

T 658.153
LOP
pda

MARIA CRISTINA GODINHO LOPES

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO
INSTRUMENTO DE GESTÃO EMPRESARIAL**

Dissertação apresentada à Universidade Federal de Lavras como parte das exigências do Curso de Mestrado em Administração Rural, área de concentração em Desenvolvimento para obtenção do título de "Mestre".

Orientador

Prof. Dr. Vicente de Paula Maciel Júnior

LAVRAS
MINAS GERAIS - BRASIL
2000

**CENTRO de DOCUMENTAÇÃO
CEDOC/DAE/UFLA**

**Ficha Catalográfica Preparada pela Divisão de Processos Técnicos da
Biblioteca Central da UFLA**

Lopes, Maria Cristina Godinho

Planejamento tributário como instrumento de gestão empresarial / Maria
Cristina Godinho Lopes. -- Lavras : UFLA, 2000.

90 p. : il.

Orientador: Vicente de Paula Maciel Junior.

Dissertação (Mestrado) – UFLA.

Bibliografia.

1. Planejamento tributário. 2. Elisão fiscal. 3. Evasão fiscal. I. Universidade
Federal de Lavras. II. Título.

CDD-658.153

MARIA CRISTINA GODINHO LOPES

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO
INSTRUMENTO DE GESTÃO EMPRESARIAL**

Dissertação apresentada à Universidade Federal de Lavras como parte das exigências do Curso de Mestrado em Administração Rural, área de concentração em Desenvolvimento para obtenção do título de “Mestre”.

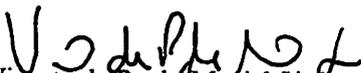
APROVADA em 11 de agosto de 2.000

Profª. Maria Teresa Franco Ribeiro

UFLA

Prof. Antônio Carlos dos Santos

UFLA


Prof. Dr. Vicente de Paula Maciel Júnior
PUC-MG
Orientador

LAVRAS
MINAS GERAIS - BRASIL
2000

Aos meus pais

GABRIEL E MARIA STELLA,

Ao meu marido

ELTON

E às minhas filhas

ANNA LUIZA E ANNA CLARA

DEDICO.

AGRADECIMENTOS

A Deus, princípio de tudo.

Aos meus familiares pelo carinho e apoio.

Ao Dr. Vicente de Paula Maciel Júnior por ter aceitado a tarefa da orientação e principalmente por tê-la exercido tão magnificamente.

A todos os mestres do Departamento de Administração e Economia da UFLA o meu reconhecimento e gratidão.

Aos funcionários Eveline, Tadeu, Míriam, Márcia, Renata e Nilda pelo apoio.

Aos amigos Heloísa, Mozar e Valéria pelo incentivo e amizade em todos os momentos .

À prof. Maria Teresa pelos ensinamentos diários e pelo carinho.

Aos colegas do mestrado pelo convívio.

Aos meus alunos pela paciência.

SUMÁRIO

| | Página |
|---|---------------|
| RESUMO..... | i |
| ABSTRACT..... | ii |
| 1 INTRODUÇÃO..... | 01 |
| 2 UM BREVE HISTÓRICO SOBRE TRIBUTAÇÃO..... | 03 |
| 3 METODOLOGIA..... | 05 |
| 3.1 Métodos de interpretação no direito..... | 07 |
| 3.2 A interpretação no direito tributário..... | 09 |
| 3.2.1 As lacunas da lei e os métodos integrativos..... | 11 |
| 3.2.2 Interpretação econômica..... | 13 |
| 3.2.3 Interpretação de tratados para evitar a dupla tributação internacional..... | 14 |
| 4 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL..... | 16 |
| 4.1 O Estado e o poder de tributar..... | 17 |
| 4.1.1 Limitações constitucionais ao poder de tributar..... | 18 |
| 4.2 Conceito e espécies de tributos..... | 20 |
| 4.3 Hipótese de incidência tributária..... | 23 |
| 4.4 A obrigação tributária..... | 27 |
| 4.4.1 Sujeito ativo da obrigação tributária..... | 28 |
| 4.4.2 Sujeito passivo da obrigação tributária..... | 29 |
| 4.4.3 Não-incidência, imunidade e isenção..... | 29 |
| 4.5 Quadro geral de impostos..... | 30 |
| 4.5.1 Os impostos federais..... | 31 |
| 4.5.2 Os impostos estaduais..... | 42 |
| 4.5.3 Os impostos municipais..... | 45 |
| 5 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO..... | 49 |
| 5.1 Planejamento tributário e elisão fiscal..... | 50 |
| 5.2 Planejamento tributário e evasão fiscal..... | 55 |
| 5.3 Planejamento tributário e abuso de direito..... | 58 |
| 5.4 Planejamento tributário e ética..... | 60 |
| 5.5 Elisão e evasão fiscal no direito tributário internacional..... | 63 |
| 5.5.1 O uso de <i>treaty shopping</i> | 64 |
| 5.5.2 Paraísos fiscais..... | 65 |
| 5.5.3 Preço de transferência..... | 66 |
| 6 PRÁTICA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO..... | 67 |
| 6.1 Elisão fiscal obtida através de opções legais..... | 67 |
| 6.1.1 Tributação da microempresa e da empresa de pequeno porte..... | 67 |
| 6.1.2 Tributação de pessoas jurídicas com receita bruta anual inferior a R\$ 24.000.000,00..... | 71 |

| | |
|---|----|
| 6.2 Elisão fiscal fundamentada no princípio da competência tributária e aspecto espacial da hipótese de incidência..... | 74 |
| 6.2.1 Tributos municipais (ISS e taxas)..... | 74 |
| 6.2.2 Imposto estadual (IPVA)..... | 75 |
| 6.3 Elisão fiscal induzida pela própria legislação..... | 75 |
| 6.4 Elisão fiscal através de suspensão de imposto (IPI)..... | 77 |
| 6.5 Evasão fiscal..... | 78 |
| 6.5.1 Práticas evasivas nas opções legais..... | 78 |
| 6.5.2 Evasão na economia fiscal fundamentada no princípio da competência tributária e aspecto espacial da hipótese de incidência..... | 79 |
| 6.5.3 Práticas evasivas na utilização de benefícios fiscais..... | 79 |
| 6.5.4 Evasão fiscal no uso da suspensão de impostos..... | 80 |
| 6.6 Práticas elisivas e evasivas internacionais..... | 80 |
| 7. CONCLUSÕES..... | 82 |
| 8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... | 85 |

RESUMO

LOPES, Maria Cristina Godinho. Planejamento tributário como instrumento de gestão empresarial. Lavras: UFLA, 2.000. (Dissertação - Mestrado em Administração Rural). 90p. *

Com o objetivo de demonstrar quando e em quais circunstâncias há licitude ou ilicitude nas práticas de planejamento tributário adotadas pelos contribuintes brasileiros, foram interpretadas as leis que compõem o sistema tributário vigente no Brasil. Foram utilizados, em conjunto, vários métodos de interpretação aplicados de acordo com o caso e com os valores implícitos na lei. A análise da legislação permitiu verificar que o sistema jurídico brasileiro admite a possibilidade de qualquer contribuinte planejar os seus negócios de forma a não pagar, reduzir de maneira significativa a carga tributária ou até mesmo postergar o pagamento de alguns tributos se for de sua conveniência. A economia fiscal lícita denomina-se elisão. Para ser lícita é preciso que a ação ou omissão do contribuinte seja anterior ao nascimento da obrigação tributária e que os atos não sejam praticados mediante fraude ou simulação. A economia obtida através de meios ilícitos é chamada de evasão fiscal. Ocorre geralmente, após o nascimento da obrigação tributária e/ou advém da utilização de vícios de consentimento resultantes de erro ou coação ou simulação ou fraude.

* Orientador: Vicente de Paula Maciel Júnior - PUC-MG

ABSTRACT

LOPES, Maria Cristina Godinho. Tax planning as a tool of business management. Lavras: UFLA, 2.000.(Dissertation - Master's degree in Rural Administration). 90p.

The laws that compose the effective tributary system in Brazil were interpreted with the objective of demonstrating when and in which circumstances there is legality or illegality in the practices of tax planning adopted by the Brazilian taxpayers. Several applied interpretation methods were used together, in agreement with the case and with the values implicit in the law. The analysis of the legislation allowed to verify that the Brazilian judicial system allows any taxpayer the possibility to plan their businesses in a way not to pay, to reduce in a significant way the tax burden or even postponing the payment of some tributes at their convenience. The legal fiscal economy is called tax avoidance. To be legal it is necessary that the action or the taxpayer's omission be previous to the beginning of the tributary obligation and that the acts are not practiced as fraud or simulation. The economy obtained through illegal means is called tax evasion. It usually occurs after the beginning of the tributary obligation and/or resulting from the use of consent vices as a result, errors, coercion, simulation or fraud.

* Advisor: Vicente de Paula Maciel Júnior - PUC-MG

1 INTRODUÇÃO

*“A pátria não é ninguém: são todos;
e cada qual tem no seio dela o mesmo
direito à idéia, à palavra, à associação.”*

(Rui Barbosa)

Para viver em sociedade necessitou o homem de uma entidade com força superior o bastante para fazer as regras de conduta, sendo que dessa necessidade surgiu o Estado.

O Brasil é um exemplo de Estado Federal ou Federação. Os entes federados são a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios. O pacto federativo dá a cada ente federado competência tributária própria e exclusiva.

É compreensível que a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios precisem angariar dinheiro para os seus cofres, para possibilitar a consecução de seu fins e atender aos interesses da coletividade. A origem dos tributos coincide com a criação das primeiras formas sociais politicamente organizadas, sendo que o tributo é o instrumental básico viabilizador de qualquer sociedade constituída.

O Estado, no exercício de sua soberania, tributa, mas a relação de tributação não é uma simples relação de poder, e sim, uma relação jurídica, sendo que esta relação está sujeita a normas às quais se submetem os contribuintes e o próprio Estado. As relações tributárias não podem ser invocadas pelos governos como um vínculo de permanente sujeição dos contribuintes às pretensões arbitrárias do Estado.

A voracidade fiscal que torna a carga tributária cada vez mais onerosa para as empresas traz consigo a necessidade de se buscar uma forma legal para evitar ou reduzir o peso dos tributos, seja na produção, comercialização ou consumo dos bens e serviços.

O planejamento tributário visa a organização dos negócios procurando justamente evitar ou reduzir o peso dos tributos. Entretanto para que se possa fazer um planejamento tributário é necessário interpretar cientificamente as normas tributárias vigentes. São fontes de Direito Tributário: a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, as legislações federais, estaduais e municipais que disciplinam matéria tributária de sua exclusiva competência, as medidas provisórias, os regulamentos e instruções normativas expedidos pelos órgãos executivos federais, estaduais e municipais, os tratados e convenções internacionais e a jurisprudência (decisões emanadas dos tribunais brasileiros).

O objetivo geral do presente trabalho é demonstrar quando e em quais circunstâncias há licitude ou ilicitude nas práticas adotadas para se reduzir ou postergar o recolhimento de tributos.

São objetivos específicos:

- diferenciar a elisão da evasão fiscal;
- discutir a ética no planejamento tributário.

Para fins didáticos, o trabalho foi dividido em cinco partes: uma visão geral das normas tributárias vigentes no Brasil, a metodologia empregada para a interpretação das leis, o estudo sobre o planejamento tributário, exemplos práticos de elisão e evasão fiscal e, finalmente, as conclusões.

2 UM BREVE HISTÓRICO SOBRE TRIBUTAÇÃO

“Alguns cobradores de impostos também foram para serem batizados e perguntaram: Mestre, o que devemos fazer? João respondeu: Não cobrem nada além da taxa estabelecida.”

(Lucas 3, 12-14)

A tributação data dos tempos bíblicos. Segundo Deodato (1977), a forma de tributação varia de acordo com o tipo do agrupamento político, desde as agremiações primitivas até o surgimento do Estado tal qual é concebido nos tempos atuais.

O tributo mais antigo que se assemelha à concepção moderna, é a *eisfora*, nascida na Grécia como um imposto extraordinário de guerra, que incidia sobre o patrimônio (Deodato, 1977). Os assírios, egípcios e babilônios pagavam as liturgias - prestações públicas devidas por todos os cidadãos, de acordo com a riqueza e a posição social.

Segundo Deodato (1977) em Roma já eram cobrados os impostos sobre herança (*vicesima hereditatum*), o de importação (*portorium*) e o sobre vendas e consignações (*centesima rerum venalia*). Na Idade Média, houve a fragmentação do império romano, surgindo o feudalismo. Nessa época, os tributos eram taxas e direitos regalianos, advindos do direito de propriedade da monarquia e da nobreza (Spagnol, 1993).

Com o advento da burguesia e o surgimento dos burgos e pequenas cidades passou a existir a necessidade da prestação de serviços públicos. A tributação teve que sofrer modificações para cobrir os gastos desses serviços. As

idades foram crescendo e, conseqüentemente, houve a necessidade de criar um sistema tributário para sustentá-las (Spagnol, 1993), dando início à fase moderna de tributação.

A tributação brasileira remonta da época colonial. Durante o período em que foi colônia portuguesa, os impostos eram cobrados por Portugal. O fruto da arrecadação era destinado ao clero, à magistratura e ao fisco português. Quase nada ficava para o Brasil, conforme ensina Deodato (1977), para quem trinta mil arrobas de ouro saíam de Minas Gerais para a coroa portuguesa. Nessa época, os três grandes impostos eram: a) o quinto - segundo o qual a quinta parte da produção de ouro deveria ir para Portugal; b) direitos régios - que eram os impostos de importação e c) os dízimos reais - a décima parte sobre os produtos da terra e sobre o trabalho do lavrador.

Durante o Império (1822-1889), através do Ato Adicional de 12 de agosto de 1834, iniciou-se a autonomia dos estados. Entretanto, tal autonomia era apenas política, não dispondo os estados de qualquer fonte de rendas próprias.

Com a proclamação da República e pela Constituição Federal de 1891, fez-se a discriminação rígida dos impostos, entre aqueles que caberiam à União e aos Estados. Os impostos que competiam aos municípios não foram discriminados, tendo essa atribuição sido deixada às constituições estaduais, conforme Cretella Júnior (1990) e Deodato (1977).

A partir da Constituição Federal de 1934 ocorreu uma sensível mudança na organização tributária brasileira com a divisão de competência tributária entre a União, estados e municípios (Cretella Júnior, 1990).

A Constituição Federal de 1988 discrimina expressamente as competências tributárias da União, dos estados e municípios.

3 METODOLOGIA

“Criar uma nova cultura não significa apenas fazer individualmente descobertas originais; significa também, e sobretudo, difundir criticamente verdades já descobertas, socializá-las por assim dizer; transformá-las portanto em base de ações vitais em elemento de coordenação e ordem intelectual e moral”. (Antônio Gramsci).

Toda metodologia jurídica repousa sobre um fundamento filosófico: o Direito tem caráter eminentemente instrumental; é um instrumento de atuação do Estado na vida social, por meio da determinação de comportamentos que entende serem relevantes. Conseqüentemente, diz-se que a lei natural encerra em si um determinismo natural, enquanto que a norma jurídica impõe um determinismo artificial (Reale, 1965).

Em princípio, não há diferença essencial que se possa atribuir entre a norma jurídica tributária e outras normas jurídicas, comerciais, civis, penais, etc. Todas apresentam a mesma estrutura estática e a mesma atuação dinâmica. Compõe-se a estrutura estática de dois elementos: hipótese de incidência e mandamento ou preceito.

Para Carvalho (1975), a sanção não compõe a estrutura estática da norma, sendo ela própria outra norma jurídica que, por sua vez, tem hipótese de incidência e mandamento próprio. Isso serve para demonstrar que o direito é uno, indivisível e que não se pode analisar uma regra jurídica isoladamente. A norma

jurídica só existe em função do sistema, ou seja, em função de outras regras jurídicas, entre elas a sanção, que lhe assegura a respeitabilidade. Se fosse admitida a regra jurídica que contivesse a sanção em sua estrutura estática, seria a mesma uma unidade em princípio completa, auto-suficiente, o que desmentiria a natureza una e incindível do Direito.

Camelutti (1955) já observava que os cientistas do Direito não devem duvidar de que a parte do Direito que estudam se integra em um todo unitário.

Na atuação dinâmica da norma jurídica tributária ocorre o fato hipoteticamente descrito ou fato imponível (ocorrido no mundo real). Segundo Becker (1972), imediatamente, de forma infalível e automática dá-se a incidência do mandamento sobre o fato, juridicizando-o. As normas designadas como sanção é que dão respeitabilidade a esse efeito jurídico. Esta é a atuação dinâmica da regra jurídica tributária que não difere, como já dito anteriormente, das demais normas jurídicas.

Para interpretar a norma jurídica tributária, Jarach (1975) diz que:

- *“não há interpretação da lei tributária que esteja fora da aplicação concreta da própria lei tributária”*. A lei estabelece, por conceitos normativos, o pressuposto da obrigação que, por definição, é um conceito abstrato; ele terá eficácia no caso concreto quando se verificarem, na vida real, os fatos e as condutas humanas, econômicas e sociais; os fatos que são definidos de forma abstrata pela lei e, portanto, a interpretação sempre terá, como seu norte, tanto a identificação do fato real com a hipótese definida pela lei, como a determinação do alcance do fato abstrato - para verificar a sua coincidência com o fato concreto;

- *“não existem casos em que a lei não necessite de interpretação”*. Mesmo que a letra da lei seja clara, haverá sempre a necessidade de interpretação, uma vez que

o fato da vida real tem sempre características que torna necessário que o intérprete o coloque dentro da imagem da lei;

- “os brocardos ou os aforismos referentes à interpretação devem ser utilizados somente *a posteriori*”. Os chamados conceitos apriorísticos de interpretação devem ser abandonados, pois antecedem o exame da própria norma jurídica; são estabelecidos antes da análise do caso concreto; são determinados *a priori*. Esses conceitos englobam os critérios ou métodos, “na dúvida pró fisco; na dúvida contra o fisco ou a interpretação restritiva ou literal”, que padecem do vício de pouca cientificidade e que devem ser desprezados.

Uma vez investigados os princípios científicos de esclarecimento de uma norma jurídica, buscados aqueles processos e critérios especiais de esclarecimento de uma lei e adaptada a norma a uma realidade prática, o próprio direito está realizado. O direito quando interpretado e aplicado está vivificado, dinamizado.

3.1 Métodos de interpretação no direito

Interpretar significa o primeiro passo em direção à atuação do direito. É a busca do sentido, do conteúdo e do alcance de uma norma jurídica.

Antes de adentrar no exame específico da interpretação das normas tributárias, especialmente o que está disposto no Código Tributário Nacional (CTN), é importante proceder a uma concisa visão dos métodos e critérios utilizados.

Segundo Melo (1995), os critérios de interpretação ou métodos de esclarecimento de uma norma jurídica são:

- **lógico**: é o método que objetiva descobrir o pensamento e o sentido da lei, aplicando princípios científicos da lógica;
- **gramatical ou filológico**: considerar as próprias palavras do texto legal, o entendimento vernacular e a literalidade, a construção gramatical, o significado semântico. Mantém íntima conotação e conformidade com o método literal, que considera o apego à letra do texto da lei;
- **histórico**: objetiva esclarecer o sentido da norma por um trabalho de reconstituição de seu conteúdo original, encontrando os documentos atinentes à elaboração da lei, procurando descobrir a intenção real do legislador e as circunstâncias histórico-sociais do momento;
- **teleológico**: enfatiza a finalidade da norma, o resultado colimado pelo legislador, convertendo em realidade o objetivo ideado;
- **sistemático**: considera o todo jurídico como um todo harmônico, coerente, cabendo ao intérprete analisar a norma neste contexto múltiplo de preceitos inseridos num conjunto orgânico;
- **sistema de linguagem**: observa que o conhecimento de toda e qualquer manifestação de linguagem pede a investigação de seus três planos fundamentais, a sintaxe, o semântico e o pragmático.

Na Figura 1 vê-se os métodos de interpretação que podem servir como instrumento para a interpretação.

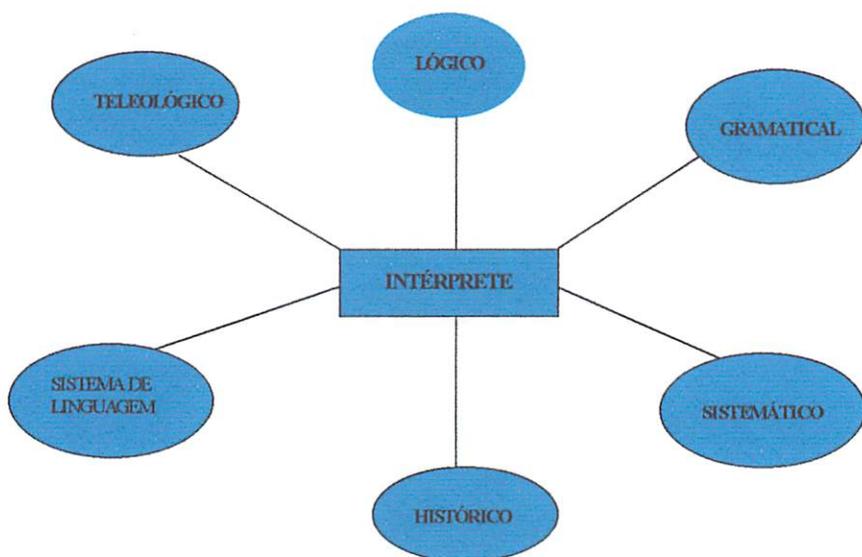


FIGURA 1. Métodos de interpretação

3.2 A interpretação no direito tributário

Os métodos de interpretação constituem diretrizes úteis aos cientistas do Direito, mas não se revestem de cunho obrigatório e nem apresentam qualquer hierarquia. O intérprete é livre para utilizá-los, isoladamente ou em conjunto, sem que se possa conferir preeminência a quaisquer dos procedimentos aventados (Melo, 1995).

Para Torres (1991), o pluralismo metodológico deve ser a pauta do comportamento do cientista quando interpreta as normas tributárias, visto que, *“ o que se observa é a pluralidade e a equivalência, sendo os métodos aplicados de acordo com o caso e com os valores ínsitos na norma; ora se*

recorre ao método sistemático, ora ao teleológico, ora ao histórico, até porque não são contraditórios, mas se completam e intercomunicam”.

O intérprete, ao defrontar-se com a regra jurídica, deve ter em mente, segundo Becker (1972), a estrutura lógica e a atuação dinâmica, podendo dividir a tarefa de interpretação em quatro momentos, a saber:

1. dissecar a estrutura lógica daquela determinada regra jurídica a interpretar;
2. investigar e analisar os fatos jurídicos e não-jurídicos que constituem os problemas práticos a resolver;
3. diante da hipótese de incidência realizada, o intérprete conclui ter havido a incidência da regra jurídica porque esta é infalível;
4. o intérprete observa se foram respeitados os efeitos jurídicos que resultaram da incidência da regra jurídica.

É imprescindível para o intérprete conhecer o ordenamento jurídico em seu conjunto, sua estrutura e alicerces, pois o Direito compõe uma unidade incidível. Entretanto, para fins metodológicos, apesar de todas as normas jurídicas se entrelaçarem, é importante conhecer os institutos jurídicos peculiares a cada um dos denominados ramos do Direito.

Diz o Código Tributário Nacional em seu art. 107:

“ A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo”.

Os vários ramos do Direito não constituem compartimentos isolados mas são partes de um único sistema jurídico, sendo que qualquer uma de suas regras exprimirá sempre uma única regra válida para todo o sistema. Portanto, não se pode aplicar o artigo retrocitado sem adaptá-lo e conformá-lo às diretrizes gerais de interpretação de normas jurídicas e aos princípios gerais de Direito.

A interpretação se aplica a todas as normas, inclusive as que têm o conteúdo “claro”, porquanto não se pode confundir a interpretação com a dificuldade de interpretação (Gasset, 1959)¹.

A doutrina moderna não aceita a máxima *in claris non fit interpretatio*. Ferrara citado por Gasset (1959) afirma que a lei se apresenta sempre como um texto rígido que deve ser animado e iluminado em seu sentido interior pela interpretação. Dessa forma, todas as leis devem ser interpretadas.

3.2.1 As lacunas da lei e os métodos integrativos

Segundo Barros (1975), a integração é a operação por meio da qual se busca uma proposição jurídica para completar uma norma jurídica, uma vontade que não foi suficiente ou integralmente manifestada. Busca-se o conteúdo desta proposição jurídica pelos “meios de integração”.

O artigo 108 do Código Tributário Nacional estabelece:

“ Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I- a analogia;

II- os princípios gerais de Direito Tributário;

III- princípios gerais de Direito Público;

IV- a equidade.

§ 1º - O emprego de analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

¹ Tradução livre.

§ 2º - O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa de pagamento de tributo devido”.

A analogia é um processo revelador de Direito e tem como fundamentos a afinidade de fato e identidade de razão (Lima, 1964).

Para Sousa (1975), a analogia é, no plano da lógica formal, o ponto de contato entre duas coisas diferentes. Assim, ela seria justamente o anátema em matéria tributária, pois, se é da própria essência da analogia que as coisas análogas sejam diferentes, a analogia contraria o princípio da legalidade e não pode ser usada como método aplicativo do direito tributário.

Os princípios gerais do Direito, segundo Carvalho (1996), são máximas alojadas na Constituição Federal ou que se despregam das regras do ordenamento positivo derramando-se por ele todo.

Dentre os princípios gerais de Direito Tributário, temos a estrita legalidade, a anterioridade, a competência privativa das pessoas políticas (União, Estados e Municípios) para instituir impostos, a competência geral para instituir taxas e contribuições de melhoria, a indelegabilidade da competência tributária, a isonomia recíproca entre as pessoas políticas, a não-cumulatividade do ICMS e do IPI, a territorialidade da tributação.

A equidade, para Gasset (1959), é um procedimento de aplicação jurídica das normas existentes ao caso concreto de que se trate, para dar a este, não uma solução de justiça abstrata, mas uma solução humana, de justiça adaptada ao caso concreto².

Se a equidade pode conduzir a resultados benéficos para o ordenamento jurídico, por outro lado apresenta graves inconvenientes, pondo à mercê dos

² Tradução livre

sentimentos subjetivos do juiz a aplicação da norma e, conseqüentemente, a segurança do Direito (Castán, citado por Gasset, 1959).

3.2.2 Interpretação econômica

A interpretação econômica significa atender ao conteúdo econômico das relações jurídicas, com desprezo das suas formas legais (Barros, 1975). Segundo Melo (1995), em Direito Tributário não é correto entender que se a finalidade principal é a arrecadação de dinheiro dos particulares, importaria exclusivamente o conteúdo econômico, que decorreria da interpretação dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

Art. 109. *“Os princípios gerais de Direito Privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”.*

Art. 110. *“A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”*

Derzi (1988) afirma que, apesar do interesse do Direito Tributário estar fulcrado no resultado econômico, *“a interpretação de uma lei deve se nortear por critérios jurídicos”.*

A interpretação econômica, para Barros (1975), deve ser utilizada em Direito Tributário sem exclusividade, apenas como critério informador. Não pode

ser uma “arma” para o fisco ou qualquer outro intérprete, para exigir das pessoas físicas ou jurídicas um tributo que não seja devido, em uma relação jurídica que não se completou. Sob a alegação de procurar o conteúdo econômico de uma relação, não se pode infringir o princípio da legalidade em matéria tributária.

Cabe ao intérprete compreender o fenômeno jurídico para extrair o verdadeiro sentido do preceito legal, tarefa esta que não pode estar restrita a elementos econômicos dissociados dos quadrantes do Direito .

3.2.3 Interpretação de tratados para evitar a dupla tributação internacional

Para Tôrres (1997), a interpretação de qualquer tratado internacional se concretiza essencialmente pela busca da determinação da vontade das partes, por meio de uma metodologia que possibilite dar um dinamismo próprio aos enunciados jurídicos, sejam os mesmos regras ou princípios.

Apenas para produzir “efeitos didáticos”, Tôrres (1997) sugere a seguinte separação dos momentos do processo interpretativo:

- 1º) busca do “significado ordinário”, no plano textual, através da análise lógico-sintática dos enunciados prescritivos contidos na Convenção;
- 2º) se necessário, cumulativamente ao procedimento retrocitado, vai-se ao contexto;
- 3º) não sendo suficientes os procedimentos precedentes para alcançar o sentido da convenção ou tratado, faz-se o reenvio às normas internas.

No Brasil, compete privativamente ao Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional, conforme artigos 84, VIII e 49, I da Constituição Federal.

Os tratados relativos à matéria tributária são objeto dos artigos 97, 98 e 99 do Código Tributário Nacional.

Diz o art. 98 :

“Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Conforme preceitua Pontes (1998), o tratado tributário consubstancia um acordo celebrado pelo Brasil com outros países sobre um tratamento tributário específico. Assim, o teor normativo desse tratado aplica-se tão somente às situações descritas no mesmo e só alcança pessoas submetidas à lei dos países signatários.

Os tratados visam impedir que um negócio transnacional realizado entre residentes de países diferentes possa ensejar a bitributação.

4 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

“O valorar bem, portanto, implica uma relação de igualdade ou de proporcionalidade isonômica entre os polos sujeitos à relação criada”. (Ives Gandra da Silva Martins).

O Direito, para Mello (1975), é um conjunto de regras que se impõe, coercitivamente na vida social, para disciplinar situações e comportamentos humanos. Para ele, o direito é um instrumento, e, por esta razão, seu conteúdo varia de acordo com os tempos, com os lugares, com os pontos de vista políticos dominantes em cada época.

Segundo Carrazza (1993), *“o caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa do reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em um realidade maior. A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina sistema”*.

Para compreender o objetivo de um sistema é preciso que se estude não uma norma, mas o sentido que várias normas, determinadas normas e, finalmente, o conjunto delas quer impor a certas situações.

O sistema tributário nacional compreende o conjunto de normas jurídicas tributárias, ou seja, aquelas cujo conteúdo é o tributo. Para conhecê-lo, é preciso que se estude todo o conjunto de normas.

4.1 O Estado e o poder de tributar

O poder de tributar, para Machado (1993), nada mais é do que “um aspecto da soberania estatal”. O Estado, internamente, tem o poder de governar todas as pessoas que se encontrem situadas em seu território. O poder de tributar está, assim, associado à legitimidade do próprio poder de governo.

A Constituição do Brasil delimitou o Poder Tributário, dividindo-o entre as diversas esferas de governo, uma vez que o Brasil é uma federação. Como ensina Deodato (1977) : *“sob o ponto de vista político ou jurídico, os sistemas tributários de países unitários diferem dos países federativos. Nos Estados unitários, embora haja entes políticos locais, o poder central está sempre presente em qualquer ato normativo, sufocando pseudo-autonomias. Assim, o sistema tributário emana sempre do poder central. No sistema federativo, embora a União tenha poder soberano, o Estado e o Município são entidades autônomas e autodeterminam-se em matéria tributária. Se na verdade é a União que lhes marca a competência, dentro de seus limites, entretanto, expande-se a autonomia dos governos locais. Por isso, as Constituições dos Estados Federais dispõem sobre a discriminação de suas rendas, traçando as competências na arrecadação de receitas: umas, com rigidez, como o Brasil, discriminando tributo por tributo, ente por ente; outras, flexíveis, como os Estados Unidos e a Argentina”*. Dessa forma, o poder tributário é dividido pela União, estados-membros, Distrito-Federal e municípios. Essa delimitação jurídica de poder tributário é denominada competência tributária.

A competência tributária é, pois, a faculdade, atribuída a cada uma das pessoas políticas, de instituir seus tributos e arrecadá-los. Exercitando suas

capacidades, essas o farão de forma coativa, por haver uma relação *ex lege* à qual também se submeterão (Silva, 1995).

O poder de instituir e cobrar tributos é dividido entre a União, estados-membros, Distrito Federal e municípios pela atribuição de competência, prevista nos artigos 153 a 156 da Constituição Federal de 1988.

Além de dividir a competência tributária, a Constituição Federal, em seus artigos 157 a 162, também divide a arrecadação do tributo entre os diversos níveis de governo através da distribuição de receita. Ao governo federal cabe fazer a partilha das receitas tributárias mais expressivas, uma vez que à União foi destinada parcela maior de competência tributária.

4.1.1. Limitações constitucionais ao poder de tributar

A origem do poder de tributar é a soberania. Entretanto, a relação de tributação não é apenas uma relação de poder, mas sim uma relação jurídica (Machado, 1993). Dessa forma existem alguns princípios jurídicos que regem essas relações.

Segundo Coelho (1999), *“o poder de tributar, modernamente, é campo predileto do labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo. A duas porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos”*.

Baleeiro (1997) afirma que os princípios constitucionais tributários, em sua maioria, estão explícitos na Constituição Federal e devem ser rigorosamente respeitados pela legislação infraconstitucional.

Dentre esses princípios constitucionais estudados por Baleeiro (1997), destacam-se: legalidade, anterioridade, irretroatividade da lei tributária, tipologia tributária, igualdade, capacidade contributiva, vendação do confisco, definidas a seguir.

4.1.1.1 Legalidade: pelo qual nenhum tributo pode ser instituído ou majorado a não ser em virtude de lei. Sinteticamente: não há tributo sem lei anterior que o defina. A lei é vista como manifestação legítima da vontade do povo, representado pelos parlamentares. Significa que o tributo é “consentido” por ser instituído por lei. A lei instituidora do tributo deve conter: a descrição do fato tributável (hipótese de incidência), a definição da base de cálculo e da alíquota ou outro método a ser utilizado para se estabelecer o valor do tributo, o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

4.1.1.2 Anterioridade: nenhum tributo pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou. Na verdade, existem algumas exceções à aplicação desse princípio, especialmente quanto a alguns impostos de competência da União, cujo estudo veremos adiante.

4.1.1.3 Irretroatividade da lei tributária: nenhuma lei tributária pode violar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, que se constituírem cronologicamente antes de sua publicação.

4.1.1.4 Tipologia tributária: o tipo tributário é definido pela integração de dois fatores, ou seja, a hipótese de incidência do tributo e sua base de cálculo. Esse binômio é que diferencia as espécies e subespécies tributárias entre si.

4.1.1.5 Igualdade: todos são iguais perante a lei. Na verdade, a lei sempre discrimina, uma vez que seu papel fundamental é disciplinar as desigualdades naturais existentes entre as pessoas. Portanto, o que é importante é saber como essa discriminação poderá ser válida, separando os critérios admissíveis daqueles que implicam em lesão ao princípio da isonomia.

4.1.1.6 Capacidade contributiva: os tributos serão graduados, sempre que possível, segundo a capacidade econômica do contribuinte.

4.1.1.7 Vedação do confisco: o tributo não pode ser utilizado com efeito de confisco de bens.

4.2 Conceito e espécies de tributo

Apesar de possuir a mesma estrutura das normas jurídicas existentes no sistema jurídico, a norma tributária é diferenciada das demais pelo seu conteúdo: o tributo.

Segundo 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”.

Temos, assim, que o tributo é obrigatório, deve ser pago em dinheiro, não pode ser resultado da prática de ato ilegal, precisa ter sido criado por lei (princípio da legalidade) e somente poderá ser cobrado através de ato administrativo vinculado, ou seja, cuja forma é prescrita em lei.

Os tributos não são apenas utilizados para fins de arrecadação de receita para as pessoas políticas, mas sim, são verdadeiros instrumentos de intervenção econômica (Keynes, 1970). Dentre as funções dos tributos, destacam-se:

- a) fiscal: quando o principal objetivo do tributo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado (Machado, 1993). O imposto de renda (IR), o imposto sobre a circulação de mercadorias (ICMS) e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), são exemplos de tributos com função predominantemente fiscal. Todos esses impostos visam apenas gerar receitas para a União, estados e municípios, respectivamente;
- b) extrafiscal: se o principal objetivo for a intervenção no domínio econômico, buscando um efeito diferente da simples arrecadação de recursos financeiros (Machado, 1993). São exemplos de tributos com função extrafiscal: o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), que visa acabar com a propriedade improdutiva e o imposto de importação, cujos principais objetivos são auxiliar o governo federal a equilibrar a balança comercial e proteger a indústria nacional;
- c) parafiscal: se a arrecadação for feita por sujeito ativo que não seja a própria entidade estatal (União, Estado ou Município), mas outra designada pela lei e que

arrecada o tributo em proveito de suas próprias finalidades (Ataliba, 1998). As contribuições para a seguridade social são exemplos de tributos parafiscais. É o próprio INSS (Instituto Nacional de Seguridade Social) que arrecada e utiliza as contribuições para o cumprimento de suas finalidades.

Os tributos não têm necessariamente uma única função. Geralmente há mais de uma função neles.

Tributo é gênero. Dentre as suas espécies, definidas na Constituição Federal de 1988, temos: o imposto, a taxa, a contribuição de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios.

O *“imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”* (Código Tributário Nacional, artigo 16). Vale dizer que quando alguém paga um imposto, paga porque o fato ocorrido na vida real estava previsto na lei como sendo um fato gerador da obrigação tributária cujo nascimento, por sua vez, não dependerá de qualquer contraprestação de serviço pelo Estado para o contribuinte. Os impostos se distinguem entre si pelos respectivos fatos geradores.

Segundo o artigo 77 do Código Tributário Nacional, taxa é o tributo cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia ou a efetiva ou potencial utilização de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte.

Contribuição de Melhoria é o tributo que tem como fato gerador a valorização de imóvel decorrente de uma obra pública. O fato gerador é, pois, instantâneo e único.

As contribuições sociais são as de intervenção no domínio econômico, as contribuições profissionais e as contribuições de seguridade social. São exemplos

de contribuições: a CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira), CSL (Contribuição Social Sobre o Lucro), contribuição para o PIS (Programa de Integração Social), as contribuições Previdenciárias (INSS), COFINS (Contribuição Social sobre o Faturamento), anuidades pagas à Ordem dos Advogados do Brasil e conselhos profissionais (CREA, CRA, CRM, CRO, etc.).

Os empréstimos compulsórios somente podem ser instituídos pela União em casos excepcionais previstos na Constituição (art.148), tais como atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

4.3 Hipótese de incidência tributária

A norma tributária possui um campo de incidência condicionado ao acontecimento de um fato (imponível) previsto na hipótese legal. Desde que ocorra o fato imponível automaticamente incide o mandamento (Carvalho, 1996). A hipótese de incidência tributária é, pois, a descrição hipotética, formulação de natureza abstrata do universo do direito.

Segundo Ataliba (1998), “*uma lei descreve hipoteticamente um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato e dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico, do que foi descrito, determina o nascimento de uma obrigação de pagar um tributo*”. Assim, cientificamente, não se pode confundir hipótese de incidência que é a descrição hipotética legal de

um fato e fato gerador ou imponible que diz respeito ao fato ocorrido no “mundo dos fatos”, conforme estava descrito na lei.

Aspectos da hipótese de incidência (Ataliba, 1998):

- Aspecto pessoal: por meio dele é que se conhece quem são os sujeitos da relação jurídica do tributo (sujeito ativo e sujeito passivo). O sujeito ativo exige e o sujeito passivo paga. O sujeito ativo, implícita ou expressamente, vem sempre determinado na hipótese de incidência. Quanto ao sujeito passivo, a hipótese de incidência apenas fornece os critérios com os quais o intérprete irá determiná-lo no momento da ocorrência do fato imponible;
- aspecto material: este aspecto contém a própria descrição do fato tributado. Os contornos daquele fato que uma vez realizado ensejará o nascimento da obrigação tributária;
- aspecto espacial: por meio desse aspecto sabe-se em que lugar haverá de ocorrer o evento descrito hipoteticamente na lei ou onde ocorreu o fato imponible;
- aspecto temporal: determinando-se o exato momento em que ocorreu um fato imponible determina-se o preciso instante em que nasceu a obrigação tributária, sendo que este aspecto temporal, juntamente com o espacial, forma as coordenadas de tempo e espaço da hipótese de incidência.

No Quadro 1 observa-se a diferença entre hipótese de incidência e o fato imponible.

QUADRO 1. Diferenças entre hipótese de incidência e fato imponible

| HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA | FATO IMPONÍVEL |
|--|--|
| descrição genérica e hipotética de um fato | fato concretamente ocorrido no mundo fenomênico, empiricamente verificável |
| conceito legal (universo do direito) | fato jurígeno (esfera tangível dos fatos) |
| designação do sujeito ativo | sujeito ativo já designado |
| critério genérico de identificação do sujeito passivo | sujeito passivo: Tício |
| critério de fixação do momento de configuração | ocorrência (dia e hora determinados) |
| eventual previsão genérica de circunstâncias de modo e lugar | modo determinado e objetivo, local determinado |
| critério genérico de mensuração (base de cálculo). | medida (dimensão) determinada (base calculada). |

Fonte: Ataliba (1998)

No Quadro 2, vêm-se as espécies de tributo descritas na Constituição Federal de 1988 e suas respectivas hipóteses de incidência.

QUADRO 2. Espécies de tributo e suas respectivas hipóteses de incidência

| ESPECIE DE TRIBUTO | HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA |
|--------------------------|---|
| IMPOSTO | Uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. |
| TAXA | Exercício regular do Poder de Polícia, ou o serviço público, prestado ou posto à disposição do contribuinte. |
| CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA | Valorização do imóvel do qual o contribuinte é o proprietário, ou enfiteuta, desde que essa valorização seja decorrente de obra pública. |
| CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS | Intervenção no domínio econômico; interesse de categorias profissionais ou econômicas; seguridade social. |
| EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS | Atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. |

Fonte: Constituição Federal de 1988

4.4 A obrigação tributária

Pode-se definir a obrigação tributária como o vínculo jurídico que une duas pessoas, uma denominada “sujeito ativo” que é o fisco e outra “sujeito passivo” (contribuinte), a partir da ocorrência de um fato impositivo cuja hipótese de incidência estava prevista na lei (Ataliba, 1998).

A obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*, pois os efeitos tributários decorrem da lei e não da vontade do contribuinte.

Dispõe o art. 113, do Código Tributário Nacional:

“A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Para Baleeiro (1987), a obrigação principal, conforme prevista no art. 113, do Código Tributário Nacional, consiste no pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

A obrigação acessória consiste em prestações positivas ou negativas no interesse da administração tributária (arrecadação ou fiscalização das receitas, controle estatístico, etc). A obrigação acessória, não sendo cumprida, converte-se

em obrigação principal quanto à pena imposta ao contribuinte pelo descumprimento.

A hipótese de incidência é prevista em tese (abstrata) e o tributo somente se torna devido quando o fato concreto, ocorrido efetivamente no mundo real, estiver dentro da abrangência dessa hipótese de incidência, surgindo a obrigação tributária.

Uma das características essenciais da obrigação tributária é a liberdade que dá à pessoa de adentrar ou não na situação descrita na lei como hipótese de incidência do tributo. Entretanto, como afirma Costa (1995), a obrigação tributária é indisponível, isto é, uma vez ocorrido o fato previsto na hipótese de incidência da lei e, portanto, nascida a obrigação tributária, deve a mesma ser cumprida em seus exatos termos, não podendo o contribuinte furtar-se ao cumprimento nem a autoridade administrativa dispensá-lo.

4.4.1 Sujeito ativo da obrigação tributária

Sujeito ativo é o credor, designado por lei, da obrigação tributária.

Em regra, o sujeito ativo é a pessoa constitucional que tem a competência tributária. Entretanto, não se pode confundir a competência para legislar com a capacidade de ser sujeito ativo de uma obrigação tributária. Desse modo, a lei pode expressamente atribuir a titularidade da exigibilidade de um tributo para uma outra pessoa que não tem o poder para instituí-lo. Isso ocorre geralmente com os tributos com função predominante parafiscal (Ataliba, 1998).

4.4.2 Sujeito passivo da obrigação tributária

Sujeito passivo é o devedor, usualmente denominado contribuinte. É ele quem sofre a perda patrimonial a favor do sujeito ativo, com a arrecadação do tributo devido.

Como salienta Ataliba (1998), no caso dos impostos, *“o sujeito passivo é alguém de alguma forma relacionado com o fato posto como aspecto material da hipótese de incidência, de modo que se infira ser o titular da capacidade contributiva onerada”*.

4.4.3 Não-incidência, imunidade e isenção

Sendo a norma tributária uma norma jurídica, ela imputa certas conseqüências à realização de um fato ou ato descrito, que faz surgir, nesse caso, uma relação jurídica tributária.

A não-incidência consiste no plano integrado pelos fatos que, embora existentes no mundo fenomênico, não foram alcançados pelos dispositivos normativos (Greco e Zonari, 1995). Sobre esses fatos não se podem instituir exigências tributárias por falta de previsão legal.

A imunidade encontra-se inserida nas vedações constitucionais à competência tributária.

Como ensina Falcão (1999), a imunidade é *“uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na constituição, da competência*

impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos. situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo.”

Classifica-se a imunidade em:

- pessoal ou subjetiva: quando leva em conta a qualidade da pessoa, como no caso da imunidade da União, estados, Distrito Federal e municípios (imunidade recíproca), dos partidos políticos, das instituições de educação e assistência social;
- objetiva ou material: quando atingir um bem, que tem como exemplos, a imunidade de livros, jornais, papéis destinados à impressão e produtos industrializados exportados.

A isenção é uma não-incidência legalmente qualificada. O que seria tributado deixa de sê-lo por força de lei isencional que, atingindo a hipótese de incidência, torna-a insuficiente para gerar os efeitos que lhe são próprios (Ataliba, 1998).

A norma isencional, dirigindo-se à obrigação principal, não atinge as obrigações acessórias pelas quais os sujeitos passivos continuam obrigados a cumprir as prestações positivas ou negativas, seus objetos (Silva, 1995).

4. 5 Quadro geral de impostos

Segundo a delimitação de competência imposta pela Constituição Federal à União e aos estados-membros e municípios, os impostos classificam-se em federais, estaduais e municipais, respectivamente.

4.5.1 Os impostos federais

O artigo 153 da Constituição Federal atribui à União a competência para instituir impostos sobre:

- importação de produtos estrangeiros;
- exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- renda e proventos de qualquer natureza;
- produtos industrializados;
- operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- propriedade territorial rural; grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Além desses impostos, a Constituição em seu artigo 154, atribuiu à União competência para instituir, mediante lei complementar, outros impostos desde que não tenham fato gerador ou base de cálculo idênticos aos já discriminados na mesma e que sejam não-cumulativos. Também poderá a União instituir impostos extraordinários, na iminência ou no caso de guerra externa, que deverão ser suprimidos gradativamente, uma vez extintas as causas que levaram à sua criação.

4.5.1.1 O imposto de importação

O imposto de importação tem como hipótese de incidência a entrada de produtos estrangeiros no território nacional, conforme artigo 19 do Código Tributário Nacional.

Para Machado (1993), justifica-se a necessidade da competência desse imposto ser atribuída à União por tratar-se de tributo com implicações no relacionamento do Brasil com países estrangeiros, devendo esse relacionamento ser uniforme, o que não seria possível se a competência fosse dos estados ou municípios.

A função predominante do imposto de importação é extrafiscal, pois esse tributo é muito mais utilizado como instrumento de política econômica de proteção da produção nacional do que como instrumento de arrecadação (Machado, 1993).

Existem duas espécies de alíquotas no imposto de importação: alíquota específica, que é expressa por uma quantia determinada em função da unidade de quantificação dos bens importados e alíquota *ad valorem*, indicada em porcentagem a ser calculada sobre o valor do bem (art. 20 do Código Tributário Nacional).

A base impositiva quando a alíquota for específica é a unidade de medida fixada por lei. No caso da alíquota *ad valorem*, a base de cálculo é o preço normal, entendido como o preço que “*o produto alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País*” (Machado, 1993). O GATT (General Agreement of Tariffs and Trade - Acordo Geral de Tarifas Aduaneiras e Comércio), do qual o Brasil é signatário, proíbe o estabelecimento de valores arbitrários ou fictícios para fins aduaneiros.

Segundo o art. 22 do Código Tributário Nacional, o contribuinte do imposto de importação é toda pessoa física ou jurídica, que realize a introdução de mercadoria estrangeira em território nacional.

4.5.1.2 O imposto de exportação

O imposto de exportação tem como hipótese de incidência a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, conforme art. 23 do Código Tributário Nacional.

Na Constituição Federal de 1946, o imposto de exportação era de competência dos estados, mas a partir da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, ele foi colocado no âmbito da competência federal o que desde então se mantém.

Como o imposto de importação, a função do imposto de exportação é também extrafiscal. Para Machado (1993), tendo em vista a função do imposto de exportação estar intimamente ligada à política econômica relacionada com o comércio internacional, foi determinado pelo Código Tributário Nacional que a receita líquida desse tributo fosse destinada à formação de reservas monetárias. A lei 5.072/66, em seu artigo 1º, preceitua que o imposto de exportação “*é de caráter exclusivamente monetário e cambial e tem por finalidade disciplinar os efeitos monetários decorrentes da variação de preços no exterior e preservar as receitas de exportação*”.

As alíquotas do imposto de exportação, tal qual ocorre no imposto de importação, podem ser específica e *ad valorem*, sendo os conceitos os mesmos já vistos no estudo sobre o referido imposto de importação. Também a base de cálculo é a unidade de medida adotada pela lei quando se tratar de alíquota específica e, em se tratando de alíquota *ad valorem*, o preço normal (art.24 do Código Tributário Nacional).

Segundo o Código Tributário Nacional, art. 27, o contribuinte do imposto de exportação é o exportador, ou seja, qualquer pessoa física ou jurídica que remete para o exterior, a qualquer título, uma mercadoria ou que a leve consigo.

Para Machado (1993), o imposto de exportação é utilizado apenas eventualmente, já que não representa fonte de receita orçamentária permanente. Inclusive, a utilização desse tributo como instrumento de arrecadação permanente seria extremamente prejudicial se considerarmos que o Brasil enfrenta grandes dificuldades na disputa por mercados estrangeiros. Por esta razão a incidência do imposto de exportação ocorre em situações excepcionais, ligadas à conjuntura econômica. Os governos brasileiros têm utilizado o imposto de exportação como uma das formas de regular o mercado externo. Quando os preços dos produtos exportáveis brasileiros são elevados no mercado externo, há incidência do imposto de exportação para retirar parte (entendida pelas autoridades econômicas como excesso) da remuneração dos produtores nacionais, visando formar reservas monetárias. Também quando há interesse em garantir o abastecimento do mercado interno, o imposto incide para desestimular a exportação do produto, em benefício do consumidor nacional.

4.5.1.3 Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR)

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, ou simplesmente **imposto de renda**, como é geralmente denominado, tem como hipótese de incidência a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, assim compreendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda (art. 43 do Código Tributário Nacional).

A justificativa de atribuição de competência desse tributo à União decorre de sua utilização como instrumento de redistribuição de renda, na tentativa de

buscar um equilíbrio de desenvolvimento econômico das diversas regiões (Machado, 1993).

O imposto de renda é de enorme importância no orçamento da União, sendo a principal fonte de receita tributária. A sua função predominante é pois, fiscal.

É inegável, entretanto, a utilização do imposto de renda como instrumento de intervenção do Poder Público no domínio econômico. Ele é um instrumento fundamental na redistribuição das riquezas, não apenas em razão das pessoas, como também de lugares. A legislação do imposto de renda permite o abatimento de verbas gastas em determinados investimentos, havidos como de relevante interesse econômico ou social, tal como o reflorestamento com o objetivo de incentivar a formação de reservas florestais no país. Ainda, outras vezes, na composição de sua base impositiva, permite deduções ou abatimentos relativos a encargos de família, idade acima de 65 anos e outros mais (Machado, 1993).

A incidência do imposto de renda se verifica sobre as rendas e proventos auferidos em determinado período e, em princípio, é anual. Porém, existem algumas que são específicas, denominadas incidências na fonte, que podem ser mera antecipação de incidência genérica e podem ser, em certos casos, autônoma.

Em sua incidência genérica, anual, o imposto de renda tem alíquota proporcional para as pessoas jurídicas.. Para as pessoas físicas, a alíquota do imposto é progressiva, dependendo do rendimento.

Conforme art. 44 do Código Tributário Nacional, a base impositiva do imposto no caso de pessoa jurídica é o lucro real, presumido ou arbitrado.

Segundo Fabretti (1999), o lucro real é um conceito fiscal e não um conceito econômico. Ele é determinado mediante escrituração contábil acrescida de adições, exclusões e compensações, previstas no art. 193 do Regulamento do

Imposto de Renda (RIR/1994). A alíquota incidente sobre o lucro real é de 15% (quinze por cento).

O lucro presumido é uma opção para as pessoas jurídicas que tiveram receita bruta anual total até um determinado valor (Fabretti, 1999). Conforme artigo 13 da Lei 9.718/98, para o ano-base de 1999, exercício 2.000, esse valor é de R\$24.000.000,00 (vinte e quatro milhões de reais). O lucro presumido é determinado pela aplicação de um percentual sobre a receita bruta. Esse percentual depende do ramo de atividade da pessoa jurídica, conforme demonstrado no Quadro 3.

QUADRO 3. Percentual de lucro presumido conforme a atividade da empresa

| Atividade da empresa | percentual |
|---|------------|
| Revenda de mercadorias e vendas de produtos próprios em geral | 8,0% |
| Revenda de combustível derivado de petróleo e álcool carburante | 1,6% |
| Prestação de serviços em geral | 32,0% |
| Prestação de serviços hospitalares e transporte de cargas | 8,0% |
| Demais serviços de transportes | 16% |

Fonte: Fabretti, 1999.

A alíquota do IR incidente sobre o lucro presumido é de 15% (quinze por cento).

O lucro arbitrado é uma faculdade do Fisco, que somente pode ser utilizada quando: a pessoa jurídica não mantém escrituração na forma da leis comerciais e fiscais; não elabora as demonstrações financeiras; optou indevidamente pela tributação com base no lucro presumido ou não mantém arquivo de documentos (arts. 538 e 539, RIR/1994).

Para as pessoas físicas, a base imponible é o rendimento bruto do qual apenas algumas parcelas podem ser abatidas, entre as quais as pensões alimentícias e os encargos de família.

O contribuinte desse tributo é a pessoa física ou jurídica que adquirir renda ou proventos de qualquer natureza, segundo art. 45 do Código Tributário Nacional.

4.5.1.4 Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

O imposto sobre produtos industrializados (IPI) tem como hipótese de incidência: a) o desembaraço aduaneiro do produto, quando de procedência estrangeira; b) a saída do produto industrializado do estabelecimento do importador, do industrial, do comerciante (nos casos em que a lei o equipara ao industrial) ou arrematante; c) a arrematação do produto, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão (artigo 46 do Código Tributário Nacional).

A legislação do IPI (Decreto 87.981/1982) caracteriza como industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como ocorre na transformação, no beneficiamento, na montagem, no acondicionamento ou recondicionamento e na renovação.

A função predominante do IPI é a fiscal. Segundo Machado (1993) até pouco tempo o IPI foi o tributo de maior expressão como fonte de receita, posição hoje ocupada pelo imposto de renda. Porém, ele também é utilizado como instrumento extrafiscal, uma vez que é um imposto seletivo em função da essencialidade do produto.

As alíquotas do IPI são diversas, precisamente por tratar-se de um tributo seletivo (art. 48 do Código Tributário Nacional).

A base imponible do IPI depende da hipótese de incidência. De acordo com o art. 47 do Código Tributário Nacional, caso a mercadoria seja importada, a base de cálculo do IPI é a mesma do imposto de importação, acrescida do próprio imposto de importação, das taxas exigidas para entrada do produto no país e ainda dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou que dele possam ser exigidos. Se o produto industrializado é nacional, a base de cálculo do IPI é o valor da operação de que decorrer a saída deste do estabelecimento do contribuinte. Não tendo valor a operação, ou sendo omissos os documentos respectivos, a base imponible será o preço corrente da mercadoria ou de sua similar, no mercado atacadista da praça do contribuinte. Finalmente, se o produto industrializado for leiloado, a base de cálculo será o preço da respectiva arrematação.

O IPI é um tributo não cumulativo (art. 49 do Código Tributário Nacional). Isto significa que, se uma empresa industrial adquirir matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e outros insumos, que tenham sofrido a incidência do imposto ao saírem do estabelecimento de origem, ela poderá utilizar o valor pago desse imposto como crédito na hora em que tiver que recolher o tributo na saída dos seus próprios produtos.

O contribuinte do IPI é o importador, o industrial, o comerciante, o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados.

4.5.1.5 Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários (IOF)

As hipóteses de incidência do IOF são: a) a efetivação de uma operação de crédito pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado; b) a efetivação de uma operação de câmbio pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda nacional ou estrangeira ou posta à disposição por este; c) a efetivação de uma operação de seguro, pela emissão de apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável; d) a emissão, transmissão, pagamento ou resgate de títulos e valores mobiliários (art. 63 do Código Tributário Nacional).

O IOF tem função predominante extrafiscal. Efetivamente esse imposto é muito mais um instrumento de manipulação da política de crédito, câmbio, seguro e títulos e valores mobiliários do que um meio de se obter receitas (Machado, 1993).

As alíquotas do IOF são flexíveis, fixando a lei somente a alíquota máxima, podendo o Executivo alterá-las até esse limite legal (art. 65 do Código Tributário Nacional). O IOF constitui também uma exceção ao princípio da anterioridade.

Segundo o art. 64 do Código Tributário Nacional, a base impositiva do IOF é: a) quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o principal e juros; b) quanto às operações de câmbio, o respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição; c) quanto às operações de seguro, o montante do prêmio; d) quanto às

operações relativas a títulos e valores mobiliários, na emissão, o valor nominal mais o ágio, se houver; na transmissão, o preço ou valor nominal, ou o valor de cotação em bolsa como determinar a lei; no pagamento ou resgate, o preço.

São responsáveis pelo recolhimento do imposto: a) nas operações de crédito, as instituições financeiras; b) nas operações de seguro, o segurador ou as instituições financeiras a quem este encarregar da cobrança do prêmio; c) nas operações de câmbio, as instituições autorizadas a operar em câmbio; d) nas operações relativas a títulos e valores mobiliários, as instituições autorizadas a operar na compra e venda de títulos e valores mobiliários (Machado, 1993).

4.5.1.6 Imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR)

O ITR tem como hipótese de incidência a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município (art. 29 do Código Tributário Nacional).

A função predominante do ITR é a extrafiscal. Funciona esse tributo como instrumento auxiliar do disciplinamento estatal da propriedade rural, com o objetivo de desestimular a manutenção de terras improdutivas (Machado, 1993).

Apesar de ser um imposto de competência da União, metade (50%) de sua arrecadação é destinada aos municípios nos quais a propriedade rural tributada está localizada.

A alíquota do imposto variava, até 1996, entre 0,2 até 3,5% em função do número de módulos fiscais. Entretanto, a nova legislação (Lei 9.393/1996) fixou as alíquotas de 0,03% para as propriedades rurais consideradas produtivas até 20% para as propriedades improdutivas.

A base imponible do ITR é o valor venal da terra nua, ou seja, o valor de mercado da terra sem benfeitorias, conforme art. 33 do Código Tributário Nacional.

O contribuinte do imposto é o proprietário rural, o titular do domínio útil do imóvel ou o seu possuidor, a qualquer título. Isto significa que se há propriedade plena do imóvel em poder de alguém, este será o contribuinte. Se a propriedade estiver fracionada nos dois domínios (pertencendo o domínio útil para um e o domínio pleno a outro, como na enfiteuse), contribuinte será o titular do domínio útil. Finalmente, se a posse pertence a quem não tem a propriedade nem o domínio útil, contribuinte será o posseiro (art. 31 do Código Tributário Nacional).

Considerando que o objetivo dominante do ITR não é a arrecadação de meios financeiros, a atribuição de competência desse tributo à União deveu-se especialmente para que o mesmo fosse utilizado como instrumento de política agrária. Entretanto, como afirma Machado (1993), o ITR tem sido utilizado precariamente para esse fim. Para tentar alcançar esse objetivo a nova lei introduziu uma maior seletividade, com maior diferença entre as várias alíquotas, levando-se em conta a produtividade da propriedade. Porém, o cálculo do ITR é relativamente difícil, exigindo na sua realização conhecimento especializado. Também é difícil a fiscalização, exigindo um número relativamente grande de fiscais para que não ocorra sonegação.

4.5.2 Os Impostos estaduais

O art. 155, da Constituição Federal, dispõe:

“Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I - impostos sobre:

- a) transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;*
- b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*
- c) propriedade de veículos automotores.”*

4.5.2.1. Imposto sobre heranças e doações

O imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação (ITCD) tem como hipótese de incidência a transmissão *causa mortis* e a doação de quaisquer bens ou direitos aos mesmos relativos (art. 35 do Código Tributário Nacional).

A alíquota máxima desse imposto é fixada pelo Senado Federal, conforme determina o art. 153, parágrafo primeiro, item IV, da Constituição Federal. Salvo essa limitação, os estados e o Distrito Federal são livres para estabelecer as alíquotas.

A base impositiva (art. 38 do Código Tributário Nacional) desse imposto deve ser, em princípio, o valor de mercado do bem objeto da transmissão *causa mortis* ou da doação.

Em se tratando da transmissão *causa mortis*, o contribuinte é o herdeiro e/ou o legatário. Nas doações, a princípio, o contribuinte tanto pode ser o doador quanto o donatário (art. 42 do Código Tributário Nacional).

4.5.2.2 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços (ICMS)

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços (ICMS) tem como hipóteses de incidência (Machado, 1993):

- a) as operações relativas à circulação de mercadorias;
- b) prestações de serviços relativas a transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações;
- c) entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço.

Para Machado (1993), operações relativas à circulação de mercadorias são atos ou negócios que implicam mudança na propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor, independentemente da natureza jurídica desses atos.

Mercadorias são coisas móveis destinadas ao comércio. Entretanto, a Constituição Federal, art. 155, IX, alínea a, reconheceu como hipótese de incidência do ICMS, os bens destinados ao consumo ou ao ativo fixo, quando importados do exterior.

A base imponible do ICMS é definida em função de sua hipótese de incidência. Nas operações relativas à circulação de mercadorias é o valor da operação. Nas prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação é o preço do serviço. Na entrada de bens importados é o valor constante do documento de importação, acrescido dos impostos de importação, sobre produtos industrializados, sobre operações financeiras e demais despesas inerentes à importação. Na aquisição, em leilão promovido pelo Poder Público, de bens importados apreendidos, o valor do arremate acrescido dos impostos de importação e sobre produtos industrializados, e de todas as despesas suportadas pelo adquirente (Machado, 1993).

O ICMS, por expressa determinação constitucional (art. 155, § 2º, I), é não-cumulativo. Assim, segundo o disposto no artigo retrocitado, deve-se compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro estado ou pelo Distrito Federal.

Segundo Carrazza (1995), a Constituição, ao se referir à “compensação”, deixou claro que a quantia a ser desembolsada pelo contribuinte do ICMS *“é o resultado de uma subtração em que o minuendo é o montante do imposto devido e o subtraendo é o montante do imposto anteriormente cobrado.”*

O contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços descritas na hipóteses de incidência do imposto.

4.5.2.3 Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA)

O imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) tem como hipótese de incidência a propriedade de veículo automotor (Constituição Federal, art. 155, III).

A alíquota do IPVA é fixa, não sendo, na maioria dos Estados, indicada em porcentagem, mas em valor determinado, referente ao ano de fabricação, à marca e ao modelo do veículo (Machado, 1993).

A base impositiva é o valor do veículo. O contribuinte do imposto é o proprietário do veículo, presumindo-se como tal a pessoa em cujo nome o veículo esteja licenciado pela repartição competente.

4.5.3 Impostos municipais

Segundo o art. 156 da Constituição Federal, “*competem aos Municípios instituir impostos sobre:*

I- propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

*III - vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel;*³

³ Revogado pela Emenda Constitucional nº 3, de 17-03-1993.

IV - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar.”

4.5.3.1 Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU)

O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é da competência dos municípios conforme os artigos 156, item I da Constituição Federal e 32 do Código Tributário Nacional.

A hipótese de incidência do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, localizado na zona urbana do município.

O imposto incide sobre a terra e edificações abrangidas pelo imóvel. A base impositiva do imposto predial e territorial urbano é o valor venal do imóvel, conforme artigo 33 do Código Tributário Nacional.

Valor venal é aquele que o bem alcançaria se fosse colocado à venda, em condições normais. O preço, neste caso, deve ser o correspondente a uma venda à vista, ou seja, sem incluir qualquer encargo relativo a financiamento (Barreto, 1995a).

Cabe à repartição pública municipal competente apurar o valor venal dos imóveis, para calcular o imposto, devendo assegurar, entretanto, ao contribuinte, o direito à avaliação contraditória, conforme art. 148, do Código Tributário Nacional.

As alíquotas são fixadas pelo município, por meio de lei, não existindo, entretanto, qualquer limitação da Constituição ou Código Tributário Nacional.

Contribuinte do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título, conforme artigo 34 do Código Tributário Nacional.

4.5.3.2 Imposto sobre a transmissão “inter vivos” de bens imóveis e direitos a eles relativos (ITBI)

A hipótese de incidência desse imposto é a transmissão, “*inter vivos*” a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição.

A base imponible desse imposto é o valor venal do imóvel, conforme artigo 33 do Código Tributário Nacional.

Valor venal é aquele que o bem alcançaria se fosse colocado à venda, em condições normais. O preço, neste caso, deve ser o correspondente a uma venda à vista, ou seja, sem incluir qualquer encargo relativo a financiamento.

As alíquotas são fixadas pelo município, por meio de lei, não existindo, entretanto, qualquer limitação da Constituição ou Código Tributário Nacional.

O contribuinte do imposto de transmissão é qualquer das partes na operação que será tributada. Normalmente, em se tratando de ato entre vivos, tudo não passa de uma questão contratual (paga o imposto quem tem mais interesse no negócio), conforme Barreto (1995b).

4.5.3.3 Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS)

A hipótese de incidência do imposto sobre serviço compreende os serviços de qualquer natureza que não estiverem compreendidos na competência tributária estadual (serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicação), segundo Moraes (1995).

Em se tratando de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto é fixo, podendo ser diverso em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, exceto a quantia recebida a título de remuneração do próprio trabalho. Nesse caso, é impróprio falar em alíquota e base de cálculo, porque não há o que calcular (Machado, 1993).

Em serviços prestados por empresas, o imposto, que neste caso é proporcional, tem como base de cálculo o preço do serviço.

Para Machado (1993), o preço do serviço deve ser compreendido como o montante de riqueza (pagamento) que o beneficiário da prestação de serviço (ou alguém por ele) transfere ao prestador do serviço.

Quando se tratar de prestação de serviços que envolvam o fornecimento de mercadorias, sujeito esse fornecimento ao ICMS, deve-se deduzir o preço das mercadorias, o qual serviu de base de cálculo para imposto estadual (Greco e Zonari, 1995).

Os municípios gozam de autonomia para fixar alíquotas máximas do ISS.

O contribuinte do ISS é a empresa ou o trabalhador autônomo que presta o serviço tributável.

Não são contribuintes os que prestam serviços em relação de emprego (empregados), os trabalhadores avulsos e os diretores e membros de conselhos consultivos ou fiscal de sociedades.

5 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

*“O exercício dos direitos sociais e individuais
abrange em primeiro lugar, a liberdade.”*

(Cretella Júnior)

Toda empresa comercial ou de fins lucrativos em geral e também as pessoas físicas buscam sempre evitar o pagamento de tributos que possam ser por eles devidos. Esse desejo tanto pode estar relacionado com a vontade de “ganhar mais” quanto pela insatisfação da aplicação da receita tributária pelas pessoas jurídicas políticas (União, estados e municípios) dentre outros motivos enumerados por Martins (1995), que não são objeto desse estudo. A incontida ferocidade fiscal que torna a carga tributária cada vez mais onerosa acaba por impor a necessidade de se atingir esse desiderato (Oliveira, 1995).

Surgem, então, as questões jurídicas: seria lícito deixar de pagar ou reduzir o pagamento de tributos? Quando e sob quais circunstâncias as práticas para reduzir o pagamento ou deixar de pagar são lícitas ou ilícitas?

As respostas somente podem ser obtidas pelo conhecimento do sistema jurídico vigente, o qual nos fornece orientação segura quando considerado o problema em tese, embora casos concretos possam confrontar os limites da licitude e da ilicitude.

Uma primeira e fundamental observação, premissa indispensável para todas as demais, consiste em que o sistema jurídico brasileiro admite a possibilidade do contribuinte (pessoa física ou jurídica) planejar os seus atos e negócios de forma a não pagar tributo, ou a incidir na menor carga tributária possível, ou mesmo de forma a postergar o momento em que deva recolher algum tributo, o que é uma maneira indireta de economia tributária (Oliveira, 1995).

Isso é planejamento tributário. Ninguém é obrigado a praticar os atos ou negócios que acarretem incidências de tributos ou de tributos mais onerosos.

O Ministro Eduardo Ribeiro, em voto proferido na Ap. Cível nº 115.478-RS, julgada pela 6ª Turma do antigo Tribunal Federal de Recursos em 18-02-1987, afirma: “*o contribuinte pode adequar o seu procedimento a modelo que lhe diminua, ou mesmo afaste por completo, a carga tributária*”.

5.1. Planejamento tributário e elisão fiscal

Elisão fiscal é a denominação utilizada para a economia fiscal lícita (Huck, 1998)

Diz o art. 5º, II, da Constituição Federal: “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”.

Brandão Cavalcanti citado por Cretella Júnior (1990), diz que este princípio “*está ligado às instituições democráticas que eliminam o arbitrio e condicionam as limitações à liberdade individual a pressupostos legais que não podem ser renunciados*”.

Soma-se ao disposto no artigo constitucional retrocitado o fato de que a obrigação tributária somente nasce pela ocorrência efetiva de uma das hipóteses de incidência constantes das várias leis que versam sobre os diversos tributos, dentro das limitações constitucionais de competência para tributar (União, estados, Distrito Federal e municípios).

Conforme preceituam os artigos 114 e 113, § 1º, do Código Tributário Nacional, o fato gerador (fato imponível) é a situação definida pela lei como

necessária e suficiente para o nascimento da obrigação tributária e a qual, uma vez ocorrida, faz incidir a norma tributária, vinculando o sujeito passivo (contribuinte) numa relação jurídica com o sujeito ativo (fisco).

Contudo, uma vez não ocorrida efetivamente essa situação definida em tese na lei, não há tributo devido. Somente depois de existente o fato imponível, exatamente como foi definido na hipótese de incidência legal, é que haverá tributo devido (Ataliba, 1998). A partir daí, o sujeito passivo não mais pode esquivar-se legalmente da obrigação tributária já nascida.

Dentro da liberdade constitucional de fazer o que a lei permite e de não fazer o que a lei não impõe, é lícito ao sujeito passivo não adentrar na situação legal de tributação. É, portanto, legítimo o planejamento tributário que procure a prática de atos e negócios não inseridos nas hipóteses de incidência previstas nas leis tributárias ou inseridas em situações legais de menor tributação (Oliveira, 1995). Dessa forma, a liberdade de planejar e praticar atos que não acarretem ou que reduzam a carga tributária, assim como a liberdade de omissão da prática de atos que importem em tributo devido, é um direito constitucional.

Fundamentado também no art. 5º, XXII, da Constituição Federal: “é garantido o direito de propriedade”, o qual exclui a possibilidade de confisco, ou seja, a subtração do patrimônio particular, forçada e imotivada (Melo, 1995), o sujeito passivo teria a liberdade de praticar ou não os fatos imponíveis. Isto porque não poderia ser forçado a passar parte de seu patrimônio particular para o patrimônio coletivo, o que configuraria o confisco.

A obrigação de pagar tributos distingue-se do confisco porque é motivada por normas tributárias constitucionais e pela ocorrência real dos fatos imponíveis previstos na hipóteses de incidência tributária que devem necessariamente situar-se no campo das liberdades individuais, de fazer ou não fazer.

Se qualquer pessoa física ou jurídica fosse obrigada por lei a praticar os fatos imponíveis previstos nas hipóteses de incidência tributária, o que ocorreria seria um confisco “camuflado” sob o título de tributo e nenhuma garantia haveria para a propriedade privada.

A norma jurídica não cria o fato, apenas o descreve hipoteticamente. Na lei só se encontra a previsão do fato e a norma que ao mesmo se deve aplicar, caso o fato realmente ocorra. Enquanto o fato não se materializa no mundo fenomênico, a norma jurídica permanece inerte, suspensa. O fato previsto na lei é falível, ou seja, pode vir a existir ou não (Ataliba, 1998).

A lei tributária também não pode criar o fato imponível, ainda que por ficção legal, mas apenas descrever a hipótese de incidência como acontecimento falível futuro. A incidência é condicionada à ocorrência da hipótese legal. Além disso a lei não pode obrigar o indivíduo a praticar o fato imponível, deixando na sua área de liberdade individual praticar ou não os atos caracterizados na hipótese de incidência tributária.

O princípio do devido processo legal constitui outro elemento essencial na disciplina dos direitos e liberdades individuais. Pontes citado por Guerreiro (1998) diz:

“Assim, é sabido que o due process of law, atualmente, mais do que uma garantia processual, contém em si também uma dimensão material representada pelo direito dos indivíduos de não serem privados de sua liberdade ou de seus bens sem motivos razoáveis e proporcionais aos fins buscados pela atuação estatal

Na realidade a garantia do substantive due process of Law representa um limite ontológico, imanente ao próprio poder estatal, na medida em que garante aos indivíduos também contra o arbítrio do Estado no exercício da função normativa, seja legislativa, seja regulamentar.

Logo, o poder estatal, em um Estado Democrático de Direito, nasce limitado sob um duplo aspecto: um, por assim dizer, formal, representado pela garantia da representação popular na formulação da lei, exigência preenchida pela edição de lei formal; e um de indisfarçável caráter material, consubstanciado na razoabilidade, racionalidade e proporcionalidade da norma jurídica que, sobretudo, regula as restrições ao exercício dos direitos de liberdade e propriedade. O princípio da legalidade, assim, é reforçado pelo princípio do substantive due process of Law”.

Ninguém consegue evitar todos os tributos devidos, mas pode evitar muitos deles, ou alguns, ou pode preferir incorrer em um para evitar o outro, ou reduzir e postergar o pagamento. Essa liberdade é que permite o planejamento tributário e justifica a elisão fiscal em contraposição à evasão fiscal.

Corroborando esse entendimento, o Tribunal de Alçada Cível de São Paulo emitiu acórdão, cuja ementa diz:

“ Uma empresa pode ser organizada de forma a evitar excessos de operações tributadas e conseqüentemente evitar a ocorrência de fatos geradores por ela e perante a lei desnecessários, como poderia funcionar por modalidades legais menos tributadas. Fica ao contribuinte a faculdade de escolha ou de planejamento fiscal.” (Ementa ao Acórdão nos Embargos Infringentes nº 313.840- SP, 7ª Câmara Cível).

Segundo Oliveira (1995), um modelo prático para caracterizar a elisão fiscal consiste em responder afirmativamente às seguintes questões:

1. A economia fiscal decorreu de ato ou omissão anterior à ocorrência do fato gerador?
2. A economia fiscal decorreu de ato ou omissão praticados sem infração à lei?

3. A economia fiscal decorreu de ato ou omissão efetivamente ocorridos, tal como refletidos na respectiva documentação e escrituração, e sem terem sido adulterados nestas?

Segundo esse modelo de Oliveira para fazer o planejamento tributário, deveria o planejador colocar-se sempre diante dessas três indagações e obter repostas afirmativas.

Para Melo (1998), a elisão fiscal, além de sua “natureza lícita”, delinea-se com o momento da ação do contribuinte, não sendo cabível sua configuração após o nascimento da obrigação tributária. Enquanto não estiver positivada a obrigação tributária ainda tem lugar a figura elisiva em virtude de penetrar na própria formação do ato privado e, conseqüentemente, interferir nos seus efeitos tributários.

O contribuinte é livre para organizar a sua vida de forma a pagar menos impostos (economia fiscal), desde que essa organização seja feita de acordo com os ditames legais. Ninguém, inclusive o sujeito ativo, pode, sob a capa da interpretação econômica, forçar o cidadão a adotar, como substância de seu ato, o caminho que seria tributado (Barros, 1975).

O Fisco, no afã de arrecadação, não pode utilizar a interpretação econômica como se a única finalidade de todo o sistema tributário fosse simplesmente o de arrecadar o dinheiro dos particulares. Não pode forçar o cidadão a optar pelo negócio que gere mais dinheiro aos cofres públicos e/ou coibir o uso de meios lícitos, inclusive negócios indiretos utilizados para a redução da carga tributária.

A ferocidade do Fisco é tão grande que um fiscal do estado de Minas Gerais fez o lançamento do ICMS suspeitando que um fazendeiro havia vendido gado para outro produtor rural, apenas pelo fato de o primeiro ter entregue ao

segundo uma certidão de que o gado havia sido vacinado contra febre aftosa. Pode um simples atestado de vacina comprovar uma efetiva operação de circulação de mercadoria? Segundo o sistema tributário brasileiro, a resposta é negativa (Acórdão nº 218/81/Conselho de Contribuintes/MG - 08-04-19811).

Esse exemplo demonstra como um contribuinte deve conhecer a legislação e ficar atento para não ter os seus direitos desrespeitados.

5.2 Planejamento tributário e evasão fiscal

No lado oposto da elisão situa-se a evasão fiscal. A evasão fiscal, para Melo (1998), pode ser compreendida como toda ação ou omissão de “natureza ilícita” que vise minorar ou eliminar a obrigação tributária.

A evasão é caracterizada por vícios de consentimento resultantes de dolo, erro ou coação (fatores exógenos) ou simulação ou fraude (fatores endógenos). Desse modo, com o intuito de não pagar ou postergar o pagamento de tributos, o contribuinte falsifica documentos, notas fiscais, valores, negócios, etc.

Segundo o art. 102, do Código Civil:

“Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:

I - Quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das que realmente se conferem ou transmitem.

II - Quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira.

III - Quando os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados.”

Um exemplo típico de simulação é a doação disfarçada de venda, em que a transferência da propriedade de uma pessoa para outra não tem como contraprestação o recebimento do numerário correspondente. Exemplos de fraude são a omissão de receitas, adulteração de documentos, indicação de valores a receber diferentes daqueles lançados na escrituração contábil, manutenção de passivo fictício, saldo credor de caixa, dentre outros (Melo, 1998).

No Quadro 4, vêem-se as principais diferenças entre a elisão e a evasão fiscal.

QUADRO 4. Diferenças entre Elisão e Evasão Fiscal.

| EVASÃO FISCAL | ELISÃO FISCAL |
|---|---|
| Ilícita | Lícita |
| Geralmente ocorre depois do nascimento da obrigação tributária | Sempre anterior ao nascimento da obrigação tributária |
| intencional (sonegação) | |
| ou | |
| não intencional (desconhecimento ou mau conhecimento do dever de pagar os tributos) | intencional (economia fiscal) |

Assim, as principais diferenças entre a evasão e a elisão fiscal são, em primeiro lugar, a natureza dos meios empregados: enquanto na elisão fiscal os meios são lícitos, na evasão os meios empregados são sempre ilícitos; em segundo lugar, o momento da utilização desses meios. A elisão fiscal ocorre quando o ato ou negócio é praticado, antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, onde tal ato ou negócio revestirá a forma jurídica alternativa não

descrita na lei como pressuposto de incidência, ou pelo menos, revestirá a forma menos onerosa (Coelho, 1998). Na evasão fiscal, a distorção da realidade ocorre durante a concretização do fato gerador ou, na maioria das vezes, após a sua ocorrência. Ainda, a elisão fiscal é sempre intencional, planejada pelo contribuinte que visa fazer economia fiscal. A evasão pode ser intencional, quando o contribuinte não quer pagar os tributos devidos (sonegação) e utiliza meios fraudulentos ou simulações para conseguir o seu intento e não intencional, quando não efetua o pagamento de tributos por desconhecimento total ou parcial de seu dever.

Para melhor entendimento, é necessário também, estabelecer uma distinção entre ilícito tributário e ilícito penal tributário.

O ilícito tributário caracteriza-se pelo simples ato de não pagar o tributo. Não há falsificação de documentos, notas fiscais, escrituração ou simulação. Apenas deixa o contribuinte de recolher o tributo devido.

Em nosso sistema jurídico, não existe pena de prisão (privativa de liberdade) pela simples ausência do pagamento de determinado tributo devido (Derzi, 1998). A consequência desse não pagamento é a inscrição do crédito acrescido de penalidades pecuniárias (multa, correção monetária, juros de mora) na dívida ativa e posterior execução fiscal promovida pelo sujeito ativo.

O ilícito penal tributário caracteriza-se como crime contra a ordem tributária, ou seja, o não pagamento de tributo devido pelo uso de meios fraudulentos (sonegação) ou, ainda, a posse dolosa de valor de tributo descontado previamente ou cobrado de terceiros pelo agente e que deveria ter sido repassado aos cofres públicos. A segunda hipótese é muito comum na contribuição para a Previdência Social (INSS), quando o empregador desconta o valor da contribuição devida pelo empregado em seu salário e não repassa o dinheiro para

os cofres da Previdência. Também ocorre quando uma empresa desconta o Imposto de Renda na fonte (salário do empregado ou remuneração paga ao prestador de serviços) e não repassa o dinheiro para a Receita Federal.

5.3. Planejamento tributário e abuso de direito

Greco (1998) diz que o relacionamento entre o fisco e contribuinte é, há muito tempo, caracterizado pelo binômio: aplicação mais eficiente da lei para aumentar a arrecadação e a procura de meios legais para tornar a carga tributária o menos onerosa possível, respectivamente. Entretanto, ele afirma que para a elisão fiscal ser válida, além da licitude dos atos praticados pelo contribuinte é necessário que não ocorra abuso de direito.

Para o mesmo autor, o contribuinte tem o direito de se auto-organizar para pagar menos tributos, mas esse direito não é ilimitado. O exercício do direito não pode causar prejuízo à coletividade.

“Do ângulo propriamente fiscal a legalidade ou ilegalidade do ato ou negócio jurídico não é, em si mesma, razão suficiente para inibir a incidência da norma, bastante lembrar a tributação dos atos ilícitos. Importante é saber se o Fisco pode se recusar a aceitar os efeitos do ato ou negócio jurídico, invocando para tanto a existência do abuso de direito, procedendo, como menciona a doutrina francesa, à desqualificação e subsequente requalificação fiscal do negócio ocorrido, para exigir o imposto que seria devido não fora o negócio lícito, mas abusivo” (Greco, 1998).

A assertiva do abuso de direito, contudo, não encontra respaldo em nosso sistema jurídico tributário.

Segundo Melo (1998), Oliveira (1995), Machado (1993), dentre outros autores, o fisco não pode desconsiderar a lei e julgar o “resultado fiscal ou econômico do negócio”, pois, esbarra no princípio da legalidade. Não há tributo sem lei anterior que o defina. Assim, somente ocorrendo o ato tal qual está previsto na hipótese legal é que nasceria a obrigação do pagamento do tributo. A obrigação tributária é *ex lege*.

O conceito de tributo, expresso no art. 3º do Código Tributário Nacional, também reforça a tese da legalidade, ao afirmar que a arrecadação tributária deve ser feita mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Conforme Gasparini (1993), os atos vinculados são aqueles em que a Administração Pública cumpre rigorosamente o que a lei determinar, não emitindo qualquer avaliação subjetiva. Se assim não proceder a Administração Pública, o ato administrativo não é normal e, conseqüentemente, haveria abuso de poder.

A relação entre o fisco e o contribuinte é jurídica e não uma simples relação de poder. A lei se aplica tanto ao segundo quanto ao primeiro. Este é o Estado Democrático de Direito.

O constituinte deixou expressas na Constituição Federal as limitações ao poder de tributar justamente para impedir que se praticassem abusos contra os contribuintes.

O limite para a prática da elisão fiscal é a própria legalidade do ato e o momento em que o mesmo é praticado. Respeitados esses requisitos não há que se falar em abuso de direito.

Quanto aos interesses da coletividade, tudo leva a crer que a sociedade brasileira pretende deixar no passado o abuso de poder da Administração Pública. A Constituição Federal de 1988 resgatou o conceito de cidadania e a sociedade brasileira espera, ainda, que a mesma seja devidamente cumprida e que os governos respeitem os direitos ali assegurados a todos os brasileiros (Cretella Júnior, 1990).

5.4 Planejamento tributário e ética

Como ensina Reale (1965), nada é mais valioso do que a possibilidade de realizar livremente novos bens valiosos, o que faz compreender que o problema da liberdade se põe no âmago da experiência do direito, como de toda a experiência ética, pela razão principal de ser a liberdade a raiz do espírito humano.

O poder do homem que possibilita o cumprimento da prescrição normativa é a liberdade, domínio do homem sobre sua própria consciência. Assim, Ética é a realização da liberdade e o Direito representa a sua garantia específica.

A imposição tributária, segundo Martins (1995), é uma decorrência das necessidades do Estado em gerar recursos para a sua manutenção e dos governos que a administram.

O planejamento tributário visa a economia fiscal e essa, por sua vez, poderia resultar em sensível perda de arrecadação para o Estado. Entretanto, conforme leciona Becker (1972), *“todo individuo, desde que não viole regra*

jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar os seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente". Não se pode invocar a existência de uma obrigação ética ou moral de contribuir para as despesas públicas, com o intuito de fazer com que o contribuinte procure adotar a solução fiscal e jurídica mais onerosa para a prática de um negócio.

"A principal responsabilidade social de uma empresa, que se poderia pretender derivada do princípio de solidariedade democrática inserto em nossa Constituição, é o de manter-se viva e atuante, gerando emprego e riquezas, para o benefício da sociedade onde atua, sendo imprescindível, para tal, que permaneça vigilante sobre todos os seus custos, visando suprimir aqueles que possam ser evitados, inclusive os tributários" (Guerreiro, 1998).

Deodato (1977) salienta que é enorme a influência do tributo sobre a produção, podendo modificá-la, matando ou vivificando uma fonte econômica.

Segundo Coelho (1998), o contribuinte está eticamente liberado para buscar a solução fiscal e jurídica menos onerosa, inclusive porque sendo o regime econômico brasileiro considerado de livre iniciativa (Constituição Federal, art. 1º, IV) e de assunção de responsabilidades, deve prevalecer a tese de minimização dos custos e maximização dos resultados. Guerreiro (1998) acrescenta que o custo tributário é um custo empresarial como vários, dentre os quais, o de matéria-prima, insumos, mão-de-obra e outros. Sendo assim, a economia fiscal precisa ser analisada no contexto de busca de eficiência empresarial que lhe é própria como nos demais casos de busca de redução de todos os custos de uma empresa.

Ainda, o intuito de economizar tributos, além de não ser ilícito, representa, no caso de pessoas jurídicas, até mesmo uma obrigação dos respectivos administradores, já que a estes incumbe gerir os negócios sociais da

forma a mais rentável possível. Com efeito, segundo os artigos 153 e 154, da Lei 6.404 (Lei das Sociedades Anônimas), “ *o administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios*”, e “*deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa*”.

Também, conforme ressalta Coelho (1998), a própria lei induz o contribuinte a fazer economia fiscal quando, por exemplo, concede isenção de imposto sobre a renda para empresas que se instalem nas regiões menos favorecidas, negociações em zonas francas, etc. Muitos tributos têm função predominantemente extrafiscal, visando influenciar o comportamento do contribuinte e não simplesmente arrecadar dinheiro para os cofres públicos.

Sabe-se que no Brasil vários planos econômicos vêm penalizando os cidadãos e as empresas, através de mudanças radicais, como o “bloqueio” de dinheiro do “Plano Collor”, os juros altos do “Plano Real, dentre outros. “Pacotes” fiscais são lançados da noite para o dia , muitas vezes através de Medidas Provisórias que são reeditadas inúmeras vezes. Conforme Derzi em notas de Baleeiro (1997), “as medidas provisórias são absolutamente incompatíveis com a regulação da matéria tributária, em especial, instituição e majoração de tributos”. Em plena recessão econômica, as empresas e os cidadãos têm que conviver com juros altos, aumento da carga tributária e diminuição da fruição dos serviços públicos.

Finalizando, diz Deodato (1977):

“O Estado é, hoje, o instrumento de ação dos homens, de vez que só ele terá forças para esse trabalho ciclópico. Não o admitimos, absoluto e onipotente, contra os homens. Não será uma antítese, mas uma síntese.

Onde haja uma iniciativa privada, ele dará de seu poder. Onde ela seja impossível, ele estará presente. Onde ela seja nociva à coletividade, ele a substituirá. Não será total, mas vigilante, em todas as atividades humanas.

Não poderá mais assistir, de braços cruzados, à luta dos homens contra os homens, ao drama rude dos egoísmos, à opressão dos poderosos contra os fracos, à tragédia dos humildes e dos miseráveis, impassível diante da vida insegura e desordenada. Não será mais o Estado liberal. Mas também não será o Moloc, devorador dos próprios filhos, substituindo o capitalismo privado pelo capitalismo público, escravizando, para a riqueza estatal, os trabalhadores, matando-lhes as iniciativas, destruindo a felicidade dos homens - que não é apenas o estômago farto, mas também a liberdade de ação, física e espiritual”.

Neste cenário, dificilmente o contribuinte deixaria de ser ético se optasse por negócios menos onerosos do ponto de vista tributário.

5.5. Elisão e evasão fiscal no direito tributário internacional

Como no direito interno, a elisão fiscal internacional (*tax avoidance*) é distinta da evasão fiscal internacional (*tax evasion*), pois a primeira não implica em prática de ato ilícito (Huck, 1998).

Para Huck (1998), “ *vista no plano internacional, a elisão internacional nos mostra um contribuinte impedindo a ocorrência de determinado fato gerador de obrigação tributária sob um sistema jurídico nacional, colocando-se sob a égide de outro sistema que lhe aparente ser mais favorável do que o anterior. A elisão internacional parte do pressuposto de que*

a operação tributária planejada atinge mais de um ordenamento jurídico nacional, sendo que um, dentre eles, apresenta-se mais favorável ao contribuinte sob a perspectiva tributária”.

No processo elisivo internacional o contribuinte vale-se da autonomia da vontade retirada do direito internacional privado, que concede às partes de um contrato o direito de escolherem a lei aplicável ao ajuste que contraem. Isso permite aos contratantes reordenar em seus negócios e sujeitar-se a outro sistema jurídico que lhes resulte economia de tributos.

5.5.1 O uso de “treaty shopping”

Segundo Torres (1997), as convenções e os tratados internacionais para evitar dupla tributação têm como objeto a predisposição de regras de integração para o tratamento da renda e do capital transnacional e dos tributos sobre estes incidentes, com a finalidade de harmonizar esse relacionamento, evitando possíveis concursos de pretensões impositivas entre os países signatários.

A aplicação das convenções e tratados envolvem os seguintes âmbitos: subjetivo (pessoas beneficiárias dispostas nos textos legais - residentes dos países signatários); territorial (critério espacial de aplicação dos tratados e convenções) e objetivo (tipos de rendimentos e atos abrangidos e tributos incidentes sobre os mesmos).

Caracteriza-se o “treaty shopping” como a utilização de tratados para evitar dupla tributação por um contribuinte que, não sendo beneficiário desses

tratados, estrutura os seus negócios utilizando-se de uma outra pessoa ou estabelecimento permanente que faz jus àqueles benefícios.

O aumento do número de tratados internacionais para evitar a dupla tributação e a criação dos denominados “paraísos fiscais” têm levado as autoridades fiscais de todo o mundo a combater o “treaty shopping” (Tavolaro, 1995).

Entretanto, sem a existência de lei proibitiva ou restritiva a prática do treaty shopping é lícita, desde que não ocorra a prática de atos já classificados como evasivos.

5.5.2. Paraísos fiscais

A expressão “paraíso fiscal” é derivada do inglês *tax havens*, que indica países que apresentam sistemas tributários “suaves” ou inexistentes, estruturados de forma a oferecerem facilidades para estrangeiros elidirem ou evadirem de tributos previstos em seu país de origem. As vantagens fiscais são obtidas pela residência no paraíso fiscal ou pela constituição de uma sociedade, ou outra forma jurídica, com sede no “paraíso fiscal”, que recebe os lucros ou outros rendimentos que seriam tributados no país de origem ou onde os negócios são realmente exercidos (Huck, 1998).

São também características indicativas de paraíso fiscal: a ausência de restrições cambiais; o forte sigilo bancário, fiscal e comercial geralmente garantido por lei; estabilidade política do local e políticas governamentais amplamente favoráveis a investimentos externos.

5.5.3 Preço de transferência

Preço de transferência (transfer price) é o preço de um serviço ou produto manipulado para mais ou para menos, sendo principalmente utilizado nas operações de compra e venda internacionais, quando um mesmo agente é capaz de controlar ambas as pontas da operação, tanto a vendedora quanto a compradora. Como consequência dessa operação, tem-se a transferência para paraísos fiscais, ou para países onde a tributação é menor, dos lucros da operação.

A utilização de preços se dá pela transferência de produtos ou serviços entre empresas, caracterizando-se pelo aumento de custos de aquisição dos produtos nos países de mais alta tributação e pela elevação de seus preços de venda nos países de mais baixa tributação, concentrando os lucros da operação nestes. Também utiliza-se a manobra de preços de transferência para transferir lucros de filial para matriz no exterior, mediante o subfaturamento de produtos ou serviços que a filial exporta para a matriz. No baixo custo dos produtos estará embutida a transferência de lucros, livre de tributação específica, podendo ser dispensada, nesta hipótese, a utilização de empresa estabelecida em paraíso fiscal.

No Brasil, encontra-se em vigor desde 1997, a Lei 9.430 de 27-12-1996, cujo objetivo é reprimir a prática de transferência de preços. Assim, práticas que anteriormente à referida lei eram elisivas passaram a ser proibidas por lei e agora configuram evasão fiscal.

6 PRÁTICA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

“Jamais compreendi o Direito como pura abstração, lógica ou ética, destacada da experiência social. Nesta deve ele afundar suas raízes, para poder allear-se firme e receber o oxigênio tonificador dos ideais de Justiça”. (Miguel Reale)

6.1 Elisão fiscal obtida através de opções legais.

6.1.1 Tributação da microempresa (ME) e da empresa de pequeno porte (EPP)

A Lei n. 9.317/96 dispõe sobre o regime tributário das micro e pequenas empresas e institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições por elas devidos. Este Sistema Integrado é denominado **SIMPLES**.

A lei é federal e, de acordo com o princípio da competência, somente poderá dispor sobre os tributos federais. No entanto, esta lei abre espaço para que, por meio de convênios com o estado e/ou município, o ICMS (estadual) e o ISS (municipal) possam também ser recolhidos no documento denominado DARF-simples.

Diante da possibilidade jurídica de planejamento tributário, as micro e pequeno empresas podem optar pelo regime especial de tributação conhecido por **SIMPLES**. Este regime é, pois, opcional e não obrigatório.

A opção pelo **SIMPLES** deve ser avaliada individualmente por cada empresa, levando em consideração as suas próprias características e os convênios existentes ou não com o estado e o município em que estiver localizada.

A adesão ou desligamento ao regime do **SIMPLES** é uma escolha do contribuinte, desde que presentes os requisitos legais . O Fisco não pode utilizar interpretação econômica para impor ao contribuinte o regime que leve à maior tributação.

O **SIMPLES** não é um imposto único, como muitas vezes é descrito, mas sim a unificação do pagamento de diversos impostos e contribuições, utilizando-se apenas um único documento de arrecadação federal (DARF-simples).

Os tributos federais abrangidos pelo **SIMPLES** são:

- COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social)
- CSL (Contribuição Social Sobre o Lucro)
- PIS (Programa de Integração Social)
- Contribuição para a Seguridade Social (INSS)
- IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica)
- IPI (Imposto Sobre Produto Industrializado)

As alíquotas fixadas para as empresas de pequeno porte estão relacionadas no Quadro 5.

QUADRO 5. Alíquotas do SIMPLES para EPP

| Receita bruta anual em R\$ | Alíquota* para comércio/serviço em (%) | Alíquota** para indústria em (%) |
|----------------------------------|--|--|
| de 120.000,01 até 240.000,00 | 5,4 | 5,9 |
| de 240.000,01 até 360.000,00 | 5,8 | 6,3 |
| de 360.000,01 até 480.000,00 | 6,2 | 6,7 |
| de 480.000,01 até 600.000,00 | 6,6 | 7,1 |
| de 600.000,01 até 720.000,00 | 7,0 | 7,5 |
| de 720.000,01 até 840.000,00 | 7,4 | 7,9 |
| de 840.000,01 até 960.000,00 | 7,8 | 8,3 |
| de 960.000,01 até 1.080.000,00 | 8,2 | 8,7 |
| de 1.080.000,01 até 1.200.000,00 | 8,6 | 9,1 |

Fonte: Fabretti, 1999.

* Sem IPI

** Com IPI

6.1.1.1 A opção pelo SIMPLES como alternativa de elisão fiscal: caso prático

A Fábrica de Móveis XC⁴, situada no estado de Minas Gerais, optante pelo SIMPLES e enquadrada como empresa de pequeno porte, recolheu, no ano-calendário 1999, como pagamento de tributos federais, o valor de R\$ 27.958,27

⁴ Nome fictício.

(vinte e sete mil, novecentos e cinquenta e oito reais e vinte e sete centavos), conforme demonstrado no Quadro 6.

QUADRO 6. Cálculo do SIMPLES devido pela Fábrica de Móveis XC

| VALORES DO SIMPLES - ANO DE 1999 | | | | |
|---|------------------------|------------------------|-----------------|-------------------|
| Mês | Rec. bruta (em R\$) | Rec. acum. (em R\$) | Alíquota (%) | TOTAL (em R\$) |
| Jan. | 43.524,38 | 43.524,38 | 5,9 | 2.567,94 |
| Fev. | 40.345,60 | 83.869,98 | 5,9 | 2.380,39 |
| Mar. | 31.232,00 | 115.101,98 | 5,9 | 1.842,69 |
| Abr. | 22.340,04 | 137.442,02 | 5,9 | 1.318,06 |
| Mai. | 26.567,45 | 164.009,47 | 5,9 | 1.567,48 |
| Jun. | 45.356,70 | 209.366,17 | 5,9 | 2.676,05 |
| Jul. | 31.587,34 | 240.953,51 | 6,3 | 1.990,00 |
| Ago. | 41.465,54 | 282.419,05 | 6,3 | 2.612,33 |
| Set. | 38.989,90 | 321.408,95 | 6,3 | 2.456,36 |
| Out. | 37.244,20 | 358.653,15 | 6,3 | 2.346,38 |
| Nov. | 45.200,20 | 403.853,35 | 6,7 | 3.028,41 |
| Dez. | 47.345,90 | 451.199,25 | 6,7 | 3.172,18 |
| TOTAL | 451.199,25 | - | - | 27.958,27 |

Caso não optasse pelo SIMPLES mas pela tributação com base no lucro presumido, a Fábrica de Móveis XC recolheria como pagamento dos mesmos tributos federais o valor correspondente a R\$ 52.228,13 (cinquenta e dois mil, duzentos e vinte e dois reais e treze centavos), conforme Quadro 7.

QUADRO 7. Montante dos tributos federais devidos pela Fábrica XC com base no lucro presumido.

| TRIBUTOS | ALÍQUOTA | MONTANTE |
|--------------|---------------------------------|----------------------|
| PIS | 0,65% sobre a receita bruta | R\$ 2.932,80 |
| CSL | 0,96% sobre a receita bruta | R\$ 4.331,51 |
| COFINS | 3,00% sobre a receita bruta | R\$ 13.35,98 |
| IRPJ | 1,2% sobre a receita bruta | R\$ 5.414,40 |
| INSS | 28,8% sobre a folha de salários | R\$ 26.013,44 |
| TOTAL | | R\$ 52.228,13 |

* Não foi considerado o IPI porque a empresa não possui dados necessários para a sua apuração.

A opção fiscal pelo **SIMPLES** gerou uma economia lícita para a Fábrica XC correspondente a R\$ 24.269,86 (vinte e quatro mil, duzentos e sessenta e nove reais e oitenta e seis centavos).

Apesar da opção pelo **SIMPLES** ser uma boa alternativa para as microempresas e empresas de pequeno porte, uma crítica que se deve fazer a esse regime é a exclusão das sociedades prestadoras de serviço constituídas por profissionais habilitados (engenheiros, advogados, médicos, administradores, etc). Se o que define uma microempresa ou empresa de pequeno porte é o seu faturamento anual bruto, toda e qualquer empresa que se enquadre nessa definição deveria poder optar pelo regime do **SIMPLES**. A exclusão de determinados tipos de pessoas jurídicas fere os princípios da capacidade contributiva e da igualdade, previstos na Constituição Federal.

6.1.2 Tributação de pessoas jurídicas com receita bruta anual inferior a R\$ 24.000.000,00.

De acordo com a Lei 9.178/1998, as pessoas jurídicas com receita bruta anual de até R\$ 24.000.000,00 (vinte e quatro milhões de reais) podem optar pelo pagamento do IR e CSL com base no lucro presumido.

6.1.2.1 Exemplo prático de elisão fiscal pela opção do pagamento do IRPJ sobre o lucro presumido.

A empresa comercial YZ⁵ está localizada no estado de São Paulo e revende produtos alimentícios. A sua receita bruta (receita de vendas) no ano-base 1999 foi de R\$ 15.241.000,00 (quinze milhões, duzentos e quarenta e um mil reais).

a) Lucro presumido

Optando pelo pagamento do IR sobre o lucro presumido, a empresa recolheria para a União o valor de R\$ 182.892,00 (cento e oitenta e dois mil, oitocentos e noventa e dois reais), no exercício 2.000, conforme demonstração abaixo.

Lucro presumido = R\$ 15.241.000,00 x 8% = R\$ 1.219.280,00

IRPJ = Lucro presumido x 15% = R\$1.219.280,00 x 15% = R\$ 182.892,00

⁵ Nome fictício.

b) Lucro real:

Caso a empresa recolhesse o IR sobre o lucro real, pagaria à União o equivalente a R\$ 265.650,00 (duzentos e noventa e cinco mil, seiscentos e cinquenta reais) no exercício 2.000, conforme a seguinte demonstração:

Lucro real = lucro líquido + adições - exclusões legais = R\$ 1.971.000,00

IRPJ = Lucro real x 15% = R\$ 1.971.000,00 x 15% = R\$ 295.650,00.

c) Economia fiscal

Diferença apurada no recolhimento do IRPJ pelas duas modalidades:

R\$ 295.650,00 - R\$ 182.892,00 = R\$ 112.758,00.

A economia fiscal lícita obtida pela opção ao recolhimento do IRPJ com base no lucro presumido seria de R\$ 112.758, 00 (cento e doze mil, setecentos e cinquenta e oito reais).

6.1.2.2 Exemplo de elisão fiscal pela opção pelo lucro presumido no recolhimento da CSL

a) Lucro presumido

A mesma empresa comercial YZ, retro citada, optando pela tributação com base no lucro presumido recolheria como pagamento da CSL o valor de R\$ 146.313,60, conforme cálculo abaixo.

Lucro presumido = receita bruta x 12% = R\$ 15.241.000,00 x 12% = R\$1.828.920,00

CSL = Lucro presumido x 8% = R\$ 1.828.920,00 x 8% = R\$146.313,60

b) Lucro real

Com base no lucro real a empresa pagaria de CSL o valor de R\$ 157.680,00 (cento e cinquenta e sete mil, seiscentos e oitenta reais).

$CSL = \text{Lucro real} \times 8\% = R\$ 1.971.000,00 \times 8\% = R\$ 157.680,00.$

c) Economia fiscal

Optando pelo pagamento da CSL com base no lucro presumido a empresa teria uma economia fiscal de R\$ 11.366,40 (onze mil, trezentos e sessenta e seis reais e quarenta centavos).

6.2 Elisão fiscal fundamentada no princípio da competência tributária e aspecto espacial da hipótese de incidência

Os impostos estaduais e municipais são, segundo o princípio da competência tributária, regulados diversamente pelas várias unidades da Federação.

Como todo contribuinte é livre para planejar o seu negócio como lhe convier, pode escolher organizar a sua empresa ou realizar as suas atividades profissionais em estado ou município com menor carga tributária.

A seguir, um exemplo prático.

6.2.1 Tributos municipais (ISS e taxas)

Uma sociedade civil prestadora de serviços de consultoria em recursos humanos escolheu como sede o município C. Esse município foi escolhido porque as taxas municipais (localização e funcionamento) e as alíquotas de ISS eram inferiores aos dos outros municípios da região.

Mesmo prestando serviços a empresas localizadas em outros municípios, a empresa de consultoria sujeita-se à incidência dos tributos municipais no local onde estiver domiciliado o seu estabelecimento prestador, no caso em estudo, no município C. Conseqüentemente pagará menos tributos, em razão da carga tributária do município C ser inferior aos demais municípios da região.

6.2.2 Imposto estadual (IPVA)

A legislação que regula a incidência do IPVA é estadual e tem aplicação nos respectivos estados. A incidência do imposto ocorre sobre a propriedade de veículos registrados nas repartições competentes de cada estado, independente do domicílio do contribuinte. Se o contribuinte domiciliado em um estado é proprietário de veículo registrado em outro estado, somente pagará o IPVA do estado em que o veículo estiver registrado. Registrando o veículo em estado cujas alíquotas e/ou base de cálculo sejam inferiores aos demais estados estará o contribuinte reduzindo a sua carga fiscal.

6.3 Elisão fiscal induzida pela própria legislação

Por razões extrafiscais, como o desenvolvimento de regiões menos favorecidas, a própria legislação induz o contribuinte ao comportamento elisivo, por meio da concessão de “incentivos fiscais”.

Um exemplo são os incentivos fiscais concedidos pela legislação federal às indústrias que se instalam no norte-nordeste. Essas indústrias são isentas do pagamento do imposto de renda sobre o lucro por um prazo de 10 (dez) anos, dentre outros benefícios.

Outro exemplo, um caso muito noticiado pela mídia brasileira em 1999, foram os incentivos fiscais (isenções de tributos estaduais) concedidos pelo estado da Bahia, por meio de legislação estadual, para a instalação de uma indústria automotiva. A indústria optou pela instalação na Bahia porque reduziria significativamente a sua carga tributária.

A isenção do IPI, prevista como incentivo ao desenvolvimento da Zona Franca de Manaus, também exemplifica uma alternativa prática de elisão fiscal para as indústrias que ali se instalarem. Dúvidas existiam sobre as vantagens fiscais para as indústrias que fabricam produtos intermediários se instalarem na Zona Franca de Manaus. O Fisco não admitia que os adquirentes desses produtos intermediários utilizassem o crédito do IPI na saída do produto final, uma vez que não havia tributação na fase anterior, em virtude da isenção. Não seria interessante para as outras indústrias, dessa forma, adquirirem os produtos intermediários oriundos da Zona Franca de Manaus. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal manifestou-se contra a pretensão do Fisco, com o seguinte julgamento:

“A aquisição de insumo isento de IPI gera direito ao creditamento do valor do imposto que teria sido pago caso não houvesse a isenção. Com base nesse fundamento, o Tribunal reconheceu à indústria de bebidas o direito ao creditamento do imposto, nas aquisições de concentrado de refrigerante produzido na Zona Franca de Manaus, operações estas, beneficiadas por isenção. Vencido o Min. Ilmar Galvão, relator que não admitia o crédito do IPI sem a devida

autorização legislativa”. RE 212.484-RS, rel. originário Min. Ilmar Galvão, rel. p/ o acórdão Min. Nelson Jobim, 05-03-98.

Mesmo com essa decisão, o Fisco continua não aceitando o aproveitamento dos créditos oriundos da aquisição de produtos intermediários provenientes da Zona Franca de Manaus. Porém, o contribuinte pode ingressar com a ação na Justiça, garantindo o seu direito ao crédito obtido pela sentença favorável.

6.4 Elisão fiscal através de suspensão de imposto (IPI)

Muitas vezes, para o contribuinte, pode ser conveniente a suspensão do pagamento do imposto. Segundo Machado (1998), há suspensão do imposto quando, sendo o mesmo devido, sua exigibilidade fica suspensa até que ocorra a condição estipulada por lei, que geralmente é a entrada no estabelecimento destinatário.

Uma indústria nordestina exportadora de aguardente separou a produção de álcool e a produção de aguardente, porque ocorre a suspensão do IPI nas vendas realizadas pelas produtoras de álcool para as indústrias de aguardente. Assim, na saída do álcool para a produção de aguardente não há recolhimento de IPI. O imposto somente deveria ser recolhido quando a aguardente fosse vendida. Entretanto, como a aguardente é destinada à exportação, haverá isenção do IPI que abrangerá também a etapa anterior. Não se pagará IPI tanto do álcool quanto da aguardente. No caso em questão, se a indústria de aguardente recolhesse o IPI sobre o álcool, teria direito ao crédito do mesmo. Porém, somente

teria como aproveitá-lo se realizar alguma outra operação tributada. A prática da suspensão é muito mais adequada e gera uma economia fiscal lícita.

6.5 Evasão fiscal

6.5.1 Práticas evasivas nas opções legais

A legislação tributária impõe certas condições para que os contribuintes possam optar por regimes tributários especiais.

No caso da legislação do **SIMPLES**, essas condições dizem respeito ao faturamento bruto anual das empresas. Somente podem optar pelo **SIMPLES** as microempresas com faturamento bruto anual de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) e as empresas de pequeno com faturamento anual bruto de até R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais).

Se uma empresa adulterar seus livros contábeis para que seu faturamento se enquadre dentro dos limites de microempresa ou empresa de pequeno porte, ela estaria utilizando meios fraudulentos para fazer a opção. Essa seria uma prática evasiva.

Outro exemplo de evasão é o de uma empresa de pequeno porte que mesmo passando a ter faturamento superior ao limite estabelecido pela Lei do **SIMPLES**, continuasse a recolher os tributos dentro desse regime especial.

As empresas com faturamento bruto anual superior a R\$ 24.000.000,00 (vinte e quatro milhões) que fraudassem os seus livros contábeis para poderem

optar pela tributação com base no lucro presumido, também estariam praticando atos evasivos.

6.5.2 Evasão na economia fiscal fundamentada no princípio da competência tributária e aspecto espacial da hipótese de incidência

Ocorrerá prática evasiva quando o contribuinte apenas simular a abertura de um negócio em um município ou estado com carga tributária menor e efetivamente desenvolver suas atividades em outro município ou estado.

Se no caso citado no item 6.2.1, a empresa de consultoria em recursos humanos apenas simulasse que sua sede fosse no município C, alugando por exemplo, apenas uma sala, sem dispor de pessoas ou recursos materiais para a prestação de serviços, ela não poderia recolher o ISS nesse município. Se o fizesse estaria praticando atos evasivos.

6.5.3 Práticas evasivas na utilização de benefícios fiscais

As legislações federais, estaduais ou municipais que concedem benefícios fiscais para as empresas se instalarem em determinado local impõem também determinadas condições. Como exemplos podemos citar a permanência no local por um prazo mínimo; a contratação de um determinado número de empregados; tratamento da água utilizada no processo industrial, dentre outras. A utilização de

simulação ou outros meios fraudulentos para “aparentar” o cumprimento das condições impostas e aproveitamento dos benefícios fiscais constitui evasão fiscal.

6.5.4 Evasão fiscal no uso da suspensão de impostos

Na hipótese de suspensão do imposto, se o produto for utilizado em finalidade diferente daquela que motivou o efeito suspensivo, cessa a mesma, voltando o imposto a ser exigível. O seu não pagamento caracteriza evasão fiscal.

No exemplo estudado, caso o álcool não seja utilizado na fabricação da aguardente, incidirá IPI sobre o mesmo, que deverá ser pago na forma prevista em lei.

6.6. Práticas elisivas e evasivas internacionais

Um contribuinte pode organizar os seus negócios em mais de um país buscando um sistema jurídico tributário que lhe for mais favorável. Dentre as práticas elisivas mais utilizadas está a abertura de sede ou filiais em países distintos, procurando dividir os rendimentos e distribuindo-os em vários regimes tributários, além da remessa ou a concentração de rendimentos em países com baixa tributação. Nesses casos, os rendimentos são obtidos pela prática de atos lícitos e a sua remessa para países estrangeiros obedece os ditames das convenções ou tratados internacionais para evitar bitributação.

A prática de simulação ou atos fraudulentos, como a política ou manobra de preços de transferência, a remessa ilegal de dinheiro para países estrangeiros, abertura fictícia de sede ou filial fora do território nacional, apenas como “fachada” para remessa de lucros são práticas internacionais evasivas. Essas práticas têm sido duramente combatidas pela quase totalidade dos países pela modificação da legislação e de uma intensificação da ação fiscalizadora pelos órgãos tributários competentes.

7 CONCLUSÕES

O reconhecimento e a proteção dos direitos do homem estão incluídos nas modernas constituições democráticas. A democracia somente se completa quando direitos fundamentais são garantidos aos cidadãos. Sem direitos reconhecidos e protegidos não existe democracia.

A carga tributária imposta pelo governo absorve uma parte considerável do lucro das empresas e das pessoas físicas, mas, através do planejamento tributário é possível reduzir consideravelmente esse ônus.

O planejamento tributário possibilita boa economia fiscal, ou mesmo a redução de tributos, utilizando métodos e procedimentos técnicos-científicos que permitem o estudo personalizado e minucioso dos diversos setores e atividades empresariais.

O sistema jurídico brasileiro admite a possibilidade de qualquer empresa ou pessoa física planejar os seus negócios de forma a não pagar, reduzir de maneira significativa a carga tributária ou até mesmo postergar o pagamento de alguns tributos se for de sua conveniência.

A possibilidade do planejamento tributário advém da Constituição Federal que estabelece que todos têm liberdade de fazer ou deixar de fazer qualquer coisa que não seja vedada ou exigida por lei (art. 5º), que reconhece o direito de propriedade (art. 5º, inciso XXI) e que veda o confisco (art. 150, IV).

À economia fiscal lícita dá-se o nome de elisão fiscal. Para ser lícita é preciso que a ação ou omissão do contribuinte seja anterior ao nascimento da obrigação tributária e que os atos não sejam praticados mediante fraude ou simulação.

Se realizada dentro das formas lícitas, o planejamento tributário deve ser considerado como uma atividade da rotina empresarial de significativa importância, principalmente quando o próprio legislador impôs ao administrador o dever de empregar todos os recursos legais que estiverem ao seu alcance, para lograr êxito nos fins e interesses da empresa. A busca de todas as possibilidades de economia lícita de tributos possibilita uma substancial redução nos preços finais dos produtos.

Nesse contexto, portanto, a economia obtida com o planejamento tributário não só é lícita, como também é ética, e redundará em benefício da própria coletividade, permitindo a continuidade da gestão empresarial, mantendo empregos, circulação de riquezas e, inclusive, possibilitando a realização de novos negócios sujeitos às novas cargas fiscais.

A evasão fiscal caracteriza-se pela economia fiscal ilícita. A economia evasiva ocorre geralmente, após o nascimento da obrigação tributária e/ou advém da utilização de vícios de consentimento resultantes de dolo, erro ou coação (fatores exógenos) ou simulação ou fraude (fatores endógenos).

A prática da evasão fiscal pode caracterizar-se como ilícito tributário, quando o contribuinte apenas deixa de recolher os tributos devidos, sem utilização de meios fraudulentos ou de simulação. A utilização desses meios configura a prática do ilícito penal tributário.

Todas as formas de evasão fiscal devem ser combatidas pois as mesmas prejudicam a arrecadação/distribuição e tornam injusta a tributação. Essa deve ser a missão do fisco, fiscalizar, cumprir e fazer cumprir a lei, procurando impedir as práticas evasivas.

Não pode o Fisco ou qualquer outro intérprete, entretanto, utilizar a interpretação econômica como “arma” para exigir das pessoas físicas ou jurídicas

um tributo que não seja devido. Sob a alegação de procurar o conteúdo econômico de uma relação, não se pode infringir os princípios constitucionais em matéria tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATALIBA, G. **Hipótese de incidência tributária**. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 1998. 182p.
- BALEIRO, A. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. 859p.
- BALEIRO, A. **Direito tributário brasileiro**. 10.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. 667p.
- BARRETO, A.F. Imposto predial e territorial urbano: IPTU. In: MARTINS, I.G.S. (coord.). **Curso de direito tributário**. Belém: CEJUP, 1995a. v.2, p.299-322.
- BARRETO, A.F. Imposto sobre a transmissão de bens imóveis: ITBI. In: MARTINS, I.G.S. (coord.). **Curso de direito tributário**. Belém: CEJUP, 1995b. v.2, p.331-343.
- BARROS, J.E.M. Interpretação econômica em direito tributário. In: ATALIBA, G. (coord.). **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1975. p. 169-179.
- BECKER, A.A. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1972. 621p.
- CARNELUTTI, F. **Teoria general del derecho**. Tradução de F. X. Rosset. Madrid.1955.
- CARRAZZA, R. A. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 1995. 160p.
- CARRAZZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 1993. 471p.
- CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 1996. 378p.

- CARVALHO, P.B. Hipótese de incidência tributária e normas gerais de direito tributário. In: ATALIBA, G. (coord.). **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1975. p.207-221.
- COELHO, S.C.N. Teoria da evasão e da elisão em matéria tributária. In: ROCHA, V.O. (coord.). **Planejamento fiscal: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1998. p.161-175.
- COELHO, S.C.N. **Comentários à constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. 524p.
- COSTA, A.J. Obrigação tributária. In: MARTINS, I.G.S. (coord.). **Curso de direito tributário**. Belém: CEJUP, 1995. v.1, p. 215-222.
- CRETELLA JÚNIOR, J. **Comentários à constituição 1988**. 2.ed. São Paulo: Forense, 1990. v.1, 581p.
- DEODATO, A. **Manual de ciência das finanças**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 1977. 333p.
- DERZI, M.A.M. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. 302p.
- FABRETTI, L.C. **Prática tributária da micro e pequena empresa**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1999. 146p.
- FALCÃO, A. de A. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. 116 p.
- GASPARINI, D. **Direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 1993. 651p.
- GASSET, R.B. **Metodologia del derecho**. Barcelona: Bosch, 1959. 457p.
- GRECO, M.A. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998. 191p.
- GRECO, M.A.; ZONARI, A.P. ICMS:materialidade e princípios constitucionais. In: MARTINS, I.G.S. (coord.). **Curso de direito tributário**. Belém: CEJUP, 1995. v.2, p.143-171.

- GUERREIRO, R.N. Planejamento tributário: os limites de licitude e de ilicitude. In: ROCHA, V.O. (coord.). **Planejamento Fiscal: teoria e prática.** São Paulo: Dialética, 1998. v. 2, p.147-158.
- HUCK, H.M. Evasão e elisão no direito tributário internacional. In: ROCHA, V. O. (coord.). **Planejamento Fiscal: teoria e prática.** São Paulo: Dialética, 1998. v. 2, p.11-26.
- JARACH, D. Hermenêutica no direito tributário. In: ATALIBA, G. (coord.). **Interpretação no direito tributário.** São Paulo: Universidade Católica, 1975. p.83-102.
- KEYNES, J.M. **Teoria geral do emprego, do juro e do dinheiro.** Rio de Janeiro: Ed. Fundo de Cultura, 1970. 366p.
- LIMA, H. **Introdução à ciência do direito.** 14.ed. São Paulo: Ed. Freitas Bastos, 1964. 403p.
- MACHADO, H.de B. Sanções políticas no direito tributário. **Correio Brasiliense, Brasília, 27 abr. 1998. Direito e Justiça, p. 1.**
- MACHADO, H. de B. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Malheiros, 1993. 368 p.
- MARTINS, I.G.S. Teoria da imposição tributária. In: MARTINS, I.G.S.(coord.). **Curso de direito tributário.** Belém: CEJUP, 1995. p. 09-18.
- MELLO, C.A.B. de. Teoria geral do direito. In: ATALIBA, G. (coord.). **Interpretação no direito tributário.** São Paulo: Universidade Católica, 1975. p. 3- 11.
- MELO, J.E.S. de. IPI, ICMS, ISS e planejamento fiscal. In: ROCHA, V.O. (coord.). **Planejamento fiscal: teoria e prática.** São Paulo: Dialética, 1998. p. 71-83.
- MELO, J.E.S. de. Interpretação e integração da legislação tributária. In: MARTINS, I., G. da S. (coord.). **Curso de direito tributário.** Belém: CEJUP, 1995. v.1, p.369-392.

- MORAES, B.R. de. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. In: MARTINS, I.G.S. (coord.). **Curso de direito tributário**. Belém: CEJUP, 1995. v.2, p. 285-298.
- MORAES, B.R. de. Tributação das atividades ilícitas. In: ATALIBA, G. (coord.). **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Universidade Católica, 1975. p. 319-336.
- OLIVEIRA, R.M. Planejamento Tributário: elisão e evasão fiscal. In: MARTINS, I.G. da S. (coord.). **Curso de direito tributário**. Belém: CEJUP, 1995. v.1, p.369-392.
- OLIVEIRA, R.M. Planejamento tributário- teoria e prática perante o imposto de renda. In: ROCHA, V.de O. **Planejamento fiscal : teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1998. v.2, p. 107-122.
- PONTES, H.C. A contribuição social sobre o lucro e os tratados para evitar a dupla tributação sobre a renda. In: ROCHA, V.de O. **Planejamento fiscal: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1998. v.2, p.43-55.
- REALE, M. **Filosofia do direito**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 1965. 645p.
- SILVA, E.N. da. Imunidade e isenção. In: MARTINS, I.G. da S. (coord.). **Curso de direito tributário**. Belém: CEJUP, 1995. v.1, p.243-261.
- SOUSA, R.G. de. Normas de interpretação no código tributário nacional. In: ATALIBA, G. (coord.). **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Universidade Católica, 1975. p. 361-382
- SPAGNOL, W. **Os tributos como instrumento de intervenção do estado no domínio econômico**. Belo Horizonte. 1993. 131p. (Dissertação de Mestrado).
- TAVOLARO, A. T. Tratados para evitar a dupla tributação. In: MARTINS, I. G. da S. (coord.). **Curso de direito tributário**. Belém: CEJUP, 1995. v.2, p.7-32.
- TORRES, H.T. Convenções internacionais em matéria tributária sobre a renda e o capital. In: ROCHA, V.O. **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 59-86.

TORRES, R.L. Normas de interpretação e integração do direito tributário.
Rio de Janeiro: Forense, 1991. 159p.

CENTRO de DOCUMENTAÇÃO
CEDOC/DAE/UFLA