a nível de cercar o contribuinte por meio das tantas obrigações assessorias, ao passo que leva o contribuinte a ensejar interpretações inequívocas. Reduzir o

tributo de forma lícita, é um trabalho árduo. Pois pode ensejar a ilegalidade contra o sistema tributário, como forma de sonegação, conluio ou fraude.

Este trabalho abordará o planejamento tributário e a impossibilidade da multa qualificada, de como planejar, e executar sem cair nas garras do fisco e sofrer as penalidades. No primeiro capítulo, será abordado o planejamento tributário, onde será esclarecido seu conceito e finalidade. E ainda, haverá análises de onde e quando se aplica os direitos e deveres na seara do planejamento tributário.

No segundo, trará as espécies e atos infraconstitucional do planejamento tributário enfatizando o pensamento doutrinário, jurisprudencial e administrativo, e também, quais os atos infraconstitucionais o contribuinte poderá praticar no plano fiscal, diferenciando do ato simulado e dissimulado.

No terceiro momento, os princípios constitucionais, noção de princípio, princípios jurídicos e o princípio a vedação ao confisco. Onde terá maior enfoque, no capítulo a ser tratado a multa tributária se tem ou não efeito de confisco.

E por fim, o enfoque da impossibilidade da multa qualificada no planejamento tributário. De acordo, a lei 9.430/96 em seu artigo 44 que trazem características de sonegação, conluio e dolo, e julgados a favor do contribuinte em comprovar que não houve intenção a fraude.

2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário no Brasil, tem a possibilidade de escolher diversas formas de tributação, Lucro Real, Lucro Presumido, Simples Nacional e Arbitração. Estas modalidades, serão aplicadas de acordo a necessidade de cada empresa, e com isso, irão impactar de uma forma financeira para cada entidade. O Lucro Real é um modelo que se aplica, para as empresas que tem uma margem de lucro muito pequena, quanto menor for a margem de lucro bruto e líquida, está poderá ser uma provável modalidade de tributação adequada para a empresa, o Lucro Presumido, é a modalidade inversa do Lucro Real, porque, quanto maior for sua margem de lucro bruta e líquida, terá uma probabilidade adequada para se enquadrar. Já o Simples Nacional, é uma modalidade limitada, que é restrita a empresa de pequeno e médio porte, de acordo com a lei complementa 123/2006 estabelece o limite do faturamento anual em R\$ 3.600.000,00, quanto maior for o faturamento, maior será alíquota destaca dentro da tabela. Neste conjunto é notório que algumas empresas

nem sempre utilizam um modelo de tributação adequada para sua empresa, e com isso, acaba pagando mais tributo do que o devido, inviabilizando a saúde financeira da empresa.

A realidade tributária brasileira é complexa, por trazer o maior custo financeiro as empresas que hoje, reflete 40% dos gastos. Neste sentido, Crepaldi (2017), ensina que “o planejamento tributário, é um ato preventivo, e sua finalidade tem como base evitar a incidência tributária, como no sentido de reduzir a alíquota ou base de cálculo, seguindo assim, os parâmetros da legislação brasileira vigente.”

Assim, Hugo de Machado ensina em obra sobre o planejamento tributário é imprescindível a sua execução de forma contínua e duradoura, bem como os índices como afetam a empresa, sendo o 33% do faturamento é destinado somente a pagamento de imposto, veja :

No Brasil a elevada carga tributária imposta pelo Estado é considerada um dos problemas nucleares enfrentados pelo contribuintes na busca pelo lucro em um competitivo e globalizado mercado. Sabe-se que a obrigação de pagar tributo é uma imposição legal que independe da vontade dos governados. Na quadra atual, na qual os tributos pagos pelos brasileiros e pelas empresas instaladas no País correspondem a 36,3% do Produto Interno Bruto/PIB e cuja carga tributária em movimento sempre ascendente, o planejamento fiscal revela-se importante mecanismo de eficácia da própria atividade produtiva, possibilitando a implementação de ações e estratégias produtiva, possibilitando a implementação de ações e estratégias que permitem alavancar o resultado da atividade humana e empresarial. Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação IBPT, no Brasil , em média, 33% do faturamento empresarial é dirigido ao pagamento de tributos. Somente o ônus com pagamento do imposto de Renda e da Constituição Social sobre o Lucro das empresas corresponde a até 51,51% do lucro líquido apurado, ou seja: do somatório dos custos e despesas, mais da metade do valor apurado pelas empresas é representado pelos tributos. Assim, imprescindível a adoção das medidas que visem à diminuição da carga tributária. (Machado, 2014, p. 155)

Sabe-se que o contribuinte tem direito ao Planejamento Tributário, desde que se mantenha na esfera da lícitude. Vale ressaltar que, o contribuinte, por muitas das vezes tenta não pagar o tributo ou não gerar o fato gerador, ao que aduz o “Abuso do Direito”.

Ao que concerne, abuso de direito, ressalta Machado, em sua obra Introdução ao Planejamento tributário:

Diz-se da conduta que aparentemente cumpre a lei, mas na verdade tente a realizar fins por estas proibidos. Em direito tributário, é comum a referência a abuso de direito para dizer-se da conduta do contribuinte que aparentemente evita a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. É muito comum, assim, o seu uso nos estudos a respeito do denominado planejamento tributário. (MACHADO, p.59 Ed. 2014).

Equipara-se ao Abuso de Direito, abuso de forma, que pode ser interpretada como uso indevido de determinada forma jurídica para a prática de atos ou negócios jurídicos, com a finalidade de evitar o fato gerador do tributo.

Com isso, a criação de uma norma geral antielusiva não resolve o problema do planejamento tributário, porque pode causar maior insegurança ao sistema tributário. Há votos a favor sobre a doutrina, sobre o abuso de direito. Na Alemanha, alguns dos artigos, trazem progresso ao que concerne a elisão ao Planejamento Tributário, ainda assim, não resolveu a problemática. Como se nota, no caso concreto que realmente denote este problema, tudo se resulta em insegurança ao contribuinte, pois tem que reconhecer, que ele é maior financiador do assunto, ele quem gira a economia que gera o fato, conseqüentemente da mais oportunidades de trabalho, e em função disso o fisco deveria ter uma postura menos dura, que seja mais humana, não caracterizando tudo como ato fraudulento.

A questão do planejamento tributário não pode ser tratada de forma generalizada, mediante a complexidade das relações econômicas envolvidas entre o sujeito ativo e passivo. Tampouco, nem parece defensável a situação dos sujeitos. Afinal, o poder de tributar do Estado está vinculado ao poder de conferir liberdade de iniciativa e livre concorrência para uma execução de qualquer atividade econômica.

O Planejamento tributário tem o benefício de fazer o contribuinte entender a operação fiscal de forma macro, além de trazer seus benefícios, e assim ensina o professor Crepaldi:

Entender o processo entre planejamento tributário e sonegação fiscal; identificar as oportunidades de eliminação ou minimização de carga tributária; maximizar a utilização de oportunidades como diploma legal da legislação; estruturas operações de compras e vendas de produtos e serviços, entradas de ativos, participações acionárias, utilizando atos societários (fusão, cisão, incorporação e redução de capital subscrito); utilizar diligência como fonte de dados do planejamento tributário. (CREPALDI, 2017, p. 85).

O mercado competitivo faz com profissionais da área e empresários estejam completamente envolvidos no processo do Planejamento Tributário, pois seu objetivo é dar mais eficiência e dinamização, podendo assim diminuir o ônus fiscal dentro dos limites da lei.

Em decisões do CARF, acerca do planejamento tributário houve pouca inovação. Foi aplicado uma classificação de simulação para negócios jurídicos que visasse a redução de tributos, onde foi dado ao agente fiscal o poder de definir, a

simulação segundo padrões fiscais, sem que houvesse lei nesse sentido. O sistema tributário perdeu coerência com os princípios do Direito Tributário, como o da igualdade da capacidade contributiva, além da insegurança jurídica para o contribuinte, não podendo planejar seus negócios sem o que o fisco tenha sua própria interpretação.

Sendo assim, é necessário que haja mais debate sobre o planejamento tributário, de forma mais passiva e menos técnica, pois como se sabe, são os cidadãos que é grande financiador da gestação financeira governamental, em consequência disto as empresas/empresários que geram empregos, fazem força para o mercado aquecer. Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação/ IBPT 78% das empresas teve queda no em sua receita nos últimos dois anos. Veja:

78% das empresas brasileiras tiveram queda acentuada das suas receitas nos últimos 2 anos. Estudo inédito do Empresômetro, em parceria com o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação- IBPT constata que tanto o faturamento bruto, quanto a receita líquida, das empresas brasileiras em 2016 recuou aos níveis da crise mundial de 2008, sendo que 78% delas tiveram queda acentuada das suas receitas nos últimos 2 anos. Considera-se receita líquida o resultado do faturamento bruto, menos os tributos incidentes e as devoluções, abatimentos e descontos. (Brasil, Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, publicado em 06 de junho de 2017)

Pesquisas feitas pela Instituição e valores atualizados pelo IPCA faz demonstrações em números, veja a seguir:

Tabela 1 – Faturamento Bruto das Empresas Brasileiras – Valores Nominais

ANO	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
FATURAMENTO BRUTO EM R\$ TRILHOÕES	13	1011,37	12,59	13,63	13,29	14,03	15,6	14,09	13,08

Fonte: Empostrometo - IBPT (2017)

Ano Receita líquida	
em trilhões R\$	
2008	11,26
2009	9,74
2010	10,81
2011	11,61
2012	11,25
2013	11,82
2014	13,1

2015	11,79
2016	10,91

Fonte: Empostrometo - IBPT (2017)

A Instituição trabalhou nestes números com o objetivo de analisar a crise financeira e de que maneira a afeta a crescimento econômico das empresas, um trabalho de análise dos últimos 9 anos, desde 2008 até 2016. O estudo faz demonstrar e informar que a receita líquida das empresas brasileiras, corrigida pelo Índice de Preços ao Consumidor-Amplio (IPCA/IBGE) permaneceu completamente estagnada com apenas uma leve margem de crescimento de insignificantes 4,4% em 2013, enquanto o PIB, no mesmo período, saltou de R\$ 5,1 trilhões para R\$ 6,8 trilhões ou 33,3% de crescimento. Veja a seguir uma pauta do instituto:

Em 2009 o governo implementou importantes medidas a partir do ajuste SINIEF 7/05, com vistas ao combate à sonegação por meio do controle e acompanhamento das atividades empresariais, dentre as quais: NF-e – nota fiscal eletrônica, CF-e – cupom fiscal eletrônico; CT-e – conhecimento de transporte eletrônico; NFS-e – nota fiscal de serviços eletrônica, EFD – escrituração fiscal digital e, ECD – escrituração contábil digital. Dessa forma, a receita sonegada apresentou uma drástica redução, com um decréscimo estimado em R\$ 1,1 trilhão (R\$ 2,1 tri – R\$ 1,0 tri), ou ainda, - **47,61%** sobre o resultado de 2008.

Em 2016, a receita líquida estimada das empresas brasileiras, em valores da série histórica e, atualizados com base no IPCA/IBGE, alcançou o valor de R\$ 10,9 trilhões o que implica num crescimento negativo de - **7,62%** quando comparada ao valor registrado no ano anterior, - **16,79%** quando comparada a 2014 e - **3,54%** quando comparada a 2008.

“Por meio desse estudo, podemos entender que, se o faturamento de uma empresa cresce 0,9198% ao ano, consumirá 76 anos de sua existência apenas para dobrar o tamanho da receita. A título de comparação, em economias estáveis, essa taxa de crescimento anual fica entre 3,52% e 4,72%. Dessa forma, uma empresa em condições normais de mercado, conseguirá crescer o faturamento em 100%, no prazo entre 10 e 15 anos, a depender da sua atividade e condições regionais. Assim, a economia brasileira tem um longo e árduo caminho a ser trilhado para a recuperação dos últimos 8 anos que permaneceram estagnados e, ainda com a tarefa de planejar o futuro” afirma Gilberto Luiz do Amaral, presidente do Conselho Superior e Coordenador de Estudos do IBPT . (Brasil, Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, publicado em 06 de junho de 2016)

Esta pesquisa teve o objetivo de mostrar via texto gráfico de como esta a realidade de muitos empresários, que através da crise que perpassam a carga tributária atingindo 33% do seu faturamento, causando diversas dificuldades, como endividamento e falta de perspectiva, pois o cenário vivido é somente de desespero e angústia. Sendo o assim, o fisco tem que manter uma postura menos voraz quando se tratar de fiscalização, devido as dificuldades, mas a situação também é de desespero do fisco, pela falta de arrecadação tributária, o fisco lança medidas

provisórias em função de novos parcelamentos, desde de descontos na multa e juros como longas parcelas para financiar, em 140 meses, com intuito de estimular o contribuinte não pagar de tributo, e desestimulando o contribuinte que paga em dia seus tributos, o fisco tenta métodos de arrecadação de todos os modos, mas isto gera incertezas e inseguranças para os contribuintes, não paga tributo e esperar um parcelamento especial tem tornando uma segunda opção de Planejamento tributário, em consequência disso, gera uma verdadeira frustração para os contribuinte que pagam seus profissionais para executar um planejamento valido. E com isso, não haver interpretações e aplicações de forma tão pessoal e egoísta como fisco se comporta, ao que concerne a matéria Planejamento tributário, e especialmente ao que tange a liberdade aos direitos econômicos do contribuinte.

Com o novo parcelamento lançado via medida provisória pela União será chamado de Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), que sua data de adesão seria até 31/08/2017, mas foi prorrogado até 29/09/2017, a estimativa do governo, até o momento, é arrecadar neste ano R\$ 8 bilhões. "Ao aderir ao programa o contribuinte se compromete a pagar regularmente os débitos vencidos após 30 de abril de 2017, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, e a manter a regularidade das obrigações com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço". (Receita Federal do Brasil)

Segundo o governo, a adesão implica confissão irrevogável e irretroatável dos débitos indicados para compor o PERT, ficando vedado a inclusão do débito em qualquer outra forma de parcelamento posterior, exceto em pedido de reparcelamento ordinário.

Segundo a medida provisória 783/2017, o contribuinte deverá se enquadrar em:

Art. 2º No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o sujeito passivo que aderir ao PERT poderá liquidar os débitos de que trata o art. 1º mediante a opção por uma das seguintes modalidades:

I - pagamento à vista e em espécie de, no mínimo, vinte por cento do valor da dívida consolidada, sem reduções, em cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017, e a liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL ou com outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, com a possibilidade de pagamento, em espécie, de eventual saldo remanescente em até sessenta prestações adicionais, vencíveis a partir do mês seguinte ao do pagamento à vista;

II - pagamento da dívida consolidada em até cento e vinte prestações mensais e sucessivas, calculadas de modo a observar os seguintes percentuais mínimos, aplicados sobre o valor da dívida consolidada:

- a) da primeira à décima segunda prestação - quatro décimos por cento;
- b) da décima terceira à vigésima quarta prestação - cinco décimos por cento;
- c) da vigésima quinta à trigésima sexta prestação - seis décimos por cento;
- e) da trigésima sétima prestação em diante - percentual correspondente ao saldo remanescente, em até oitenta e quatro prestações

mensais e sucessivas; ou III - pagamento à vista e em espécie de, no mínimo, vinte por cento do valor da dívida consolidada, sem reduções, em cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017, e o restante: a) liquidado integralmente em janeiro de 2018, em parcela única, com redução de noventa por cento dos juros de mora e cinquenta por cento das multas de mora, de ofício ou isoladas; b) parcelado em até cento e quarenta e cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de oitenta por cento dos juros de mora e de quarenta por cento das multas de mora, de ofício ou isoladas; ou (Brasil, MEDIDA PROVISÓRIA Nº 783, DE 31 DE MAIO DE 2017)

A realidade tributária tornou-se notoriamente complexa, ao trazer um custo financeiro enorme às empresas e constante insegurança aos empresários, que não certeza de estar cumprindo com as obrigações exigidas pelo fisco.

O Planejamento tributário, também conhecido como elisão fiscal, é um ato preventivo que, dentro da estrita observação da legislação brasileira vigente, visa encontrar mecanismo que permitam diminuir o desembolso financeiro com pagamento, de tributos tornando-se algo latente nas administrações de prevenir a ocorrência do fato gerador do tributo, minimizando, assim, seu montante sentido de reduzir a alíquota ou a base de cálculo.

Geralmente, as grandes empresa possuem um comitê de planejamento tributário formado por uma equipe de profissionais com conhecimentos específicos em Contabilidade, Direito, Legislação Tributária, Administração de Empresas e Economia. Essa equipe busca formas de sobreviver aos altos custos tributários existentes em nosso país, estudando claramente o perfil dos fornecedores da empresa, visando a diminuição de seu ônus. Tudo isso deve ocorrer antes mesmo de entrega da matéria-prima, dos insumos ou serviços, atentando-se aos efeitos econômicos e jurídicos e aos meios legais menos onerosos. Para realizar um planejamento tributário, é necessário que sejam diariamente analisados:

- a legislação tributária
- a possibilidade de compensação de tributos;
- se os tributos produzidos ou comercializados pela empresa têm ou não substituição tributária (ICMS, IPI, PIS e COFINS)
- o ramo de atuação da empresa;
- o perfil dos clientes
- as operações financeiras realizadas;
- o melhor enquadramento tributário para a empresa e a possibilidade de aproveitamento de créditos tributários sobre as compras da empresa e os créditos de PIS e COFINS não cumulativos.

O momento deve ocorrer diariamente ou, no máximo, mês a mês.

Vale observar que o planejamento tributário indevidamente elaborado pode gerar uma evasão fiscal, em vez de elisão fiscal. A evasão fiscal também reduz a carga tributária, mas por meios ilegais, e é classificada como crime de sonegação fiscal. A distinção entre elisão fiscal (lícita) e evasão fiscal (ilícita) reside no fato de que na evasão ocorre a ocultação e o disfarce e o profissional evita que o fisco tome conhecimento da ocorrência do fato gerador. Na elisão, o profissional busca meios legais para evitar o fator gerador da obrigação tributária aconteça. O principal método de planejamento é aquele feito de modo pessoalidade para empresa ao grupo empresarial. Essa é uma

Fonte: Classe contábil.2007. Disponível em:<<http://classecontabil.com.br/artigos/planejamento-tributario-1>. Acesso em 30 julh. 2017.

A que se sabe é de grande relevância que planejamento tributário possua definições e métodos de estratégias a serem aplicados na empresa, porque o tributo compõe a maior parte de custo da empresa, o enquadramento fiscal é a premissa básica, em seguida buscar os benefícios e brechas que legislador deixa escapar, e adentrar na das operações da empresa. Saber a importância de conhecer os benefícios fiscais federais, estaduais e municipais que incidam sobre a empresa, além de elaborar um organograma que seja altamente claro para as etapas financeiras.

2.1 Conceito e Finalidade do Planejamento Tributário

Crepaldi (2017, p. 52) afirma que os tributos representam importante parcela dos custos da empresa, aplicar um planejamento tributário, faz muita diferença. No Brasil, a média é o faturamento direcionado ao pagamento de tributo, ao passo que o planejamento tributário deve ser bem definido e refletir a realidade da empresa, análises que devem refletir são: a) expectativa de faturamento; b) valor do serviço e produto ofertado; c) previsão de despesas; d) melhor fornecedor; margem de lucro; e) folha de pagamento; e f) orçamento em vendas com margens de lucro positivas

No que ocorre ao fato gerador do tributo, e a tão elevada carga tributária que é imposta ao contribuinte, pode ser utilizada como medida de redução de custo uma estratégia que visa manter-se menos onerosa para o contribuinte, como: a) os créditos fiscais; b) métodos de compensação, com intuito de reduzir o montante em sua base cálculo; c) desoneração da folha; d) transferir o faturamento da empresa que é para dia 30, para o dia 1º do mês subsequente, ganhando-se 30 dias para pagar os impostos, sem incidência de multa.

Sobre conceito e ilicitude ensina Machado:

Todos os atos se relacionam, de alguma forma, como o Direito, seja porque a lei o tratou de regula-los ou porque simplesmente deixou de fazê-lo, permitindo que venham a ser livremente praticados. A obrigação tributária, como bem se sabe, é originada com a consumação de uma das hipóteses de incidência previstas em lei, estando, portanto, vinculada ao âmbito da legalidade. Já, as hipóteses de não incidência tributária em regra são todas as demais situações na contempladas pelo legislador, e estão, nesse caso, situadas dentro da esfera de licitude. (MACHADO, 2016, p.194).

E assim, assegura Ávila sobre o Direito ao Planejamento:

(...) o contribuinte tem o direito de economizar no pagamento de tributos. Ele não é obrigado a adotar a forma mais onerosa para conduzir os seus negócios. O contribuinte pode estruturar seus atos ou negócios de maneira a pagar menos, ou nenhum tributo. Se o ato pode ser praticado por duas formas. Sendo uma tributada e outra não, é evidente que o contribuinte tem o direito a que melhor atenda aos seus interesses. (AVILA, 2011, p. 187).

O Planejamento tributário, deve ser adotado como comportamento saudável, mas que atenda dentro da capacidade contributiva da empresa, pois previne situações adversas, geram novas circunstâncias positivas para a empresa e o empresário, desde de novas gerações de emprego e novos investimentos.

A conceitos trazidos por alguns autores em referência ao Planejamento Tributário, e que envolve o Direito Tributário, a chamada “ engenharia tributária”, o que traz uma simbologia de economia fiscal e artifícios utilizados para aplicar contra a legislação, seja no pagamento reduzido ou retardamento.

Conforme assegura, Machado:

Engenharia, é considerando que constitui verdadeira necessidade humana a prática de atividade econômica, ousamos definir engenharia tributária como a aptidão para escolha das formas mais adequadas ao exercício da atividade econômica com menor ônus tributário. (MACHADO, 2016 p. 24).

Ao dicionário da Língua Portuguesa, Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, traz um conceito da palavra engenharia:

Arte de aplicar conhecimentos científicos e empíricos e certas habilitações específicas à criação de estruturas, dispositivos e processos que se utilizem para converter recursos naturais em formas adequadas ao atendimento das necessidades humanas. (HOLANDA, 1999, p. 759).

Ensina, Greco,

O planejamento tributário consiste da adoção, pelo contribuinte, de providências lícitas voltadas à reorganização de sua vida que impliquem a não ocorrência do fato gerador do imposto ou na sua configuração em dimensão inferior à que existiria caso não tivessem sido adotados tais providências. (GRECO, 1998, p. 121).

O planejamento tributário juridicamente só será válido, se estiver enquadrado no campo da licitude, conseqüentemente de atos praticados dentro da legalidade. Em contrapartida, se o contribuinte faz uso de medidas inadequada, violará as leis fiscais, ensejando aplicação das multas do tipo agravada e/ou qualificada.

Traz o conceito jurídico do tributo no artigo 3º do CNT:

Art. 3º tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (Brasil, 1966)

Com isso, pode dizer que a função básica do tributo é garantir recurso financeiros as atividades estatais.

A finalidade do Planejamento Tributário, é propiciar o contribuinte escolhas menos onerosas em suas atividades, com isso, a tomada de decisões que sejam estratégicas no planejamento tributário, são de suma importância. Conhecimento aprofundado, meios de consultas através de profissionais habilitados, e aplicar a melhor forma, de acordo as brechas que o legislador deixa escapar, ressaltando , de forma sempre licitam.

Em tese, o planejamento tributário se torna uma pratica de difícil atuação, devido as dificuldade de que o fisco impõe, onde passou a tratar todas as situações como fraude, embora, seja fácil a exemplificação do que é lícito e ilícito, mas em pratica, não é. O artigo 116 do CTN, determina em qual forma é utilizada a norma antielisão, haja vista, tem sido fragilizada pela medida provisória 66/2002 aplicada pelo fisco federal, levando inúmeros casos ao Poder Judiciários, em prejuízo ao contribuinte.

A carga tributária brasileira, atinge um patamar muito alto aos custos das empresa, este ônus, como qualquer outro dever ser reduzido, trazendo maior lucratividade, trazendo mais oportunidades para a população, traz de incentivos fiscais de gerações de empresa, neste pensando, assegura Crepaldi:

A carga tributária para um agente econômico é um fenômeno nitidamente econômico, uma questão de custos. O custo tributário é um ônus empresarial como qualquer outro, que deve ser reduzido em prol da maior lucratividade de empreendimento. Esse pensamento não se opõe aos fins do Estado. Muito pelo contrário, atua em favor da construção de uma sociedade mais igualitária que atenda à capacidade contributiva de seus agentes, com as empresas movimentos a economia, criando empregos, terceirizando oportunidades e fazendo crescer a tributação. (CREPALDI, 2017, p. 56).

Pagar tributo de forma confortável, advém de um bom Planejamento Tributário, sabe-se que esta modalidade só será aplicada mediante de práticas lícitas. O escrito Crepaldi, demonstra em sua obra duas fases, são elas:

As técnicas de planejamento tributário podem ser aplicadas nas mais variadas operações geradoras de tributos, tanto para pessoas físicas como para pessoas jurídicas. Basicamente, o planejamento tributário se apresenta

em duas fases: Primeira fase- inclui a coleta de informações, o estudo das variáveis e elaboração de um relatório de planejamento tributário, contendo as alternativas aplicáveis, bem como seus efeitos fiscais e financeiros. Esse relatório ou memorando servirá como registro das ideias a serem levadas para discussão e aprovação dos responsáveis; segunda fase - contempla a implementação das alternativas aprovadas pelos responsáveis da empresa. Compreende todas as ações de coordenação e elaboração dos atos necessários para que o benefício legal seja atingido. (CREPALDI, 2017, p. 57).

De acordo com a explicação em primeira e segunda fase, nota-se que, o Planejamento tributário ele é uma cadeia de informações, que precisam ser revisadas, analisadas e executadas de acordo a necessidade financeira e tributaria de cada empresas de acordo com as informações coletadas e estudadas, estas ações serão aplicadas por profissionais internos, que trarão reduções específicas e benéficas a gestão tributaria, por tanto, o objetivo do Planejamento Tributário não só benefício presente, mas sim futuro, pois através de estudo feito no decorrer do ano, é possível notar qual o comportamento da empresa .

Um bom planejador deve saber as informações mais básicas para compreender a gestão tributaria, interpretar e saber calcular uma base cálculo, alíquotas devidas, prazos para recolhimentos dos impostos, fato gerado, possíveis créditos fiscais, em decorrência disso, a lucratividade da empresa, volume de negócios, forma de operação.

Neste sentir, exemplifica o autor Crepaldi em sua obra métodos de avaliação tributaria, como verificar, deduzir e pressupor alternativas lícitas para uma redução fiscal, são elas:

Se o contribuinte optou pelo regime de lucro presumido, segundo o qual está dispensado de escrituração contábil, porém a mantém, poderá avaliar, periodicamente, a vantagem ou desvantagem desse regime, com base nos resultados gerados nos períodos a que se submeteu a essa forma de tributação, compativelmente ao regime do lucro real. Quando se aplicar o planejamento pretendido, sua execução precisará ser avaliada à luz de critérios objetivos. Novamente a contabilidade se prestará para tal, pois registros evidenciarão, entre outras questões: (a) a execução do planejamento tributário trouxe redução de impostos? Quanto? (b) houve custos adicionais (administrativos, consultoria) nessa implementação? Quais foram esses custos e seu respectivo montante? (c) com base nos resultados já alcançados, pode-se afirmar que o planejamento fiscal foi aplicado de forma eficaz e de modo econômico? (CREPALDI, 2017, p. 80).

Este campo exemplificativo, baseia-se sobre a amostragem contábil, porque é partir daí que será extraído informações confiáveis, sabe-se que, que a contabilidade é um sistema de registro permanente das operações que deve conter informações confiáveis, ela contabilizará as despesas, os controles patrimoniais, (ativos e

passivo), receitas e custos. Pois sem a contabilidade o Planejamento Tributário fica vazio de informações para comer uma gestão fiscal, trazendo informações equivocadas, como saldos distorcidos, conciliação incorreta, atraso no atendimento do regime de competência bem como envios de declarações.

O conhecimento de contabilidade torna-se imprescindível para o Planejamento Tributário, porque é uma ciência que tem a função de avaliar e informar a situação do patrimônio da empresa. O método da contabilidade é basicamente em elaboração dos relatórios, de escrituração contábil e fiscal, orientação, além do Planejamento fiscal e financeiro. As escriturações é uma da atividade diária em que profissional competente irá executar, consistem em apurar tributos e recolher, obrigações acessórias. O controle sobre o planejamento fiscal procederá em estudos de possíveis créditos fiscal com a intenção da redução fiscal, bem como os incentivos fiscais.

E por fim, se faz necessário que cálculos sejam realizados com intuito de fornecer subsidio para tomada de decisão pela melhor forma de regime de tributação, estimar a receita e os custos, com base no orçamento anual ou em valores contábeis, trazem uma realidade devida as expectativas da empresa. A questão tributária é de grande relevância ao campo tributário, pois o seu conhecimento se faz presente e se torna uma operação de extrema preocupação aos envolvidos do processo, pois a majoração e ônus fiscal trazem implicações aos lucros e repasses do empresário.

Nesta mesma seara, o escritor Crepaldi ensina 9 passos para o Planejamento:

Anexo 1- tabela

Passo 1	Considerações preliminares
A	Empresa eficiente do ponto de vista tributário
B	Diferença entre elisão e evasão fiscal
Passo 2	Objetivo estratégico do Plano tributário
A	Redução ou eliminação de carga fiscal das empresas
B	Postergação do pagamento de tributos e contribuições
C	Diminuição da contingência tributária
D	Recuperação de tributos recolhidos
Passo 3	Frentes de ação do planejamento tributário
A	Questionamento judicial de tributos
B	Planejamento induzido pela legislação
C	Recuperação de tributos recolhidos

Passo 4	Etapas (metodologia) do planejamento tributário
A	Revisão de estrutura corporativas
B	Análise do planejamento estratégico
C	Mapeamento das atividades (controladoria)
C	Formulação de estratégia tributária
Passo 5	Questionamento judicial de tributos
A	Princípios constitucionais da corporação
B	Hierarquia da legislação tributária (ordenamento jurídico)
Passo 6	Planejamento tributário induzido pela legislação
A	Sistema de apuração de tributos
A	Formas de retribuição dos acionistas
C	Formas de recuperação de tributos
Passo 7	Planejamento tributário nas organizações societárias
A	Captação de recursos internos
B	Responsabilidade das pessoas ligadas
C	Prejuízo fiscal, base nemática da CSLL e do IRPJ
Passo 8	Diligência como fonte de planejamento tributário
A	Identificação de ativos e passivos não contabilizados
B	Recuperação de créditos fiscal
C	Processo de compra e venda de mercadorias e produtos
Passo 9	Limites do planejamento tributário
A	Questionamento pelo fisco
B	Defesa (ação fiscal) do Departamento jurídico
C	Jurisprudência favorável ao contribuinte
D	Defesa fiscal- Contribuinte x Aduana (Administrativa)

Fonte de pesquisa: Sílvio Crepaldi. Planejamento Tributário, 2017

Sem dúvida, o planejamento tributário tem uma finalidade que reduzir tributos, com isso sua execução e forma deve estar contida nos parâmetros da licitude, é uma importante ferramenta para a empresa, e ela possibilita uma modalidade de melhor aplicação para a empresa, tornando-a mais rápida no mercado, embora o cenário público não seja um dos melhores, por trazer insegurança ao contribuinte, todavia, dúvidas para atuação dos profissionais da área, gerando mais insegurança ao empresa. Por tanto, quando alcança seus fins, com a redução fiscal, representa importante diminuição de custos operacionais, bem como ajusta o pagamento dessas despesas a uma data mais conveniente e favorável às finanças empresariais. Por isso, cumpre ressaltar que além de ser um direito da empresa,

esse procedimento configura obrigação legalmente imposta ao administrador, conforme ressalta Heleno Torres¹

2.2 Direito, Dever e Realização do Planejamento Tributário

Optar pelo menor enquadramento tributário de forma menos onerosa é um direito do contribuinte, trata-se de um direito de escolha (livre iniciativa) é previsto amparo legal pela Constituição Federal e ao Código tributário Nacional.

O Direito ao Planejamento Tributário está previsto no artigo 170 da Constituição Federal de 88, de acordo aos princípios da livre concorrência e da livre iniciativa. Confira-se:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. (BRASIL, Constituição Federal de 1988)

Com isso, não cabe a lei tributária inibir ou vedar os direitos e garantias do contribuinte. Assim a princípio da tipicidade está claramente ligada ao princípio da legalidade onde legislador ao criar a norma de incidência tributário dar a consequência do fato gerador, ao modo que contribuinte passa ser tributado com base na lei.

Uma importante decisão tributária deve ser feita anualmente pelo contador da empresa. Efetuar comparativos dos últimos cinco anos é de grande relevância, constitui-se nas etapas de conferir e analisar os créditos tributários utilizados devidamente e perdas financeiras, tendo impacto direto no planejamento da empresa.

Com isso, o planejamento tributário faz parte de uma gestão na qual estará evidente em forma elusiva em que os profissionais da área, aplicarão a carga tributária nos patamares aceitáveis para a empresa, entretanto, não incorrer nas manobras ilícitas.

¹ Heleno Taveira Torres, "Limites ao planejamento tributário-Normas antielusivas (gerais e preventivas) - A norma geral de desconsideração de atos ou negócios jurídicos no Direito Brasileiro. Livro 3, 1ª ed, pp. 30-31.

Ao que concerne à Constituição Federal 1988 e o Código Tributário Nacional 1966, fica implícito assegurar ao contribuinte o direito de planejar sua tributação, de forma que, os fundamentos jurídicos estabelecem nas suas práticas pela livre iniciativa econômica, bem como ao princípio da legalidade tributária.

Assim nas palavras de Hensel, fica patente de que:

Todo indivíduo, desde que não viole regra jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente. No Estado de Direito as constituições, têm consagrado a regra de que "ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa que se não em virtude de lei". Por seguinte, para que o contribuinte seja obrigado a adotar a caminho tributariamente mais oneroso é absolutamente necessário que exista regra jurídica que o obrigue a tal escolha. (HENSEL, *Direito Tributário*, cit. P148).

Machado (2014. p. 29), corrobora que o constituinte brasileiro faz uma opção política pela liberdade econômica. Está opção é da maior importância porque, em face da supremacia constitucional, esse modelo se impõe da ordem jurídica em geral, sendo desprovida de validade qualquer regra eventualmente inserida no ordenamento jurídico que contrarie.

Trata-se de um Direito Constitucional o Planejamento Tributário tendo em vista que se constitui um dever legal. Tal dever está previsto na lei 10.406/2002 no artigo 1.011 do Código Civil (CC):

O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios. Nesta compreensão, o artigo 153 da Lei 6.404/76 ensina que: " O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar da administração dos seus próprios negócios. (BRASIL, lei 10.406/2002 Código Civil ,2002).

Para o autor Crepaldi (2017) deve ser procedido os seguintes planos de elaboração fiscal:

(a) fazer levantamento histórico da empresa, identificando a origem de todas as transações efetuadas, e escolher a ação menos onerosa para os fatos futuros;(b) verificar a ocorrência de todos os fatos geradores dos tributos pagos e analisar se houve cobrança indevida ou recolhimento a maior;(c) verificar se houve ação fiscal sobre fatos geradores decaídos, pois os créditos constituídos após cinco anos são indevidos;(d) analisar, anualmente, qual a melhor forma de tributação de imposto de renda e da contribuição sobre o lucro, calculando de que forma (real ou presumia) a empresa pagará menos tributos; (e) levantar o montante dos tributos pagos nos últimos cinco anos, para, identificar se existem créditos fiscais não aproveitados pela empresa; (f) analisar os casos de incentivos fiscais existentes, tais como isenções, redução de alíquota;(g) analisar qual a

melhor forma de aproveitamento dos créditos existentes. (CREPALDI, 2017, p. 79).

De acordo o contexto ilustrado acima vale lembrar que o contribuinte deve se prevalecer das ferramentas principais, munir-se da legislação Tributária (Constituição e CTN), os Documentos contábeis da empresa devem refletir a exatidão da empresa os seus Livros contábeis e fiscais em dias, as guias de recolhimento e declarações de rendimentos devem conter informações lícitas e extadas as declarações assessorias como DCTF; SPED FISCAIS e outra declarações que são obrigações próprias de cada contribuinte, estas são as premissas básicas para um planejamento, com isso elas irão trazer informações com maior veracidade e confiança para um bom planejamento.

No pensamento do professor e auto, Crepaldi (2017): "O contribuinte tende a ver o tributo como interferência estatal em seu patrimônio, entretanto, o tributo representa um pilar fundamental para o funcionamento para as funções do Estado. (Crepaldi p. 98,2017).

Seguindo este pensando, o tributo tem uma função de regulamentar a atuação do estado e o comportamento dos contribuintes. Considerando que o tributo se torna na maioria das vezes exorbitante e oneroso para o bolso do contribuinte, surge a necessidade de se implementar o Planejamento Tributário, devido a necessidade de arrecadar do estado em contrapartida do contribuinte em organizar seu negócio.

Para Amaro (2016): "O tributo está, assim, no meio termo entre liberdade do contribuinte em organizar seus negócios e a necessidade do Estado em arrecadar".

O CARF, Conselho administrativo de Recurso fiscais reconhece que o contribuinte direito em executar o seu Planejamento tributário, em favor disso, houve um voto vencedor sobre o ágio interno de uma empresa onde "o ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requisitos são a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição". Fundamento econômico do ágio é a razão de ser da mais valia sobre o valor patrimonial. A legislação fiscal prevê as formas como este fundamento econômico pode ser expresso :valor de mercado, rentabilidade futura, e outras razões) e como deve ser determinado e documentado, onde um voto em favor e que obteve êxito. O seguinte voto a favor é do conselheiro Carlos

Eduardo de Almeida Guerreiro, onde ele diz que o ágio é a diferença entre o custo de aquisição e investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas:

“A circunstancia da operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos efeitos fiscais decorrem da legislação fiscal. A distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de ágio interno) e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins fiscais.”

“Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos. Inclusive, é de se esperar que as pessoas façam isso, sendo recriminável exatamente a conduta oposta. A grande infração em tributação é agir intencionalmente para esconder do credor os fatos tributáveis (sonegação), mas isso não ocorreu no caso concreto. Quando uma pessoa física escolhe declarar pelo modelo completo ou pelo simplificado, visando reduzir sua carga tributária, está agindo racional e lícitamente. Sua conduta é artificial, mas é admitida. O mesmo ocorre com dois profissionais que se organizam como empresa para reduzir a carga tributária que teriam como pessoas físicas autônomas.

Enfim, desde que o contribuinte atue conforme a lei, ele pode fazer seu planejamento tributário para reduzir sua carga tributária. O fato de sua conduta ser intencional (artificial), não traz qualquer vício. Estranho seria supor que as pessoas só pudessem buscar economia tributária lícita se agissem de modo casual, ou que o efeito tributário fosse acidental. No caso em concreto, o contribuinte argumenta que a operação que redundou no aproveitamento do ágio interno fazia parte de uma reorganização societária e, por isso, não seria artificial. Mas, mesmo que tivesse sido especificamente intencional, estaria no campo do planejamento tributário (elisão) e não da evasão ou erro. Como dito acima, a noção de abuso de direito não pode ser aplicada pelos agentes do Fisco. Ademais, vale destacar que a previsibilidade da tributação é um dos seus aspectos fundamentais. Por isso, não é admissível lançamentos fiscais feitos com evidente violação da legislação tributária.” (CARF, Conselho administrativo de recursos fiscais, relator: Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro. Recurso voluntário 1101-00.708. Julgado em: 11 de abril de 2012)

E ainda ele demonstra como o fisco tenta desfigurar o conceito fiscal do ágio :

“Como se percebe, a essência da posição sustentada pelo Fisco decorre da proposta de Jorge Vieira da Costa Júnior e Eliseu Martins, retratada nas normas da CMV e pronunciamentos do CPC, de que não se deve reconhecer na contabilidade o ágio se a operação for feita dentro do mesmo grupo econômico. Trata-se portanto de um argumento de autoridade.

Assim, os fiscais baseiam a atuação no que entendem ser a posição de Jorge Vieira da Costa Júnior e Eliseu Martins, indubitavelmente reconhecidas autoridades no campo contábil. Porém, constata-se que a fiscalização, ao retratar a posição desses respeitáveis autores, registrou apenas parte do que eles defendem. Como se demonstra em seguida, ao contrário do que entendeu a fiscalização, os autores citados afirmam que, mesmo em caso de operações dentro do grupo, para fins fiscais, surge o ágio e ele pode ser amortizado pela empresa "B". Ou seja, esses especialistas reconhecem expressamente o ganho tributário da operação e a tratam como caso de elisão (planejamento tributário). Na verdade, as manifestações contrárias ao ágio interno que essas autoridades emitem se referem apenas ao aspecto contábil e não ao aspecto legal - tributário. Ou seja, Jorge Vieira da Costa Júnior e Eliseu Martins reconhecem expressamente o ganho tributário, mas não admitem que a contabilidade retrate o ágio nascido de operações entre as empresas do grupo.

Portanto, percebe-se que as afirmações feitas pelos fiscais deturpam a posição dos autores que transcrevem." (CARF, Conselho administrativo de recursos fiscais, relator: Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro. Recurso voluntário 1101-00.708. Julgado em: 11 de abril de 2012)

3 Espécies e Atos Infraconstitucionais do Planejamento Tributário

O contribuinte poderá utilizar das várias modalidades legais em seu Planejamento Tributário para diminuir as obrigações tributárias tanto de forma lícita quanto ilícita. A livre iniciativa dá esta autonomia ao contribuinte, utilizar métodos ilegais, sabendo que sofrerá a penalidade imposta pelo fisco que acarretarão as sanções e/ou infrações fiscais ao contribuinte. Este capítulo terá o intuito de identificar e diferenciar as espécies do Planejamento Tributário.

3.1 Elisão e Evasão Fiscal

O planejamento tributário só será válido se estiver no campo da licitude, tendo em vista os métodos e finalidades também devem ser lícitos. Sendo assim, ensejará um quadro de atos lícitos. Em contrapartida, o contribuinte que fizer uso de meios fraudulentos, violarão as leis fiscais, e não haverá elisão e sim evasão fiscal. Sabe-se, que no campo da ilicitude, a expressão "abuso de forma", quando há uso indevido do ato jurídico, como a finalidade de evitar a incidência do imposto.

Nas medidas praticadas contra a ordem tributária, está classificada a dissimulação, palavra empregada no artigo 116 do Código Tributário Nacional, conforme:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. 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. (BRASIL, Código Tributário Nacional, 1966).

Ao que concerne o significado, assevera Machado em sua obra introdução ao planejamento tributário:

Dissimulação. Do latim *dissimulatio*, de *dissimulare*, embora tendo sentido equivalente a simulação (disfarce, fingimento), é mais propriamente

indicado como *ocultação*. É mais próprio à terminologia de direito fiscal, para indicar a ocultação de mercadoria, escondidas para *sonegação do imposto*. (MACHADO, p. 63 2014).

Ainda assim, aduz Guimarães, 13º ed., p. 103: “Dissimulação- É o ato de enganar para ocultar a verdadeira realidade”. (Deocletino Terrieri Guimarães, 13º ed., p. 103).

Neste campo interpretativo, sabe-se que a dissimulação leva o contribuinte para o campo da ilicitude, e portanto, desconsidera o atos ou negócios, e não somente os efeitos tributários.

Para bem situar, segue-se os eventos temáticos da evasão fiscal: (a) evasão omissiva - intencional ou não; evasão impropria é a abstenção intencional de incidência; evasão em sentido próprio é quando sonegação quando intencional é no não pagamento por desconhecimento. Mal conhecimento fiscal quando não intencional; (b) evasão comissiva - sempre intencional; evasão comissiva, ilícita, fraude, simulação, conluio, licita é quando há economia fiscal ou elisão.

A evasão por omissão se dar em duas formas intencionais é quando não se pratica o fato gerador em sentido de não pagar o tributo, não emitir notas fiscais, inercia para obter rendas suplementares ao patamar do IR. Isto corre, na intenção do contribuinte em omitir os dados ao fisco, informações estas que causam oclusão do dever tributário. E a não intencional, é quando o contribuinte desconhece da lei, e acaba ignorando os procedimentos a serem seguidos, diante do quadro de exigência e complexidade que há, é comum que seja praticado este ato, devido, as mudanças diárias aplicadas pelo legislador. A evasão comissiva ilícita, dá-se a hipótese de fraude, simulação e conluio, que ensejarão formas de não pagar ou retardar o tributo, falsificação de documentos, valores, negócios. Já a evasão comissiva licita, se dar ato de praticar aproveitamentos da legislação não proibitiva, que são as reduções legais das formas mais econômicas. E também quando há elisão induzida, que por razões extrafiscais, estimula o comportamento do contribuinte, são as imunidades ou isenções. As brechas na lei, servem aproveitamento, de forma legal pelo contribuinte, se constitui em verdadeira elisão fiscal que está eticamente liberada para buscar de forma menos onerosa, considerando que a livre iniciativa, prevalece, ao passo que, o princípio da legalidade reside, de acordo a prerrogativa do artigo 5º da constituição federal de 1988: “ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. (BRASIL, 1988).

Nesta oportunidade, Sacha Calmon Navarro Coelho, ensina e diferencia entre evasão fiscal e elisão fiscal: “Tanto na evasão comissiva ilícita como na elisão fiscal existe uma ação do contribuinte, intencional, com o objetivo de não pagar ou pagar tributo a menor. As diferencia: (a) a natureza dos meios empregados. Na evasão ilícita dos meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de fato, documento ou ato jurídico. Quanto mais de um agente participar dar-se-á o conluio). Na elisão os meios são sempre lícitos porque não vedados pelo legislador; (b) também, o momento da utilização desses meios. Na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato jurígeno-tributário (fato gerado) ou após sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário.” (Dialética 1998).

Sobre ao aspecto temporal do fato gerador para esta diferenciação, ensina Candido:

É fundamental que a ação ou omissão de Planejamento Tributário seja praticada e formalizada antes da ocorrência do fato gerador, pois toda ação ou omissão praticada e formalizada depois da ocorrência do fato gerador, que objetiva impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, ou reduzir os seus efeitos econômicos, é considerada fraude, por impelir sonegação fiscal. (CANDIDO, 1985 p. 117).

Leia o caso julgado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), referente a ganho de capital:

IRPF - GANHOS DE CAPITAL - SIMULAÇÃO - Para que se possa caracterizar a simulação, em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização de aumentos de capital, a efetivação de incorporação e decisões, tal como realizadas e cada um dos atos praticados não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreram atos diversos dos realizados, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados, portanto, se os atos praticados eram lícitos, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita. [...] (BRASIL, 1997)

Em meados da década de 90 o CARF tinha um posição parcial sobre o julgados, onde prevalecia uma visão dualista sobre a elisão fiscal, pratica ilícita, conduta dolosa e ilícita e a própria evasão fiscal. E ao Fisco competia a interpretação dos fatos, qualificação e, por fim, aplicação da sanção, a infração decorria da simples e agravosa, onde havia o lançamento do tributo com multa ,

atualmente, 75% sobre o tributo) e juros; se provada a atitude dolosa, multa qualificada 150% . Com isso, o Conselho de Contribuintes, e posteriormente o CARF, não ficaram imunes ao clamor da sociedade pela aproximação entre a justiça e o direito, entre a legalidade e a igualdade, entre a segurança jurídica e a capacidade contributiva.

Planejamento tributário, simulação. Negócio jurídico indireto - A simulação existe quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado, Para se identificar a natureza do negócio praticado pelo contribuinte, deve ser identificada qual é a sua causalidade, ainda que esta causalidade seja verificada na sucessão de vários negócios intermediários sem causa, na estruturação das chamadas step transactions. Assim, negócio jurídico sem causa não pode ser caracterizado como negócio jurídico indireto. O fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes ou pelos contribuintes. [...] PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MULTA. No planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. (BRASIL, CARF, Conselho administrativo de Recursos Fiscais 2010).

Vale transcrever aqui, a lição de Huck, ao se tratar sobre fraude fiscal: “A fraude a lei, de forma genérica, está incluída das hipóteses de evasão, e sua prática consiste em evitar ardilosa, consciente e dolosamente, o surgimento do fato gerador do tributo. (HULK, 1997, p. 327).

Ainda ensina, Machado:

Entende-se como propósito negocial a motivação para a prática de atos empresariais que seja independente de efeitos tributários. Diz-se que existe propósito negocial na prática de um ato quando a razão para a sua prática reside em algo diverso do tributo, que essa prática possa implicar vantagem do ponto de vista tributária. Pelo contrário, diz-se que está ausente o propósito negocial quando o ato é praticado por motivação exclusivamente tributária. (MACHADO, 2008, p. 276).

Sustenta-se pelo fisco federal que é válida a desconsideração de atos ou negócios jurídicos que tenham sido praticados com intuito de excluir ou reduzir tributos, que está expresso na Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, em seu artigo 14, parágrafo 1, inciso 1, não foi convertido em lei, e com isso, para contestar a caracterização de evasão fiscal em planejamento tributário o contribuinte demonstra a clareza do propósito negocial da operação.

O contribuinte deve observar os limites do poder de tributar, afim de buscar redução na carga tributária. A observância das normas tributárias, sem

planejamento, prejudica a saúde da empresa, e conseqüentemente, a competitividade do empresário, ao passo de levar a falência. Portanto, a elisão fiscal, é uma medida para prevenir e manter a carga tributária em patamar aceitável, dando folego e sobrevivência econômica a empresa, aplicando assim, medidas lícitas.

Quanto ao tema, ensina Machado:

Não é razoável espera-se quem alguém, podendo pagar menos sem cometer ilegalidade, prefira pagar mais. Se uma atividade pode ser exercida de formas diferentes, e uma dessas implica menor ônus tributário, não se pode esperar que o contribuinte escolha a forma mais onerosa. Assim, é absolutamente lícito ao contribuinte buscar as formas operacionais que lhe permite pagar menos tributo, desde que sem violação à lei. (MACHADO, 2014).

Com isso, nota-se que o planejamento tributário não é caracterizado como ato ilegal, ao contrário, é uma tese e técnica para que o contribuinte possa utilizar de forma preventiva, utilizando como ferramenta o que a legislação tributária traz, bem como as brechas para evitar o surgimento fiscal. O planejamento tributário é um direito do contribuinte, e dever do administrador diligente, apresentar esta ferramenta, que se torna indispensável a uma boa gestão.

A lei de sociedades anônimas prevê a obrigatoriedade do planejamento tributário por partes dos administradores, nº 6.404/1976: “O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligencia que todo homem ativo e probo costuma empresa da administração dos seus próprios negócios”. (Brasil, 1976).

Ainda nas palavras de Machado, diz-se:

É importante observamos que planejamento tributário não pode ser dissociado ao planejamento da atividade empresarial no seu aspecto mais geral. Assim, não é razoável pretender-se adotar um determinado procedimento para ele excluir ou reduzir tributo, se esse procedimento pode ser inconveniente sob outros aspectos relevantes da atividade empresarial. (MACHADO, 2008, p. 274).

Em julgamento extraído no dia 12/08/2014, do Conselho Administrativo de Recursos fiscais, o conselheiro Antônio Lopo Martinez, relator do processo em questão, afirma que para análise de planejamento tributário, é necessário analisar:

A operação teve outros motivos que não os tributários? [...] Houve um adequado intervalo temporal entre as operações? [...] Os fatos foram considerados existentes tais como foram descritos pelo contribuinte? [...] Foram observados as regras não tributárias? [...] As partes envolvidas eram independentes? [...] Existe coerência entre as operações e as atividades empresariais das partes envolvidas? [...] (Recurso Voluntário, Acórdão nº

2202002.732, 2º Câmara/2º Turma Ordinária, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Relator Antonio Lopo Martinez. Julgado em 12 Agosto 2014).

Ainda sobre a Jurisprudência do Conselho Administrativo dos Recursos Fiscais, trecho extraído do voto do Conselheiro Fabio Brun Goldschmidt, no julgado dia 12/08/2014, define as espécies de planejamento tributário assim:

A prática do ilícito com o intuito de evitar a tributação é que se chama de evasão tributária. Contrapondo-se à evasão, historicamente, a doutrina cunhou o termo da elisão fiscal, conceituada como "os atos ou omissões destinadas a evitar, reduzir ou retardar o envolvimento do indivíduo na relação tributária, mediante a utilização de meios legalmente permitidos e sem que haja divergências abusivas entre a forma jurídica adotada e a realidade econômica visada pelas partes". A elisão, portanto, é lícita, e mesmo quando praticada como único fim de evitar a tributação, não poderia ser objeto de revisão fiscal, salvo se expressamente previsto na Lei, nas chamadas normas antielisivas. Entre esses dois polos, surgiu, à luz da doutrina estrangeira, a figura da elusão tributária, correspondente aqueles atos que, embora previstos das legalidades formais, são praticados através de artifícios irreais, com intuito de encontrar regras tributárias. Como referido por Heleno Taveira Torres seria: o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção dos negócios praticados ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária".(Recurso Voluntário, Acórdão nº2202002.732, 2º Câmara/2º Turma Ordinária, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Relator Antônio Lopo Martinez. Julgado:12 Agosto 2014).

Sobre a Evasão e Elisão fiscal, em análise sobre o parágrafo único do art. 116 do CNT, será transcrito neste trabalho alguns casos concretos da obra de Sacha Calmon:

MINERAÇÃO E CONSTRUÇÕES/A ideou sobre a prestação de serviços contratada com Equipamentos Ltda, empresa do mesmo grupo. Indaga-se relativamente às consequências tributárias no âmbito do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e da contribuição social sobre lucro. Esclareça-se que as empresas, embora com idêntica composição societária, possuem estabelecimentos e clientes distintos. A mineração e Construção S/A explora a atividade de construção pesada (terraplanagem) e tributa seus resultados segundo as regras de lucro real. A Equipamentos Ltda., por sua vez, tem por objetivo social a prestação de serviços de locação de equipamentos para construção pesada, optou por tributar seus resultados pelo regime do lucro presumido e distribuiu, a título de lucro, setenta e cinco por cento do seu faturamento. Não obstante diversidade de seus clientes, cerca de 65% (sessenta e cinco por cento) do faturamento da Equipamentos Ltda. Decorre dos serviços que presta à primeira. Informa, por fim, que a locação dos serviços é efetuada a preços de mercado, utilizando-se inclusive de tomada de preço para contratação dos serviços é efetuada a preços de mercado, utilizando-se inclusive de tomada de preço para contratação dos serviços. (Calmon, 2006, p-p 95,96)

Diante do caso exposto acima, não caberia esta situação de controlada e controladora, pois poderia percorrer uma distribuição de lucro disfarçada. Pois a

Mineração e Construção S/A é a controladora e a Equipamentos Ltda é a controlada, esta definição entre essas coligadas caberia até um relevante investimento, pois as mesmas estão passivas às regras de avaliação do investimento pelo patrimônio líquido, sobre o método de equivalência patrimonial.

A elisão e evasão fiscal em função do parágrafo único do artigo 116 do código tributário nacional tem uma aplicação específica, além da sua interpretação jurídica tributária. Nas palavras de Calmon, aduz:

Distinguindo-os em duas espécies: os constituídos de situações de fato, que ocorreriam desde o momento em que verificassem as circunstâncias materiais que lhe eram próprias e os constituídos de situação jurídicas, normalmente atos jurídicos bilaterais ou negócios jurídicos (contratos) que ocorriam segundo os termos do direito aplicável. É que os negócios jurídicos comportam condições, ora suspensivas, ora resolutivas. (Calmon, 2006 p.155)

Vale transcrever aqui, a redação do art. 116 e seus incisos:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes e seus efeitos: I- tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II- tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável. Parágrafo único. A autoridade poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivo da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Brasil, 1966)

E por fim, como se pode nota nos julgados acima citados, os pensamentos pacíficos ao que concerne em matéria tributária que a elisão fiscal é a maneira lícita e legítima de realizar um bom planejamento tributário. O código tributário nacional por sua vez, permite o planejamento tributário nas empresas, com único fim de reduzir tributos, mesmo o artigo 116 do CNT. E com isso, ao que tange a evasão fiscal e elisão fiscal ao analisar as decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cabe dizer que estas discussões são apenas para classificação do ato elisivo e evasivo, e se está havendo boa ou má fé do contribuinte mediante ao cenário da operação econômica fiscal da empresa.

4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA TRIBUTAÇÃO

A matéria tributária é totalmente constitucionalizada. É a base do ordenamento jurídico, onde se institui a competência tributária para cada ente federativo, tendo em vista, cobrar tributos que é a principal fonte de receita. Sobre

tudo, a constituição permite o poder de tributar as pessoas políticas que compõem o Estado Federativo, que é composto pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, ainda assim, não basta prevê, tem que compartilhar. Mas a constituição Federal ela dá o poder e limita, condicionando as limitações ao poder de tributar nas observações dos princípios da legalidade, anterioridade, irretroatividade, igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco.

Os direitos fundamentais e direitos e garantias, tem sua natureza democrática e pode ser legitimada nos limites e interesse do contribuinte, ao que concerne, o Estado Democrático de Direito.

A constituição Federal de 88 em seu artigo 5º, inciso 1º, aduz as normas que definem os direitos e garantias individuais tendo aplicabilidade imediata e o inciso 2º confirma:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição; II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. (BRASIL, Constituição Federal de 1988)

Nas palavras de Calmon: “Os Direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”. (Calmon, 2016 p. 162).

De forma mais específica para o Direito Tributário, o artigo 150 da Constituição Federal de 88, explica melhor:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; IV - utilizar tributo com efeito de confisco; V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem

Comentado [R1]:

fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. (BRASIL, Constituição Federal 1988)

Neste diapasão, assegura Calmon (2016 p. 170) que: “o princípio da legalidade significa que a tributação deve ser decidida não pelo chefe de governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer leis claras”.

Ao que aduz a garantia do direito certo e segurança jurídica, ao fato de que um tributo sendo majorado ou criado por lei, não levará medidas excessivas/abusivas. A finalidade dos princípios constitucionais é garantir a proteção do cidadão/contribuinte contra os abusos de poder do Fisco, tendo um Direito um instrumento de defesa contra arbítrio da atividade estatal.

Conforme o escritor, Crepaldi:

A tributação é validade quando exercida na forma e na medida admitidas pela Constituição Federal. A tributação que não encontra suporte no texto constitucional não constitui propriamente tributação, mas violência aos direitos individuais, arbitrário inconstitucional e ilegítimo. (CREPALDI 2017, p.8).

Heleno Torres², que a redução preventiva de tributos compõe o próprio conceito de planejamento tributário.

No sentir do o professor Huck, aponta-se:

O indivíduo tem o direito de organizar seus negócios e pagar o menor imposto possível, porém essa liberdade deve decorrer de circunstâncias ou eventos ligados à conveniência pessoal, a interesse de ordem familiar, a questões de natureza econômica ou ligadas ao desenvolvimento da empresa, ao seu aprimoramento ou ao incremento da sua eficiência. (HUCK, 2010).

Sobre os princípios positivados no ordenamento jurídico, interpreta-se uma verdadeira hierarquia sobre os princípios e normas. Nesta mesmo pensar o auto Ivan Dantas assevera que a “eficácia da Constituição depende não só da sua fidelidade ao valores sociais e políticos consagrados pela sociedade, mas principalmente de uma correta interpretação”. Explica:

Em nosso modo de entender, a partir da consagração, pelo texto constitucional, de Princípios Fundamentais e Princípios Gerais voltados para determinado setor, parece-nos possível estabelecer entre ambos nova hierarquia. Nesta, os primeiros ocupam o ápice da pirâmide e os segundos uma posição intermediária entre os Princípios Fundamentais e as normas a

² Heleno Taveira Tôres, “Limites ao Planejamento tributário- Normas antielisivas (gerais e preventivas) – A norma geral de

desconsideração de atos ou negócios do Direito Brasileiro”, Tributação e Antielisão, Curitiba, Juruá, 2002.

que chamamos de setoriais: [...] Desnecessário destacar que os três estratos anteriormente referidos funcionam de uma forma interligada, permanente. Esta é a condição única para a harmonia do exercício interpretativo e da própria constitucionalidade, não só- repitamos- das normas complementares e ordinárias, como, igualmente, daquelas existentes na própria Constituição. Disso conclui-se que, enquanto, por exemplo, os Princípios Gerais utilizados com relação ao Sistema tributário Nacional ou aqueles outros voltados para a Atividade Econômica são vinculadores das normas que dizem respeito a cada uma dos setores do documento constitucional, os Princípios Fundamentais inscritos do Título (art.1° a 4°, paragrafo único) fixam os limites parâmetros dentro dos quais aqueles deverão ser interpretados. Os princípios fundamentais irradiam seu conteúdo sobre a Constituição com o todo; os Princípios Gerais irradiam-nos sobre a "ordem" ou subsistemas para o qual estão voltados. (Dantas, 1995, p. 86)

Com isso, se extrai uma conclusão de que o contribuinte, no momento de planejar, tem capacidade, ou melhor, a livre iniciativa e potencial de escolher o melhor plano de tributo que lhe for conveniente. Não é imposta a obrigação de minimizar ou maximizar a incidência tributária, desde que seja por meio lícito. Ainda que o que fisco tem efeito cabal à sua aplicação.

Não poderia ser mais claro, as palavras do professor Marco Aurelio, pp. 165-176, Ed. 2009:

Um não pode aniquilar o outro, não por levantar a bandeira da capacidade contributiva que isto pode levar ao contribuinte da liberdade individual de agir e de escolher os seus caminhos; também não é a bandeira da liberdade que pode atropelar a capacidade contributiva pura e simplesmente escapando da tributação que deveria haver se e na medida em que ocorrer manifestação de capacidade contributiva. (AURELIO, pp. 165 -176, 2009).

Sendo assim, os Direitos e garantias, englobam todo o princípio adotado, pela Constituição, não anulando nenhum outro princípio a que venha beneficiar o contribuinte. Destarte, as imunidades, a vedação ao poder tributar, trazem confirmações, ao que concerne os direitos fundamentais. Por tanto são, cláusulas constitucionais, perenes e pétreas.

Aos princípios basilares do Estado Democrático de Direito, o Fisco vem adotando uma prática de encontro com seus mandamentos básicos, os chamados propósito negocial. Esta capacidade de se opor que o fisco arca, tem sido praticado em razão da extra tributária, ou seja, que não tenha única finalidade ou redução de carga tributária. Neste sentir, à consideração do *business purpose*, (propósito comercial), tem sido criticado, pois se o ato ou negócio é praticado antes do fato gerador, só será válido se houver real intenção das partes, economizar tributo é permitido, quanto qualquer economia empresarial, destarte, o tributo é custo que, como qualquer outro, deve ser reduzido ou eliminado. É dizer que a conduta

adotada para economia é tão negocial quanto qualquer outra. Ensejando assim no âmbito da licitude.

Portanto, a visão do CARF, oscila em matéria de planejamento tributário, acaba criando um cenário inserto e inseguro. Haja vista que ignorar as regras de competência da Constituição, gera mais uma vez a insegurança jurídica.

Para bem compreender sobre o princípios constitucionais da tributação o autor Alberto Nogueira, ensina em sua obra Teoria dos Princípios Constitucionais Tributários, que o contribuinte é quem financia o tributo, mas que é visto como o devedor dos tributos, em consequência disso faz compreender duas vertentes sobre a tutela constitucional da tributação, que a é sujeição e defesa, tendo em vistas três desdobramentos estas vertentes, sendo que a primeira é face que garante o poder de tributar, a segunda que o cidadão é verdadeiro contribuinte, que ele é único titular do poder de tributar, e a terceira são os fundamentos da tributação. Explica o autor:

A primeira etapa revela uma fase garanatística (defesa conta o poder de tributar). A 2ª etapa, cidadanística (o contribuinte cidadão, tituçar do poder tributário que, nessa qualidade, ourtoga ao fisco (sem lhe transferir), a competência legal (representação ou mandato civilístico) para exercer (como dever) a função de tributar (o chamado "ente tributante" na verdade é mero delegatario do contribuinte, em nome do qual e no interesse do mesmo aua, devendo uma "prestação de contas" (legitimidade de exercício da tributação). A terceira etapa, a efetividade e a justiça da tributação. Decorrencia das etapas anteriores, o desempenho do Fisco está sujeito ao controle da cidadania tributária, sendo-lhe, por obvio, defeso agir em interesse que não seja o do contribuinte (verdadeiro titular cidadânica). A segunda etapa esta fundamentalmente voltada para a cidadania. Nessa perspectiva cidadanística, três características de destacam: 1º o contribuinte é o cidadão, já não mais mero devedor ou simplesmente pagados de impostos e, menos ainda, o sujeito passivo tão bem identificado numericamente através de um código, como do tipo CPF, no caso brasileiro. Liberto dessa "submissão" ou servidão tributária, agora é o cidadão em toda a sua plenitude. Em outras palavras, é ele não o Estado, o verdadeiro titular da tributação (de "dono" do tributo, em contrapartida, a entidade estatal assume a função de instrumento da tributação). Neste novo papel sua função é a de concretizar a cidadania tributária, em nome e no interesse do contribuinte que, assim redefinido, tem legitimidade, por natureza, para agir em defesa da justa tributação (principio do consentimento) do "interesse geral" ou publico (aqui o vocábulo "publico" corresponde ao "contribuinte, identificado como a totalidade dos cidadãos). Está-se nessa nova configuração, no superior e grandioso espaço dos Direitos Humanos (em nossa conhecida teoria), na qual integram essa categoria. Em decorrência dessa nova cidadania tributária, duas relações distintas em independentes passam a qualificar também juridicamente a chamada "obrigação tributária", agora e somente agora digna de ostentar sua natureza publica, ou seja, de todos os cidadãos e não mais inerente ao Estado como atrás se disse, despedido de uma legitimidade usurpada do cidadão, a entidade estatal tributante é o instrumento, valioso e indispensável instrumento de concretização da cidadania no âmbito da tributação. O contribuinte, como cidadão se apresenta em duas situações. Na primeira, na qualidade de devedor, ou obrigado (quando individualmente se vê na posição depagar

por se ajustar à hipótese legalmente prevista (lei válida, bem entendido, e presentes os demais elementos validadores da exigência fiscal). Na segunda, ele representa não apenas o cidadão individualmente considerado, mas o conjunto dos cidadãos em face da “massa difusa” correspondente às obrigações dos demais devedores. (Nogueira, 2008, p-p. 69, 70,71, 72)

Faz aqui, uma rápida introdução sobre fisco e contribuinte nas palavras do exímio Sacha Calmon:

O de regular o relacionamento entre Estado e contribuinte, tendo em vista o pagamento e recebimento do tributo. Certos autores dizem que o Direito Tributário regula uma parcela da atividade financeira do Estado, qual seja a de receber tributos. Está é uma visão autoritária e estática. Em verdade, o Direito Tributário regula e restringe o poder do Estado de exigir tributos e regula deveres e direitos do contribuintes, isonomicamente. Seu objetivo é a relação jurídica travada entre o Estado e o contribuinte. (Calmon, 2016, p.30)

4.1 Noção de Princípio

A terminologia do princípio, é uma é um campo interpretativo a noção de origem. Com isso, pode-se dizer que uma base ou fundamento. Aurelio Buarque de Holanda (p. 1631, 2004), traz as seguintes palavras: “Princípio. [Do latim. *Principium*]. 1. Momento ou local ou treco em que algo tem origem [...] 2. Casa Primária. 3. Elemento predominante na Constituição de um corpo orgânico. 4. Preceito, regra, lei.”

Ao Vocábulo jurídico, o conceito de princípio é: “Derivado do latim *principium* (origem, começo), em sentido vulgar quer se exprimir o começo da vida ou primeiro instante em que as pessoas ou as coisas a existir”.

Ao sentir de Roque Antônio Carrazza, ao que se designa princípio é:

“[...] em qualquer Ciência, princípio é o começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo”. (CARRAZZA, 2010, p. 42).

4.2 Princípio Jurídico

Os princípios jurídicos constituem uma formação de estrutura que ordena o meio jurídico, que visam e traçam definições, bem como, as diretrizes no campo do Direito. Escritores assim dizem que é uma estrutura necessária e com isso, aplica e protege as normas e direitos.

Ensina Roque Carrazza: “Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre

diferentes normas compondo-lhe o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência". (Carrazza, pp. 948-949, 2009)

No século 50, foi observado um defeito capital ao que se refere conceito, Bonavides ensina:

Princípio é, com efeito, toda norma jurídica, enquanto considerada como determinada de uma ou de muitas outras subordinadas, que a pressupõem, desenvolvendo e especificando ulteriormente o preceito em direções mais particulares (menos gerais), das quais determinaram, e, portanto, resumem, potencialmente, o conteúdo: sejam, pois, estas efetivamente postas, sejam, ao contrário, apenas dedutíveis do respectivo princípio geral que as contem. (BONAVIDES, 1966, p. 233).

Quando ao Princípio positivado pensa Ivo Dantas, que é observado que os princípios positivos no ordenamento jurídico, está com hierarquia entre princípio e norma, veja:

Princípios são categoria lógica e, tanto quanto possível, universal, muito embora não possamos esquecer que, antes de tudo, quando incorporados a um sistema jurídico-constitucional-positivo, refletem a própria estrutura ideológica do Estado, como tal, representativa dos valores consagrados por uma determinada sociedade. Decorrência desse entendimento, em nossa maneira de ver, correta é a posição dos que advertem para distinção entre *Princípios e Normas*, sobretudo porque, embora aqueles possam até ser inferidos por uma operação lógica, a norma é sempre expressa, não podendo ser "deduzida" a partir do conteúdo do sistema como um todo.

[...] Por outro lado, se tanto o Princípio quanto a Norma consagrados nos textos constitucionais refletem um *posicionamento ideológico* (opção política frente a diferentes valores), repitamos-, existe entre uma *hierarquização*. A partir desta, a primeira posição de destaque, irradiando, em decorrência e necessariamente, o conteúdo daquela. (DANTAS, 1995, p. 59).

Com isso, interpreta-se que o pensamento do autor é isolada, até porque nos dias atuais a distinção princípio e norma não se faz mais, o que permanece é, a existência de cada uma, norma e princípios.

Canotilho faz sua conceituação entre regra e princípio, confira-se:

Os princípios são normas jurídicas impositivas de uma otimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionamentos fáticos e jurídicos; as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proíbem) que é ou não cumprida (nos termos de Dworkin: *applicable ins all-or-nothing fashion*); a convivência dos princípios é conflitual (Zagrebelsky); a convivência de regras é antinômica. Os princípios coexistem, as regras antieconômicas excluem-se; Consequentemente, os princípios, ao constituírem exigência de otimização, permitem o balanceamento de valores e interesse (não obedecem, como as regras, à "lógica ou do nada"), consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra vale (tem validade) deve cumprir-se da exata medida das suas prescrições, nem mais nem menos; Em caso de conflito entre princípios, estes podem ser objeto de ponderação, de harmonização, pois

eles contêm apenas "exigências" ou "standards" que, em "primeira linha" (*prima facie*), devem ser realizados, as regras contêm "fixações normativas" definitivas, sendo insustentável a validade simultânea de regras contraditórias; Os princípios suscitam problemas de validade e peso (importância, ponderação, valia); as regras colocam apenas questões de validade (se elas não são corretas devem ser alteradas). (CANOTILHO, 2001. p. 167-168).

O que foi exposto acima, nota-se que é uma principal consequência de interpretação qualitativa, embora a uma grande distinção entre regra e princípio, esta colisão é solucionada através especificidade e hierarquias.

Assim, nas exposições feitas, é visto que os princípios jurídicos são adotados em ampla defesa, ou seja, vale-se de uma verdadeira base e ainda sim, um alicerce, tem sua função em cumprir e informar de qual forma se comporta, além de ser uma solução interpretativa, servindo assim, como uma base do Direito, e bem como, uma proteção aos direitos e garantias previstos no ordenamento jurídico.

4.3 Princípios Constitucionais

O direito ao planejamento tem amparo, pelo princípio constitucional, que está previsto no artigo 170 da Constituição Federal de 88:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Ao que garante ao cidadão, uma confiança ao quadro jurídico nela decorre, o princípio da confiança na lei fiscal, neste contexto, abrangerá e protegerá os deveres e encargos tributário do contribuinte, em palavras do tributarista XAVIER:

Como bem observa Bachmayr, o princípio da confiança na lei fiscal, como imposição do princípio constitucional da segurança jurídica, traduz-se praticamente da possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base exclusivamente na lei. (XAVIER, p. 46,1978).

As palavras do tributarista, dão uma visão de que o princípio da legalidade em matéria tributária é como uma reserva absoluta em lei formal. As novas e crescentes normas em que o Estado intervencionista impõe e traz distorções ao que concerne os princípios jurídicos.

A constituição Federal representa uma sistematização de normas, assim como, é composta por um núcleo de princípios.

Explica Baleeiro, 2006 [...] a constituição é concebida como uma lei, mas uma lei muito especial, porque nela se encontra expressos grandes compromissos políticos, grandes decisões de valores e de valores de contradições, como fruto de um grave e profundo pensamento social". (Baleeiro 2006, p.31).

Os princípios constitucionais, são projetos que trazem e traduzem o que é os direitos e garantias fundamentais, notadamente, a capacidade, liberdade, dignidade humana, propriedade e igualdade, além dos valores republicanos, federalistas e solidaristas. O princípio constitucional tributário e as imunidades, é a confirmação, que expõe as dimensões a garantia dos direitos fundamentais. Por tanto, assim por dizer é clausula constitucional perene, logo, pétrea, que são insupríveis. Estando prevista no artigo 60, inciso 4 da Constituição Federal do Brasil.

4.3.2 O princípio a vedação ao confisco

Está previsto pela Constituição Federal de 1988, em seu artigo 150: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV que: utilizar tributo com efeito de confisco. (Brasil, 1988).

Para Sacha Calmon, O princípio do não confisco é:

A teoria do confisco e especialmente do confisco tributário ou, noutra giro, do confisco através do tributo deve ser posta em face do direito de propriedade individual garantido pela Constituição. Se não se admite a expropriação sem justa indenização, também se faz inadmissível a apropriação através da tributação abusiva. Mas não se percam de vista dois pontos essenciais: A) admite-se a tributação exacerbada, por razões extrafiscais e em decorrência do exercício do poder de polícia (gravosidade que atinge o próprio direito de propriedade); B) o direito de propriedade, outrora intocável, não é mais. A constituição o garante, mas subordina a garantia " a função social da propriedade" (ao direito de propriedade causador de disfunção social, retira-lhe a garantia). (Calmon, 2016, p. 236)

Em outra passagem, Sacha Calmon, fala sobre o ICMS de substituição tributária, devido a operação ser executada por meio de presunção pagar o tributo a frente sobre margem agregada ou tabela de preço fixa estipulada pelo fisco, em maior valor sendo que em muitos casos o fato gerador não ocorra, veja:

Continua inadmissível, ainda, o sistema de substituição tributária "para a frente" no ICMS, preconizando pela Emenda Constitucional nº 3 à Constituição de 88, se não houver a "imediata e integral" devolução do imposto cobrado a maior em razão da margem de lucro pautado pelo Fisco para a operação subsequente, evidentemente por "presunção", em nome da praticabilidade. Em casos que tais uma fábrica de cerveja, ao vender a milhares de varejistas, paga o seu imposto e o que será devido pelos varejistas compradores. Nada contra o sistema, que é prático e racional. O que não pode ocorrer sem correção é estimar, uma margem de lucro de 60% sobre o preço de fábrica quando, em verdade, as margens não ultrapassam 20% ou 30%, dependendo do mercado. Por isso mesmo, a Emenda nº 3 impôs a "imediata e integral" devolução ao contribuinte substituído do imposto cobrado a maior, caso o fato gerador não venha a ocorrer ou a base de cálculo "presumida" seja menor do que a imaginada pelo Fisco. Na hipótese de a legislação do ICMS desobedecerem aos ditames da constituição, estarão ofendendo-a e institucionalizando tributação com efeito de confisco. (Calmon, 2016, p. 241)

Denominado de Princípio do Não-Confisco, por José Afonso da Silva como princípio da proporcionalidade razoável: "princípio da proporcionalidade razoável, regra que veda a utilizar tributo com efeito de confisco". (SILVA, 2009, p. 715).

O que visa a limitação ao exercício da tributação atuando em defesa ao contribuinte, tendo em vista, que quando há confisco é quando o tributo tem uma carga valorativa tão alta que chega a atingir o patrimônio do contribuinte, indo além da capacidade contributiva. Mas ainda assim, sempre que possível o contribuinte será tributado na exata força do fato gerador. O imposto sobre a renda é um exemplo clássico, em sua tabela progressiva, desde isento a 27,5%, onde será tributado quem obtiver mais capacidade para contribuir, em consequência disso, vale relatar aqui, a cobrança do ICMS do Estado do Ceará, quando uma mercadoria adentra o Estado, é cobrado o ICMS pela forma do diferencial de alíquota mais os 10% sobre carga líquida, o este federativo alega que estes 10% tem poder de fomentar o estado e aquecer o mercado interno, é possível notar que nas esferas estaduais o Ceará é o único que faz esta cobrança, sendo assim confiscatória.

O princípio da vedação ao confisco tem intuito de proteger a renda e o patrimônio do contribuinte e impossibilitar através do inciso IV, a tributação exacerbada por parte do Estado.

Para Luiz Emygídio, 2009, o confisco está ligado a perda abusiva, total ou parcial do bem: “Tributação com efeito confiscatório é aquele que pela sua taxaço extorsiva corresponde a uma verdadeira absorço, total ou parcial, da propriedade particular pelo Estado, sem pagamento da correspondente indenizaço ao contribuinte”. (Emygídio, 2009, p. 253).

Para Carraza, atrela o conceito de confisco a não observância da capacidade contributiva do contribuinte: “É confiscatório o imposto que, por assim dizer, esgota a riqueza tributável das pessoas, isto é não leva em conta suas capacidades contributivas”. (Carrazza, 2010, p. 75).

Já Olavo Bilac Pinto, quando a carga tributária prejudicar ou impossibilitar o desenvolvimento financeiro do contribuinte, haverá abuso de poder em efeito de confisco. Confira-se:

Toda vez que o exercício do Poder de Tributação perturbar o ritmo da vida econômica, aniquilar ou embaraçar as possibilidades de trabalho honesto e impedir ou desencorajar as iniciativas lícitas e proveitosas, o que ocorrerá será o desvio ou abuso de Poder, o que haverá será o exercício ilegal do direito de impor tributos, ilegalidade ou abuso, que pode e deve ser obstada pelo Poder Judiciário, toda vez que a ele se recorra”. (PINTO, p. 547 citado por ZILVETI e COELHO, 2006, p. 285).

As imposições impostas pelo fisco, ainda chegam a ser avassaladoras desde uma visita *in loco* do auditor, pois os mesmos avisam que a empresa irá passar por auditoria, que devem verificar ou corrigir as situações tributárias da empresa. Com isso, o contribuinte passa se sentir acuado, pois qualquer erro, desde um envio de obrigação assessoria errada, a uma informação, pois o estado tem poder de aplicar a multa de 20% a 150%. Em suma, o princípio serve de garantia, e também para evitar os exageros impostos ao fisco em suas exacerbações tributárias. Ao que vale para as multas tributária, que veem ainda com força.

Para Baleeiro, o princípio a vedação ao confisco e capacidade contributiva tem função de proteger o contribuinte contra a incidência a desproporcionalidade do tributo. Leia-se:

O princípio do não confisco que veda instituir imposto com efeito confiscatório tem nítida realça com a capacidade econômica do contribuinte, mas, ao mesmo tempo, distingue-se claramente daquele outro, estabelecido no art. 145, inciso 1º, o qual obriga o legislador a graduar o tributo de acordo com a capacidade econômica de cada agente. A capacidade econômica-contributiva do contribuinte é o ponto da partida da qual derivam não só princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco como também o princípio que veda utilizar tributação proporcional a força econômica do sujeito passivo, na forma em que se encontra inserido no art. 145 Inciso 1º, da Constituição Federal. Mas, embora assentados sob o

mesmo fundamento, os princípios não se confundem. A relação necessária entre vedação de efeitos confiscatórios e capacidade contributiva encontra-se em que os tributos não podem exceder a força econômica do contribuinte. Deve haver, então a clara relação de compatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas na lei, e a espécie de fato- signo presuntivo de riqueza- posto da hipótese legal. (BALEEIRO, 2006 p. 573).

Sabe-se que o pagamento do imposto, em certas ocasiões desestimula a vida financeira do contribuinte, o inviabiliza ao ponto de não pagar o tributo e cair em dívida ativa com Estado, vale lembrar que o Imposto de Importação, que tem sua função extrafiscal, conhecida como regulatória, cuja sua finalidade principal é regular o mercado, por ser um produto de consumo supérfluo, sua alíquota é de altíssimo índice e não permite que todos os cidadãos consuma um bem importado, mas ainda assim, o mesmo ocorre com os demais tributos que agravam a renda utilizada sobre os bens e serviços de uso necessário para sobrevivência.

Ensina de forma clara e elucidativa ensina Sacha:

Pessoalmente, somos por uma fiscalidade neutra e por uma despesa seletiva, corretora das desigualdades. No Brasil, v.g., o Estado tem o dever indeclinável de ofertar educação, saúde e segurança para todos os pobres... e não a todos os brasileiros (os riscos têm acesso fácil a todos os bens da vida sem necessidade do Estado, apesar dele). Por aí começa a igualdade, tratando diferentemente os desiguais. (BALEEIRO, 2016. p. 42).

Debate-se sempre ao tema de que a tributação é razoável ou não, que pode ser viável hoje para o contribuinte não será amanhã, até porque, mercado interno e externo é imprevisível, entre ganhos e perdas de contrato, faz com o empresário/contribuinte viva com a eterna incerteza sobre os seus negócios, vale ressaltar também, as majorações de alíquotas tributárias que não tem uma posição fixa. Sobre os efeitos de incertezas, assevera Baleeiro:

O problema reside da fixação de limites, expedidos os quais, esses objetivos, prometidos pela Constituição, estariam irremediavelmente feridos. Tribunais estrangeiros já se inclinaram por critérios empíricos, como o de 33% da renda, adotada pela corte Suprema da Argentina. Mas esse problema é fundamentalmente econômico. E, à luz da economia, é fácil provar, até com a experiência, que na tributação progressiva, se poderá atingir até quase 100%- do que há fartos exemplos- sem destruir a propriedade, impedir o trabalho, desencorajar a iniciativa ou ultrapassar a capacidade econômica. Mas não ofendem à Constituição impostos que, em função extrafiscal, são instituídos com propósito de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos e atitudes. Neste caso, o caráter destrutivo e agressivo, é inerente a essa tributação admitida por tribunais americanos e argentinos e da qual há exemplos do Direito Fiscal Brasileiro quando visa ao protecionismo à indústria, ao incentivo à natalidade, ao combate ao ausentismo, ao latifúndio, etc." (BALEEIRO, 2º 1997. p. 240).

Para Machado, a Suprema Corte admite a sindicabilidade judicial do juízo na fixação de multa, mas em seu entendimento totalmente a favor à multa tem fundamento no princípio da proporcionalidade e não do princípio do não confisco, veja:

A vedação do confisco é atinente ao tributo. Não à penalidade pecuniária, vale dizer, à multa. O regime jurídico não se aplica à multa, por que o tributo e multa são essencialmente distintos. O ilícito é pressuposto essencial deste, e não daquele. (...). Porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício de desfrute normal dos bens da vida. Por isso mesmo que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve significar um ônus significativamente pesado, de sorte que as condutas que ensejam sua cobrança restem efetivamente desestimuladas. Por isso mesmo pode ser confiscatória. Registre-se, todavia, que o Supremo Tribunal Federal tem algumas manifestações em sentido contrário, vale dizer, no sentido de que o dispositivo constitucional que veda a utilização de tributos com efeito de confisco aplica-se também às multas, vedando a cominação de multas elevadas. Com a devida, pensamos que a Corte Maior não foi feliz ao adotar tal entendimento. As multas, como as sanções em regra geral são instrumentos destinados a desestimular condutas ilícitas. Assim, em certos casos justificam-se multas pesadas para que o contribuinte não queira correr o risco de ser apanhado no descumprimento de suas obrigações. É certo que o Supremo Tribunal Federal evoluiu quando ao à fundamentação adotada no deferimento de cautelar, passando a considerar que a multa em tela contraria o princípio da razoabilidade. Mesmo assim, afirmou que a vedação ao tributo com efeito de confisco é uma limitação ao poder de tributar que se estende, também, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que não tenham ela natureza de tributo (ADI n.551-1-RJ. 24.10.2002, com ementa publicada no DJU 14.2.20003).

Por fim, concluir-se que o princípio da vedação ao confisco é um princípio com base legal, que tem sua principal função amparar o bem e o patrimônio do contribuinte tanto em tributo quanto multa, pois exigir o pagamento ao contribuinte elevando a multa ao dobro do valor do tributo se torna uma prática impossível. Impossibilita que Estado em sua atuação opressora e voraz aniquila e diminua as punibilidades impostos por ele, onde as garantias e direitos fundamentais que assegura o contribuinte acima de qualquer ato praticado pelo fisco seja vedada.

5 MULTAS TRIBUTARIAS

As multas tributárias são consequências de efeitos negativos do contribuinte, uma tese utilizada pelo ente ativo ao modo de penaliza-lo por descumprimentos de uma obrigação acessória. A multa é a prestação pecuniária, compulsória, instituída em lei ou contrato em favor ao Estado, ou seja, a multa dar-se-á mediante ao pagamento em dinheiro, em caráter obrigatório, mediante a uma prática ilícita, ao

dever instrumental por não cumprimento de obrigações fiscais. Sendo assim, a multa tributária ou multa fiscal se torna uma penalidade, imposta pelo fisco ao contribuinte em razão de infração a lei. Embora, algumas vezes possua natureza indenizatória, mas pode ser considerada um ato de sanção penal ou de reparação civil.

Importante aprender que há uma distinção em ente multa tributária moratória e a multa tributária punitiva, a moratória dar-se-á ao sancionamento do pagamento e tem efeito indenizatório e punitivo quando há prejuízo ao erário e seu percentual é fixado pelo legislador de forma gradual e proporcional a gravidade praticada pelo contribuinte, esta pratica feita pelo legislador é para inibir uma pratica ilícita.

Ao vocábulo jurídico, multa fiscal é:

É a imposição pecuniária devida pela pessoa, por decisão de autoridade fiscal, em face de infração as regras instituídas pelo Direito Tributário. Semelhante a multa compensatória, apresenta-se, as vezes como indenização à fraude fiscal praticada. Nessa circunstância, em geral, é fixa, determinado, assim, a própria lei quantias certas correspondentes as espécies de infração. (SILVA, p. 935-936).

As multas tributarias, são regidas por diferentes princípios, e podem os núcleos de sanções tributárias serem punitivas ou não. Ao que se diz respeito as multas indenizatórias ou reparadoras, que tem caráter de *ação civil*, haja vista, reposição de prejuízos sofridos ao erário. Além de cível, decorrem também de ações penais.

As incidências de multas tributarias, decorrerão de aplicação e interpretação do estado, mediante a atos ilícitos, sendo assim, autos infração, descumprimento de obrigação acessória, atraso no pagamento de um tributo, atividades executadas para burlas o fisco, são medidas que incidem tipos de multa tributarias. Os tipos de multas são: moratória e punitivas.

As multas moratórias, são aplicadas por desprezeitar a obrigação principal, decorrem de juros moratórios, correção monetária e a própria multa, aplicada pelo fisco.

As multas punitivas, podem ser de caráter pecuniário e advém de oficio, isolada, qualificada e agravada. Desde de apreensão de bens, certidão positiva de débito e sujeição do agente em regime especial. O entendimento do STF consolida em sua sumula n. 323: "inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos". Com isso, não cabe ao fisco modificar meio

constitutivos de direito e obrigações do contribuinte, desde o direito de ir-e-vir, a livre iniciativa, a livre concorrência e a liberdade de associação.

Sabe-se que diferenciar que as multas tomam um critério de fato antecedente que da causa à sanções. Sendo assim, a multa de ofício sancionaria o descumprimento de obrigação principal, enquanto a isolada reprime a função da de ofício. O artigo 149 do CTN, confirma de forma quantitativa as multas isoladas são elas:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatório; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Ensina Paulo de Barros Carvalhos:

A relação jurídica sancionatória, pode assumir feição obrigacional, quando se trata de penalidade pecuniárias, multas de mora ou de juros de mora, como também veiculadora de meros deveres, de fazer ou de não-fazer, sem conteúdo patrimonial. Incluem-se nessa rubrica uma série de atos cuja prática a Fazenda Pública impões ao infrator, como também as proibições a que fica sujeita, toda vez que se formalizarem certos tipos de ilícito. (CARVALHOS, 2010, p. 354).

Nos meados das décadas de 80 e 90 quando se vivia um período de baixa inflação, o legislador aplicava as multas de ofícios, para somente manter o cofres públicos, o valor do tributo ficava inferior ao da multa, pois a partir da data do auto de infração a multa alcançava um índice de 50% por mês. E com isso, as alíquotas sofriam penalidade entre 75%, 175% e 225% sobre o valor do tributo devido. Veja a seguir um quadro que ilustra bem este cenário sancionatório:

Multas em lançamento de ofício		
Hipóteses	Regular	Qualificada
Multa de ofício	75%	150%
Multa Isolada – Estimativas	50%	0%
Agravamento por não atendimento de intimação	112,50%	225%

Multas por compensação indevida		
Hipóteses	Não homologada	Não declarada
Multa Isolada	50% do débito	75% do débito
Falsidade da declaração	150% do débito	***
Fraude, sonegação ou conluio	0%	150% do débito
Agravamento por não atendimento de intimação	75% ou 225%	112.5% ou 225%

E com este quadro, diante deste número aprestado, nota-se que houve muitos casos de auto de infração com multas elevadas, ao passo de atingir o patrimônio do contribuinte levando-o falência. Daí surge tendências da jurisprudência em reduzir as tão elevadas penalidades impostas pelo fisco. As decisões do CARF e do Poder Judiciário começam a coibir o fisco.

No RECURSO EXTRAORDINÁRIO 754.554, de 22/10/2013, foi interpretado que o princípio da vedação ao confisco se aplica às penalidades e concluiu-se que a legislação de Goiás que institui multa em percentual de 25% do valor da operação (ou seja, quase 150% do valor do imposto, caso calculado pela alíquota interna de 17%) afronta a Constituição, configurando confisco. Segundo o Ministro, Celso de Mello

a orientação que resulta da decisão ora agravada constitui diretriz prevalecente na jurisprudência desta Corte, na linha de sucessivos julgados, monocráticos e colegiados, proferidos a respeito do tema em causa, os quais reconhecem a plena legitimidade da incidência do postulado constitucional da não confiscatoriedade sobre as próprias multas tributárias (RTJ 200/647-648, Rel. Min. CELSO DE MELLO – AI 539.833/MG, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA – AI 767.482/PE, Rel. Min. GILMAR MENDES – AI

824.924/RS, Rel. Min. GILMAR MENDES – RE 455.017/RR, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA – RE 472.012-AgR/MG, Rel. Min. CEZAR PELUSO – RE 657.372-AgR/RS, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, v.g.).

Nesta mesma seara, a ministra Rosa Weber, no Agravo Regimental no AGRAVO DE INSTRUMENTO nº 769.089, de 05/02/2013, entende pela aplicação do princípio da proporcionalidade e do não confisco das multas. Assim: “A aplicação do princípio do confisco tributário (art. 150, IV, da CF/1988) às sanções pecuniárias envolve juízo de proporcionalidade ente o ilícito e a penalidade”.

E o posicionamento do CARF sobre as penalidades da multa de ofício é, através da sumula 105, veja: “A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”.

O Congresso Nacional, mediante a recente MP 668/15, revogou os parágrafos 15 e 16 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, transcritos a seguir:

§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido;

§ 16. O percentual da multa de que trata o § 15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo. (BRASI, Medida Provisória 668 de 2015)

Ao que tange a multa isolada, está prevista no ordenamento jurídico no inciso II do artigo 44 da lei 9.430/66. Ele prevê o lançamento de ofício, sobre a multa isolada de 50% sobre o valor do tributo não pago pelo contribuinte, podendo ser pessoa física ou jurídica.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [...] II- de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: a) na forma do art. 8º da Lei. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar da declaração de ajuste, no caso de pessoa física; b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. [...]

Para aplicação da multa isolada, o legislador não exige a presença do dolo, mas o que se pode concluir é, sempre que não houver o pagamento do tributo por

parte do contribuinte haverá a multa de 50%, independente se tal pratica teve intuito de fraudar ou não o ente Fiscal.

Ao que norteia a aplicabilidade ou não da multa isolada, tem-se sumulas aplicadas sobre a interpretação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Súmula CARF n° 31: Descabe a cobrança de multa de ofício isolada exigida sobre os valores de tributos recolhidos extemporaneamente, sem o acréscimo da multa de mora, antes do início do procedimento fiscal. *Súmula* CARF n° 74: Aplica-se retroativamente o art. 14 da Lei no 11.488, de 2007, que revogou a multa isolada por falta de acréscimo da multa de mora ao pagamento de tributo em atraso, antes prevista no art. 44, §1, II, da Lei n° 9.430/96. *Súmula* CARF n° 104: Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art.173, inciso I, do CTN.

Ainda assim, há uma grande desproporcionalidade dessa multa, pois o Fisco aplica auto de infrações sobre mesma base de cálculo, em exigir o pagamento lavrando em 50% para as multas isoladas e exigir um segundo pagamento em 75% para as multas de ofício.

E com isso, surge as discussões junta as Turmas do Conselho Administrativo de Recurso Fiscais quando a aplicabilidade da multa isolada juntamente com a multa de ofício. Pois o contribuinte sai penalizado, por haver uma cobrança sobre o mesmo auto de infração, essa penalização aplicada pelo fisco entende-se que há vedação ao princípio do *bis in idem*, que tem previsão de mais uma de punição que decorre sobre o mesmo fato gerador.

Em contrapartida, o Fisco alega que estas penalidades ocorrem por ilícitos diferentes, que essas sanções, estão devidamente previstas na legislação tributária, reforçando e afirmando em razão de fato gerador em diversidade.

Há posicionamentos em favor do contribuinte, que dão a impossibilidade do Fisco aplicar estas duas multas. O Conselho Administrativo de Recurso Fiscais, enquanto julgador, não se posicionou quanto a aplicação em duplicidades das multas. A seguir, observe o princípio da vedação do *bis in idem*:

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido- CSLL Ano-calendário: 2009, 2010 ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. APLICAÇÃO SIMULTÂNEA DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CANCELAMENTO DA MULTA ISOLADA EM FACE DE INDEVIDO BIS INS IDEM. Não se admite a imposição simultânea da multa de ofício e de multa isolada, sob pena de consolidação de indevido bis in idem. (Recurso Voluntário, Acórdão n°1102-001.192, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Relator Francisco Alexandre dos Santos Linhares. Julgado em 28.ago.2014).

Observa-se o segundo julgado ao que tange multa:

MULTA ISOLADA POR FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO E CONCOMITAMENTE À MULTA DE OFÍCIO. Conforme entendimento consolidado neste Conselho (v.g acórdão CSRF/9101001.854, 29/01/2014), os recolhimentos por estimativa têm natureza de antecipação de IRPJ e da CSLL, cujo fato gerador ocorre no final do exercício, de modo que o dever de antecipar desaparece após o encerramento do exercício, impossibilitando a aplicação da multa isolada. Além disso, houve bis in idem no caso dos autos, o que não pode ser admitido, pois, em decorrência de uma mesma conduta (aproveitamento suspostamente indevido da despesa correspondente à amortização de ágio), a Fiscalização apurou (i) valores a pagar a título de estimativas mensais, sobre os quais exigiu a multa isolada e (ii) valores a pagar a título de IRPJ e CSLL devidos a ajustes anual, sobre os quais aplicou a multa de ofício. (Recurso Voluntário, Acórdão nº 1103-001.102, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Relator Eduardo Martins Neiva Monteiro. Julgado em: 27.ago.2104).

Há julgados que não autorizam a dupla punição, pois há confronto com o Princípio da Absorção:

[...] APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto do final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

[...] (Recurso Voluntário, Acórdão nº 1103-000.834, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Relator Eduardo Martins Neiva Monteiro. Julgado: 0 abril 2014).

Ao analisar os julgados citados acima, não existe uma uniformização no julgados que tratam das multas isoladas e de ofício, nota-se que é possível administrativamente uma decisão favorável ao contribuinte, impossibilitando a aplicabilidade da multa isolada em conjunto com a multa de ofício. Sendo assim, basta manter a multa de ofício, a qual não houve destino aos cofres públicos.

A multa agravada, prevista no parágrafo 2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, traz um aumento em percentual da multa prevista no inciso I (75%), quando o sujeito passivo não entende os prazos determinados imposto pelo Fisco:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [...] § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades

administrativas ou criminais cabíveis. § 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: I - prestar esclarecimentos; II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os art. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, vem atuando de forma mais rígida quanto à aplicação da multa agravada:

[...] É inaplicável o agravamento de multa quando o não atendimento a intimação da Fiscalização não inviabiliza o lançamento do tributo. [...] (Recurso Voluntário, Acórdão nº 2202002.331, 2º Câmara/2º Turma Ordinária. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Relator Rafael Pondolfo. Julgado em 19 junho 2013).

Com isso, para o Fisco aplicar a multa agravada, terá que comprovar que não houve atendimento e inviabilizou o lançamento do tributo, não basta o simples descumprimento pelo contribuinte como o Fisco tem atuado. O posicionamento do CARF, por intermédio da súmula 96, pacificou o entendimento.

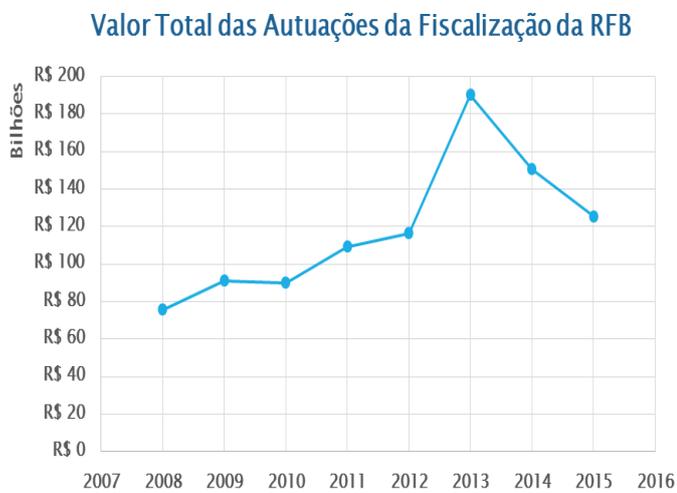
Então, para que seja possível o agravamento da multa, deverá o fisco comprovar que o contribuinte dificultou a sua fiscalização. Ainda, mesmo que comprovada tal atitude, caso seja possível o lançamento do tributo sem a resposta do contribuinte, não poderá ser exigida a multa agravada, pois não houve prejuízo nos cofres públicos.

Em contrapartida, o artigo 142 do CNT diz, que se houver a comprovação da infração cometida pelo contribuinte compete exclusivamente ao Fisco:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Sendo assim as multas tributárias, decorrem do rompimento ao vínculo jurídico tributário, que o estado exige à particular prestação pecuniária, seja positiva ou negativa. O código tributário Nacional, aduz em seu artigo 113 a obrigação tributária a principal e acessória. A principal é de pagar tributo e acessória é de mero interesse do fisco, em fiscalizar e arrecadar. De acordo com a jurisprudência analisada, nota-se que em determinadas ocasiões, a aplicação das multas não estão de acordo com a determinações legais, e que através de análises haverá desconsideração de sua aplicabilidade por via recursal administrativa em favor do contribuinte.

A Receita Federal do Brasil publicou um trabalho referente a força tarefa sobre aplicação em auto de infração, chamada de Plano Anual de fiscalização para o ano base 2016. Foi feita amostragem e levantamento nos anos de 2010, 2011,

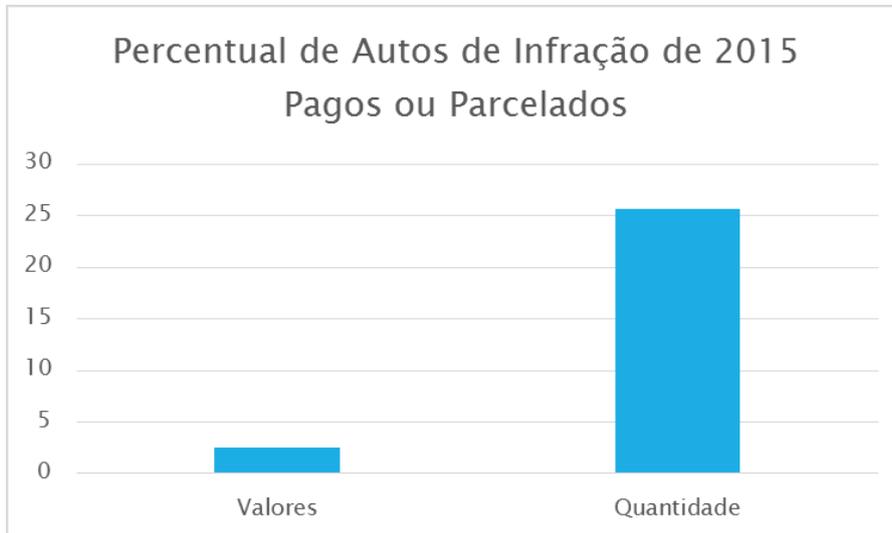
2012, 2013, 2014 e por último 2015, com base nesses cinco anos, ela demonstra através de gráficos e tabelas, a evolução onde somente houve aumentos dos percentuais, a fiscalização teve como o objetivo, diminuir as os erros e fraudes cometidas por contribuinte pessoa física e jurídica. Veja a seguir:



Fonte de Pesquisa: Receita Federal do Brasil, 2016.

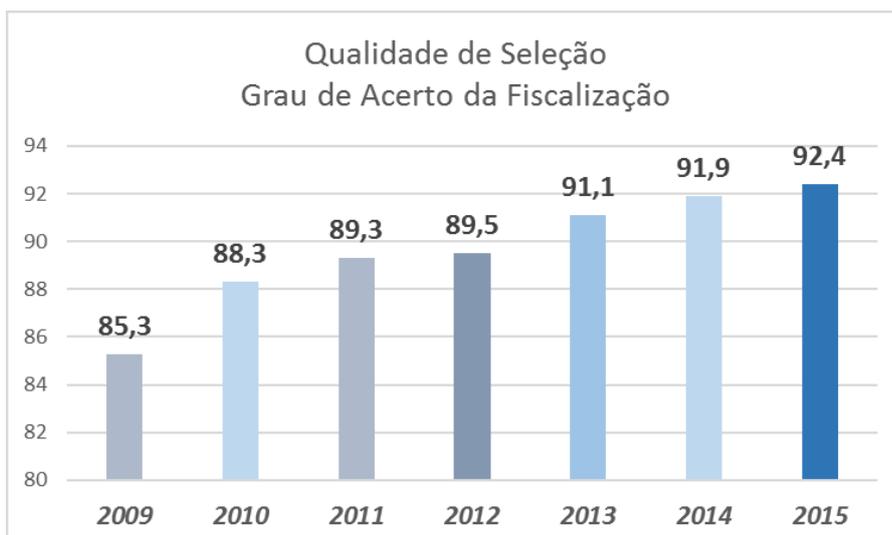
O gráfico acima representa o terceiro maior resultado em Fiscalização feita pela Receita federal em 2013 e 2014.

Fonte de Pesquisa: Receita Federal do Brasil, 2016.

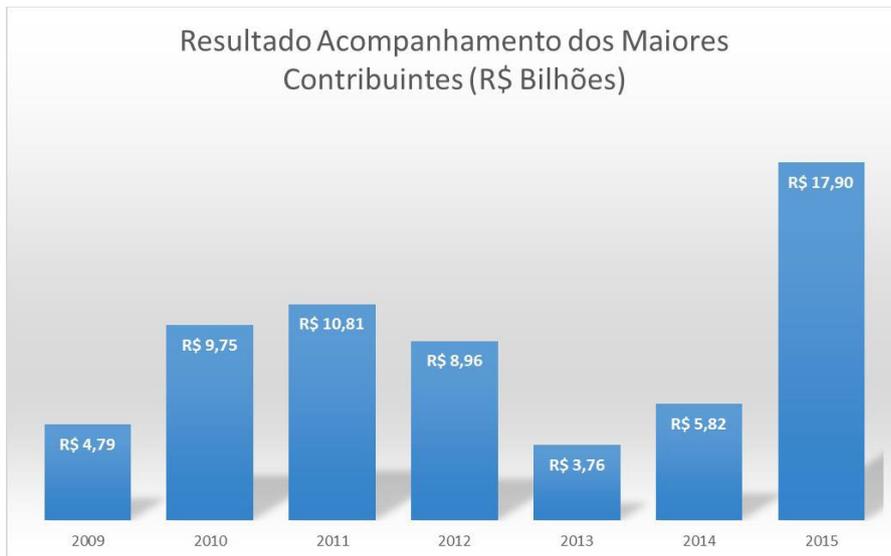


Fonte de Pesquisa: Receita Federal do Brasil, 2016

Este representa o resultado financeiro indireto da Fiscalização e a própria arrecadação espontânea ou induzida, nela percebe-se que o risco sobre o não cumprimento da norma tributária, que em 2015 foi de R\$ 1,221 trilhão. Do total de autuações em 2015, 25,6% dos lançamentos efetuados foram pagos ou parcelados, representando 2,54% do montante de crédito tributário lançado.



Grau em assertividade em auto de infração.



Fonte de Pesquisa: Receita Federal do Brasil, 2016.

O gráfico apresentado acima é por contribuinte com maior capacidade contributiva, a análise feita é mensal, o intuito foi identificar indícios de evasão fiscal.

As atividades facilitadoras para uma boa fiscalização, encontra-se as obrigações assessorias, assim explica a Receita Federal do Brasil, em sua publicação:

A simplificação de obrigações acessórias tem se materializado pela substituição gradativa dos programas e declarações para a coleta de dados da Receita Federal pelas escriturações e documentos fiscais eletrônicos, harmonicamente integrados no Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), em um avanço na informatização da relação fisco-contribuinte. Em visão apertada, o Sped consiste na modernização da sistemática do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim sua validade jurídica apenas na forma digital. Seu impacto é muito mais amplo, porém. Almeja, através de suas premissas, propiciar melhor ambiente de negócios para as empresas no País; eliminar a concorrência desleal com o aumento da competitividade entre as empresas; promover o compartilhamento de informações; reduzir os custos de conformidade e a interferência no ambiente dos contribuintes. Trata-se do mais concreto instrumento de desburocratização do fisco. Como exemplos dessa tendência de desburocratização, encontra-se a instituição da nota fiscal em formato unicamente digital, a extinção do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), a extinção da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), desnecessidade de escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real em meio físico e a

implementação do e-Social, que, a médio prazo, substituirá outras declarações tributárias previdenciárias e trabalhistas. (Receita Federal do Brasil, Plano Anual de Fiscalização, 2016).

Com isso, a Receita Federal afirma que esta modalidade de coleta se tornou mais abrangente e eficaz, na recepção, nas entregas das declarações notou-se que há mais 1,2 bilhões de contribuintes cadastrados, exceto o Simples Nacional, os isentos e imunes, tendo em vista uma fiscalização mais próxima e auto de infrações com maiores aplicabilidades passíveis a erro.

A seguir será demonstrado também, através números percentuais em metodologia positiva em julgamentos a favor do contribuinte em 52,4%.

Tabela 1 - Recursos julgados por recorrente, tipo de recurso e favorecido

Recorrente/ Recurso	Favorecido		Total Geral
	Contribuinte	Fazenda	
Contribuinte	3164	2962	6126
Recurso Voluntário	2989	2535	5524
Recurso Especial	175	427	602
Fazenda	933	762	1695
Recuso de Ofício	449	72	521
Recurso Especial	484	690	1174
TOTAL GERAL	4097	3724	7821

Dessa forma, tomando-se o total de recursos apreciados e das decisões proferidas no período, observa-se que as decisões ocorreram de forma bastante equilibrada, girando em torno de 4,8% de diferença, com tendência a favor dos contribuintes. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2017).

Tabela 2 - Percentual de recursos julgados por recorrente, tipo de recurso e favorecido

Recorrente/ Recurso	Favorecido	
	Contribuinte	Fazenda
Contribuinte	51,60%	48,40%
Recurso Voluntário	20,10%	70,90%
Recurso Especial	55,00%	45,90%
Fazenda	86,20%	45,00%
Recuso de Ofício	41,20%	13,80%
Recurso Especial	41,20%	58,80%
TOTAL GERAL	52,40%	47,60%

Fonte de pesquisa: Conselho de Recursos Administrativo Fiscais (CARF, 2017) <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2017/relatorio-julgamento-2016-v3.pdf>.

Vale destacar também os recursos que são chamados de especiais e estes tem uma presentatividade em seu período analisado em 1.776 decisões, resume-se em percentual de 22,7% sendo que o seu total é de 7.821 nestes recursos julgados no período.

Tabela 3 - Recursos julgados por tipo de recurso e favorecido

Recorrente/ Recurso	Favorecido		Total
	Contribuinte	Fazenda	
Contribuinte	3164	2962	6126
Recurso Voluntário	2989	2535	5524
Recurso Especial	175	427	602
Fazenda	933	762	1695
Recuso de Oficio	449	72	521
Recurso Especial	484	690	1174
TOTAL GERAL	4097	3724	7821

Fonte de pesquisa: Conselho de Recursos Administrativo Fiscais (CARF, 2017) <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2017/relatorio-julgamento-2016-v3.pdf>.

Há também os julgamentos dos recursos ordinários e de ofício que são realizados pelas turmas ordinárias, onde o contribuinte obteve favorecimento em 3.438 decisões faz-se demonstração em números e porcentagem na (Tabela 3), quando sua reposita a favor foi de 56,9% do total de recursos julgados. Acrescenta-se os julgamentos da Câmara Superior, pois estes percentual teve caída de porcentagem em 52,4% do total geral; ou seja, as decisões das turmas da CSRF submeteram-se em uma grande redução do percentual de decisões favoráveis ao contribuinte em somente 4,5% dos recursos.

Tabela 4 - Influência da Câmara Superior no percentual de decisões favoráveis ao contribuinte

Procedência da decisão	% decisões favoráveis ao contribuinte
Turmas Ordinárias e Câmara Superior	52,40%
Somente Turmas Ordinárias	56,90%
Diferença entre decisões das Turmas Ordinárias e da Câmara Superior	-4,50%

Fonte de pesquisa: Conselho de Recursos Administrativo Fiscais (CARF, 2017) <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2017/relatorio-julgamento-2016-v3.pdf>.

Neste trabalho apresentado há um conjunto de decisões que são em favor em meio do período, pode-se considerar que todos estes recursos estão em prol do contribuinte, existindo o êxito em 52,4% para os casos dos recursos julgados, em contrapartida a Fazenda Nacional adquire um êxito em 47,6%.

Tabela 5 - Recursos julgados por resultado da votação e favorecido

Recorrente/ Recurso	Favorecido		Total
	Contribuinte	Fazenda	
Contribuinte	3164	2962	6126
Recurso Voluntário	2989	2535	5524
Recurso Especial	175	427	602
Fazenda	933	762	1695
Recuso de Ofício	449	72	521
Recurso Especial	484	690	1174
TOTAL GERAL	4097	3724	7821

Fonte de pesquisa: Conselho de Recursos Administrativo Fiscais (CARF, 2017) <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2017/relatorio-julgamento-2016-v3.pdf>.

Faz-se aqui um resumo do sobre tema tratado de acordo ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, (CARF):

As decisões por unanimidade, correspondente a 66,3% do total, favoreceram, em maior parte, ao contribuinte. As decisões por maioria, que representam 26,4%, favoreceram, em maior número, ao contribuinte. Quanto às decisões resultantes do voto de qualidade, que representam apenas 7,3%, favoreceram, em maior número, à Fazenda Nacional. A prevalência do voto por unanimidade e por maioria (92,7%2) refletem as decisões em que o contribuinte ou a Fazenda Nacional foram favorecidos, evidenciando a absoluta convergência de entendimento entre os conselheiros na absoluta maioria dos casos apreciados. O percentual das decisões por voto de qualidade, de apenas 7,3%, encontra-se muito próximo àquele apurado em pesquisa realizada pela Associação Brasileira de Jurimetria (ABJ), que revela, em relação às decisões de 2014, que o voto de qualidade foi utilizado em 4,85%3, apesar da significativa renovação na composição dos colegiados, o que poderia ensejar variações significativas no resultado dos julgamentos, o que, a toda evidência, não ocorreu. Destarte, em razão da renovação ocorrida no quadro de conselheiros, proceder-se-á à análise qualitativa das decisões que resultaram, por não ter formado maioria no julgamento da matéria, em voto de qualidade. (BRASIL, CarfRecurso de conselho Administrativo Fiscais, 2017).

Com isso, concluir-se que, o Conselho Recurso Administrativo Fiscais, em 50% dos casos julgados é favor ao contribuinte, devido ao fato não comprovação de causa e fatos, com isso percebe-se que a autuação do fisco é sempre imparcial e

agressiva, houve um estudo de caso e não haveria tantos casos para serem julgados por falta de imparcialidade do fisco.

5.2 Multa qualificada

A multa qualificada está prevista no ordenamento jurídico brasileiro no parágrafo 1º, do artigo 44 da Lei 9.430/96. No caso de lançamento de ofício, as multas qualificadas na totalidade do tributo ou diferença de tributo. Em situações mais agravosas, aplica-se até 150%. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo haverá duplicidade nos casos respectivos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei número 4.502, de 30 de novembro de 1964, aplicação que independe de outras penalidades administrativa ou criminal. Em sua aplicação será necessário que o planejamento tributário tenha sido executado por sonegação, fraude ou conluio. Se por ventura tal penalidade seja exposta, o contribuinte sofrerá aplicação em duplicidade da multa de 75%, exigida pelo fisco em uma multa de 150%:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [...] § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (BRASIL, Código Tributário Nacional 1996).

Para quando contribuinte manifestar fraude, conluio ou sonegação, deve-se aplicar somente as multas de 75%, de acordo o inciso I, do artigo 112 do Código Tributário Nacional, este artigo tem previsão na norma tributária de forma mais benéfica para o contribuinte, veja:

Art 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades interpreta-se de maneira favorável ou acusado, em caso de dúvida quanto:
I- à capitulação legal do fato;

No estado Democrático de Direito, os conselhos administrativos de Contribuinte do Ministério da Fazenda, mantem a presunção da boa-fé e de inocências do contribuinte, aos casos em que o fisco aplica as sanções qualificadas. Antes de haver as aplicações das multas qualificadas, e também antes de chegar aos tribunais regionais, deve ser comprovação minuciosa, plausível e justificável em comprovação dos atos. Em favor disso, há decisões em sentido de

não justificar a aplicação da sanção, que está prevista no inciso II do artigo 44, da lei 9.343/96.

A interpretação do fisco de acordo ao artigo 71 da lei nº 4.402 de 30 de novembro de 1964, sonegar é esconder informação, veja:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária; I- Da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstância materiais; II- Das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. (BRASIL, Lei de nº 4.402 de 30 de Novembro de 1964).

Interpreta-se fraude fiscal em adulterar informação:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. (BRASIL, Lei de nº 4.402 de Novembro de 1964).

E para conluio, é unir-se para sonegar e fraudar: Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A multa confiscatória, é um tem debatido em doutrinas e jurisprudência, há autores que defendem que se existe o princípio do não confisco não poderá haver a hipótese de aplicação das multas, pois a autenticidade possibilita a sindicabilidade judicial sobre a atividade legislativa quanto a alíquota fixada para o tributo. Assim Baleeiro se pronuncia sobre a tema:

A sanção, de modo geral, desde a execução até as multas, especialmente em caso de cumulação, pode levar à perda substancial do patrimônio do contribuinte. A jurisprudência de nossos tribunais sempre declarou de forma diferente as sanções, pois diferentemente dos tributos, as penalidades coíbem a fraude e a sonegação, com o que podem ser mais onerosas. Mas mesmo e tais hipóteses, o confisco, segundo o STF continua vedado. (BALEIRO, 2010, p. 918).

Para que haja aplicação da multa de ofício, é necessário que o planejamento esteja enquadrado nos atos ilícitos da Lei 4.502/64, são elas: sonegação, fraude e conluio:

Lei 4.502/64: Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou

parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Este pensamento, também está sumulado pelo CARF:

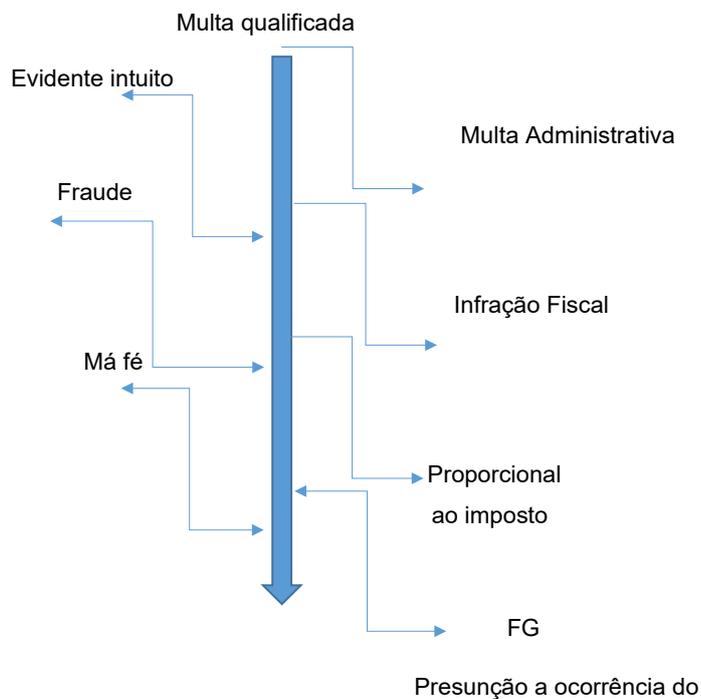
Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (CARF, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 16 de junho de 2015)

Na seara no que tange Planejamento tributário e advindo das penalidades impostas pelo fisco, por caracterizar fraude, conluio e dolo, vale reforçar que a fraude fiscal acompanha todo o arcabouço da sonegação fiscal. Ela tem relação ao elemento fenomênico, assim explica Eduardo Marcial Ferreira Jardim:

O substrato do instituto consiste no comportamento vocacionado a lesar terceiro. Essa é a quintessência de fraude à luz da teoria Geral do Direito, a qual, com algumas modelações, foi absorvido por inúmeros segmentos normativos, assim o direito civil, o penal, o administrativo, o tributário etc. No universo tributário a fraude representa hipótese de crime contra a ordem tributária, passível a fraude representa hipótese de crime contra a ordem tributária, passível de reclusão ou de detenção, conforme previsão contida nos arts. 1º, I e 2º, I da Lei 8.137/1990. Reclusão quando o contribuinte inserir elementos inexatos, ou omitir operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela legislação tributária. Detenção na hipótese de 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. Por outro lado, a legislação do IPI- art. 72 da Lei 4.502/1964-define fraude como "toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento" Essa definição foi acolhida pela legislação do imposto sobre a renda e pela Lei 8.218/1991, sendo que esta estipula a multa de 300% em relação ao débitos exigíveis pela Fazenda Nacional se represente a fraude na infração tributária. As legislações estaduais e municipais não costumam definir explicitamente o instituto, conquanto estatuem a agravamento da penalidade nas infrações revestidas de fraude. (MACHADO, p. 75 citado por Eduardo Marcial Ferreira Jardim. p. 94)

Com isso, conclui-se que este trecho traz uma explicação de forma mais elucidativa de como o contribuinte deve ater-se as performances da ilicitude, cabe lembrar também, as penalidades são tão gravosas que comprometerão o patrimônio do contribuinte.

Observa-se uma simples tabela de encadeamento sobre multa qualificada:



Há casos em que o contribuinte não estiver agindo por erro de proibição e não exista um posicionamento quanto à matéria, ainda sim o planejamento estiver contaminado por fraude, conluio, a multa deverá ser qualificada. Neste certame, aduz Shoueri:

Dai a conclusão de que, na esfera administrativa federal, prevê-se da duplicação da penalidade por infração, de 75% para 150%, nas hipóteses de sonegação, fraude e conluio. A duplicação da pena exige que se verifiquem as condutas previstas na Lei nº 4.02/64, por sua vez, versam sobre condutas dolosas, i.e., onde a intenção do agente se torne relevante. (SHOUERI, 2014, p. 812).

Há casos em que contribuinte estiver agindo por meio de intermediação do erro de proibição, mas o seu Planejamento Tributário manifestar fraude, conluio ou sonegação, aplicara-se a multa de 75%, assim traz o inciso I, do artigo 112 do Código tributário Nacional, este artigo enseja uma interpretação mais branda para contribuinte, é ela:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I- à capitulação legal do fato;

Neste mesmo pensamento, o Conselheiro Eduardo Tadeu Farah, ao seu pronunciar sobre o julgado no dia 20 de janeiro de 2015, ensina que o erro de proibição por si só não justifica o dolo necessário para aplicar multa qualificada:

[...] A existência de correntes doutrinárias divergentes, bem como de precedentes jurisprudenciais favoráveis ao negócio jurídico praticado pelo contribuinte, demonstram, na verdade, uma hipótese de erro de proibição. Com efeito, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, quando se percebe dos autos a convicção do recorrente no sentido de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios. (Recurso Voluntário, Acórdão n° 2201002.635, 2° Câmara/ 1° Turma Ordinária, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Julgado em 20. Jan. 2015).

Por fim, caso exista pensamento contrário quanto o ato praticado pelo contribuinte no momento que surge a obrigação tributária e que esteja caracterizado no plano fiscal a sonegação, fraude ou conluio, a multa será qualificada e sofrera penalidade em 150% sobre o valor tributo.

A súmula de n° 14 do CARF dá enquadramento ao que tange multa qualificada e com isso, um posicionamento rigoroso do CARF ao que tange a qualificação da multa de ofício. Sendo necessário a comprovação do evidente intuito de fraude, o julgador ao exigir do contribuinte do planejamento tributário realizado, obriga o fisco a comprovação da fraude imposta pelo infrator.

Veja a seguir, julgamento do Recurso Administrativo de Recursos Fiscais, caso que não foi comprovado o intuito de fraude, e acabou por se decidir a inaplicabilidade da multa qualificada:

[...] MULTA QUALIFICADA.GLOSA DE DESPESAS. INTUITO DOLOSO NÃO COMPROVADOR. INAPLICABILIDADE. Se os elementos dos autos não comprovam a existência do intuito doloso; antes indicam o contrário, a multa de ofício deve ser conformada ao percentual de 75%. (Recurso Voluntário, Acórdão n° 13001001.814, 3° Câmara/1° Turma Ordinária, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Julgado em 5 mar.2015).

Ainda assim, ao pese da sumula tratada, o fisco vem atuando os contribuintes sem ao menos ensejar a caracterização fraudulenta, tal situação vem sendo desqualificada por via recursal administrativa:

[...] MULTA QUALIFICADA. INCORRENCIA. A existência de correntes doutrinárias divergentes, além de precedentes jurisprudenciais favoráveis ao negócio jurídico praticado pelo contribuinte, demonstra, na verdade, uma hipótese de erro de proibição. Não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, quando se percebe dos autos a

convicção do recorrente no sentido de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios. [...] (Recurso Voluntário, Acórdão nº 2201002.635, 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, julgado em 20 jan. 2015).

E com isso, conclui-se que a aplicação da multa de ofício, descrita no inciso 1º, artigo 44 da Lei 9.440/96, afronta o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade. Neste diapasão aduz Machado, que:

Em razão de uma simples falta de pagamento, a norma acima impõe a multa de 75% do tributo devido. Nota-se, com clareza, que essa multa, prevista sem qualquer graduação e onerando a multa de mora de 20% para 75%, apenas em decorrência do lançamento ser procedido de ofício, não é razoável e não guarda proporcionalidade com a infração. (Machado 2004, p. 453).

Por fim, ao que se pode notar sobre o tema exposto até aqui é que em razão da interpretação equivocada do fisco em determinadas situações, e ao analisar a jurisprudência brasileira atual, nota-se muitas decisões favoráveis ao contribuinte em desconstituir a aplicação da multa qualificada, em razão de ter sido comprovado através do planejamento tributário lícito feito pelo sujeito passivo, e que não houve a intenção dolosa sobre a operação, tenha sido por falta de conhecimento na seara ou até mesmo interpretações distorcidas, ao que se sabe, a legislação tributária não é um campo fácil de atuação.

5.3 Diferença entre multa e tributo

Tanto o tributo quanto a multa decorrem pelo surgimento do fato gerador, e auferir renda paga-se tributo, não enviar uma obrigação acessória paga-se multa pelo descumprimento. As multas tributárias são penalidades tributárias que se constitui de uma realidade jurídica, mas que se distinta das outras sanções do direito, ainda possua característica similar do tributo, ambas são prestações pecuniárias compulsórias, mas o que as diferenciam, é que o tributo não sanção por ato ilícito, o que decorre da multa, que é uma sanção aplicada mediante a ato ilícito. Sabe-se que multa é uma sanção por descumprimento de uma obrigação tributária e sua principal função é punir o contribuinte por determinadas atos não praticas, não pagamento de tributo, não enviar as obrigações acessórias, DCTF, SPED FISCAIS, as declarações de ICMS GIA, DMA entre outras, as que tange ao patamar da ilicitude que são as fraudes fiscais, dolo e conluio. E tributo é toda prestação

pecuniária compulsória em moeda corrente, instituída em lei mediante atividade administrativa, ou seja, auferir renda, vender mercadoria todas estas ações ensejara a incidência tributária.

Faz-se necessário transcrever as sumulas do CARF, sobre as penalidades e juros, veja:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 17 (VINCULANTE): Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

Súmula CARF nº 25 (VINCULANTE): A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Súmula CARF nº 31: Descabe a cobrança de multa de ofício isolada exigida sobre os valores de tributos recolhidos extemporaneamente, sem o acréscimo da multa de mora, antes do início do procedimento fiscal. (BRASI, Carf, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, publicado 16/06/2015)

Pode-se notar que multa tem caráter punitivo, para penalizar o contribuinte infrator de regras e leis, consequência disso, ela surja de uma obrigação tributária, aplicar-se de forma bruta, ao passo atingir o patrimônio do contribuinte não educa e sim o leva a falência, haja vista, a intervenção de alguns conselhos como o CARF, que maior parte dos julgamentos administrativos estão a favor do contribuinte, reduzindo as penalidades das multas em até metade do ofertado pelo fisco. É oportuno lembrar que a redução da carga fiscal ou postergação não é um ato ilegal e sim uma medida eficaz.

6 CONCLUSÕES

Diante do estudo realizado, foi possível concluir que o contribuinte tem direito de realizar um planejamento tributário, sem infringir as normas tributárias evitando as aplicações de multas fiscais impostas pelo fisco , foi visto também, que que os

maiores índices de aplicação de multa qualificada foi descaracterizada por julgamentos via recurso Administrativo, onde foi identificado que muitos dos contribuintes interpretam a legislação tributária de forma distorcida, todavia, onde o contribuinte tem seu direito pelo protesto de forma mais rápida, o CARF, torna-se um aliado do contribuinte, pois suas interpretações de caso refletem o cotidiano do contribuinte, devido a fiscalização pesada, o CARF em seus julgamentos finais aduz que o contribuinte não age má fé.

Foi visto também, que o tributo é, e representa boa parcela dos custos auferidos pela empresa, comprometendo 33% do seu faturamento. E aplicar um bom planejamento tributário se torna um ato essencial para empresa, pois é uma questão de sobrevivência empresarial e econômica, quanto menor for o ônus fiscal, mediante a atos legais, será benéfico, pois assim, trará folego financeiro, tornando-a mais forte e competitiva no mercado, gerando mais empregos e aquecendo o mercado interno.

E ao reduzir a carga tributária ou o não recolhimento do tributo fica caracterizado um ato de evasão fiscal. E neste sentido, o contribuinte torna-se passível da submissão e aplicabilidades impostas pelo fisco. Estas penalidades chegam a atingir o patrimônio de contribuinte, com entre 20% a 150% sobre o valor do imposto devido, estas das penalidades que a lei impõe ferindo o princípio da vedação ao confisco, mas ainda sim aplica-se a multas e submetem-se a responder ao crime contra ordem tributária.

O primeiro passo para um bom planejamento fiscal é saber qual o melhor regime de tributação para a empresa, traçar projetos e organograma que inclua claramente as etapas do processo da empresa. Que os regimes de tributação de Lucro real, Lucro Presumido, Simples Nacional e arbitrado estejam bem definidos para serem aplicados de forma mais clara possível. E assim os profissionais da área, contador, gestores, diretores e até mesmo advogados saibam utilizam as ferramentas corretas, a contabilidade com clareza e propósito refletindo a realidade da empresa.

Relatou-se que nível de tributação sobre as empresas no Brasil, é um dos motivos que inviabiliza os negócios, em decorrência as elevadas dívidas fiscais, as renegociações, que não trazem equilíbrio financeiro através dos parcelamentos, com suas multas e juros sobre correção Selic que em alguns casos chegam até o valor do tributo, parcelamentos concedidos em 145 vezes, nota-se que não descanso sobre a dívida fiscal, sai ano e entra ano e o contribuinte está endividado. Acontece

que ainda sim o contribuinte fica inviabilizado a não pagar os tributos, devido as exorbitante renegociações que são maiores que valor do imposto devido, infringido o princípio a vedação ao confisco e capacidade contributiva.

O direito e garantia ao contribuinte diz que, pode e deve agir no seu interesse dentro dos atos de acordo a lei e que planejar é um ato essencial para empresa. Desta forma, o planejamento fiscal é tão importante quanto ao planejamento de fluxo de caixa.

A finalidade de reduzir ou evitar a incidência do fato gerador, reestrutura e organiza a saúde econômica, para tanto, formar um quadro de profissionais especializados e habilitados torna uma operação forte e confiável.

Discriminar um planejamento tributário lícito do ilícito, tem as espécies do planejamento: elisivo, evasivo e elusivo. Sendo assim, a forma mais pacífica é utilizar-se da maneira mais legal e benéfica, pois assim o contribuinte não sofrerá penalização do fisco. O propósito negocial, é um elemento de grande relevância para que o planejamento seja considerado legal. Mesmo assim, existem decisões e pensamentos doutrinários que vão de contra a operação, que não admite a medida de forma lícita de planejar, em razão de não possuir o propósito negocial. E com isso, há outras decisões que aceitam, basta que seja elaborada antes do fato gerador. Com isso, ao analisar os julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por intermédio de recuso administrativo, o contribuinte pode se valer apenas do propósito negocial com somente intuito de economia fiscal.

Estes debates trazem divergências ao que concerne o planejamento tributário. Pois as doutrinas aduzem que o planejamento elisivo diminui a carga fiscal devida, sendo um cursor de propósito negocial, quanto o planejamento evasivo em lícita e ilícita, só conduz para atos ilegais, infringindo a lei e ensejando as aplicações das multas. Para que o plano legal produza efeito ao ordenamento jurídico, sabe-se que não é permitido nenhum ato simulado, e por consequência não poderá haver fraude, sonegação e / ou conluio.

Para distinguir o Planejamento tributário lícito do ilícito, a doutrina criou três espécies de atos infracionais o elisivo, evasivo e elusivo. A elisão fiscal a maneira legal é encontrada em sua melhor opção tributaria, pois somente ela permite um planejamento válido, sendo assim um ato pacífico entre os executores do planejamento.

A doutrina diverge destas classificações, e afirmam que somente o planejamento elisivo está apto para diminuir a carga fiscal, conseqüentemente, omitir receita e aguardar um novo projeto de lei que beneficie só assim declarar seus débitos não uma modalidade de planejamento, sendo único método de propósito comercial, porém, as espécies evasivas e elusivas são de total atos infra legais, contidos nas formas ilícitas de planejar.

A elusão tributária contraria definições de acordo alguns juristas, por tratar-se de simulação e legítima economia fiscal, mesmo que outras interpretações digam que somente uma espécie de planejamento tributário. As decisões do CARF analisadas anteriormente retratam apenas as classificações do ato elisivo, evasivo ou elusivo, pois somente se atenta aos seus objetos transfigurando e interpretado sobre a sua legitimidade, seus julgados verificam se seus atos e/ou negócios são lícitos ou ilícitos.

Os princípios constitucionais, capacidade contributiva, proporcionalidade, razoabilidade, foram apresentados e interpretado neste trabalho de forma conjunta, com objetivo a proteção aos direitos e garantias ao contribuinte, estando também efeito confiscatório que está ocasionado ao tributo com objetivo de proteger o patrimônio além da extrafiscalidade.

Ao que tange as multas qualificadas, pode-se concluir que, mesmo havendo interpretações na doutrina a favor, e/ou não existir pacificação entre julgado que tratem as aplicações das multas qualificadas, há intermédio por via recursal, obtendo assim decisões favoráveis ao contribuinte.

E por fim, ao analisar a impossibilidade de aplicação de multa qualificada no planejamento tributário, verificou-se que, e muitos casos o pensamento e julgamento aplicados pelo fisco é equivocada e que essas sanções são aplicadas erroneamente. Isso porque o fisco vem autuando o contribuinte sem que haja comprovação de dolo, conseqüentemente, fraude ou conluio. E com isso, é possível que haja a desconsideração da multa qualificada.

Por tanto, que se pode notar neste trabalho monográfico é que, obter economia fiscal dentro dos limites da boa-fé, e nos certamos na lei e em consequência disso, obter-se das brechas que o legislador deixa escapar, e sem que ocorra as sanções aplicadas pelo fisco de forma errônea e mal interpretada, cabe ao contribuinte possuir e ter as ferramentas, além conhecimento na matéria tributária, bem como financeira e administrativamente, traçar metas e nortear-se ao

quanto for válido sobre o Direito Tributário. Há que saber também sobre os limites constitucionais, não abstenho, das estruturas organizacionais. E que as sanções fiscais advindas de um planejamento ilícito, proporcionarão aplicabilidades de multas exorbitante, o que se pode ser evitado. Faz-se necessário que tenha um bom planejamento tributário, cercado de bons profissionais, e que não tenham atos simulados a frente os negócios reais da empresa, todos atos que reflitam uma verdadeira identidade financeira e que acima de tudo as execuções e aplicações da boa-fé e ética profissional, afim de evitar as caracterizações com intuito de dolo.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano Amaro Filho. Direito tributário. 21 ed. São Paulo: Saraiva. 2016.

AVILA, Alexandre Rossato, Curso de Direito Tributário, 6. ed, Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, atualizado por Mizabel de Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 8 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional 10 ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário. Acórdão nº 1301001.814 , da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Recorrente: Mineração Caravaggio Ltda Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Luiz Tadeu Matosinho Machado. Brasília, 5 marços 2015. Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em 30/07/2017

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário. Acórdão nº 2201-002.635, da 2ª Câmara/1º Turma. Recorrente: Evandro Luiz de Almeida Pereira Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Eduardo Tadeu Farah. Brasília, 20 janeiro 2015. Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em 30/07/2017

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário. Acórdão nº 2202002.732 2ª Câmara/2º Turma Ordinária. Recorrente: Paulo Tarso Rego de Lima. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Antonio Lopo Martinez. Brasília, 12 de agosto de 2014. Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em 17/09/2017

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário. Acórdão nº 1102-001.192, da 4ª Turma DRJ/BHE. Recorrente: Cemig Distribuição S.A. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Alexandre dos Santos Linhares. Brasília, 28 agosto 2014. Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em 30/07/2017

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário. Acórdão nº 1103-000.834. Recorrente: Catho Online LTDA.. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Eduardo Martins Neiva Monteiro. Brasília, 9 abril 2013. Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em 30/07/2017

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso voluntário. Acórdão nº 1101-00.708. Recorrente: GERDAU ACOMINAS S/A . Recorrida: Fazenda Nacional **Relator(a)**: Edeli Pereira Bess .Brasília, 11 de abril 2012. Disponível em:

<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em 07/09/2017

BRASIL. Lei 5.17, 25 de outubro 1966. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm

BRASIL. Lei 10.406/2002. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm

BRASIL. Lei 4.402 de Novembro de 1964. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4402.htm

BRASIL. **MEDIDA PROVISÓRIA Nº 783, DE 31 DE MAIO DE 2017.** DISPONÍVEL EM:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/Mpv/mpv783.htm>

PESQUISADO EM 09/09/2017

BRASIL, IBPT, Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, DISPONÍVEL EM: <https://ibpt.com.br/noticia/2589/78-das-empresas-brasileiras-tiveram-queda-acentuada-das-suas-receitas-nos-ultimos-2-anos>. Acesso em 09/09/2017

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL. STF . Relator: Min. Celso de Mello. Recorrente: Comercial de Alimentos Malagone Ltda. Recorrido: Estado de Goiás. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4418884>

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL. AÇÃO DIRETA DE INSCOTITUCIONALIDADE. Relator Min. Ilmar Galvao. Requerente: Governo do Estado do Rio de Janeiro. Requerido: Assembleia Legislativa do Rio de Janeiro. DISPONÍVEL EM: <http://www.stf.jus.br/portal/indexeadi/listarIndiceAdi.asp?letra=A>> PESQUISADO EM 17/09/2017
CANOTILHO, J.J. Gomes. Direito Constitucional. Coimbra: Almedina, 2001.

CARF. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2017/relatorio-julgamento-2016-v3.pdf>
PESQUISADO EM: 17/09/2017

CARF. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Trabalho de apresentação para quantificar julgados em favor do contribuinte. Disponível em: <https://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2017/relatorio-julgamento-2016-v3.pdf>>
PESQUISADO EM: 17/09/2017

CARF. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. SUMULAS. Disponíveis em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/sumulas-consolidadas>

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro 15 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2016.

CREPALDI, S. Planejamento tributário/ 2º Ed.- São Paulo: Saraiva. 2017.

DANTAS, Ivo. Princípios constitucionais e interpretação constitucional. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 1995.

DAVID, René. Os grandes sistemas do direito contemporâneo: direito comparado. 2ed. Lisboa. Meridiano, 1978.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Dicionário da Língua Portuguesa. 3 ed. Curitiba, Positivo, 2004.

HUCK, M. Elisão e Evasão fiscal. São Paulo: Saraiva. 2010.

MACHADO, H. Introdução ao planejamento. 14. ed.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygídio Franco da.F. da Manuel de Direito Tributário. Rio de Janeiro. Renovar, 2009 2009.

