



UNIVERSIDADE PRESIDENTE ANTÔNIO CARLOS - UNIPAC

RAFAEL PINTO DA SILVA

EVASÃO FISCAL E OS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Recibido em 18/06/13

**JUIZ DE FORA
2013**

RAFAEL PINTO DA SILVA

EVASÃO FISCAL E OS LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Monografia de conclusão de curso apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC, como requisito à obtenção de título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof^ª. Luciana Zimmermann

**JUIZ DE FORA
2013**

FOLHA DE APROVAÇÃO

Rafael Pinto da Silva,

Aluno

Evacuação Fiscal e os Limites do Planejamento Tributário

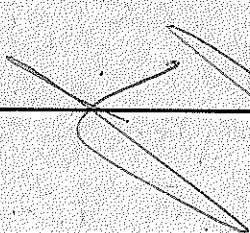
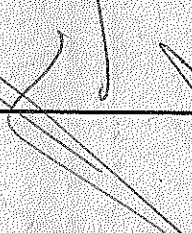
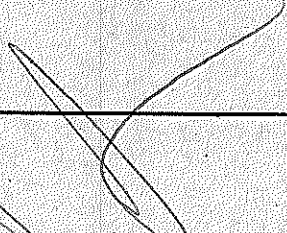
Tema

Monografia de conclusão de Curso apresentada ao Curso de Direito, da Universidade Presidente Antônio Carlos / Juiz de Fora, como exigência para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

BANCA EXAMINADORA

Luciana de Oliveira Zimmermann






Aprovada em 29/06/2013.

Agradeço primeiramente a Deus, a meus pais pelo apoio em toda a vida, pelo incentivo e em especial a minha namorada.

RESUMO

O presente trabalho tem como principal objetivo demonstrar a tênue linha limítrofe entre o planejamento tributário e o campo da ilegalidade. Demonstrando diferentes conceitos e diferentes pontos de vista, que a doutrina nos leciona a respeito da elisão como uma forma lícita de não entrar no campo de incidência do tributo; da evasão como ilícito tributário, suas formas e consequências. Também é abordado o abuso de direito e forma dos contratos privados com o objetivo de reduzir ou eliminar os tributos a serem pagos, bem como as soluções do Estado para evitar determinadas práticas. Propondo uma breve reflexão com base nas opiniões de importantes doutrinadores a respeito da presença ou não de uma norma geral antielisiva em nosso ordenamento brasileiro. Assim, após a parte teórica, uma pequena demonstração de casos reais aplicando os aspectos teóricos propostos no trabalho, analisando os pontos que foram considerados provas ou indícios a favor dos agentes passivos e do fisco, explicando o que se pode fazer e o que não se pode fazer para um planejamento tributário lícito.

Palavras chave: Elisão, Evasão, Planejamento Tributário, Clausula Geral Antielisiva, Tributo.

ABSTRACT

The present work has as main objective to demonstrate the tenuous boundary line between tax planning and the field of illegality. Demonstrating different concepts and different points of view, the doctrine that teaches us about the elision as a way of not lawfully enter the field-taxation; tax evasion as illegal, forms and consequences. Also discussed is the abuse of rights of way and private contracts in order to reduce or eliminate the taxes to be paid as well as the solutions of the state to avoid certain practices. Proposing a brief reflection based on the opinions of important scholars regarding the presence or absence of a general anti- avoidance rule in our Brazilian legal system. Thus, after a short theoretical, a small demonstration of real cases applying the theory proposed in the study, analyzing the points that were considered evidence or clues for tax payers and tax liabilities, explaining the do's and don't 's for a lawful tax planning.

Keywords: Tax Evasion. Tax avoidance. Tax planning. general anti- avoidance rule. Tax.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	08
2 ELISÃO E EVASÃO.....	10
2.1 Princípios e abuso de direito.....	14
2.2 O limite à prática do planejamento.....	17
2.3 Normas antielisivas e antievasivas.....	20
3 ANÁLISE DE CASOS.....	24
4 CONCLUSÃO.....	31
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	33

1 INTRODUÇÃO

O Sistema tributário brasileiro está classificado entre as dez mais altas cargas tributárias do mundo, ao lado de países como Noruega, França e Suécia. Os dados são fornecidos pelo IBPT- Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, Fórum econômico Mundial e Banco Mundial e apontam que no ano de 2012 o brasileiro trabalhou cinco meses do ano apenas para pagar tributos. Enquanto Argentina e os Estados Unidos, por exemplo o fizeram em apenas três meses. A média de horas anuais trabalhadas por uma empresa brasileira para o pagamento de tributos é de duas mil e seiscentas em contra ponto a uma média mundial de quinhentas horas.

Juntamente a alta carga tributária, verifica-se o problema da ausência de retorno e amparo do Estado, com serviços públicos de qualidade e garantias que apesar de constitucionais estão longe de serem satisfeitas. Para piorar, a carga tributária vem crescendo desproporcionalmente ao produto interno bruto - PIB desde a Constituição de 1988, visto que neste ano correspondia a vinte e um por cento do PIB e no ano de 2012 já representava em média, quarenta e nove por cento do PIB.

Outro ponto crucial para o Sistema Tributário Nacional é a complexidade e a quantidade de normas. Levantamentos demonstram que são mais de três mil normas federais sem calcular as dos vinte e seis estados e mais de cinco mil municípios. Estes números astronômicos revelam a dificuldade que se apresenta a quem quer cumprir suas obrigações. Em uma análise mais abrangente, percebe-se que o preço dos produtos e serviços são influenciados pelo custo que se tem com a contratação de contadores e advogados especializados, apenas para conseguir pagar o tributo devido da forma correta e evitar as sanções por descumprimento, inconsistência e erros de cálculo no cumprimento das obrigações tributárias, principalmente das obrigações acessórias.

As políticas de governo insistem em praticar medidas setoriais e temporárias para camuflar a péssima qualidade do sistema tributário nacional, deturpando e abusando assim da extra-fiscalidade, utilizando-a como instrumento ordinário para compensar as falhas do sistema. Este tipo de medida aumenta a insegurança e o risco econômico do país afastando investidores e suprimindo o potencial econômico nacional.

Isto posto, fica clara a imposição de uma pesada carga tributária sobre a população, assim é natural que o contribuinte sinta-se injustiçado, em sofrer esta apropriação compulsória de parte de seu patrimônio. Resultando em uma constante tensão entre o Estado, com a imposição da obrigação de pagar tributos e a tentativa de evitá-los por parte dos contribuintes.

Este conflito é ainda enfatizado em razão do aumento da necessidade de arrecadação do Estado proveniente dos elevados custos para manter a “máquina pública”, serviços à sociedade e da tentativa de aumentar o nível da qualidade de vida de seus cidadãos.

Não podemos nos afastar do fato de que no ordenamento jurídico atual, contribuintes e Estado encontram-se em um mesmo plano regulamentado positivamente, devendo assim as duas partes submeter-se aos limites impostos para satisfação de suas necessidades.

Em favor dos contribuintes, é possível um planejamento tributário visando à economia de tributos sem que o campo da ilegalidade seja atingido. Atualmente, esta conduta torna-se essencial para o destaque de pessoas jurídicas de qualquer segmento no mercado, além de ser uma obrigação aos dirigentes conforme a lei das S.A. e até mesmo para própria vida da pessoa física, frente a alta concorrência e o alto custo de vida.

O fato gerador é elemento fundamental para a ocorrência do planejamento tributário, visto que após sua ocorrência já existe a obrigação tributária, independente da vontade das partes. Todavia, o contribuinte que se antecipa a ocorrência do fato gerador, poderá escolher qual o caminho mais interessante à sua atividade, visto as diversas formas legalmente previstas.

No capítulo dois é feita uma explicação diferenciando os termos elisão e evasão, partindo dos princípios norteadores da matéria. Passando pelos limites desta prática para que o planejamento saia do campo da legalidade. E finalizando com comentários a respeito da reação do fisco a estas práticas com a edição de novas normas e procedimentos.

No terceiro capítulo iniciamos a análise de jurisprudências e casos reais, permitindo uma sucinta visualização da aplicação prática do que foi demonstrado em teoria.

Este trabalho tem o objetivo de demonstrar a possibilidade jurídica do planejamento tributário. Que de forma lícita reduz o custo final de produtos e serviços, beneficiando tanto consumidores quanto empresários que utilizam deste modelo de gestão tributária. E que ao mesmo tempo, ao partilhar esta possibilidade com o maior numero de pessoas possível resulta em uma redução da evasão que é ilegal e criminosa.

2 ELISÃO E EVASÃO

Etimologicamente a palavra elisão tem origem no vocabulário latino *elisione* e significa elidir, eliminar, suprimir. A doutrina entende ser uma espécie de evasão, porém com algumas peculiaridades. Baseia-se em métodos lícitos e formas de atingir os resultados econômicos pretendidos dentro do sistema legal que é permitido. Entretanto, alguns autores como Heleno Torres (2003, p.188 e 189), ressaltam a impropriedade do termo elisão, propondo a figura denominada “elusão”, que derivado do latim, significa, esquivar-se com destreza ou furtar-se com habilidade.

Destarte, no direito tributário a palavra elisão tem sido utilizada como maneira de evitar, retardar ou reduzir o pagamento do tributo antes da ocorrência do seu fato gerador, visando assim impedir o nascimento da obrigação tributária.

Para o doutrinador Sampaio Dória (1977, p.49 a 54),

“a verdadeira elisão tributária é aquela que resulta de lacunas ou imperfeições da legislação tributária. Pois por mais providente que seja o legislador, sempre existirão lacunas e fissuras no sistema tributário, das quais os contribuintes e seus assessores se aproveitam para, de forma criativa, escapar da tributação, moldando juridicamente os fatos com o intuito, sem, no entanto desnaturá-los a tal ponto que não mais produzam os efeitos econômicos ou possuam a utilidade negocial que incita a sua realização.”

Como efeito, o contribuinte tem a liberdade de optar, entre duas ou mais formas jurídicas disponíveis, por aquela que lhe seja fiscalmente menos onerosa. Não existe preceito legal que proíba o contribuinte a fazer a escolha do caminho fiscalmente menos oneroso, dentre as varias possibilidades que o ordenamento jurídico oferece para a realização de um ato ou negócio jurídico. Portanto, a elisão, corresponde à prática de atos lícitos sempre anteriores à incidência tributária, de modo a obter uma legítima economia de tributos, seja impedindo o acontecimento do fato gerador, excluindo o contribuinte do campo de abrangência da norma, ou simplesmente reduzindo o montante de tributo a ser pago. Para Narciso Amarós (1997, p. 29), este instituto seria bem definido justamente pelo seu momento de ocorrência: “A elisão para nos é não entrar na relação fiscal”.

Todavia, palavra evasão conforme De Plácido e Silva (2009, p. 571):

“deriva do latim *evadere* (escapar, fugir), é empregado na terminologia do Direito Penal para designar a fuga de uma pessoa (presa ou detida em cumprimento de pena

ou por medida de segurança) do lugar em que fora recolhido” “Na tecnologia do Direito Tributário, quer o vocábulo significar a fuga ou subtração do contribuinte ao pagamento do imposto, que lhe é atribuído, usando para isso de meios que evitem a incidência tributária a seu cargo”.

Em sentido amplo, a evasão consiste em práticas ou omissões do contribuinte tenentes a suprimir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária. O gênero evasão poderá ser legítimo ou ilegítimo, sendo o primeiro também entendido como a já mencionada elisão e o segundo como as outras maneiras de evasão a serem discutidas, mas que ocorrem após o fato gerador ou de forma fraudulenta.

Conforme o art. 3º do Código Tributário Nacional:

“tributo é toda prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL – 1966)

Todavia, ninguém paga o tributo por prazer, mas sim porque é compelido, é obrigado a tanto, sob pena de sofrer as sanções previstas em lei. Assim, é natural que pessoas tentem se evadir dessa imposição, sendo necessária a aplicação da sanção, a fim de assegurar a certeza do recolhimento do tributo.

É sabido que o direito tributário regula o conflito de interesses entre o fisco na obtenção de recursos para satisfazer os interesses dos contribuintes e as necessidades públicas, em detrimento dos interesses e da liberdade dos particulares. Assim cada parte do conflito gostaria que sua liberdade fosse mais abrangente, visto que seria mais confortável a satisfação de suas necessidades. Como resultado desta dinâmica, surgem várias formas e motivos que resultam em evasão: seja por mera ignorância do contribuinte em razão da complexidade do nosso sistema tributário. Pela insolvência das empresas atuantes no mercado de concorrência acirrada, que resulta na simples falta de capacidade financeira. Outros simplesmente deixam de cumprir seu dever jurídico de recolher tributos, fraudando o erário de maneira ilegítima.

A evasão ilegítima constitui a prática, concomitante ou posterior à incidência tributária, na qual são utilizados meios ilícitos como fraude, sonegação, dissimulação e simulação para escapar ao pagamento de tributos.

Isto posto existem dois critérios de avaliação para as práticas que definem como ilícitos ou lícitos, o caminho da economia de tributos praticado: são eles o cronológico e o da legitimidade. Quanto ao critério cronológico em análise da evasão, nota-se que esta se dá

juntamente ou após a ocorrência do fato gerador. Entretanto, podem ser indicados casos em que a evasão ocorre posteriormente ao fato gerador, como o caso do comerciante que emite notas fiscais adulteradas e somente depois promove a saída da mercadoria de seu estabelecimento; ou o caso de um planejamento com base em créditos de ICMS em substituição tributária.

Assim, deve-se sempre considerar o critério da legitimidade dos meios além do cronológico. Neste último critério proposto, deve-se analisar a concordância ou não dos atos praticados pelo contribuinte em face ao ordenamento jurídico vigente. Ao contrário dos meios lícitos empregados na elisão, no caso da evasão serão sempre empregados meios ilícitos. É imprescindível para que se considere legítima a elisão, que os fatos declarados e escriturados de acordo com os dois critérios, correspondam com a verdade do mundo dos fatos reais, para que não se tenha uma realidade na vida e outra nas escriturações.

Sampaio Dória (1977, pp. 32 e 33), foi um dos primeiros doutrinadores nacionais a classificar a evasão em espécies. Assim a dividiu em dois grandes grupos, o da comissiva e o da omissiva e depois as subdividiu.

A evasão omissiva será dividida em evasão imprópria e por inação. A imprópria seria em razão da alta carga tributária daquele tributo e resultaria na não prática daquela ação pelos contribuintes em geral pelo principal motivo da própria alta carga. Podemos exemplificar com o caso do contribuinte que deixa de comprar cigarros, pois não pretende arcar com a alta carga daquele produto, ou até mesmo o contribuinte que leva sua atividade comercial para outro estado, cidade ou país com uma menor pretensão tributária. Já a evasão por inação, seria a mais comum, que ocorre quando o contribuinte não salda no prazo e forma determinados, suas obrigações tributárias já verificadas, ou abstendo-se de fornecer elementos às autoridades fiscais para que estas procedam o lançamento fiscal cabível. A sonegação é um exemplo deste tipo de evasão, por exemplo, pelo contribuinte que não informa a receita todas as notas fiscais emitidas para fins de pagamento dos tributos federais, ou à fazenda municipal para fins de pagamento de ISSQN. De acordo com a gravidade destas práticas, estas podem ser sancionadas como contravenção ou até mesmo como crime de sonegação em esfera tributária e também penal.

A evasão comissiva poderá ser classificada em lícita e ilícita. Na ilícita o indivíduo consciente e voluntariamente, procura eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido, por meios ilícitos. Esta conduta poderá ser definida como fraude fiscal, simulação fiscal ou conluio fiscal e será punível nas formas da lei. A evasão legítima seria outro termo

para o conceito de elisão já apresentado. Esta lícita, já que não constitui infração a lei e por consequência não será punível.

Como é notório, a ocorrência da elisão e da evasão não são uma exclusividade do ordenamento jurídico nacional e ocorrem em quase, senão em todos ordenamentos. Estes conceitos são internacionalmente utilizados e são denominados pelo International Bureau of Fiscal Documentation como: TAX AVOIDANCE para elisão e TAX EVASION para evasão, e têm seus pilares no critério da legitimidade dos atos praticados para o não pagamento dos tributos.

Todavia, em seara nacional, fica claro que para identificarmos se o ato praticado corresponde a uma evasão ou a uma elisão devemos considerar tanto o critério da legitimidade quanto o cronológico. Entretanto, o fisco para evitar a prática em especial da evasão e até mesmo da elisão, cria maneiras de inibir estas condutas. A partir do cruzamento de informações prestadas pelos contribuintes ao fisco, passou-se a realizar uma verificação muito mais rigorosa. E acompanhando esta, também foram instituídas além das sanções civis e administrativas, as sanções penais.

Este fenômeno partiu não só do Estado que tem seus recursos suprimidos em razão das práticas em questão, mas também dos contribuintes que pagam os tributos integralmente, conforme o costume trivial e legítimo e se sentem lesados em relação aos que não o fazem, ou o fazem de forma reduzida. Estes últimos estão sendo cada vez mais mal vistos pela sociedade em geral, pelo motivo de causarem um desequilíbrio comercial por levarem vantagem nos custos das operações comerciais e também por terem a indiretamente uma majoração da carga tributária, para compensar a falta dos recursos no Estado provenientes das práticas destes contribuintes.

Tax avoidance: elisão, meios lícitos de suprimir ou evitar o pagamento de tributos.

Tax evasion: evasão, ato ilegítimo e ilegal de não pagar tributos.

2.1 PRINCÍPIOS E ABUSO DE DIREITO NO PLANEJAMENTO

Com base no art. 5º caput da Constituição Federal e art. 150, II da Constituição Federal, o princípio da igualdade tributária está intimamente ligado a ideia de justiça e segundo seus ditames, é vedado o tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação de equivalência. Portanto para o direito tributário, serão igualmente tratados os que praticarem o mesmo fato gerador. Os iguais deverão ser igualmente tratados e os desiguais deverão ser desigualmente tratados na medida de suas diferenças.

Por outro lado, o princípio da capacidade contributiva está tão ligado ao princípio da igualdade que alguns dizem ser um desdobramento daquele. E sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, conforme art. 145, parágrafo 1º Constituição Federal.

O Princípio da legalidade tributária, ancorado no art. 5ª e art. 150 ambos da Constituição Federal, diz que é proibido exigir ou aumentar tributo sem lei anterior (anterioridade) que o estabeleça, visando a segurança jurídica dos cidadãos.

E por último, o princípio da tipicidade, assim como no direito penal, a tipicidade do direito tributário é rígida. Não poderá haver tributos sem prévia lei que os defina e a interpretação da lei deverá ser estrita. Portanto, não caberá ao aplicador do direito integrar a legislação tributária, preenchendo as lacunas da lei, pois o uso da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei, conforme art.108 p. 1º, do Código Tributário Nacional.

Os princípios ora analisados podem ser considerados como basilares a elisão tributária e têm interpretação distinta entre diferentes correntes de doutrinadores.

Para parte da doutrina, tais princípios apenas serão respeitados se idênticas manifestações de riquezas forem identicamente tributadas. Também acreditam que o direito de os cidadãos se organizarem e contratarem livremente não é total, e sim limitado pelos princípios da capacidade contributiva e da igualdade. Todavia, os atos de particulares, mesmo que validos, não serão oponíveis ao fisco quando houver um uso abusivo do direito de auto-organização.

Para o festejado doutrinador Hermes Marcelo Huck (1997, p. 45), surge assim um novo conceito de elisão ilícita que:

“configura a prática do agente destinada a não envolvê-lo na relação tributária, mediante o uso de meios não proibidos, mas anormais, insólitos, inadequados e que, de alguma forma, possam ser caracterizados como abuso do direito ao uso da forma jurídica”.

Para esta parte minoritária da doutrina, esses princípios não seriam vistos como limitações ao poder de tributar, ou garantias aos contribuintes como tradicionalmente são visualizadas, e sim limites à liberdade individual. Ou seja, um direito do Estado de impor limites à atividade privada. E que a repressão à evasão e à elisão fiscal, não ocorra apenas no plano legislativo, mas também na fase da interpretação da legislação tributária, valorizando a analogia para matéria tributária. Através deste ponto de vista, os princípios da igualdade, solidariedade e do compartilhamento justo das despesas públicas são vistos por estes autores como fundamento para restrição das garantias e direitos individuais.

Nesse sentido, Marco Aurélio Greco (1998, p.45), por exemplo, defende a tese da eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva e vai além:

“se existe capacidade contributiva a lei tem de alcançá-la até onde ela for detectada; ou seja, o princípio funciona como um vetor do alcance da legislação. Em outras palavras: a lei alcança o que obviamente prevê, mas não alcança apenas isto, alcançando, também, aquilo que resulta da sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva”.

Em sentido contrário, a corrente tradicional e majoritária da doutrina vê os princípios da igualdade e da capacidade contributiva como comandos da Constituição Federal a serem observados pelo legislador infraconstitucional e como garantias do cidadão, estabelecida para sua proteção. Na realidade, o órgão político só tem competência para fazer o que a lei os permite, ao contrário dos particulares que estão autorizados a fazer tudo o que não é vedado por lei; visto que o Estado não possui direitos subjetivos como os cidadãos.

Para esta parte da doutrina os princípios da igualdade e da capacidade contributiva constituem garantias individuais dos cidadãos, limitações ao poder de tributar e não uma garantia do Estado, além de serem limites à imposição de deveres por meio da lei. Deste modo, sempre que possível o legislador, dê tratamento igualitário a iguais manifestações de capacidade contributiva, por meio da lei. O mesmo ocorre em relação ao princípio da

igualdade, que também é dirigido a quem tem competência para instituir os tributos, que necessariamente é o legislador, e não o aplicador do direito. Configuram princípios pragmáticos ou diretivos, que se endereçam ao legislador.

Sob este tema Alberto Xavier (2001, p.129) ensina que:

"Necessariamente mediatizados pelo princípio da legalidade, no sentido de que, sendo necessária a interposição de uma *lex stricta* como fundamento necessário a tributação, o princípio da igualdade na lei e da capacidade contributiva, se esgotam num comando ao legislador, não tendo como destinatários imediatos os órgãos de aplicação do direito".

Ainda o nobre doutrinador sobre o uso da analogia no direito tributário (2001,p.130):

"a formulação de manifestações de capacidade contributiva por um método casuístico ou tipológico é logicamente incompatível com uma tributação plena, livre de espaços vazios, já que a tipicidade desejada pela constituição- constituindo uma enumeração taxativa é, pela sua natureza, discriminatória entre situações tipificadas e não tipificadas".

Ou seja, no direito tributário não há uma vontade de regulamentação totalizante. Não há uma regra para cada caso nessa zona do direito. Há casos em que não existe uma intenção regulatória por parte do legislador tributário. Tanto é assim que a própria constituição estabelece imunidades e prevê subsídios, isenções, reduções de base de calculo, anistias ou remissões.

Também neste sentido o art. 108 do Código Tributário Nacional: "o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei".(BRASIL- 1966). Portanto, o contribuinte é livre para realizar todos os atos e negócios jurídicos não previstos na lei tributária, pois para além das fronteiras do seu tipo fechado não podem ser preenchidas as lacunas pelo aplicador da lei; e nem mesmo existe tal vontade por parte da matéria. Se o legislador deixa brechas na legislação que possibilitem a pratica da elisão fiscal, não cabe ao aplicador do direito suprir-lhe as faltas pelo uso da analogia. Assim preservando os princípios da legalidade tributária e tipicidade, fator de segurança e certeza jurídica, sobre os da igualdade e da capacidade contributiva.

2.2 O LIMITE À PRÁTICA DO PLANEJAMENTO.

Apesar da linha tênue que separa a elisão das várias outras formas de evasão, há um consenso entre os doutrinadores quanto a possibilidade, liberdade e limites na prática da elisão. Não se nega o direito de agir aos contribuintes, quanto a escolher o caminho qual não pagarão, ou pagarão um menor valor de tributos para a realização de determinado negócio, desde que não infrinjam o ordenamento. Seria um absurdo que alguém se visse diante de vários caminhos lícitos para alcançar o mesmo objetivo e optasse justamente pelo mais oneroso do ponto de vista tributário. E se fosse obrigado a seguir tal caminho, estaríamos diante de um verdadeiro confisco. O direito a liberdade estaria tolhido, visto que esta não está presente onde não é possível a escolha.

Todavia, dentre os limites da prática da elisão e da evasão, não podemos nos distanciar dos elementos determinantes para a manutenção de uma conduta conforme os ditames do ordenamento. O primeiro deles seria o elemento da não ocorrência da conduta descrita como fato gerador do tributo, conforme o critério cronológico. Logo que enquanto não se realiza o fato gerador, não há incidência de tributação, portanto, não será possível a cobrança do mesmo. O segundo elemento, diz respeito à natureza dos meios utilizados, ou seja, se violam ou não as leis, conforme o critério da legitimidade. E por fim, o terceiro elemento que irá nos revelar se aqueles atos ou omissões ocorreram não só no mundo jurídico, mas também no mundo real. De outra forma, se a economia tributos decorreu de ação ou omissão que correspondam afetivamente ao que foi formalizado nos documentos e registros fiscais. Se de alguma maneira os atos realizados nos dois campos não forem os mesmos, estaremos diante de atos camuflados, dissimulados ou adulterados e os tributos que são devidos pela prática dos atos que realmente ocorreram serão devidos.

Ricardo Mariz de Oliveira (*apud* Miguel Delgado Gutierrez, 2006, p.106), em sabias palavras engloba a análise de todos estes elementos na seguinte frase:

“a economia lícita é a que decorre da escolha dos atos a serem praticados antes da ocorrência do fato gerador, sem violação da lei e com à prática de atos reais conducentes ao resultado econômico que se deseja, ou mesmo da omissão da prática de atos”.

A liberdade do planejamento tributário dará ao contribuinte a possibilidade de optar dentre os diversos atos e negócios jurídicos a sua disposição e eleger o que lhe trará o menor ônus fiscal. O renomado doutrinador Alberto Xavier (2002, pp. 6 a16) acredita estar fundamentada no princípio da legalidade, no sentido de sua tipicidade, quando manifestado numa reserva absoluta de lei. Assim as pretensões do Estado representam um *numerus clausus* (rol taxativo), de modo que ao determinar o fato gerador o legislador delimita estas pretensões e também determina o que ele chama de: campo livre, sob as quais o Estado não poderá tributar. Afirmar ainda, que só existem lacunas onde houver uma vocação de regulamentação global, fazendo com que o que não é regulamentado seja uma opção do legislador em deixar fora da abrangência Estatal, por não haver interesse tributário naquele fato que por consequência, será livre de tributação. Esta forma de pensamento foi denominada em nossa doutrina, como teoria da estrita legalidade.

Já Helenilson Cunha Pontes (2000, p.111), acredita que a liberdade ao planejamento decorra do princípio da livre iniciativa ou princípio da autonomia da vontade,

“como aptidão reconhecida juridicamente aos indivíduos para administrarem a sua propriedade no sentido que melhor entenderem, dentro da zona de licitude que a ordem jurídica lhes garante”.

Isto posto, identifica que quando for- lhes conveniente os contribuintes poderão escolher os fatos jurídicos que, por exclusão, poderão ser exercidos e não terão o ônus do dever tributário.

Entretanto, Miguel Delgado Gutierrez (2006, p.115) propõe:

“que tal liberdade tenha seus pilares tanto na tipicidade quanto na autonomia privada. Visto que, os particulares têm a liberdade de firmar acordos ou praticar atos unilaterais conforme seus interesses, estando restritos apenas ao princípio da legalidade. Portanto, se a lei não os proíbe nem os obriga, estão aptos a seguirem seus interesses. Por outro lado, como no direito penal, no direito tributário a extensão analógica é vedada, vigorando o princípio da tipicidade. Portanto haverá uma cláusula geral de exclusão que afirma que tudo o que não está expressamente vedado, será permitido. Outra parte da doutrina reconhece como limite a livre iniciativa do direito privado a preponderância do interesse social ou público sobre o particular com base no princípio da solidariedade social. Esta corrente acredita que o planejamento tributário realizado de maneira abusiva, fere o princípio da capacidade contributiva e abala o conceito de isonomia tributária”.

Marco Aurélio Greco (1998, p.133), em uma visão pró- fisco, afirma que:

“O Estado tem o direito de desqualificar e requalificar um negócio jurídico privado, quando demonstrado de maneira inequívoca que este foi realizado de forma abusiva, com o único intuito de reduzir o pagamento de imposto”.

Fazem- se necessárias as palavras de Luciano Amaro (2004, p.130):

“Na companhia da melhor doutrina, não vejo 'ilicitude na escolha de um caminho fiscalmente menos oneroso, desde que a menor onerosidade seja a única razão da escolha desse caminho', sob pena de se ter de admitir 'o absurdo de que o contribuinte seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal”.

Independente da corrente doutrinária, não se nega ao contribuinte o direito de escolha entre os dois caminhos. Seja o tributariamente mais caro, porém mais interessante em razão de outros motivos, ou o menos oneroso. O que parte da doutrina questiona, seria apenas a não exclusividade do fato de pagar menos tributo. É exigido outro objetivo senão apenas o financeiro e o tributário. Como por exemplo, pode- se visar uma maior facilidade operacional ou logística para uma empresa e que também resulte no pagamento de menos tributo.

2.3 NORMAS ANTIELISIVAS E ANTIEVASIVAS

Este tema é polemico e há divergência doutrinária, consistem em normas que irão combater especificamente as várias formas de evasão. Dentre os métodos adotados pelo legislador para suprir a falta de regulamentação de alguns negócios jurídicos e de imperfeições nas normas tributárias, que abrem caminho para a elisão tributária, identificamos a adoção de normas antielisivas, que podem ser gerais, especiais ou setoriais.

As normas gerais antielisivas, sob a ótica de Alberto Xavier (2001, p.85):

“destinam-se a tributar, por analogia, atos ou negócios jurídicos não subsumíveis ao tipo legal tributário, mas que produzem efeitos econômicos equivalentes aos dos atos ou negócios jurídicos tipificados, sem, contudo, causar as respectivas consequências tributárias”.

E diz que são imprescindíveis para a autorização da aplicação analógica o fim elisivo exclusivo ou preponderante e ao desuso do ato ou negócio jurídico utilizado pelas partes.

Torna-se fácil a compreensão sob a ótica do mesmo autor (2001, p.89), com o exemplo dado por ele de uma clausula geral antielisiva da Lei Geral Tributária Portuguesa, em seu art. 38 n°2:

“São ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado equivalente, caso em que a tributação recai sobre os últimos”. (PORTUGAL – 1998)

Assim, o legislador utiliza-se da analogia para incorporar ao fato gerador previsto em lei todas as condutas ou situações similares, por meio das quais se chegue a um resultado equivalente ao derivado da realização do fato gerador pelo contribuinte. A utilização desta norma deve ser feita com extrema cautela, pois se corre o risco de tributar um negócio jurídico que o contribuinte não realizou, mas que a lei, por ficção, considera que tenha sido realizado.

No ordenamento pátrio, doutrinadores divergem opiniões, uma corrente afirma não existir norma geral antielisiva. Ao analisar o paragrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, afirmam que ela seja vedatória da simulação e evasões fiscais configuradas mediante prática de condutas fraudulentas ou dissimuladas por parte do contribuinte e não à

elisão. Também, com base no artigo 108, parágrafo 1º do Código Tributário Nacional, que veda o uso da analogia para exigência de tributo não previsto em lei. Portanto, não há como interpretar o artigo citado como cláusula antielisiva, visto que para sua aplicação seria fundamental a utilização da analogia que é vedada pelo artigo citado. Além da interpretação constitucional a respeito da exclusiva instituição de tributo através de lei.

Ricardo Torres (2000, p.147), integrante da corrente contrária, revela que para restringir o abuso do planejamento tributário o intérprete inevitavelmente deverá recorrer à analogia, e diz que a mesma é indispensável como meio de evitar os efeitos da elisão. E que as cláusulas gerais antielisivas, por serem abertas e indeterminadas: “também acabam por deslizar para o argumento analógico, o que vai exigir o seu ulterior fechamento pelas cláusulas específicas”.

Heleno Torres (2003, p.237) define a norma geral antielisiva como:

“cuja materialidade da hipótese normativa encontra-se ordenada para reger os demais casos não qualificados na hipótese de incidência de normas específicas, atribuindo pressupostos aos casos que possam ser alcançados, para aplicação da sanção prevista no consequente: a desconsideração e requalificação dos negócios operados elusivamente”

Passemos então à definição das normas especiais antielisivas, que sob o prisma de Alberto Xavier (2001, p. 85):

“não passam da tipificação a posteriori, por lei, de certos atos ou negócios jurídicos que a experiência revelou serem utilizados como forma anteriormente não prevista em lei de obter resultados equivalentes ao dos atos tributados, socorrendo-se frequentemente de presunções ou ficções legais”.

Portanto, seria a positivação dos casos mais frequentes de elisão, no intuito de se garantir a segurança jurídica e certeza do direito em consonância ao princípio da legalidade, sem utilizar da analogia e sem realizar arbitrariedades. Esse tipo de norma é denominado pela doutrina inglesa de “tailor made law”, ou traduzindo feita por alfaiate, o que alude ao fato de ser feita especificamente para aqueles casos de elisão frequentes, ou seja, sob medida à aquela prática.

Com essa prática o legislador vai amoldando as leis tributárias, corrigindo as lacunas e identificando os casos e geralmente tornando-os infração, associando a estes uma sanção, seja,

Tailor Made Law: expressão inglesa que significa que a lei foi feita para casos específicos.

uma multa, sanção penal ou apenas a desconsideração e reenquadramento do negócio ou ato jurídico. O que a torna a maneira mais justa e eficiente de se coibir a elisão, mas com o prejuízo de a assimilação do legislador ser sempre posterior a prática pelos contribuintes.

Como exemplo em nosso ordenamento, podemos citar o art. 23 da lei 9.532/97 que criou incidência de Imposto de Renda sobre a mais valia realizada na doação em adiantamento de legítima e na sucessão causa mortis. Anteriormente a legislação, era permitida a doação de imóvel sem o pagamento de imposto de renda (idéia lucro imobiliário) sobre a diferença entre o valor declarado na doação (maior- valor de mercado) e o valor do registro anteriormente declarado quando o doador deste caso realizou posteriormente a compra do imóvel. Portanto, um imóvel adquirido posteriormente por duzentos mil reais, poderia ser doado por seiscentos mil sem a incidência do Imposto de Renda tanto na doação quanto na posterior venda realizada pelo donatário da doação.

Existem também as cláusulas antielisivas setoriais, que sob a definição de Alberto Xavier (2001, p.86) seriam “cláusulas gerais que não se aplicam a todo o direito tributário, mas apenas a um determinado tributo”.

Como exemplo podemos citar o art. 3 e 4 da lei 7.713/88 que se aplica apenas ao Imposto de Renda de pessoas físicas e não aos demais tributos. “A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o beneficia do contribuinte por qualquer forma e qualquer título”.

E por fim, ainda existem as normas antievasivas, as quais procuram combater a evasão fiscal, prática que por si só já seria proibida. Estas normas surgem como uma forma de identificar maneiras que o contribuinte utiliza para reduzir ou eliminar o tributo de forma evasiva, facilitando assim a correspondência do fato tipificado à realidade.

Como exemplo verificou os art. 464 e 469 do Regulamento do Imposto de Renda / 99, a respeito da distribuição disfarçada de lucros, vejamos:

“Art. 464 RIR. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

I- aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem de seu ativo a pessoa ligada; II- adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada; III- perde em decorrência do não exercício de direito a aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para

obter opção de aquisição; IV- transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior de mercado, direito de preferência a subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia. V- paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente o valor de mercado; VI- realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.” (BRASIL – 1999)

Aplicadas sob o campo de incidência do Imposto de Renda, estas normas antievasivas visam coibir a prática de operações artificiais, por meio das quais seriam concedidos favorecimentos a sócios ou pessoas ligadas, como a própria lei se refere, em prejuízo da sociedade e do fisco.

O planejamento tributário é fundamentado na escolha lícita, dentre as opções dadas pela legislação para a realização de determinada operação, a que evite, postergue ou reduza o pagamento do tributo.

Em relação ao posicionamento do Estado sobre o planejamento, encontra-se recente uma evolução referente à primeira interpretação de que não basta somente o atendimento dos requisitos da teoria da estrita legalidade de Alberto Xavier, que seria exclusivamente o acatamento do princípio da tipicidade e legalidade. Também faz-se necessário o propósito negocial, nomeado na doutrina internacional de “business purpose”, que seria a licitude do negocio em geral e não de cada etapa individualmente analisada, o negócio tem que se justificar e não ser apenas uma maneira de reduzir, eliminar ou postergar o tributo, será analisada a essência do negocio jurídico e não a economia exclusiva de tributos em prejuízo aos institutos de direito privado.

3 ANÁLISE DE CASOS

Passaremos agora a análise de casos, um sistema de estudo mais utilizado nos países de common law, sobretudo nos Estados Unidos da América e países europeus. Este sistema de estudo é conhecido como “Do’s and Dont’s” (o que se pode fazer e o que não se pode fazer).

O caso mais conhecido do tema limites do planejamento tributário no Brasil seria o caso Grendene S.A. Calçados e Componentes e trata dos limites à relocação da renda entre empresas do grupo e reflexões sobre provas de dolo, fraude e simulação no planejamento tributário atual. Apesar de este caso emblemático ter acontecido há mais de vinte anos ele ainda se mostra atual, tendo em vista das evoluções históricas e legais. A empresa Grendene continua atuante no mercado brasileiro e bem conhecida pela linha de calçados de plástico “Melissa”, “Seninha” e “bota da Xuxa”.

Em esfera administrativa, através do acórdão nº 103-07.260 da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, o recurso impetrado pela Grendene foi negado pelo voto de qualidade, sendo assim, três conselheiros a favor e quatro contra, que com base no art. 157, par. 1º do RIR/80, resultando na seguinte ementa:

IRPJ- TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS – EVASÃO FISCAL

“Há evasão fiscal quando se criam oito sociedades de uma só vez, com os mesmos sócios que, sob aparência de servirem à revenda dos produtos da recorrente, têm, na realidade, o objetivo admitido de evadir tributo, ao abrigo de regime de tributação mitigada. Lucro presumido.” (TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES – 1986)

Já na esfera judicial por meio de apelação Cível nº 115.478 – RS, a qual a Grendene movia ação anulatória de débito fiscal contra a União, versando sobre Imposto de Renda, multa e juros; sob o argumento de omissão de receitas. Sendo acusada de que houve subfaturamento por meio de oito empresas coligadas de titularidade de seus diretores, as quais a Grendene teria vendido mercadoria por preço abaixo aos praticados normalmente com seus clientes. Assim como a Grendene era optante pelo lucro real e as demais empresas pelo Lucro presumido, nas seguintes condições ocorreria um prejuízo do Fisco.

Common law: (do inglês “direito comum”) é o direito que se desenvolveu em certos países por meio das decisões dos tribunais, e não mediante atos legislativos ou executivos.

O débito sob o qual a empresa apelou era da importância de Cr\$ 386.146.547,00, já com o acréscimo da multa e juros. E sob a alegação de não haver omissão de receita, pelo fato de realmente as receitas referidas pertencerem a outras empresas que em virtude de cada qual em sua identidade singular, faz a opção tributária que achar conveniente nos limites da legislação. Em segundo que a diferença dos preços era justificada por se tratar de clientes varejistas e empresas distribuidoras atacadistas. Também que caso não fossem atendidos os pedidos apelatórios, que ao menos os valores pagos pelas outras empresas pudessem ser compensados pela Grendene. Em primeira instância o Juiz julgou em parte procedente, reduzindo o valor do débito fiscal para Cr\$ 50.484.618,49, mas não satisfeita a empresa requereu reforma da decisão no TRF.

Em Síntese do acórdão faz-se importante destacar os fatos de que as oito empresas foram constituídas de uma só vez e no mesmo dia, pelas mesmas pessoas físicas, que por sua vez são sócios da autora, e as oito pessoas jurídicas tem o mesmo objeto social (“explorar comercialmente por atacado e varejo calçados e outros produtos inerentes ao ramo de manufaturas de plástico, no mercado nacional, podendo outrossim operar também com o mesmo objetivo no mercado internacional”); as oito empresas possuem o mesmo endereço da própria autora (Grendene); os fretes contratados para levar as mercadorias da Grendene para as oito empresas, por estarem no mesmo endereço, não podem ser aceitos como despesas dedutíveis, por desnecessidade.

O relator constatou que o aspecto formal para ser válido, não basta que se siga os procedimentos, escriturações pouco importando se aquilo ocorreu ou não no mundo real, destacando terem sido criadas as conhecidas por expressão neológica “P.O. Box companies”, “mail box companies”, ou “empresas de papel”, que seriam apenas caixas postais para o recebimento de correspondências e que não refletia sua existência na realidade. E também observou parcial vitória a Grendene permitindo a dedução dos valores pagos e valores dedutíveis ao lucro real, resultando na seguinte ementa:

"AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITA. Legitimidade da autuação do Fisco, em face dos elementos constantes dos autos. Constituídas foram, no mesmo dia, de uma só vez, pelas mesmas pessoas físicas, todas sócias da autora, 8 (oito) sociedades com o objetivo de explorar comercialmente no atacado e no varejo, calçados e outros produtos manufaturados em plástico, no mercado interno e internacional. Tais sociedades, em decorrência de suas características e pequeno porte, estavam enquadradas no regime tributário de apuração de resultado com base no lucro presumido, quando sua fornecedora única, a autora, pagava tributo em conformidade com o lucro real. Reconhecendo-se à recorrente, apenas, o direito de compensação do imposto de renda pago pelas aludidas empresas. Reforma parcial da sentença. Apelação provida em parte”. (Apelação Cível nº 115.478/RS, 6ª Turma do

Tribunal Federal de Recursos, Relator Ministro Américo Luz, julgado em 18/02/1987)

Passemos a análise dos pontos cruciais para tal convicção em esfera administrativa e também judiciária.

O primeiro ponto e de maior relevância para a descaracterização do planejamento, seria a ausência de fato das empresas, ou o que ficou conhecido como “P.O. Box Companies”, “empresas de papel”. Justifica-se “à falta de estrutura, instalações e tudo o mais que uma empresa necessita para exercer suas atividades”, palavras do próprio relator. Ficando assim, determinado que só existiriam em documentos e não no mundo real, já que a escrituração, documentação e tributos pagos pelas empresas, mostravam-se impecáveis e em conformidade com a legislação. Entretanto, com base no art. 966 do CC, que se refere aos requisitos para a empresa, percebemos que nos casos em que não estão presentes tais requisitos, não encontra-se constituída a atividade empresarial.

Outro fato é o de as oito empresas possuírem o mesmo endereço, citado como prova, entretanto poderia realmente acontecer de oito empresas dividirem um espaço, desde que fosse bem dividido e delimitado cada qual em sua organização. Também foi ventilado o fato de a Grendene ser o fornecedor exclusivo para as oito empresas. Além de também haver identidade de Sócios e administradores. Outro ponto seria o de quatro destas empresas só possuírem um funcionário e outras quatro sequer um.

Isoladamente cada fato não serviria como prova à desconsideração da pessoa jurídica, e sim apenas como indícios que isoladamente não possuem o poder de prova, mas aliado aos outros demonstra mais um motivo para promover esta decisão e contribuem consideravelmente ao cenário presuntivo. Quanto ao fato, sabias são as palavras do excelentíssimo professor Roque Antonio Carraza (2004, p.417):

“sob o prisma da certeza ou convencimento, o indício nunca leva a uma conclusão absolutamente segura. De fato, a mais alta probabilidade de certeza não exclui que possa haver um erro (...) Por isso, é próprio do indício não concluir certamente, mas apenas inferir, conjecturar. Ele sempre deixa no ar um clima de incerteza”.

Para as autoridades tributárias, o planejamento tributário de realocação de receitas entre empresas do mesmo grupo econômico, é perfeitamente aceitável, desde que ocorram de fato e não só nos documentos. Portanto, a identidade e independência de cada uma é essencial para evocar a licitude a tal planejamento. Assim, a confusão dos sócios, administradores,

funcionários, endereço, estoques, armazéns, até mesmo a denominação do objeto social, são argumentos que podem ensejar na caracterização de simulação e fazer com que se perca todo o planejamento criado. Torna-se elementar a contratação de novos funcionários e não a utilização dos que eram funcionários da empresa anterior e muito menos da utilização destes funcionários, diretores, gerentes ou administradores entre as empresas. Também deve-se evitar a celebração de contratos de mútuos entre essas novas sociedades do grupo e se houver que seja nas mesmas condições que os realizados com terceiros estranhos ao grupo. Fundamental, é também o controle independente das despesas e o caixa de cada uma das empresas, eliminando qualquer fluxo de transferência de recursos entre elas.

Em segundo ponto que merece destaque temos a “DDL”, ou seja, Distribuição Disfarçada de Lucros, onde é atingida, através da prática de preço inferior aos praticados no mercado nas relações entre empresas do mesmo grupo econômico. Atualmente esta prevista no art. 464 e 465 do RIR/99, que disciplina e delimita as relações entre empresas e pessoas ligadas. São possíveis matérias de contestação dos sujeitos passivos, o desconto por razões especiais de garantia, a compra em atacado, que por sinal foi a utilizada pela Grendene, além do pagamento à vista, condições de entrega, etc. Todos estes fatores que podem ser considerados na alteração do preço final, em razão de diminuir o custo final das mercadorias. Quanto a este aspecto, já esta consagrado na doutrina e na jurisprudência abaixo de que o ônus da prova cabe ao fisco e que estas provas devem ser robustas ao ponto de não restarem dúvidas quanto a materialidade do alegado. Veja o que leciona o acórdão abaixo:

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS – AQUISIÇÃO DE BEM POR VALOR SUPERIOR AO DE MERCADO – HIPÓTESE DE SIMULAÇÃO NÃO CONFIGURADA – A descaracterização de contrato jurídico sob o manto da simulação somente pode ser declarada se efetivamente configurados os pressupostos do vício de vontade, havendo o fisco que prova- los de maneira cabal e suficiente. (ACORDÃO 103-21.181 do 1º CC. 3ª Câmara. Publicado DOU em 05.05.2003.).

Outro ponto que merece atenção seria o dolo de clara e exclusivamente pagar menos tributo, em razão de ser contundente com o próprio conceito de planejamento tributário. Nas palavras de Heleno Torres (2001, p.37):

“conjunto de atitudes lícitas que possam vir a ser adotadas pelos contribuintes na estruturação ou reorganização de seus negócios, tendo como finalidade a economia

de tributos, seja evitando a incidência destes, seja reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal sobre as operações”.

E aquele, quem pratica ato consciente e voluntário, ou que haja a previsão do resultado pelo agente. Portanto em matéria tributária, paira a dúvida se sempre que o sujeito passivo pratica o planejamento, estaria ele incorrendo em dolo? Seriam esses elementos indissociáveis? A relevância da questão se justifica ao passo que a presença do elemento dolo, ensejará em multa de cento e cinquenta por cento, conforme Lei 9430/96 art. 44.

Porém são uníssonas às decisões em esfera administrativa e se refere oportunidades de que a prática deste ato consciente com a previsão do resultado seja a única e exclusiva razão de ser de determinada pessoa jurídica. Não estando presentes os fatos como especialização das atividades resultando uma economia no custo daquela ou dessa empresa, dentre outros motivos. Estes motivos são destacados como “propósito negocial” pela Câmara Administrativa de Recursos Fiscais, no seguinte acórdão:

IRPF – GANHO DE CAPITAL – ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS – SIMULAÇÃO- Constatada a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizaram determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, o negócio jurídico dissimulado. A transferência da participação societária por intermédio de uma sequência de atos societários caracteriza a simulação quando esses atos não tem outro propósito senão o de efetivar a transferência. Em tal hipótese, é devido o imposto sobre o ganho de capital obtido com a alienação das ações. (CARF - Acórdão 104-21610 – 25/05/2006).

Em contraposição ao primeiro caso analisado, passaremos agora a análise do caso conhecido como Kiwi Boats envolvendo o estaleiro Schaefer Yachts Ltda, no ano 2000, portanto mais atual que o primeiro. Este também se trata de segregação de atividades empresariais e também visa à economia de tributos, porém não exclusivamente. E foi considerado apesar dos entraves da fiscalização, um planejamento tributário lícito.

A fiscalização considerou que a existência do estaleiro Schaefer Yachts Ltda era meramente formal e que a reorganização societária implementada pela Kiwi Boats era simulada, cobrando então supostos créditos de IRPJ e por reflexo, PIS, COFINS E CSLL.

Após alterações no quadro e no objeto das sociedades, com um dos sócios em comum entre as duas empresas, as mesmas iniciaram a atuar de forma combinada. A empresa Kiwi Boats que anteriormente tinha como objeto social a construção de embarcações, passou a

realizar a construção e comercialização do casco. Por seguinte a empresa Schaefer passou a realizar os serviços de montagem e acabamento final das embarcações. O ponto determinante seria o faturamento independente das duas empresas, que em razão da “divisão” dos valores possibilitou a opção tributária pelo SIMPLES, por ambas.

Ao fiscalizar as empresas, que tinham sede no mesmo local, o auditor lavrou auto de infração, alegando que ocorreu simulação e determinando a desconsideração de uma das empresas, por consequência considerando que toda a receita das duas pertencia de fato à Kiwi e que por extrapolar o valor de R\$1.200.000,00 (estabelecido como valor limite e fato de exclusão ao SIMPLES, à época) desenquadrando-a do regime tributário optado, além de lavrar multa de cento e cinquenta por cento em razão da simulação. A Kiwi Boats em primeiro julgamento em esfera administrativa, teve suas alegações reconhecidas apenas em parte não satisfatória. No geral, foi mantida a multa e o agrupamento das receitas com a cobrança da diferença dos tributos. Indignada a empresa apresentou recurso voluntário ao então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda trazendo a segunda análise seus argumentos. O recurso foi apreciado e provido.

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURIDICA – IRPJ

Ementa: SIMULAÇÃO- INEXISTÊNCIA – Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

OMISSÃO DE RECEITAS- SALDO CREDOR DE CAIXA- DEPOSITOS BANCARIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – A reunião das receitas supostamente omitidas por duas empresas para serem tributadas conjuntamente como se auferidas por uma só importa em erro na quantificação da base de cálculo e na identificação do sujeito passivo, conduzindo a nulidade do lançamento. Recurso provido. (Acórdão 103-23.357, 3ª Câmara do Primeiro Conselho, R. Paulo Jacinto Nascimento, j. 23/01/08).

O cerne da questão restou na determinação ou não da simulação, que acarretaria todas as consequências ensejadas pela fiscalização. Tanto que o relator iniciou seu voto reproduzindo as lições de Luciano Amaro. Não admitir o direito de o contribuinte organizar suas atividades em vista da menor onerosidade fiscal a que deem causa acarretaria ter que aceitar, a contrário sensu, a absurda conclusão de que o contribuinte seria sempre obrigado a escolher o caminho de maior onerosidade fiscal.

O segundo ponto em relevância seria referente ao fato de as duas empresas estarem instaladas no mesmo local físico. Portanto o relator lecionou que esta simples alegação do local e de que o desmembramento das atividades teria motivo puramente fiscal não seriam suficientes para que a simulação restasse caracterizada. E que a fiscalização não conseguiu

construir provas e nem mesmo indícios de que a reestruturação das empresas seria ato simulado ou mesmo dissimulado.

4 CONCLUSÃO

Apesar da linha tênue que separa a elisão das várias outras formas de evasão, há um consenso entre os doutrinadores quanto a possibilidade, liberdade e limites na prática da elisão. Não se nega o direito de agir dos contribuintes, quanto a escolher o caminho qual irão pagar ou não um menor valor de tributos para a realização de determinado negócio, desde que não infrinjam o ordenamento e que a elisão dos tributos não seja a única razão da escolha deste caminho. Seria um absurdo que alguém se visse diante de vários caminhos lícitos para alcançar o mesmo objetivo e optasse justamente pelo mais oneroso do ponto de vista tributário. E se fosse obrigado a seguir tal caminho, estaríamos diante de um verdadeiro confisco. O direito a liberdade estaria tolhido, visto que a liberdade não esta presente onde não é possível a escolha.

Portanto concluímos deixando evidente que há a possibilidade de planejamento tributário, qual flua através de atos lícitos dos sujeitos passivos. Além de que estes planejamentos a cada dia tornam-se mais essenciais para a sobrevivência principalmente das pessoas jurídicas, que já enfrentam várias barreiras ao desenvolvimento.

E por fim não bastasse a altíssima carga tributária, o combate ao planejamento promovido pelo fisco que demonstra a ânsia arrecadatória do Estado e acaba por criar um empecilho sobre o planejamento. Observamos que muitas vezes a fiscalização concentra esforços no combate ao próprio planejamento, em vez de combater a sonegação propriamente dita. Evidenciando assim, a gana arrecadatória em face de uma política que deveria ter como objetivo uma reforma tributária que, pelo menos normatizasse e unificasse pontos de interesse comuns. De forma uníssona, é a opinião de que se faz urgente a reforma supracitada, porém parece que os disparates tributários e a guerra entre entes federados provenientes desse perverso modelo, parece não interessar aos que realmente detêm o poder para reverter esse desagradável quadro.

É com base nestas alegações finais que gostaríamos de promover reflexões a respeito da valoração que parte dos agentes de direito dão aos princípios da capacidade contributiva e do interesse público sobre o particular, face á legalidade e a segurança jurídica. E até mesmo, se a capacidade contributiva se mostra tão efetiva em nosso ordenamento, ao ponto que deveria, ou se na realidade seria uma falsa capacidade contributiva que segrega apenas menor faixa de representatividade em acréscimo patrimonial, deixando boa parte dos sujeitos

passivos no mesmo patamar dos bancos e multinacionais. Fatores estes que aumentam a necessidade do próprio planejamento.

Tendo no planejamento tributário, desde que feito de forma a não causar prejuízo ilegítimo ao erário, um protagonista fundamental e indispensável para o cumprimento do compromisso tributário e uma maior economia fiscal, sempre respeitando preceitos legais. Porém, esse objetivo só se concretiza, quando há uma situação jurídica eficiente, que consiga ser responsável pela exclusão, redução ou adiamento dos respectivos encargos tributários, indo somente até onde a lei permite.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMORÓS, Narciso. La elusión y la evasión tributaria. Apud in COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da evação e da elisão em matéria tributária. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) **Planejamento fiscal: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1998.

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 10 ed São Paulo: Saraiva, 2004

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 5 de outubro de 1988, Brasília, Distrito Federal, Senado Federal, 1988.

_____. Lei complementar nº 104, de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei 5172, de 25 de outubro de 1966 – **Código Tributário Nacional**. Diário Oficial da União, Brasília, Distrito Federal, p.01, pub. 11 de jan. de 2001.

_____. Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Institui o **Código Civil**. Diário Oficial da União. Brasília, Distrito Federal. Pub 11 de jan. de 2002.

_____. Regulamento do Imposto de Renda – RIR/ 99, Decreto n. 3000, de 26 de março de 1999.

_____. Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão 103-07.260. Administrativo. IRPJ – Transferência de Receitas – Evasão Fiscal, Relator Conselheiro Urgel Pereira Lopes, 1986.

_____. Sexta Turma do Tribunal Federal de Recursos. **Apelação Cível nº 115.478**. Relator Ministro Américo Luz, Julgado em 18 de fevereiro de 1987.

_____. Acórdão 103-23.357, terceira Câmara do Primeiro Conselho de contribuintes, R. Paulo Jacinto Nascimento, julgado em 23 de janeiro de 2008.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Ed. Malheiros, 2004.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes. **Planejamento tributário: análise de casos**. São Paulo: MP ed., 2010.

DE PLACIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. 28ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

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

GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento Tributário**. Editora Dialética

_____, Marco Aurelio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**. Editora Dialética, 1998.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**, São Paulo, Ed. Quartier Latin do Brasil, 2006.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e código tributário a luz da doutrina e da jurisprudência**. 14ª ed. Porto Alegre, Livraria do advogado, 2012.

PONTES, Elenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

PORTUGAL, **Lei Geral Tributária Portuguesa**. Lei 100 de 26 de julho de 1999.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**, 2ª ed. São Paulo, Saraiva, 2010.

SANTOS, Jose Luiz dos. **Imposto de renda das empresas com base no lucro presumido, arbitrado e no Simples: interpretação e prática, atualizado até a IN SRF n 608/06 de 09 de janeiro de 2006**. São Paulo: Atlas, 2006.

SANTOS, Jose Luiz dos. **Imposto de Renda das empresas tributadas pelo lucro real: interpretação e prática**, 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

TÔRRES, Heleno. **Direito tributário internacional – Planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos tribunais, 2001.

_____, Heleno. **Direito Tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 3. Ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**, 12 ed. Rio de Janeiro, Renovar, 2005.

_____, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 1ª ed. São Paulo, Elsevier Editora Ltda, 2012.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 52.

_____, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais**. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.