

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE
SERGIPE - FANESE
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO – NPGE
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO “LATO SENSU”
ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO FISCAL E PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO**



**ARACY MENDONÇA OLIVEIRA DA SILVA
WALÉRIA CRISTINA CARVALHO SANTOS**

**CARGA TRIBUTARIA DAS EMPRESAS NO
ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

Aracaju – SE

2008

ARACY MENDONÇA OLIVEIRA DA SILVA
WALÉRIA CRISTINA CARVALHO SANTOS

CARGA TRIBUTARIA DAS EMPRESAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

**Monografia apresentada ao Núcleo de
Pós-Graduação e Extensão da
FANESE, como requisito para
obtenção do título de Especialista em
Gestão Fiscal e Planejamento
Tributário**

*Orientador: Francisco Aguiar da Silva
Junior*

Aracaju – SE

2008

Silva, Aracy Mendonça Oliveira da e Santos, Waléria Cristina Carvalho
Carga tributária da empresas no ordenamento jurídico brasileiro/ Aracy Mendonça
Oliveira da Silva e Waléria Cristina Carvalho Santos.
** f.0062

Monografia (especialização) – FANESE - Faculdade de Negócios de Sergipe,
2008.

Orientação: Francisco Aguiar da Silva Junior

1. Gestão Fiscal e Planejamento Tributário.

CDU 000.000.0

**ARACY MENDONÇA OLIVEIRA DA SILVA
WALÉRIA CRISTINA CARVALHO SANTOS**

**CARGA TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS NO ORDENAMENTO
JURÍDICO BRASILEIRO**

**Monografia apresentada ao Núcleo de Pós-Graduação e Extensão –
NPGE, da Faculdade de Administração de Negócios de Sergipe – FANESE,
como requisito para a obtenção do título de Especialista em Gestão Fiscal e
Planejamento Tributário**

**Francisco Aguiar da Silva Junior
Orientador**

Nome completo do Coordenador do Curso (se houver)

**Aracy Mendonça Oliveira da Silva e Waléria Cristina Carvalho Santos
Alunas**

Aprovado (a) com média: _____

Aracaju (SE), ____ de _____ de 2008.

Aos nossos familiares pela enorme paciência durante esse período de ausência, e todas às pessoas que me apoiaram nessa empreitada.

*Agradeço a Deus, que me deu
forças e quando sentir que não ia
dar mais, me deu ânimo e
motivação para concluir o trabalho
com êxito.*

*"É fácil sentar e observar.
O que é difícil é
levantar-se e agir.
(All Batt)*

RESUMO

O trabalho aqui apresentado tem como objetivo demonstrar os aspectos jurídicos da arrecadação dos impostos no Brasil, como também, fazer uma análise das bases de cálculos dos impostos federais. Tentando despertar nas autoridades a necessidade de uma reforma tributária abrangente e simplificadora, que dê às empresas condições com as de outros países. Chamamos atenção para a importância de um planejamento no sentido de diminuir a carga tributária a que são submetidas as empresas nacionais, de modo a não deixar o contribuinte arcar com toda a carga tributária existente e, ainda, viabilizar um custo menor, ou seja, mais competitivo. Torna-se imprescindível que a carga tributária não se torne tão pesada a ponto de desestimular a iniciativa privada. Demonstraremos a importância do planejamento tributário como uma ferramenta de administração para redução de custo o que torna o produto mais barato e mais competitivo para o mercado.

Palavras-chave: Planejamento tributário, carga tributária, reforma tributária.

ABSTRACT

The work presented here is intended to demonstrate the legal aspects of the collection of taxes in Brazil, but also, calculations of the federal taxes. Trying to awaken the authorities the need for comprehensive tax reform and simplifying, which provides businesses with the conditions in other countries. We call attention to the importance of planning to reduce the tax burden that are submitted to national firms, so as not to leave the taxpayer bear the entire tax burden existing, and enable a lower cost, or more competitive. It is vital that the tax burden does not become so burdensome as to discourage private initiative. Show the importance of tax planning as a tool of management to reduce the cost of making the product cheaper and more competitive to the market.

Keywords: Planning tax, tax, tax reform.

SUMÁRIO

RESUMO	
ABSTRACT	
1 INTRODUÇÃO.....	12
1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	15
1.1 Conceitos e Objetivos.....	15
1.2 Conceitos de Evasão Fiscal.....	16
1.3 Elisão e Evasão Tributária.....	17
1.4 A Elisão Ilícita.....	19
1.5 Conceito de Simulação Fiscal.....	19
1.6 Abuso de Direito e Abuso de Formas.....	20
1.7 O Porquê do Planejamento Tributário	22
1.8 Restrições e Limites do Planejamento Tributário.....	23
1.9 Vantagens da Elisão Fiscal.....	25
1.10 Papel do Contador do Sistema Tributário Brasileiro.....	26
2 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	27
2.1 As Características do Sistema Tributário Brasileiro.....	28
2.2 Tributo.....	29
2.3 Poder de Tributar e Competência Tributária.....	30
2.4 A não observância dos princípios básicos de tributação.....	34
2.5 Finalidades do Tributo.....	35
3 REFLEXOS DA MAJORAÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS NA ATIVIDADE EMPRESARIAL	41
3.1 O Planejamento Tributário como variável da administração empresarial	41
3.2 Formas de Planejamento Tributário	41
3.3 O Planejamento Tributário com base na ação de contestação.....	42
3.4 A Avaliação do Custo Benefício.....	43
3.5 O Planejamento Tributário com base no incentivos Fiscais.....	43
4 FORMAS DE TRIBUTAÇÃO	46
4.1 Lucro Real.....	46
4.2 Lucro Presumido	51
4.3 Simples Federal.....	54

5 CONCLUSÃO.....	58
6 REFERENCIAS.....	61

1 INTRODUÇÃO

A carga tributária brasileira é uma das mais elevadas do mundo, e o Sistema Tributário Nacional um dos mais complexos. Calcula-se que existem cerca de 61 tributos, entre impostos, taxas e contribuições e cerca de 95 obrigações acessórias que uma empresa deve cumprir para tentar manter-se em dia com o fisco conforme IBPT- Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Portanto, diante deste cenário, altamente significativa é a responsabilidade de todos os gestores da empresa, em particular aqueles envolvidos com a controladoria e a contabilidade.

Devemos levar em consideração a realidade tributária brasileira sobre dois aspectos: de um lado, os contribuintes reclamam da elevada carga tributária imposta a partir de 1994, apesar de vivenciarmos um processo econômico recessivo, também, a partir dessa data; de outro lado, os Fiscos Federal, Estadual e Municipal enfrentam crescente diminuição de fontes de custeio essencial. Urge a reforma do Sistema Tributário Nacional que se previa ser operacionalizado a partir do terceiro milênio; entretanto, já o atingimos e a reforma ainda permanece em discussões políticas.

Esta é a realidade tributária brasileira, e a principal preocupação dos contribuintes é a redução da carga tributária. Para tanto, o contribuinte pode e deve estudar opções de redução de tributos, ou seja, praticar quaisquer condutas objetivando a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributos, desde que se mantenha no campo jurídico da licitude.

Há aproximadamente três décadas que empresários e executivos brasileiros estão conscientes de que o gerenciamento das obrigações tributárias já não poderá ser considerado apenas uma necessidade do cotidiano das empresas, mas uma estratégia seja qual for o setor de atividade.

Ressalta-se também, além da elevada carga tributária, observar os elevados custos administrativos com o gerenciamento e controle das atividades tributárias bem como a burocracia.

Coelho Neto (2004:5) é enfático quando assevera: "Burocracia: um tributo insuportável!" E continua:

“... a teia de obrigações acessórias a ser cumprida em prazos exíguos e respaldados por multas impagáveis, acompanhadas de uma carga tributária crescente, beirando o insuportável, é um forte estímulo para que os contribuintes evitem a legalidade. Tantas e tão descabidas exigências seriam somente ridículos, não fossem também catastróficas para a economia do nosso País.”

Os custos com a burocracia aumentam mais ainda a carga tributária e engana-se quem afirma que quem paga tais custos são apenas as empresas nacionais. A população também paga não tão somente através dos impostos indiretos, mas, também, pelo fato de o País não possuir um serviço público de qualidade, não dando retorno para o cidadão brasileiro em relação à carga tributária imposta.

A problemática envolvida na questão tributária brasileira vai além dos custos causados às empresas. Os tributos refletem na vida das empresas como um limitador ao desenvolvimento, sendo inclusive um entrave aos novos investimentos, em especial aqueles oriundos do exterior. Os tributos afetam não só exclusiva e diretamente a vida das empresas brasileiras, mas também são refletidos na vida econômica da população. Ocorre de forma tão involuntária a tal ponto que grande parte da comunidade não tem consciência desses encargos em seu dia-a-dia.

Devido às responsabilidades tanto no aspecto da eficiência quanto da eficácia do planejamento tributário, o contador, *controller* ou tributarista, mais do que qualquer outro profissional das áreas administrativa ou financeira, é obrigado a conhecer de forma abrangente e específica a legislação tributária do País, suporte para a segurança das atividades sob sua responsabilidade.

Um dos principais objetivos da Contabilidade é a elaboração de demonstrações contábeis, as quais são constantemente consultadas pelo mercado e demais usuários da contabilidade para extrair informações para análise. Esses usuários podem ser prejudicados ou lesados com a ocorrência de fraudes e/ou outras irregularidades, tanto na escrituração contábil quanto fiscal. Citam-se como usuários da contabilidade, entre outros: as instituições financeiras; fornecedores; acionistas não controladores; autoridades fiscais; investidores do mercado de capitais; sindicatos e funcionários que participam dos resultados.

As informações confiáveis fornecidas pela Contabilidade elevam a capacidade das organizações para tomar decisões que implicam redução de custos em geral, e tributários em particular, como forma de obter vantagem competitiva. A

Contabilidade, portanto, será uma das mais importantes ferramentas que os empresários poderão dispor para se planejarem objetivando economia de tributos dentro da licitude.

Deve-se pagar tributos de acordo com a lei. Trata-se de princípio jurídico que norteia o estilo neoliberal de administrar os tributos por empresários conscientes das responsabilidades não apenas administrativas e lucrativas, mas também sociais. Planejar o pagamento dos tributos é evitar lesar o patrimônio da empresa e do Estado. Afirma-se, assim, que se pratica a Elisão ao invés da Evasão. Através de Planejamento Tributário o contribuinte antecipa-se ao fato gerador, eliminando-o. O empresário tem consciência e conhecimento do que está previsto na Constituição Federal e o Estado só tem direito de tributar dentro do que está previsto na Carta Magna e de acordo com os princípios de tributação. Com tais conhecimentos, tem segurança de evitar que nenhum tributo inconstitucional atinja a empresa. O administrador ciente das responsabilidades faz Planejamento Tributário, conhece os direitos e, assim, não permite que o legislador tribute, prejudicando o desenvolvimento e o objetivo da empresa.

Observe-se que tanto as empresas quanto os profissionais responsáveis por procedimentos inadequados, seja de Contabilidade seja de Gestão e Planejamento Tributário, com ou sem má fé, poderão causar prejuízos ao gerar informações financeiras e contábeis errôneas além de correrem o risco de sofrerem penalidades pelos danos causados.

A propósito, torna-se necessário enfatizar a obrigatoriedade de conhecimentos fundamentais de Direito e Legislação Tributária pelo profissional contábil, em especial objetivando complementar de forma mais eficaz e eficiente a operacionalização da Contabilidade como instrumento de suporte para os procedimentos tanto de Gestão como de Planejamento Tributário.

1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

1.1 Conceitos e Objetivos

O planejamento tributário é definido como um conjunto de medidas adotadas pelo contribuinte para reduzir ou excluir a incidência de tributos, sem que tais condutas representem violação a lei ou a prática de fraudes.

Apesar desse conceito parecer simples a implantação do planejamento não deve confundir-se com uma análise contábil-financeira ou com um estudo restrito a regulamentação legal dos tributos normalmente pagos pela empresa.

Na verdade, planejamento tributário tem de fazer parte do planejamento estratégico da empresa, desde quando a sua implantação necessita da análise dos mesmos elementos essenciais à definição da gestão empresarial, tais como: ramo de atividade econômica; natureza do produto ou serviço; matérias-prima e fornecedores; definição da localidade da sede e filiais; opção pelos processos de produção que serão utilizados e a forma de constituição adotada pela sociedade.

“Planejamento Tributário é o processo de escolha de ação ou omissão lícita, não simulada, anteriormente à ocorrência do fato gerador, que vise, direta ou indiretamente, economia de tributos.”
(MALKOWSKI)

Trata o Planejamento Tributário de estudo realizado previamente. Isto permite afirmar que, antes da realização do fato administrativo, dever-se-á pesquisar os efeitos econômicos e jurídicos e as alternativas legais menos onerosas. Assim, o empresário estará realizando o planejamento tributário para sua empresa.

Com o mercado competitivo e recessivo e o aumento de concorrência entre as empresas nacionais, o planejamento tributário assume um papel de extrema importância na estratégia e finanças das empresas, pois, quando se analisam os balanços destas, percebe-se que os encargos relativos a tributos são, na maioria dos casos, mais representativos do que os custos da produção ou comercialização consoante Martinez (2002).

Nem todas as empresas brasileiras têm condições de realizarem o planejamento tributário dado o alto custo operacional necessário para execução

deste planejamento. Evidente que existem varias alternativas legais válidas para as grandes empresas, mas que muitas vezes são inviáveis para pequenas e médias empresas em face dos custos, entretanto, o empresário deve buscar alternativas viáveis que o possibilitam estudar um meio lícito de se organizar objetivando a economia tributária. O empresário não deve e nem pode ficar alheio à realidade tributária brasileira é seu dever buscar alternativas lícitas, pois uma delas poderá ser favorável ao planejamento tributário adequado a realidade de sua empresa.

O Planejamento Tributário é preventivo, pois deve ser feito antes da ocorrência do fato gerador do tributo, o que possibilita a *elisão fiscal*, ou seja, a redução da carga tributária dentro da legalidade.

Quando se elabora um planejamento tributário, busca-se a participação do contador ou, em conjunto com profissional da área jurídica, promover menor impacto no fluxo de caixa da empresa. Atualmente na estrutura organizacional das grandes empresas existe um Comitê de Planejamento Tributário constituído por uma equipe de profissionais com conhecimentos específicos em Contabilidade, Direito e Legislação Tributária, Administração Empresarial, Economia, entre outros, além da participação dos empresários envolvidos, consoante Borges (2002) e Martinez (2002).

Observe-se que o perigo de um planejamento tributário indevidamente elaborado pode gerar uma *evasão fiscal* que é uma redução da carga tributária, mas, por descumprimento das determinações legais, é classificada como crime de *sonação fiscal* consoante a Lei nº. 8.137/90.

1.2 Conceito de Evasão Fiscal

Já a evasão fiscal, contrário de elisão, é prática que infringe a lei, cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetiva reduzi-la ou ocultá-la. A evasão fiscal está prevista e capitulada na Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo (Lei nº 8.137/90).

A citada lei define que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo mediante as condutas discriminadas no seu texto, das quais ressaltamos as seguintes:

- a) omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- b) falsificar ou alterar nota fiscal fatura duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- c) elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- d) utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida á Fazenda Pública;
- e) fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo.

Note-se que, posteriormente, a Lei nº 9.249/95 dispôs em seu art.34:

“art.34 - Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729. de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”

A lei nº 9.430/96 determinou em seu artigo 83, que a representação fiscal para fins penais, relativa aos crimes contra a ordem tributária, só será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

1.3 Elisão e Evasão Tributárias

Através da Lei Complementar n. 104/2001, referida Lei foi alterado o texto do art. 116 do Código Tributário Nacional, pelo que se autorizou a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte com a finalidade de *dissimular* a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Tal disposição passou logo a ser chamada, de norma "anti-elisão".

Contudo, o equívoco é flagrante, pois, colocou-se no mesmo nível tanto a elisão como a evasão fiscal, sendo que entre tais procedimentos reside uma

considerável discrepância terminológica.

A elisão fiscal é articulada com base em um planejamento, aceito e aplicado pelo contribuinte, preocupado com a saúde financeira de sua empresa que, em favor da própria manutenção de suas atividades, recorre a profissionais habilitados para a minoração da pesada carga tributária a que está sujeito.

Para tanto, vale-se de procedimentos absolutamente lícitos, desenvolvidos, sobretudo pela técnica contábil, tendentes - sobretudo - a evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação.

Ao contrário, o sujeito que pratica a evasão fiscal dissimula atos, omite e falsifica informações com vistas a burlar o Fisco e impedir a cobrança, mesma, do tributo.

A distinção, assim, entre evasão e elisão fiscal está na legalidade desta e na ilegalidade daquela.

A licitude do procedimento encontra apoio na própria Constituição Federal, na medida em que esta acolhe o princípio da anualidade, conforme de vê na alínea *b*, inciso III do art. 150, restando fechado tributante cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou os agravou.

O lapso temporal é exigido, pois, a fim de que ao contribuinte seja concedida uma margem de previsibilidade do encargo que representa para si, o tributo.

Um tributo só poderá ser exigido se e como previsto em lei, nos estritos termos do princípio da legalidade.

Desta forma, se apurado pelo Fisco a ocorrência do fato descrito na lei, não há como o contribuinte elidir o pagamento do tributo.

Evadir-se desta obrigação, omitindo ou falsificando informações, configura crime previsto na Lei n. 8.137/90 (Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo).

Isso posto, resulta inadmissível uma norma "anti-elição". A Constituição da Federal preceitua que "Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

Destarte, no nosso entendimento, a Lei Complementar n. 104 só poderá ser vista, como norma "anti-evasão", na medida em que a *elição fiscal* constitui atividade preventiva e em plena consonância com a lei, descortinando uma maior margem de redução fiscal.

É por tudo isso que muito interessa averiguar se o caso concreto se subsume a hipótese de incidência. Se os caracteres foram contemplados pela lei - os demais são desprezíveis por serem irrelevantes.

Ao depois, para se falar em produção de efeitos jurídicos estatuídos por uma norma, é preciso que os fatos ocorridos se subsumam ao tipo descrito na hipótese dessa norma. É a chamada implicação intensiva, na qual se aplica a condicional "se".

O comportamento elisivo traduz-se num negócio indireto, ou seja, aquele cujos efeitos jurídicos próprios e peculi.

1.4 A EVASÃO FISCAL

A liberdade organizacional constitui direito fundamental, insusceptível de ser negada, porque todo indivíduo, desde que não viole regra jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente.

Para que se obrigue ao contribuinte a adotar o caminho mais oneroso é necessário o expresse mandamento legal, visto que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer nada senão em virtude de lei (princípio da legalidade).

Assim, contribuinte, dentro dos parâmetros legais, pode evitar a ocorrência do fato gerador. Acaso viole regra jurídica (tributária ou não) para atingir certo resultado econômico sem a conseqüente oneração tributária, estará a praticar a fraude fiscal. Geralmente a fraude se dá pela inobservância dos efeitos jurídicos da norma tributária (e.g. pagar o tributo devido), decorrentes da subsunção automática do fato à norma.

1.5 CONCEITO DE SIMULAÇÃO FISCAL

Diferentemente da fraude, na **simulação** o ato ou negócio jurídico é deliberadamente dissimulado, a fim de representar externamente outra realidade que enseje algum resultado econômico favorável. Há a ocorrência do fato imponible,

mas este é encoberto para aparentar outro fato não previsto na norma.

Exemplo comum é a doação dissimulada em compra e venda.

Problema de maior vulto, que aflige todo o estudo do Direito Tributário, é a observância estrita, pelo contribuinte, da forma legal, com a intenção oculta de outro resultado, visando a afastar ou mitigar os efeitos jurídicos da norma tributária.

1.6 ABUSO DE DIREITO E ABUSO DE FORMAS

Várias teorias propugnam um escopo essencial da norma jurídica, antevendo na norma uma menos intrínseca a traduzir a vontade que emana do legislador ou do povo, e que dependem de outras realidades a influir na ordem jurídica.

Nesta linha de pensamento, os atos formalmente perfeitos perpetrados com a intenção de evitar a ocorrência de certa regra, são abusos ou simulações repugnadas pelo Direito, que permitem sua desconsideração para efeitos fiscais. Para estas correntes doutrinárias é vedado ao sujeito utilizar destes expedientes para afastar ou mitigar os efeitos de dada norma, pois este artifício perverte a lógica da ordem jurídica.

Os chamados Abusos ao Direito contêm em si uma reciprocidade, sendo os freios jurídicos válidos tanto, para o Estado quanto para o cidadão. Pois se o intérprete abstrai a estrutura jurídica para se fixar na realidade econômica - ou qualquer outra realidade - quem pratica o ato ilícito é o intérprete, pois não existe regra jurídica autorizando tal abstração.

Assim sendo, além da fraude e da simulação, manifestamente contrárias ao mandamento da regra jurídica, existe situações de maior sutileza, em que não a norma e sim seu escopo é supostamente violado. Como exemplo destas ilegalidades implícitas há o abuso de direito, o abuso de formas, a fraude à lei e o ato anormal de gestão.

A. O ABUSO DE DIREITO

O **Abuso de Direito** pode ser entendido como uma dissimulação jurídica; uma operação, perfeitamente regular no plano jurídico, mas que dissimula uma

outra com tributação mais elevada. Por exemplo, uma venda dissimulando uma doação (se o 'vendedor' restitui o preço ao comprador).

Na prática e na doutrina estrangeiras, está disseminada a noção da equiparação da atividade elisiva, em várias de suas formas, ao abuso de direito.

O termo *abuso de direito* é inadequado, pois onde há o abuso não há legalidade. Tem a conotação de afronta a norma ética, e não jurídica, pois o intérprete aplica, com coagibilidade jurídica, uma regra ética, criando verdadeira regra jurídica nova.

O intérprete toma como referência suposta irregularidade no exercício do direito, um motivo ilegítimo, uma falta, um prejuízo anormal ou mesmo uma imoralidade.

É patente a grande liberdade concedida ao aplicador do direito, que pode utilizar de critérios não jurídicos para determinar a regra cabível ao caso concreto.

B. O ABUSO DE FORMAS

No ***abuso de forma***, como no abuso de direito, a forma legal é utilizada para fins moralmente repreensíveis. No que tange a fraude à lei, também esta ilegalidade é esteada em critérios diversos dos jurídicos.

O instituto pode ser definido como o ato pelo qual se trata de evitar a incidência de uma norma, mediante a aplicação de outra norma mais benéfica.

Neste caso, o contribuinte frustra a aplicação da lei tributária através de uma norma de cobertura que protege a conduta efetivada.

Parte-se do pressuposto de que há normas jurídicas que não podem ser evitadas, pois do contrário causariam prejuízos ao fisco, ao beneficiar o contribuinte. Este não tem a liberdade de escolher seus caminhos, pois estes serão desconsiderados na aplicação da regra.

Novamente o aplicador busca os elementos da hipótese de incidência fora da regra tributária: em determinada intenção, no resultado econômico.

A regra torna-se infalível independentemente do fato ocorrido, por critérios que não constam na norma. Esta arbitrariedade geralmente é defendida com argumentos baseados na isonomia, equidade, capacidade contributiva ou analogia.

Figura interessante é a do ato anormal de gestão, instituto que limita ainda mais a liberdade do contribuinte.

A jurisprudência tem limitado a noção de ato anormal de gestão, pelos sinais presuntivos que constituam anormalidades nas gestões comerciais, como a renúncia a lucros e custos excessivos.

Aqui a arbitrariedade chegou a seu limite máximo, pois o aplicador do direito julgará posteriormente as atividades das empresas, a fim de encontrar qualquer subterfúgio para o não pagamento de tributos.

Esta tarefa é impossível, porquanto o legislador tem a tarefa de recriar a situação econômica pretérita de determinada empresa, a fim de observar se os atos realizados se coadunavam com os usos comerciais da época.

Não é viável aferir-se a perfeição dos atos negociais de determinada empresa, a guisa de potencializar os efeitos da norma tributária.

Para restringir a arbitrariedade do aplicador da norma tributária, a tecnologia jurídica alienígena criou diversos testes para avaliar a regularidade da conduta do contribuinte, e detectar qualquer elemento inusitado ou intenção escusa.

1.7 O PORQUÊ DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Algumas barbaridades jurídicas podem ter sido praticadas em nome do planejamento tributário, o que não significa que ele deva ser considerado como atividade condenável. Como já dito, os contribuintes buscam, através de um planejamento, minimizar o impacto causado pela grande incidência de tributos do nosso sistema, com vista a tornar seu produto mais competitivo e, ao mesmo tempo, visando uma maior lucratividade.

Por isso não se pode generalizar sobre o tema, igualando-se uma situação realizada dentro dos moldes legais, sem o intuito de lesar o fisco a outra situação que visa o "enriquecimento ilícito", com a intenção de lesar os cofres públicos.

Ensina Edmar Oliveira Andrade Filho ⁽⁴⁾:

"Quando atrocidades acontecem há sempre a possibilidade de controle e resguardo da legalidade pela atuação das autoridades fiscais e do Poder Judiciário, se for o caso".

O planejamento tributário envolve a seleção de alternativas oferecidas pelo ordenamento jurídico de forma intencional ou não. De fato, existem lacunas que podem ser exploradas pelo contribuinte, mas o planejamento tributário não se

resume só a isso. Ele tem em foco casos em que a legislação prevê a possibilidade de escolha entre regimes de tributação que podem levar a uma carga tributária menor. É clássica a exemplificação do imposto de renda, onde certas empresas podem optar pela tributação com base no lucro presumido ou com base no lucro real; a possibilidade que as pessoas físicas têm de considerar certos rendimentos como tributados exclusivamente na fonte; a possibilidade que as pessoas jurídicas têm de escolher, no caso de optar pela tributação com base no lucro presumido, pelo pagamento mensal ou trimestral do imposto.

Assim, fica claro que, em se tratando de elisão fiscal, o que se tem em mente, por parte do contribuinte, não é a lesão aos cofres públicos, mas uma forma de, mesmo recolhendo tributos, fazê-lo sem que isso lhe traga prejuízo ou que venha a tornar o seu produto incompatível com os preços praticados no mercado.

1.8 RESTRIÇÕES E LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Não restam dúvidas de que o planejamento tributário tem se constituído num dos temas mais controvertidos, na atualidade, quando se trata de Direito Tributário.

Dentre outras coisas, questiona-se: é lícito ao contribuinte adotar determinadas formas jurídicas ou realizar determinados negócios com objetivos unicamente tributários? ou ainda, podem as autoridades tributárias aplicar extensivamente a chamada interpretação econômica do direito? Neste artigo, discutiremos os contornos do planejamento tributário, a posição do Fisco, dos tribunais e da doutrina.

De início importa diferenciar o planejamento tributário de outras figuras repelidas pelo ordenamento jurídico pátrio.

Planejamento Tributário tem sido definido como a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis, cuidando de implementar aquela menos onerosa.

Dessa forma, o contribuinte, ao planejar com o objetivo de economia tributária, terá que focar a sua atenção, para o período anterior a ocorrência do fato

gerador e, nesse período, escolher dentre as opções legais disponíveis.

Distingue-se, portanto da sonegação que é toda a ação ou omissão dolosa visando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade tributária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou crédito tributário correspondente.

A sonegação, portanto implica necessariamente a ocorrência do fato gerador. Só há sonegação quando alguém tenta simular, esconder ou descaracterizar o fato gerador (já ocorrido).

Convém salientar que o procedimento, além de preventivo, há de ser lícito e não defeso em lei. Do contrário, mesmo agindo preventivamente, o contribuinte pode cometer fraude, onde os meios são sempre ilícitos, a ação ou omissão é dolosa, isto é o infrator age deliberadamente contra a lei, com a intenção de obter o evento desejado. A ação dolosa geralmente se caracteriza pela distorção ilícita das formas jurídicas, e acaba materializando-se na falsidade ideológica ou material. Uma vez delineado o planejamento tributário, também chamado de elisão fiscal, e conceitualmente posto em contraste das odiosas figuras da sonegação e da fraude, cabe discuti-lo, cotejando o posicionamento das autoridades fiscais, da doutrina e da jurisprudência.

É praticamente um consenso universal que é direito do contribuinte estruturar os seus negócios com a menor carga tributária possível, desde que não infrinja qualquer dispositivo legal. Da mesma forma, na esmagadora maioria dos países desenvolvidos, estão inseridos nas legislações, comandos que autorizam a chamada interpretação econômica das leis tributárias.

Isso equivale a dizer que se os negócios jurídicos são realizados sem uma motivação econômica bastante razoável, somente possibilitando a redução, eliminação ou postergação de determinado tributo, a autoridade fiscal poderá extrair daquele contribuinte o encargo tributário típico.

Verifica-se, de plano, a licitude dos planejamentos tributários engendrados, em operações iniciadas com fundamentação econômica, que, diga-se de passagem, são maioria.

Por exemplo, são inquestionáveis as operações de planejamento tributário vinculadas a aquisições de empresas, fusões, incorporações, cisões, em que

facilmente se comprova as razões econômicas.

Discute-se aqui, as operações de planejamento tributário encetadas com o fito exclusivo de evitar o pagamento de determinado tributo, ou reduzir a sua base de cálculo ou postergar a ocorrência do fato gerador.

1.9 VANTAGENS DA ELISÃO FISCAL

Para que a obrigação tributária fique suportável não é necessário sonegar impostos ou incorrer em ilícito penal ou tributário.

Existe uma clara distinção entre evasão e elisão fiscal.

A evasão fiscal provém de artifícios dolosos nos quais o contribuinte, em afronta à legislação, reduz sua carga tributária, o que é entendido, acertadamente, como sonegação, pelos auditores da fazenda pública.

De outro lado, está a chamada elisão fiscal, que consiste na orientação formal dada pelos advogados e contadores para reduzir a carga tributária das empresas, pautando-se em preceitos e formas legais.

Na elisão fiscal, a preocupação se concentra na busca de meios legais, ou ao menos formalmente lícitos, para se obter redução no pagamento de tributos.

Apesar de algumas críticas, principalmente dos auditores fiscais e de parte dos juristas, a elisão fiscal é um meio legítimo que possuem os contribuintes para recolher suas obrigações tributárias de maneira mais branda.

O contribuinte pode e deve buscar o amparo de especialistas para encontrar mecanismos de redução de sua carga tributária, o que também pode gerar renda e crescimento social, tendo em vista que a desoneração fiscal enseja mais recursos, inclusive, para expansão dos negócios.

A elisão fiscal se estrutura no chamado planejamento tributário, que pode ser definido como a análise profunda da atividade econômica de uma empresa para se conhecer sua forma de atuação e, a partir daí, serem dados aos contribuintes meios para reduzirem sua carga tributária e evitarem possíveis autuações.

Enfim, o planejamento tributário é uma forma criativa, cada vez mais procurada pelos contribuintes, assessorados por profissionais do Direito, de encontrarem fórmulas, dentro do sistema jurídico para redução da carga tributária, valendo-se dos espaços que a legislação não alcançou, fazendo-se uma economia

fiscal, o que significa mais recursos para ampliação das atividades e geração de empregos.

1.10 PAPEL DO CONTADOR E DA CONTABILIDADE

O planejamento tributário existe para todas as esferas do poder legislativo, quer seja municipal, estadual ou federal, e a pergunta que se faz é: estão os contadores preparados adequadamente para efetuar o planejamento tributário, estão efetivamente gerenciando os impostos de seus clientes ou empregador, estão procurando formas lícitas de pagar menos tributos, ou estão preferindo aplicar opções legais mais simplificadas que lhes tiram maiores responsabilidades e competências? São perguntas que não encontramos respostas neste instante, vislumbramos alguns motivos, porém cabe uma pesquisa de campo para se obter conclusões.

A formação adequada inicia-se nos bancos das escolas, nos cursos de graduação espalhados pelo País, através da construção dos conhecimentos nas disciplinas de Direito e da Contabilidade Tributária, continuando pelos cursos de pós-graduação, participações em eventos dirigidos para esta área, educação continuada e muita leitura da legislação tributária e seus atos normativos que se sucedem dia após dia e que afetam diretamente os interesses das empresas.

Somente assim, e do interesse de cada um acontecerá o crescimento e a competência para adequadamente promover o planejamento tributário, pois a imperícia do contador na aplicação dos dispositivos legais sempre ocasionará prejuízo para seu cliente ou seu empregador, quer seja pelo recolhimento a menor de tributo que ocasionará o pagamento de acréscimos legais, quer seja pelo recolhimento a maior que provocará maior desembolso por parte das empresas.

2. SISTEMA TRIBUTARIO BRASILEIRO

Segundo José Afonso da Silva: "Designa-se por sistema tributário o conjunto, mais ou menos coerente, de instituições, regras e práticas tributárias, consideradas seja nas suas recíprocas relações, seja quanto a seus efeitos globalmente produzidos sobre a vida econômica e social. O sistema envolve sempre organicidade. Não basta a mera enumeração dos tributos para se ter um sistema. Compreende outros elementos que não a simples nomenclatura dos tributos. Engloba princípios e definições básicas, que denotem harmonia e coerência dos componentes."

Portanto, o sistema tributário consiste no conjunto de tributos cobrados no país, bem como as regras jurídicas que regem esta cobrança.

O Sistema Tributário Brasileiro é complexo no sentido de burocrático, de moroso, de gigantesco, de ineficiente. Essa complexidade detecta-se no campo da legislação tributária, assim como no domínio da administração tributária, observa Germana de Oliveira Moraes, juíza federal ("A reforma tributária desejável" in "Filosofia e Constituição", Rio de Janeiro: Letra Legal Editora, 2004, p. 143). No campo da legislação tributária, a normatividade constitucional é clara e a jurisprudência constitucional dá sinais de amadurecimento, mas a legislação infraconstitucional é caótica (mais de 3.000 normas federais, sendo 200 sobre o IR, além de milhares de normas dos 27 Estados-membros e dos 5.561 municípios).

O aumento de tributos implica redução da atividade econômica, inflação e desemprego: redução da atividade econômica porque desestimula as iniciativas empresariais; inflação porque o aumento do custo da atividade é automaticamente repassado para os preços dos bens e serviços; desemprego porque é inevitável a redução da atividade produtiva, lembra Hugo de Brito Machado, presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários ("Tributos, inflação e desemprego". Diário do Nordeste, Fortaleza, 30. jan.2004, p. 2). Nos últimos anos, observa Machado, temos tido significativo aumento da carga tributária, além da intensificação da pressão fiscal sobre o contribuinte por meio da ampliação das obrigações acessórias, também causadoras de elevação de custo para as empresas, ou por

meio de exigências indevidas, fundadas em novas e geralmente equivocadas interpretações das leis e regulamentos fiscais.

O pior aspecto do sistema tributário brasileiro é, provavelmente, sua extrema complexidade. Há aproximadamente 52 encargos impostos pelo governo, que tem sido muito rápido para criar impostos, mas lento para cumprir suas responsabilidades. A falta de gerenciamento é um dos mais graves problemas do País. É preciso reverter o colapso da nossa infra-estrutura com a mesma rapidez com a qual o governo cria e cobra impostos, observa Antônio Ermírio de Moraes (Folha de S. Paulo, São Paulo, 21 nov. 2004, p. A2).

O sistema tributário brasileiro engloba 61 impostos e contribuições, além de 95 obrigações acessórias para as empresas. A Receita Federal edita anualmente uma média de 300 normas contendo 55.767 artigos e 33.374 parágrafos (Folha de S. Paulo, São Paulo, 30 jan. 2005, p. B3), e apenas 6% da população economicamente ativa (PEA) paga IR, e o Estado tem de ter recursos para atender às necessidades dessa parcela de 6% e mais a outra parcela de 94% do PEA. A desigualdade de renda é muito grande. O limite de isenção do IR corresponde a uma vez e meia a renda "per capita". O sistema de concentração de renda é perverso, explicou Jorge Rachid, secretário da Receita Federal (Gazeta Mercantil, São Paulo, 28 jan. 2005, p. A-6), a respeito do aumento da carga tributária sobre os assalariados (em 1996, quem ganhava 10 salários mínimos ficava na faixa de isenção do IR, mas hoje é tributado pela alíquota máxima de 27,5%).

2.1 As Características do Sistema Tributário Brasileiro

Entende-se por Sistema Tributário Brasileiro o conjunto formado de todos os tributos instituídos no Brasil, bem como os princípios e normas que os regem.

O Sistema Tributário Brasileiro, durante muito tempo caracterizou-se como empírico, dado que suas normas expressavam muito mais as necessidades financeiras do poder público em um determinado momento, talvez em decorrência da colonização portuguesa e continuada pela monarquia e depois pela República que viam os tributos apenas como forma de suprir o erário, (VALÉRIO, 1995, p. 16), e não como instrumento de política de desenvolvimento econômico e social.

O Brasil ressentia-se da falta de normas claras e estáveis que regulassem

as relações tributárias, de forma a dar a tranqüilidade necessária aos contribuintes para que pudessem planejar com maior possibilidade de acerto suas ações, sem as surpresas do aumento de tributos de forma a comprometer os seus resultados. A fim de atender aos anseios dos contribuintes por regras claras e estáveis para regular as relações tributárias foi editada em 1º de dezembro de 1965 a Emenda Constitucional nº 18, que reestruturou toda a parte relativa aos tributos que constava na Constituição Federal de 1946. Isto veio dotar o país de um sistema tributário racional, fundado em princípios universais de tributação e mudou as características do sistema tributário brasileiro, de empírico-histórico para racional-científico.

Menos de um ano após a entrada em vigor da Emenda Constitucional nº 18, foi editada a Lei nº 5.172, datada de 25 de outubro de 1966 que, dispondo sobre o Sistema Tributário Nacional, instituiu as normas gerais de Direito Tributário, aplicáveis à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, vindo mais tarde a ser denominada de Código Tributário Nacional, por força das disposições do Ato Complementar nº 36/67, que efetivamente tornou-se o grande marco no processo de afirmação deste ramo do direito no Brasil.

2.2 Tributo

O conceito de tributo está previsto no Código Tributário Nacional: "*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, paga em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*".

Logo, examinando o conceito legal de tributo, concluímos que é toda contribuição em dinheiro, paga pelo cidadão através de lei que o criou, para atender às atividades fins do Estado, isto é, realizar o bem comum.

O art. 5º do CTN dispõe que os tributos compreendem os impostos, as taxa e as contribuições de melhoria. Entretanto com o advento da Constituição de 1988, o Supremo Tribunal Federal reconheceu 5 (cinco) espécies tributárias distintas no ordenamento jurídico. No art.145 da Constituição Federal tem-se, além dos impostos, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm o poder de instituir taxas e contribuições de melhoria.

Já, nos art. 148 e art.149, a Constituição atribui competência à União, para

instituir outros tipos de tributo: os empréstimos compulsório e as contribuições de especiais ou parafiscais, respectivamente.

2.3 Poder de Tributar e Competência Tributária

Competência Tributária

No Brasil, a competência delimita o Poder de Tributar, uma vez que a própria Constituição Federal (artigos 153, 155 e 156) faz a repartição da força tributante estatal entre as esferas políticas (União, Estados-membros, Municípios e o Distrito Federal), de forma específica e fechada, com a devida atenção especial ao Princípio da Legalidade (art. 150, I, CF/88) como o mais importante instrumento da Segurança Jurídica, quando analisado em seu sentido mais amplo.

Existem aqueles que acreditam na impropriedade do termo “Poder de Tributar”, pois segundo esta corrente, o que se tem hoje em dia no País são as “competências tributárias”, as quais foram repartidas pela própria Carta Magna entre os entes políticos que compõem a Federação.

A competência tributária nada mais é do que como alguns doutrinadores denominam: “a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos.”, ou como SAINZ DE BUJANDA (Poder financeiro, in Notas de Derecho Financeiro, t. I, v. 2º, Universidade de Madri, Seção de Publicações e Intercâmbio, 1967, p. 5 – traduzimos e esclarecemos) define “o poder tributário (competência tributária) refere-se aos entes públicos que estão facultados a estabelecer tributos, vale dizer, a editar normas tributárias”, sendo que a criação desses tributos só se fará por meio de lei, a qual deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária quais sejam: a hipótese de incidência; sujeito ativo; sujeito passivo; base de cálculo e a alíquota.

Com muita propriedade o professor ROQUE ANTÔNIO CARRAZA (Curso de Direito Constitucional Tributário. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 435) explica:

“De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. Como veremos em seguida, cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da

pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência tributária subordina-se às normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que prevêm as concretas obrigações tributárias.”.

Limitações ao Poder de Tributar

O Estado de Direito assim como não admite direitos que possam ser exercidos ilimitadamente, também não respalda poderes sem qualquer restrição (Poderes Absolutos).

Em matéria tributária a força tributante do Estado que se qualifica com a imposição de pagamento de tributos em face do contribuinte, seja pessoa física ou jurídica, não pode se perpetuar sem que sejam observados alguns preceitos e dispositivos trazidos pela própria Constituição Federal e demais legislações infraconstitucionais, principalmente ao se levar em consideração a natureza da relação jurídica tributária, a qual é *ex lege*.

Os artigos 150, 151 e 152 da Carta Magna são compostos por diversas normas e Princípios Tributários, que para muitos estudiosos podem ser vistos como verdadeiras garantias constitucionais do contribuinte em detrimento a uma possível voracidade do Estado em adentrar no patrimônio particular (exercício da competência tributária), devido a constante necessidade de arrecadar recursos para se sustentar e cumprir suas finalidades essenciais.

Princípios Constitucionais Tributários:

Além dos Princípios Gerais existentes em nossa Constituição, mais precisamente no seu art. 5º, no que tange o direito tributário, existem máximas constitucionais específicas para limitar o exercício do Poder de Tributar (competência tributária), as quais devem ser acatadas pela legislação infraconstitucional, sendo que merecem sucintas considerações:

Princípio da Estrita Legalidade: como se nota no art. 150, I, da CF/88: *“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.”.*

A descrição da regra-matriz de incidência tributária, bem como o aumento, majorando a base de cálculo ou alíquota vinculam-se a expedição de lei. É

importante ressaltar que o Princípio da Legalidade estabelece também a necessidade de que a lei traga em seu bojo os elementos que compõe a obrigação tributária (hipótese de incidência; sujeito ativo; sujeito passivo; base de cálculo e alíquota), sendo que a este *plus* damos o nome de tipicidade tributária, o que para alguns doutrinadores corresponde a um outro princípio (Princípio da Tipicidade), mas que pode também ser decorrência do próprio Princípio da Estrita Legalidade.

Princípio da Anterioridade: previsto no art. 150, III, “b”, da CF/88: “*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III – cobrar tributos...: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os institua ou aumentou.*”.

De acordo com tal preceito é exigido que a lei que crie ou aumente tributo seja anterior o exercício financeiro em que o tributo será cobrado, visando à proteção do contribuinte contra a *surpresa* de alterações tributárias ao longo do exercício, o que afetaria o planejamento de suas atividades.

A própria Constituição ressalva alguns tributos que escapam à aplicação da anterioridade por serem considerados extrafiscais (política monetária e política de comércio exterior), são eles o: imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro e operações com títulos e valores imobiliários (inclusive, excepcionalmente ao princípio da reserva legal suas alíquotas podem ser alteradas por ato do Poder Executivo, dentro dos limites e condições definidas na lei), o empréstimo compulsório por motivo de guerra ou calamidade pública (Art. 150, § 1º, CF/88) e impostos extraordinários (art. 154, II).

Ademais, ressalta-se que as Contribuições (art. 149, CF/88) em regra devem se submeter ao Princípio da Anterioridade, com exceção as de Seguridade Social, as quais estão sob a égide de uma regra especial prevista no art. 195, § 6º, da Carta Magna (noventa dias).

A Emenda Constitucional nº. 42 de 19 de dezembro de 2003 acrescentou a alínea “c” no art. 150, III, da CF/88, a qual veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a cobrança de tributos antes de noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. A doutrina denomina tal preceito de anterioridade mitigada ou “noventena”, cuja exceção para a sua aplicabilidade está prevista no art. 150, §1º, parte final, do mesmo diploma (empréstimo compulsório por motivo de guerra e calamidade pública, I.I; I.E; IPI;

IOF e Impostos extraordinários - art. 154, II, bem como na fixação da base de cálculo do IPVA e IPTU).

Princípio da Irretroatividade: encontra-se no art. 150, III, "a", da CF/88, sendo que a irretroatividade da lei é Princípio Geral do Direito, com exceção somente à lei interpretativa e lei penal mais benigna ao acusado, tudo para resguardar a Segurança Jurídica ao passo que a lei não pode prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (art. 5º, XXXVI, CF/88).

O eminente jurista PONTES DE MIRANDA uma vez anunciou que "o princípio vedativo da irretroatividade apanha qualquer espécie de regra jurídica, emane de qualquer autoridade estatal, ou ligada ao Estado." (Comentários à Constituição de 1967, com a emenda nº. 1, de 1969. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974. v. 5, p. 105).

Com efeito, a lei que institui ou majora um tributo não pode alcançar fato gerador (hipótese de incidência) pretérito, sob pena de absoluta inconstitucionalidade.

Princípio da proibição de tributo com efeito confiscatório: está previsto no art. 150, IV, da CF/88, estando diretamente relacionado com o Princípio da Capacidade Contributiva, e que até hoje encontra uma grande barreira qual seja a de se definir o seu conceito como limite do qual incide a sua vedação, favorecendo um maior subjetivismo em relação a sua interpretação e aplicabilidade.

Princípio da Capacidade Contributiva: está explicitado no art. 145, § 1º, da CF/88, o qual obriga o legislador a graduar, a instituição do tributo, levando-se em consideração a capacidade contributiva do contribuinte, sendo que tal graduação tem limites no respeito aos direitos e garantias individuais ou quando essa graduação torna-se com efeito confiscatório, o que eminentemente proibido.

Igualmente, para o Professor YOSHIKI ICHIHARA (Direito Tributário. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 62):

"Este salutar princípio, além de ser o ingrediente fundamental na implementação do princípio da isonomia ou da igualdade, aparece como instrumento de realização da justiça fiscal, que acabará por desembocar na realização da justiça social."

"Tributar com maior ônus o detentor de maior capacidade contributiva, até no plano econômico, aparece como única forma para se buscar a melhor distribuição

da renda e diminuir a desigualdade social.”.

Princípio da Uniformidade da Tributação: constante no art. 151, I, da Constituição Federal, determina que os tributos instituídos pela União sejam uniformes em todo território nacional, tendo relação, na intenção de preservar a unidade da Nação Brasileira, com o Princípio Federativo, pois “a preservação da unidade nacional recomenda que a União não distinga entre os que habitam o território brasileiro, em razão do Estado ou do Município a que se vinculam. Do contrário, a diferença de tratamento, ao privilegiar alguns em detrimento de outros, gerará forçosamente a discórdia e as dissidências que animarão propósitos secessionistas.” (Ferreira Filho, Manoel Gonçalves. Comentários à Constituição Brasileira de 1988. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 1, p. 172).

Princípio da não-discriminação tributária, em razão da procedência ou destino dos bens: está prevista no art. 152 da Carta Magna, o qual dispõe que as pessoas tributantes estão impedidas de graduar seus tributos, levando em conta a região de origem dos bens ou local para onde se destinem, sendo que se refere aos bens e serviços de qualquer natureza. Desta forma, a procedência e o destino são índices inidôneos para efeito de manipulação das alíquotas e da base de cálculo pelos legisladores dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Por derradeiro, especificamente, esses são os Princípios explícitos mais importantes que garantem uma relação jurídica entre Fisco x Contribuinte mais harmônica com vistas à Segurança Jurídica como condição *sine qua non* à existência de um Estado de Direito, sem prejuízo, é claro, à constância de diversos outros princípios implícitos e dispositivos (imunidades e isenções) que regem a tributação, que para objeto deste trabalho se tornaram despidiendos.

2.4 A não observância dos princípios básicos de tributação

É comum deparar-se na legislação tributária com situações de exigências de procedimentos ou de créditos tributários por parte do Estado ao particular, de maneira a diminuir sensivelmente a lucratividade dos negócios, sem que a exigência esteja totalmente de acordo com a ordenação jurídica de que deva estar revestida, muitas vezes, ferindo totalmente os princípios constitucionais básicos que regem a

tributação. Um bom exemplo diz respeito a não observância do princípio que reserva à lei complementar federal o poder de definir o fato gerador, a base de cálculo e contribuintes de impostos. Em inúmeras situações isto tem sido feito mediante a lei ordinária da entidade tributante e não raras são as vezes que isto é feito por ato do chefe do poder executivo (decreto) ou até mesmo por intermédio de ato do Ministro da Fazenda ou dos Secretários de Fazenda Estaduais. Nesta situação encontra-se o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, de competência dos Estados e Distrito Federal - DF, que até a presente data não teve editada a lei complementar necessária para definir o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes. Atualmente isto está sendo feito por meio das lei estaduais e do Distrito Federal, e mais ainda, os valores tomados para cálculo do imposto são definidos em atos dos Secretários de Fazenda dos Estados e do DF, publicados anualmente. O que conduz à conclusão de que na prática é um simples ato expedido por uma autoridade administrativa estadual que acaba definindo a base de cálculo do imposto.

Outro caso flagrante de desrespeito aos princípios básicos de tributação é o ITCD, da competência dos Estados e Distrito Federal, que nas leis ordinárias definem como momento da ocorrência do fato gerador nas transmissões causa *mortis*, a data da abertura da sucessão, ou seja a data da morte do titular dos bens e direitos a transmitir, ao passo que o Código Civil Brasileiro define no seu artigo 1.530 que a transmissão da propriedade ocorre no momento do assentamento da transmissão no cartório de registro de imóveis.

Nos casos acima expostos faz-se necessário o planejamento tributário para se identificar a melhor decisão a se tomar diante de tal circunstância: ingressar ou não com uma ação de impugnação de tal exigência. Se a decisão for a de ingressar com uma ação, há que se pesar as vantagens e desvantagens, analisando-se os efeitos econômicos, as probabilidades de êxito, o tempo dispendido, os desgastes no relacionamento com a administração tributária e outros que sejam considerados relevantes, mormente no tocante à decisão de inicialmente ingressar com uma ação na esfera administrativa ou imediatamente na esfera judicial. O planejamento tributário, posto que não dê respostas taxativas para tais dilemas, fornece informações que possibilitam tomadas de decisões, com um melhor grau de eficácia.

2.5 Finalidades do tributo

A função essencial do sistema tributário é transferir recursos do setor privado para o público, para possibilitar a ação do Estado. Ao cumprir tal função, cada componente do sistema afeta a distribuição de renda da sociedade e modifica os sinais provenientes do mercado que informam as decisões dos agentes econômicos.

Em vista disso, na medida em que seja possível prever e controlar seus efeitos, o tributo pode ser utilizado como instrumento da política governamental, com os objetivos de corrigir falhas de mercado, de conciliar as decisões dos agentes privados com os desejos e as necessidades da sociedade e de aproximar a distribuição de renda daquela por ela considerada justa. Em alguns casos, como nos dos impostos sobre o comércio exterior e sobre a riqueza, esta é a principal finalidade do tributo, ficando a produção de receita relegada a segundo plano. Em outros, como no do imposto de renda de pessoas físicas, as duas funções são igualmente importantes. Como norma, contudo, a utilização de tributos com finalidade extra fiscal deve ser comedida, para evitar a deterioração de sua capacidade de produção de receita e a criação de efeitos econômicos não intencionais perversos.

Na medida em que a tributação provoque efeitos não intencionais sobre as decisões dos agentes, que inibam o uso eficiente dos recursos, e sobre a distribuição de renda, que a distancie da ideal, ela produz redução do nível de bem-estar da sociedade. Este custo social (peso morto do tributo), pouco visível e de difícil mensuração, é importante e está associado a todos os tributos, com maior ou menor intensidade. Se antes de uma mudança na tributação a alocação era eficiente e a distribuição justa, elas deixam de sê-lo. Há casos, porém, em que se manifesta de forma extraordinariamente intensa, como na tributação cumulativa e na sonegação de impostos.

Do ponto de vista social, a tributação tem, além do custo já considerado, dois outros, mais óbvios mas de menor importância relativa. Uma parcela dos recursos da sociedade precisa ser consumida pelo setor público para manter o sistema tributário em funcionamento (custo de administração); e outra precisa ser despendida pelo contribuinte para escriturar e recolher os impostos devidos e cumprir as obrigações acessórias (custo de cumprimento das obrigações tributárias).

Por outro lado, o montante de recursos extraído do setor privado através da tributação não causa alteração no total de recursos de que a sociedade dispõe mas apenas no uso que é feito da parcela extraída que, antes privado, passa a ser público. Portanto, ainda que a existência de impostos seja onerosa, a carga tributária em si não é um custo para a sociedade.

Sob a ótica privada, a natureza econômica do imposto pago é diametralmente oposta à recém mencionada. Na visão de cada agente econômico, o tributo é uma contribuição compulsória à qual não corresponde biunivocamente qualquer benefício por ele apropriado. Mesmo que reconheça a existência de benefícios provenientes da ação do Estado, o agente sabe que o fluxo de benefícios que recebe não será significativamente afetado pelo montante de impostos que paga. Portanto, tal montante é percebido como uma redução de renda e, como qualquer outro custo, precisa ser minimizado. É dessa tentativa de minimizar custos que se originam: a) efeitos econômicos, adicionais aos causados diretamente pela legislação tributária; b) a evasão legal, via planejamento tributário; e c) a sonegação.

Uma forma de evitar ou pelo menos reduzir o custo privado da tributação é transferir o imposto para outro agente, o que é feito através do sistema de preço. A possibilidade de transferência da carga para outro agente depende das condições do mercado em que o contribuinte atua, bem como das condições macroeconômicas. A probabilidade é menor quanto mais competitivo for o mercado e mais sensível a preços a demanda pelo produto; e quanto menor a inflação e quanto mais recessiva for a conjuntura econômica. A possibilidade de transferência não se limita aos tributos incidentes sobre a produção. Ela existe mesmo no caso do imposto de renda de pessoas físicas ou de impostos sobre a propriedade. Por exemplo, em face de uma elevação do imposto de renda, um profissional liberal pode, se as condições econômicas e de mercado forem favoráveis, aumentar o preço cobrado de seus clientes; ou um assalariado pode exigir aumento de seu salário bruto de modo a manter constante o líquido. Da mesma forma, um proprietário pode transferir o ônus de IPTU para o inquilino.

Como todos os agentes econômicos reagem à tributação, cada um por si mas de forma semelhante, as ações individuais refletem-se em mudanças nos preços relativos dos bens, adicionais às causadas diretamente pela legislação tributária, alterando a alocação de recursos da economia e a distribuição de renda. Se, por exemplo, em face de uma distorção, a legislação tributária pretendesse

corrigi-la, aproximando a realidade do desejável, não conseguiria, a menos que levasse em conta corretamente os ajustes econômicos que se processam, o que é extremamente difícil. Por isso, o uso de tributos como instrumento de política tem que ser extremamente cauteloso.

A transferência do imposto, embora tenha efeitos econômicos, não altera o montante de recursos apropriado pelo Estado. Já a evasão, seja ela legal ou ilegal, além de ter efeitos perversos sobre o funcionamento da economia, reduz o montante de recursos disponíveis para uso público e, em consequência, os benefícios da ação do Estado, prejudicando ainda mais os que cumprem corretamente suas obrigações tributárias. Ela é aliada da injustiça fiscal e da competição desigual.

A evasão é um processo com crescimento auto-sustentável. São dois os mecanismos de auto-alimentação. Primeiro, contribuintes corretos que atuam em mercados com alto índice de evasão têm enorme estímulo a se transformarem em sonegadores, como defesa contra a competição desigual que têm que enfrentar. Segundo, a receita pública abaixo da prevista leva, em geral, o governo a aumentar alíquotas nominais, o que aumenta o prêmio à evasão. Seu nível se eleva, o que induz a novo aumento de alíquota, criando o círculo vicioso da sonegação. É bem provável que neste círculo haja um “efeito catraca”, ou seja, a elevação de alíquota provoca mais sonegação mas sua redução não é acompanhada por maior grau de cumprimento das obrigações tributárias. Se esta hipótese for verdadeira, a única forma de quebrar o círculo vicioso é aumentar o custo e o risco de sonegar tributos.

Cabe ao legislador, representando a sociedade, conceber um sistema tributário de boa qualidade e determinar, indiretamente, através das definições de bases e alíquotas dos tributos, a carga tributária a ser instituída. Sob um enfoque econômico, boa qualidade da tributação significa, na medida do possível, evitar os efeitos não intencionais aqui tratados, a regressividade e a existência de brechas que permitam a evasão legal.

Cabe notar, em relação ao efeito da tributação sobre a distribuição de renda, que, em um mundo com intensa mobilidade de capital como o atual, é impossível conceber um sistema tributário que seja, ao mesmo tempo, muito progressivo e viável. Por isso se adotou, no parágrafo anterior, o objetivo mais modesto de evitar a regressividade. Mesmo este objetivo é de difícil consecução, posto que os tributos sobre produtos ou sobre a produção, por não permitirem graduar a incidência segundo a capacidade contributiva dos indivíduos, tendem a

ser regressivos. Isto coloca sobre o imposto de renda de pessoas físicas, o único dentre os importantes que permite a graduação, o peso de compensar a regressividade dos demais.

Uma consequência da falta de progressividade da tributação é que o impacto redistributivo da ação pública fica restrito às despesas do governo e, neste campo, praticamente aos gastos sociais. Para realizá-los com a quantidade e qualidade desejável, é essencial que a carga tributária implicitamente definida pelo legislador seja preservada.

Preservação da carga tributária estabelecida pela lei é, do ponto de vista econômico, a principal missão da fiscalização tributária. Se a evasão não for vigorosamente combatida, ampliam-se a já enorme injustiça social existente no Brasil e a competição desleal que, como observado, alimenta a própria sonegação. Para cumprir sua missão precípua, a fiscalização precisa executar dois tipos de tarefa. A primeira, acaciana, é fiscalizar; a outra, orientar o legislador no esforço para fechar brechas para evasão acaso existentes na lei.

A relação fisco-contribuinte é, pela própria natureza, conflituosa. Como visto, para o contribuinte, um agente privado, o tributo a pagar é um custo a ser minimizado. Para o fiscal, como agente público, o imposto devido precisa ser encarado como o meio utilizado para financiar um benefício social. O fiscal atua, em favor da sociedade, contra o mau pagador de impostos. Ele é o adversário e não um juiz. Não cabe a ele julgar se o ônus do contribuinte é adequado ou excessivo, um problema pertinente à relação entre o legislador e o contribuinte; nem se a capacidade econômica do contribuinte comporta o pagamento do montante a resultar da autuação. Se não comporta, isto pode estar meramente denotando que houve falha de fiscalização: ou o mercado têm alta incidência de sonegação, o que impede preço capaz de remunerar quem paga corretamente os impostos; ou a autuação foi tardia, tornando o débito acumulado impagável.

Por outro lado, como auditor, cabe ao fiscal julgar, a partir da análise da contabilidade e das condições da empresa, se a sonegação foi voluntária ou mero fruto de erro ou desconhecimento de detalhes da legislação. O primeiro caso merece postura absolutamente intolerante e implacável. No segundo, usualmente associado a pequenas infrações de pequenos contribuintes, orientação é mais importante que punição. Orientar o contribuinte e facilitar o cumprimento de suas obrigações tributárias é a segunda missão importante do fisco.

A relação entre o fisco e o legislador, por seu turno, tem natureza cooperativa. Ninguém conhece mais a prática tributária que o fiscal. É ele o agente público mais capacitado a apontar as brechas para evasão descobertas na lei por engenhosos planejadores tributários e a orientar o legislador na tarefa de fechar tais brechas.

Finalmente, cabe lembrar dois tipos de custo social da tributação antes mencionados, que estão relacionados aos procedimentos do fisco e às normas por ele emitidas. A terceira missão importante do fisco é minimizar os custos de administração do sistema tributário e o custo de cumprimento das obrigações tributárias. Embora bem menores que o peso morto dos tributos, tais custos não são desprezíveis. Pouco se fez até aqui no Brasil para medi-los e reduzi-los. Em muitos casos, providências na alçada da administração tributária são suficientes. Em outros, a legislação precisa ser alterada para que procedimentos possam ser racionalizados e o cumprimento das obrigações tributárias simplificado. O legislador não será capaz de fazer os ajustes necessários sem contar com a orientação do próprio fisco.

Cabe alertar para o fato de que propostas de simplificação precisam ser cuidadosamente avaliadas. Muitas vezes, a outra face da redução desses custos é um aumento muito maior do peso morto. O resultado é o crescimento do custo social total da tributação. Este é o caso, por exemplo, das chamadas “revoluções tributárias”, que propõem a substituição do sistema tributário atual por um composto, exclusiva ou quase exclusivamente, por tributos cumulativos. Considerados por seus proponentes como a modernidade em matéria de tributação, tais sistemas são, de fato, o retorno a uma época remota em que não se tinha sequer noção dos efeitos econômicos dos tributos

3. REFLEXOS DA MAJORAÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS NA ATIVIDADE EMPRESARIAL

3.1 O Planejamento Tributário como variável da administração empresarial

No desenvolvimento das atividades empresariais, o administrador depara-se com uma variável com grandes reflexos nos seus resultados: que é o tributo, que não apenas é relevante pelo seu elevado valor percentual, como o ICMS com alíquota média final da ordem de 20,4% (vinte inteiros e quatro décimos por cento) ou a COFINS com repercussão nos preços finais da ordem de 5% (cinco por cento) a 9% (nove por cento), dependendo da extensão da cadeia produtiva, mas também se torna muito importante como variável a ser controlada no que diz respeito às suas formalidade legais, decorrentes de uma legislação extremamente complexa e instável.

O Planejamento Tributário é a denominação da atividade empresarial estritamente preventiva, que tem como objeto o tributo e visa identificar e projetar os atos e fatos tributáveis e seus efeitos, comparando-se os resultados prováveis, para os diversos procedimentos possíveis, de tal forma a possibilitar a escolha da alternativa menos onerosa, sem extrapolar o campo da licitude.

Segundo Latorraca (1972), o caráter preventivo do Planejamento Tributário decorre do fato de não se poder escolher alternativas, senão antes de se concretizar a situação. Após a concretização dos fatos, via de regra, somente se apresentam duas alternativas para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária: pagar ou não pagar o tributo decorrente da previsão legal descrita como fato gerador. A alternativa de não pagar se caracterizará como prática ilícita, sujeitando-se a empresa à ação punitiva do Estado, caso este venha a tomar conhecimento de tal prática.

3.2 Formas de Planejamento Tributário

O Planejamento Tributário pode abranger as atividades de quaisquer empresas, desde uma lanchonete de pequeno porte estabelecida em uma pequena cidade do interior do Brasil até uma empresa de grande porte, com estabelecimentos em todo o mundo.

O que se vê na prática é que quanto maior e mais dinâmica é a empresa, mais sofisticado é o seu Planejamento Fiscal.

O Planejamento Tributário aborda qualquer setor ou atividade de uma empresa. Tanto pode ser operacionalizado na compra quanto na venda de produtos e serviços bem como referir-se aos procedimentos formais prescritos pelas normas ou pelo costume, de tal forma a resultar em maior segurança ou até mesmo em ganho financeiro.

3.3 O Planejamento Tributário com base na ação de contestação

O princípio mais elementar que norteia a relação jurídico-tributária é que todo tributo somente pode ser exigido se for instituído por lei (Art. 150, inciso I, da Constituição Federal).

A obrigação tributária é “ex lege”, o que significa dizer que ela somente surge se ocorrer uma situação que seja descrita por lei como suficiente para o seu surgimento (MACHADO, 1999, p. 97). Infere-se que toda vez que o contribuinte sentir que está sendo compelido a contribuir de forma mais onerosa do que a prevista na lei ou que a norma na qual se funda a exigência não se encontra de acordo com o ordenamento jurídico que regula a matéria, o contribuinte pode contestar tal exigência, quer seja para elidir uma exigência ante uma situação de fato, ou, apenas, hipoteticamente porque está prevista na norma reguladora.

Assim, quando o contribuinte se deparar com imposições por parte do Fisco, em que haja dúvida quanto a sua licitude ou ainda quanto à aplicação de lei que determina que seja efetivado pagamento de tributo em que a certeza de ser devedor não seja cristalina, deve o contribuinte consultar o advogado tributarista para manifestar-se sobre os aspectos jurídicos dessa lei, assim ensina Tavares (1991, p. 93).

Por outro lado, da consulta ao advogado tributarista pode resultar na decisão de ingressar com uma ação de contestação da exigência na esfera

administrativa ou judicial. A decisão de ingressar com uma ação de contestação deve ser precedida de análise do ordenamento jurídico que regula a matéria, da jurisprudência emanada do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, dos Tribunais Regionais e Estaduais. Também deve ser levada em consideração a doutrina predominante no país sobre a matéria especificamente a ser questionada.

3.4. A Avaliação do Custo Benefício

Com base nos ensinamentos de Tavares (1991, p.102) conclui-se que recorrer de uma exigência do Fisco, ou apenas hipoteticamente por previsão legal, é um direito do contribuinte assegurado pela Constituição (Art. 5º, inciso XXXIV, alínea a).

Entretanto, o contribuinte diante desta possibilidade, precisa analisar a questão sob a ótica do custo/benefício. Deve avaliar do ponto de vista econômico, o que mais lhe convém, tendo em vista os valores a serem discutidos no processo, comparando-os com os custos, com os honorários advocatícios, taxas processuais e o tempo dispendido com processo ou até mesmo a deterioração do relacionamento com a administração tributária, que pode a impugnação causar.

Um exemplo de fator a ser considerado no planejamento das ações da organização diz respeito à decisão de se ingressar com uma ação de impugnação na esfera administrativa e, somente no caso de não alcançar êxito recorrer ao judiciário ou então ingressar logo com a ação na esfera judicial.

Para resolver este impasse deve ser considerado que na esfera administrativa o contribuinte pode pleitear em causa própria e não necessariamente por intermédio de advogado (§ 2º do Art. 16 do Decreto Federal n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal), acrescido do fato de que nesta esfera não são cobradas custas ou emolumentos, o que pode se tornar bem mais econômico para o contribuinte, sobretudo se ele próprio tiver bom domínio das questões tributárias e do seu ordenamento jurídico.

3.5 O Planejamento Tributário com base no incentivos Fiscais

A teoria das finanças públicas ensina que os incentivos fiscais podem ser concedidos na forma de desoneração total ou parcial de tributos (Resende, 1994, p. 302-304). Em geral devem ser concedidos no início das atividades das empresas, que sejam por prazos certos de tempo, de preferência por prazos não muito longos e que sejam condicionados a inversão dos valores incentivados nas atividades que resultem em aumento da produção ou da produtividade da organização, tais como: aquisição de bens de capital, qualificação de mão-de-obra, aumento do portfólio de negócios.

No Brasil, a Constituição Federal, mediante seu Art. 151, inciso I, veda que a União institua tributo que não seja uniforme em todo território nacional, de maneira a privilegiar Estado, Distrito Federal ou Município, em detrimento de outro. Admite, porém, a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio econômico entre as diferentes regiões. Com base nisto a União estabeleceu o regime aduaneiro atípico da Zona Franca de Manaus (ZFM), fundado em incentivos fiscais, visando atrair empresas produtivas, especialmente industriais para a localidade como forma de alavancar o seu desenvolvimento, tendo em vista que aquela região é a menos desenvolvida do país. Além disso, a União criou vários incentivos financeiro-fiscais para serem administrados por intermédio da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM e da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE, além dos Fundos de Investimento na Amazônia – FINAM e do Fundo de Investimento no Nordeste – FINOR.

Os Estados Federados, a princípio, para utilizarem-se dos incentivos fiscais com base no ICMS, como instrumento de política, precisam da aprovação de todos os demais Estados. O que é quase impossível, dado que basta um Estado sentir-se prejudicado para não aprovar a concessão de tais incentivos. No entanto várias Unidades Federadas, ou mesmo quase todas, em algum momento, aventuraram-se em criar programas de incentivos fiscais, com base no ICMS, sem submetê-los à aprovação dos demais Estados, como o Estado do Paraná que montou um programa para atrair indústrias, baseado em grande parte no ICMS. O Estado de Santa Catarina também montou o seu programa de forma análoga como também o Estado do Rio Grande do Sul e outros. O Estado de Goiás também montou o seu programa de incentivos fiscais denominado Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR, criado pela Lei

Estadual nº 9.489, de 19 de julho de 1984, que consistia basicamente em financiar até 70% (setenta por cento) do ICM devido pelas empresas que nele se enquadrassem, por prazos que variavam de 5 (cinco) a 30(trinta) anos, com juros de 3% (três por cento) ao ano, sem atualização monetária do principal (Art. 4º), visando atrair indústrias para o seu território, e também não o submeteu a aprovação dos demais Estados, decorrendo disso a instalação de inúmeras empresas no Estado em função do programa. As empresas precisam fazer seu planejamento tributário, antes de entrarem no programa para saberem se é confiável ou não. Para isto, precisam analisar seu aspecto jurídico e cotejar todas alternativas instrumentais ao alcance, no sentido de lhe dar maiores garantias, além, é evidente, das análises econômica e operacional, e também após o ingresso no programa precisam elas analisar as mudanças ocorridas no programa para melhor escolherem as decisões a tomar com relação ao programa. Alguns outros incentivos fiscais ou apenas tratamentos tributários diferenciados estabelecidos pelo Estado de Goiás precisam ser analisados sob os aspectos jurídico e econômico, para abalizar as tomadas de decisões das empresas, quando, para isto, os incentivos fiscais sejam variáveis relevantes.

4. FORMAS DE TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

As Pessoas Jurídicas, por opção ou por determinação legal, são tributadas por uma das seguintes formas:

- a) Lucro Real
- b) Lucro Presumido
- c) Simples

4.1 Lucro Real

A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração.

Como regra geral, integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto.

PERÍODO DE APURAÇÃO

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

No caso da apuração com base no lucro real, o contribuinte ainda tem a opção de apurar anualmente o imposto devido, devendo, entretanto, recolher mensalmente o imposto por estimativa.

Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data do evento.

Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento.

ALÍQUOTAS E ADICIONAL

A pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, pagará o imposto à alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o lucro real, apurado de conformidade com o Regulamento.

O disposto neste item aplica-se, inclusive, à pessoa jurídica que explore atividade rural.

ADICIONAL

A parcela do lucro real que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10% (dez por cento).

O adicional aplica-se, inclusive, nos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação.

O disposto neste item aplica-se, igualmente, à pessoa jurídica que explore atividade rural.

O adicional de que trata este item será pago juntamente com o imposto de renda apurado pela aplicação da alíquota geral de 15%.

LUCROS DISTRIBUÍDOS

Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, não estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no país ou no exterior.

OBRIGAÇÕES, LUCRO LÍQUIDO

A sistemática de tributação sob o Lucro Real é disciplinada pelos artigos 246 a 515 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99).

PESSOAS JURÍDICAS OBRIGADAS AO LUCRO REAL

A partir de 1999 estão obrigadas à apuração do Lucro Real as pessoas jurídicas (Lei 9.718/1998, art. 14):

I – cuja receita bruta total, no **ano-calendário anterior**, seja **superior a R\$ 48.000.000,00** (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses (limite fixado pela Lei 10.637/2002);

***Nota:** o limite acima é válido a partir de 01.01.2003. Até 31.12.2002, a obrigação pela opção do lucro real era para as pessoas jurídicas cuja receita total no ano-calendário fosse superior a R\$ 24.000.000,00, ou proporcionalmente, quando o número de meses de atividades fosse inferior a 12 meses.*

II – cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidora de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III – que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV – que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

Nota: como exemplo de benefícios fiscais: o programa BEFLEX (isenção do lucro de exportação), redução do IR pelo Programa de Alimentação do Trabalhador, projetos incentivados pela SUDENE e SUDAM, etc.

V – que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2 da Lei 9.430/1996;

Nota: o regime de estimativa é a opção de pagamento mensal, estimado, do Imposto de Renda, para fins de apuração do Lucro Real em Balanço Anual.

VI – que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

Também estão obrigadas ao Lucro Real as empresas imobiliárias, enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado (IN SRF 25/1999). O custo orçado é a modalidade de tratamento contábil dos custos futuros de conclusão de obras.

LUCRO REAL – OPÇÃO – POSSIBILIDADE

As pessoas jurídicas, mesmo se não obrigadas a tal, poderão apurar seus resultados tributáveis com base no Lucro Real.

Assim, por exemplo, uma empresa que esteja com pequeno lucro ou mesmo prejuízo, não estando obrigada a apurar o Lucro Real, poderá fazê-lo, visando economia tributária (planejamento fiscal).

OCORRÊNCIA DE SITUAÇÃO DE OBRIGATORIEDADE AO LUCRO REAL DURANTE O ANO CALENDÁRIO

A pessoa jurídica que houver pago o imposto com base no lucro presumido e que, em relação ao mesmo ano calendário, incorrer em situação de obrigatoriedade de apuração pelo lucro real por ter auferido lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior, deverá apurar o IRPJ e CSL sob o regime de apuração do lucro real trimestral, a partir inclusive, do trimestre da ocorrência do fato.

Base: art. 2 do Ato Declaratório Interpretativo 5/2001 SRF.

CONCEITO DE LUCRO REAL

Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Regulamento (Decreto-lei 1.598/1977, art. 6).

A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei 8.981/1995, art. 37, § 1º).

O lucro líquido do exercício referido no conceito acima é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial. Portanto, o lucro líquido é aquele definido no art. 191, da Lei 6.404/1976, porém, sem as deduções do

art. 189 (prejuízos contábeis acumulados e provisão para o imposto sobre a renda).

BASE DE CÁLCULO DA ESTIMATIVA MENSAL - RECEITA BRUTA

A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente.

Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei 9.249/1995, art. 15, § 1º):

Espécies de atividades	Percentuais sobre a receita
Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural	1,6%
☐ Venda de mercadorias ou produtos ☐ Transporte de cargas ☐ Atividades imobiliárias ☐ Construção por empreitada, quando houver emprego de materiais próprios ☐ Serviços hospitalares ☐ Atividade Rural ☐ Industrialização com materiais fornecidos pelo encomendante ☐ Outras atividades não especificadas (exceto prestação de serviços)	8 %
☐ Serviços de transporte (exceto o de cargas) ☐ Bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta ☐ Serviços gerais com receita bruta até R\$ 120.000/ano (ver nota 1)	16%
☐ Serviços em geral (ver nota 2) ☐ Serviços prestados pelas sociedades civis de profissão legalmente regulamentada ☐ Intermediação de negócios (ver nota 2) ☐ Administração, locação ou cessão de bens móveis/imóveis ou direitos (ver nota 2) ☐ Construção por administração ou empreitada, quando houver emprego unicamente de mão de obra (ver nota 2) ☐ Factoring (ver nota 2)	32%
No caso de exploração de atividades diversificadas, será aplicado sobre a receita bruta de cada atividade o respectivo percentual	1,6 a 32%

4.2 LUCRO PRESUMIDO

O QUE É O LUCRO PRESUMIDO?

É a forma de tributação simplificada do Imposto de Renda (IR) e Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL).

A sistemática de tributação pelo Lucro Presumido é regulamentada pelos artigos 516 a 528 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99).

PESSOAS JURÍDICAS AUTORIZADAS A OPTAR

A partir de 01.01.2003, a pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

Este aumento de limite é válido para opção do lucro presumido a partir de 01.01.2003. Portanto, a base da receita a ser considerada para fins de enquadramento pode ser a de 2.002.

Observe-se que o primeiro requisito é não estar obrigada ao regime de tributação pelo lucro real. Assim, por exemplo as empresas de factoring e as que usufruam de benefícios fiscais, não poderão optar pelo lucro presumido.

Acesse o tópico Lucro Real – Aspectos Gerais para obter a relação das empresas obrigadas ao lucro real.

Base: artigo 46 da Lei 10.637/2002.

OCORRÊNCIA DE SITUAÇÃO DE OBRIGATORIEDADE AO LUCRO REAL DURANTE O ANO CALENDÁRIO

A pessoa jurídica que houver pago o imposto com base no lucro presumido e que, em relação ao mesmo ano calendário, incorrer em situação de obrigatoriedade de apuração pelo lucro real por ter auferido lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior, deverá apurar o IRPJ e CSL sob o regime de

apuração do lucro real trimestral, a partir inclusive, do trimestre da ocorrência do fato.

ALÍQUOTAS E ADICIONAL

A pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, pagará o imposto à alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o lucro presumido, apurado de conformidade com o Regulamento.

O disposto neste item aplica-se, inclusive, à pessoa jurídica que explore atividade rural.

ADICIONAL

A parcela do lucro presumido que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10% (dez por cento).

O adicional aplica-se, inclusive, nos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação.

O disposto neste item aplica-se, igualmente, à pessoa jurídica que explore atividade rural.

O adicional de que trata este item será pago juntamente com o imposto de renda apurado pela aplicação da alíquota geral de 15%.

MOMENTO DA OPÇÃO

A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário (Lei 9.430/1996, art. 26).

A opção será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário (Lei 9.430/1996, art. 26, § 1º).

A partir do ano-base de 1997, a empresa que houver iniciado atividade a partir do segundo trimestre manifestará a opção com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido relativa ao período de apuração do início de atividade

(Lei 9430/1996, art. 26, § 2º).

MUDANÇA DE OPÇÃO

A partir de 1999 a opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário (Lei 9.718/1998, art. 13, § 1º).

Portanto, a empresa que efetuar o recolhimento do primeiro trimestre nesta opção, deverá manter esta forma de tributação durante todo o ano.

PERÍODO DE APURAÇÃO

O imposto com base no lucro presumido será determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (Lei 9.430/1996, artigos 1º e 25).

PRAZO E FORMA DE PAGAMENTO

O IRPJ e a CSLL devidos com base no Lucro Presumido deverão ser pagos até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração trimestral. Assim, o IR devido no 1º. trimestre/2.001 deverá ser pago até 30.04.2001 (se este dia não houver expediente bancário, então o vencimento deve ser antecipado).

Utiliza-se o DARF normal (cor preta), com os seguintes códigos:

2089 - IRPJ

2372 - CSLL

Na hipótese do IR ou CSLL ser superior a R\$ 2.000,00, poderá ser pago em até 3 quotas iguais, mensais e sucessivas, observado o seguinte:

- a) as quotas deverão ser pagas até o último dia útil dos meses subsequentes ao do encerramento do período de apuração;
- b) nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00;
- c) o valor de cada quota (excluída a primeira, se paga no prazo) será acrescido de juros SELIC, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% no mês de pagamento.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS PARA O LUCRO PRESUMIDO

A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei 8.981/1995, art. 45):

I – Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária, ou escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II – Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;

III – em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Nota: O prazo de decadência do Imposto de Renda é de 5 (cinco) anos.

4.3 SIMPLES FEDERAL (LEI 9.317/1996)

No período de 01.01.1997 a 30.06.2007, com a Lei 9.317/96, vigorou o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte, chamado SIMPLES FEDERAL.

Atenção! A sistemática de tributação do Simples Federal será extinta em 01.07.2007, substituída pelo novo Simples Nacional, ou "Super Simples" (Lei Complementar 123/2006).

Assim, as pessoas jurídicas que se enquadram na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte poderão optar pela inscrição no "Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES".

TRIBUTOS ALCANÇADOS PELO SIMPLES FEDERAL

O valor do recolhimento unificado pelo SIMPLES FEDERAL substitui os seguintes tributos e contribuições:

a) Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (substituição parcial);

- b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSL;
- c) Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP;
- d) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS;
- e) Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI;
- f) Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que tratam a Lei Complementar 84/96 (contribuição patronal sobre autônomos, e pró-labore), os artigos 22 e 22A da Lei 8.212/91 (contribuição patronal – incluindo SAT - sobre remunerações de empregados e contratação de cooperativas de serviços) e o art. 25 da Lei 8.870/1994 (produção rural) (*redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.10.2001*).

g) As contribuições destinadas ao SESC, SESI, SENAI, SENAC, SEBRAE, Salário-Educação e contribuição sindical patronal. Desta forma, a empresa recolherá a título de Previdência Social em sua GPS, apenas o valor descontado de seus empregados.

O SIMPLES poderá incluir o ICMS e o ISS, desde que a unidade Federada ou o Município em que esteja estabelecida a empresa venha a ele aderir mediante convênio.

TRIBUTOS NÃO ALCANÇADOS PELO SIMPLES

O pagamento do imposto unificado não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

- a) Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF;
- b) Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros – II;
- c) Imposto sobre Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados – IE;
- d) Imposto de Renda, relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica e aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável, bem assim relativo aos ganhos de capital obtidos na alienação de ativos (o IR Fonte será considerado de tributação exclusiva);

- e) Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR;
- f) Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira – CPMF;
- g) Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS;
- h) Contribuição para a Seguridade Social, relativa a parcela descontada do empregado.

EMPRESAS ENQUADRADAS NO SIMPLES FEDERAL

MICROEMPRESA

A partir de 01.01.2006, considera-se microempresa (sigla ME), a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais).

Base: artigo 33 da Lei 11.196/2005.

Até 31.12.2005, considerava-se ME a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta igual ou inferior a R\$ 120.000,00.

EMPRESA DE PEQUENO PORTE (EPP)

A partir de 01.01.2006, considera-se empresa de pequeno porte (sigla EPP), a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

Base: artigo 33 da Lei 11.196/2005.

Até 31.12.2005, considerava-se EPP a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta igual ou inferior a R\$ 1.200.000,00 a partir da vigência da Lei 9.732/98. Anteriormente à esta Lei, o limite era de R\$ 720.000,00.

FORMALIZAÇÃO DA OPÇÃO

A opção pelo Simples dar-se-á mediante a inscrição da pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa ou de empresa de pequeno porte no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

A pessoa jurídica em início de atividade poderá formalizar sua opção para adesão ao Simples imediatamente, mediante utilização da própria Ficha Cadastral da Pessoa Jurídica (FCPJ).

A partir da edição da IN SRF 34/2001, a empresa formalizará sua opção para adesão ao Simples, mediante alteração cadastral efetivada até o último dia útil do mês de **janeiro** do ano-calendário (art. 16, parágrafo 1 da IN SRF 34/2001).

Caso a opção seja manifestada após janeiro (ou fevereiro, para os optantes até 28.02.2001), esta somente produzirá efeitos a partir do primeiro dia do ano-calendário seguinte.

O indeferimento da opção pelo Simples, mediante despacho decisório de autoridade da Secretaria da Receita Federal, submeter-se-á ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

EFEITOS A OPÇÃO

A opção pelo SIMPLES produzirá efeitos:

1. a partir de 1º de janeiro do próprio ano-calendário da opção, se formalizada até o último dia útil do mês de janeiro;
2. a partir do primeiro dia do ano-calendário **subsequente**, se formalizada após janeiro;
3. a partir de 1º de janeiro do próprio ano-calendário da opção, se formalizada até o último dia útil do mês de fevereiro, em relação às opções efetuadas até 28.02.2001;
4. a partir do primeiro dia do ano-calendário **subsequente**, se formalizada após fevereiro, em relação às opções efetuadas até 28.02.2001;
5. a partir do início de atividades, quando formalizada na constituição da empresa.

Em qualquer caso, a opção é definitiva para o ano-calendário a que se refere.

5 CONCLUSÃO

Diante desse panorama apresentado, vê-se minguada a possibilidade de os contribuintes planejarem, programarem, projetarem estratégias e negócios, visando uma tributação mais condizente com a sua realidade, ou até mesmo, com a realidade do mercado, e também face a realidade econômica nacional e mundial.

O planejamento tributário tem como objetivo reduzir custos com vistas a diminuir o preço final de produtos e aumentar a lucratividade das empresas. É lógico que não é só o planejamento tributário que trará maior lucratividade às empresas, mas, como se sabe, é no recolhimento de tributos que reside a maior saída de numerário das empresas e que, na grande maioria das vezes, não há retorno.

A inclusão do Parágrafo Único no art. 116 do CTN trará, quando for aprovada a lei ordinária que o regulamentará, enormes prejuízos.

Sobre a lei ordinária, que dará aplicabilidade à Lei Complementar 104/2001, esta trará, apenas, normas de aspecto procedimental, o que é pouco. Deveria indicar como e em quais circunstâncias caberá a desconsideração dos efeitos dos atos ou negócios jurídicos praticados para a redução da carga tributária.

Deixa-se para o Administrador Tributário a incumbência de, caso a caso, determinar quando e em qual situação deverá desconsiderar o negócio jurídico, mesmo estando revestido de licitude.

Estará se dando muito poder ao Fisco, outorgando-lhe a possibilidade de decretar a morte de institutos do ordenamento jurídico.

O planejamento tributário (elisão fiscal) não visa a lesão aos cofres públicos, mas uma forma de recolhimento mais justo ao contribuinte.

A diferença entre elisão fiscal (planejamento fiscal) e evasão fiscal (sonegação fiscal) é que no primeiro caso, trata-se de atividade lícita de busca e identificação de alternativas que leve a uma menor carga tributária. No segundo caso, trata-se de engendramento ilícito, punível com pena restritiva de liberdade e multa.

Assim afirma-se que o sujeito passivo que age conforme o Direito Positivo, antes da ocorrência do fato gerador, a conduta é correta, lícita e incensurável. Tem o contribuinte direito de adotar condutas que tornem menos oneroso, do ponto de vista fiscal, os negócios jurídicos que realiza. É o ordenamento jurídico o limiar desse direito subjetivo. Não há comportamento ilícito onde não há censura jurídica.

A norma antielisão nada mais é do que um reforço aos poderes do Fisco, trazendo consigo a insegurança jurídica. A segurança, além de ser importante para viabilizar as atividades econômicas, é essencial para a vida do cidadão.

Estar-se-á dando poderes a quem, muitas das vezes, não sabe usufruir desse de forma correta, agindo, em muitos casos, de forma arbitrária.

A segurança jurídica é realizada pelo princípio da legalidade. Por isso que esse princípio é concebido pela doutrina como uma das exigências de previsão legal específica da hipótese de incidência tributária, tendo sido incorporada pelo Código Tributário Nacional em seu art. 97., onde se estabelece que somente a lei pode definir o fato gerador da obrigação tributária.

Assim, nos dizeres de Hugo de Brito machado: *"Isto quer dizer que temos em nosso sistema jurídico o princípio da legalidade a exigir tipos tributários"*. Assim, se nem o legislador pode alterar institutos, conceitos e formas de direito privado, absurdo é possibilitar que o Fisco desconsidere atos ou negócios jurídicos.

A interpretação da norma antielisão deve ser feita em harmonia com a Constituição Federal, devendo ser aplicada a casos onde haja evidente abuso de direito.

Todavia, não é o que pretende o Administrador Fiscal. A intenção não é outra senão agir de forma a desconsiderar, a seu livre convencimento, atos e negócios jurídicos que entender ser lesivo à arrecadação, sem considerar se estão ou não revestidos de forma legal e orbitam dentro da licitude.

Diante disso, teremos que conviver com abusos e ofensas a princípios que regulam o direito tributário e o direito como um todo. É o fim da segurança jurídica nos negócios jurídicos. É o fim do aparente equilíbrio que reina em nosso Sistema Tributário.

O Fisco ficará com amplos poderes para dizer o que é e o que não é possível, restando, mais uma vez ao contribuinte, buscar, dentro do Direito Positivo e da regras que regem os negócios, caminhos para diminuir ou minimizar o impacto tributário.

Utilizando-se do planejamento tributário, a empresa terá um diferencial a mais para competir no mercado. Aproveitar os meios legais para redução no pagamento de tributos é uma forma inteligente de fazer com que as empresas se tornem mais competitiva.

Planejamento tributário é saúde para o bolso, pois representa maior capitalização do negócio, possibilidade de menores preços e ainda facilita a geração de novos empregos, pois os recursos econômicos poderão possibilitar novos investimentos.

BIBLIOGRAFIA

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. "Os Limites do Planejamento Tributário em face da Lei Complementar nº 104/2001", São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 72, 2001.

BOBBIO, Norberto, "Liberalismo e Democracia" (tradução de Marco Aurélio Nogueira), São Paulo: Brasiliense, 1993.

BOFF, Leonardo, "O despertar da água: o dia-bólico e o sim-bólico na construção da realidade", Petrópolis: Vozes, 1998.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. "A Norma Antielisão e Seus Efeitos – Artigo 116, Parágrafo Único do CTN", Porto Alegre: Revista de Estudos Tributários, nº 21, 2001.

GODOI, Marciano Seabra de, "Justiça, igualdade e direito tributário", São Paulo: Dialética, 1999.

KELSEN, Hans, "Teoria pura do direito" (tradução João Batista Machado), São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. "A norma Antielisão e Outras Alterações no CTN", São Paulo: Repertório IOB de Jurisprudência – 1ª quinzena de abril de 2001 – nº 7/2001 – Caderno 1.

NUNES, Luiz Antonio Rizzatto, "Manual da monografia jurídica", São Paulo: Saraiva, 1997.

VEIGA, Marcelo da. *O Planejamento tributário como ferramenta do planejamento estratégico*. Estudos do IBPT: 23.12.03 . <http://www.ibpt.com.br>. acesso em 06 de março de 2008.

MARTINEZ, Manuel Perez. *O contador diante do planejamento tributário e da lei antielisiva*. Estudos do IBPT.: 26.08.002 . <http://www.ibpt.com.br>. acesso em 19 de março de 2008.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (IBPT) – sites www.ibpt.com.br e www.tributarista.org.br. Acesso em 06 de março e 21 de março de 2008.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Site: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>