



FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO

CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU*

DIREITO TRIBUTÁRIO

ALEXSANDRO FEITOSA CAVALCANTE

A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO FERRAMENTA ESTRATÉGICA PARA AS EMPRESAS

Salvador
2018

ALEXSANDRO FEITOSA CAVALCANTE

**A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO
FERRAMENTA ESTRATÉGICA PARA AS EMPRESAS**

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

Orientadoras: Prof. Daniela Borges, Prof.
Carolina Mascarenhas

Salvador
2018

TERMO DE APROVAÇÃO

ALEXSANDRO FEITOSA CAVALCANTE

A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO FERRAMENTA ESTRATÉGICA PARA AS EMPRESAS

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

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2018

Dedico o presente trabalho a minha esposa Thais e ao meu filho Gael, que juntos, foram tolerantes e pacientes pela ausência tortuosa das noites em claro e pelas viagens semanais de Feira de Santana para Salvador.

AGRADECIMENTOS

Aos professores em sua totalidade, que com bastante brilhantismo, ajudaram a ampliação dos horizontes teóricos de uma visão multidisciplinar do direito tributário, demonstrando que além de ciência, compartilhamos relações afetuosas, alaistradas por princípios humanos que enriqueceram ainda mais as nossas aulas.

À professora Ana Carolina e Daniela Borges, pela disponibilidade em fornecer orientações que ajudaram na produção desse trabalho.

À minha esposa Thais e ao meu filho Gael, que sempre me apoiaram e me motivaram nessa jornada árdua de madrugadas adentro. Família base e motivo de tudo.

Aos meus colegas de sala, advogados renomados no rol baiano e que em muito contribuíram para a ampliação de todo o conhecimento, seja nas dúvidas tiradas ou nas discussões calorosas em debates intensos, por vezes concordando e outras tantas discordando.

Ao professor Eduardo Sabbag, pelas aulas ricas em conteúdo, prática e experiência. Sua história de dedicação e amor ao direito tributário nos contagia e traz felicidade em entender uma disciplina que para muitos é fria e solitária, mas que contada do jeito certo, encontra as companhias que a aquecem.

Por fim, meu muito obrigado a Faculdade Baiana de Direito, que com o suporte e estrutura oferecidos, encontrei o subsídio necessário para a conclusão deste trabalho de monografia.

“Evitar impostos é a única atividade que atualmente contém alguma recompensa.” (JOHN KEYNES).

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo demonstrar através de pesquisas direcionadas a doutrina e matérias jurídicas relacionadas ao tema tributário, como uma organização, independente da composição do seu capital social, pode utilizar o Planejamento Tributário como ferramenta de estratégia, proporcionando aumento do lucro através da eficácia da sua rentabilidade. Esses ganhos interferem positivamente no fluxo de caixa empresarial impactando diretamente nos recolhimentos dos impostos, e com a adequada previsibilidade seguindo de maneira correta o cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, o contribuinte terá recursos para investir em outras demandas da empresa, dessa forma a empresa conseguirá atingir um patamar competitivo no mercado influenciando a sustentabilidade do negócio, mas para isso é necessário ter como colaborador um profissional qualificado que consiga implantar de forma estratégica técnicas da advocacia preventiva. Assim, a utilização do Planejamento Tributário, tem como finalidade evitar a incidência do tributo, reduzir seu montante ou retardar o seu pagamento, sendo que evitar a incidência do tributo significa a adoção de procedimentos para não permitir a ocorrência do fato gerador. Implica ainda afirmar, que o conhecimento prévio da legislação tributária vigente, assim como a composição individual dos produtos e ou serviços comercializados, são parâmetros que devem ser levados em consideração com o máximo de atenção, em toda a cadeia, produção e comercialização, observando-se assim a correta incidência tributária.

Palavras - Chave: Planejamento Tributário, Tributo, Prevenção, Estratégia.

ABSTRACT

The purpose of this study is to demonstrate, through research oriented to doctrine and legal matters related to the tax subject, how an organization, regardless of the composition of its social capital, can use Tax Planning as a strategy tool, providing increased profit through effectiveness of its profitability. These gains positively affect corporate cash flow directly impacting tax collections, and with proper predictability following the correct compliance with tax, principal and accessory obligations, the taxpayer will have the resources to invest in other demands of the company, in this way company will be able to reach a competitive market level influencing the sustainability of the business, but for this it is necessary to have as collaborator a qualified professional that is able to strategically implement preventive advocacy techniques. In this way, the use of the Triune Block, is intended to avoid the incidence of tribute, to reduce its quantity or to challenge To avoid the payment of taxes, and to avoid the occurrence of the generating fact. It also implies that prior knowledge of current tax legislation, as well as the individual composition of products and / or services marketed, are parameters that must be taken into account with maximum attention throughout the chain, production and marketing, if the correct tax incidence is thus obtained.

Key words: Tax Planning, Tribute, Prevention, Strategy.

LISTA DE ABREVIATURA

Art. – Artigo

CC/02 – Código Civil de 2002

CC/16 – Código Civil de 1916

CF/88 – Constituição Federal de 1988

CTN – Código Tributário Nacional.

CPC – Código de Processo Civil

LICC – Lei de Introdução ao Código Civil

RFB – Receita Federal do Brasil

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TJRS – Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul

TJMG – Tribunal de Justiça de Minas Gerais

SUMÁRIO

1.	INTRUDUÇÃO	12
2.	O DIREITO TRIBUTÁRIO	14
3.	CONCEITOS IMPORTANTES	15
3.1.	Hipótese de incidência	15
3.2.	Fato gerador	16
3.3.	Obrigação Tributária	17
3.4.	Contribuinte	18
3.5.	Tributo	19
3.6.	Impostos	19
4.	IMPOSTOS ESTADUAIS, FEDERAIS E MUNICIPAIS	21
4.1.	Impostos Federais	21
4.1.1.	Imposto sobre importa�o - II	21
4.1.2.	Imposto sobre Exporta�o - IE	22
4.1.3.	Imposto de Renda	22
4.1.4.	Imposto sobre produtos industrializados - IPI	23
4.1.5.	Imposto sobre opera�es financeiras – IOF	24
4.1.6.	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR	24
4.1.7.	Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF	25
4.2.	Impostos Estaduais	25
4.2.1.	ITCMD – Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doa�o	25
4.2.2.	IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores	26
4.2.3.	ICMS – Imposto Sobre a Circula�o de Mercadorias e Serviços	27
4.3.	Impostos Municipais	28
4.3.1.	IPTU – Imposto Sobre a Propriedade Territorial Urbana	29

4.3.2.	ISS – Imposto Sobre Serviços	30
4.3.3.	ITBI - Imposto de Transmissão de Bens Imóveis.....	31
5.	PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS	32
5.1.	Princípio da legalidade	32
5.2.	Princípio da Anterioridade	34
5.2.1.	Princípio da anterioridade do exercício financeiro.....	36
5.2.2.	Princípio da Anterioridade Nonagesimal ou noventaena.	37
5.2.3.	Medida Provisória e a anterioridade.....	38
5.2.4.	Exceções ao princípio da anterioridade.	39
5.3.	Princípio da Isonomia.....	40
5.3.1.	A isonomia no Direito Tributário.....	41
5.4.	Princípio da Irretroatividade.....	42
5.5.	Princípio do não confisco.	44
5.6.	Princípio da Limitação ao Tráfego de Pessoas e Bens, com ressalvas ao pedágio.	45
5.7.	Considerações sobre os Princípios no Planejamento tributário.	46
6.	PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO.....	48
7.	O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	50
7.1.	Tipos de planejamento tributário.	52
8.	PLANEJAMENTO TRIBUTARIO COMO FERRAMENTA ESTRATÉGICA.....	54
9.	O PLANEJAMENTO E A CARGA TRIBUTÁRIA.....	57
10.	A LEGALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	60
10.1.	O planejamento Tributário e a “Norma Geral Antielisão”.....	62
11.	O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUA COMPLEXIDADE.....	65
12.	O PLANEJAMENTO E A PREVENÇÃO DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	68

13. CONCLUSÃO.....	71
REFRÊNCIAS.....	73

1. INTRODUÇÃO

Vivemos em um mundo cada vez mais dinâmico em que o nível de competitividade das empresas se acirra cada vez mais. O pouco que se consegue economizar pode se tornar o muito no futuro e isso independe do porte das empresas.

Aquelas que estiverem atentas às oportunidades, podem conseguir não só a sua sobrevivência, mas também lucratividade e, uma das formas de se conseguir isso, é através de um bom planejamento tributário.

Serão utilizados como fonte de pesquisas para a resposta ao tema, artigos de vários juristas, pesquisas utilizando levantamento de dados estatísticos, consultas a periódicos, consultas a doutrinas e as jurisprudências, assim como também matérias jornalísticas a cerca do tema, que traz em seu bojo elementos fático e os remédios jurídicos atualmente utilizados.

O presente trabalho demonstrará a importância do planejamento tributário e como as empresas podem se beneficiar com sua utilização, gerando um dos seus objetivos principais, o lucro, permitindo competitividade e maior previsibilidade das ocorrências de possíveis problemas relacionados a tributos. Quando houver referência á empresa, classifica-se como aquelas do setor privado que pretendem e objetivam o lucro.

Verificaremos que as consequências da aplicação do planejamento preventivo nas empresas seguem duas vertentes, a positiva em que você consegue através de meios lícitos, permitir que a empresa consiga melhores estratégias de tributação, e a negativa, ou a chamada sonegação fiscal, aquela em que por meios ilícitos alguns empresários acabam caindo em armadilhas elaboradas por profissionais sem qualificação.

Não há espaço para erros, isso vale para o pequeno e para o grande. Principalmente como ferramenta estratégica, um bom planejamento, permite que o gestor tome decisões mais adequadas e conseqüentemente isso facilita o crescimento e proporciona maior lucratividade.

Prevenir é melhor que remediar, essa é outra vantagem do plano jurídico corroborado com o plano estratégico das empresas, elas evitam o retrabalho e dão maior fluidez nos processos.

Assim, iremos verificar através de uma visão jurídica, que a utilização do Planejamento Tributário, como ferramenta de estratégia para as empresas, traz variados benefícios para o contribuinte e o ajuda a ter maior competitividade no mercado, além de gerar crescimento. Esta ferramenta pode ser aplicada tanto a grandes indústrias, como também a pequenas, e para ser mais abrangente, podemos afirmar também que o plano tributário, pode se adequar até ao dia de qualquer pessoa.

2. O DIREITO TRIBUTÁRIO

Antes de adentrarmos ao tema objeto de estudo do referido trabalho, Planejamento Tributário Como Ferramenta de Estratégia para as Empresas, faz-se necessário abordarmos de alguns temas concernentes ao direito tributário, que irão servir adiante como base para um melhor entendimento.

Mas afinal, o que vem a ser o Direito Tributário? Nas palavras de Hugo de Brito Machado (2008), citado por Eduardo Sabbag¹, “o Direito Tributário é o ramo do direito que se ocupa das relações entre fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”, ainda neste cerne, segundo Luciano Amaro (2008), completa: “o Direito Tributário é a disciplina jurídica dos tributos, com o que se abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladoras da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributárias”.

Nesse sentido, percebe-se como disciplina orientadora para a formação de um sistema que regula o estudo sobre os tributos, contemplando os princípios norteadores, natureza e destinação. De um lado, teremos o estado com toda sua máquina pública preparada para, de forma ativa, cobrar tributos, do outro, teremos o polo passivo desse tributo denominado contribuinte. Permeando o enlace dos polos, temos um conjunto de normas que garantam o equilíbrio da balança, denominado Direito Tributário.

¹ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário, 9.ed.,p.41.

3. CONCEITOS IMPORTANTES

O planejamento tributário por ser um tema de ampla discussão no cenário atual, principalmente pela lide contribuinte versus Estado, requer um trato conceitual mais amplo. Isto se deve, a recorrente visita a alguns conceitos do direito tributário, assim como a sua utilização.

Acerca disso, o professor Eduardo Sabbag² leciona:

Sabe-se que a lei que institui o tributo deve prever o tratamento dos elementos estruturantes mínimos para que ocorram a incidência da norma e o surgimento da obrigação tributária, quais sejam: a alíquota, a base de cálculo, o sujeito passivo, a multa e o fato gerador (ou hipótese de incidência). Desse modo, tais elementos são vitais para a determinação do momento de incidência do tributo e, conseqüentemente, para a organização de um planejamento tributário, mormente quando seu objetivo é evitar o surgimento da obrigação tributária.

Assim, é interessante do ponto de vista acadêmico, expormos, de forma breve, alguns conceitos básicos que compõe o desenvolvimento da matéria de planejamento, como por exemplo: Hipótese de incidência, fato gerador, obrigação tributária, contribuinte, impostos e tributos;

3.1. Hipótese de incidência

Segundo Geraldo Ataliba³:

Costuma-se designar por incidência o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como conseqüente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma. [...] A incidência do preceito normativo torna jurídico um fato determinado.

A hipótese de incidência reside em momento anterior ao fato, ou seja, ela está prevista, mas para se concretizar necessita da ação, assim, no mundo normativo as hipóteses encontram-se previstas através do regramento que regula determinadas ações do contribuinte, que ao realizar, comete o fato gerador do tributo, gerando uma obrigação tributária.

² SABBAG, Eduardo de Moraes. Planejamento tributário / Hugo de Brito Machado (coordenador); André Elali ... [et al]. – São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

³ TALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária – São Paulo: Malheiros, 1999, 5.ed.;

Neste sentido, Geraldo Ataliba (1999, p. 50):

A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, abstrata, enquanto o fato é concretização da hipótese. (Apud MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito tributário, Ed. Forense, R.J., 3 ed. 1985, p. 59).

Para Eduardo Sabbag⁴, a hipótese de incidência ocorre em um momento abstrato previsto em lei, que demonstrará uma relação jurídica e tributária. Não se entende a hipótese de incidência como sinônimo de fato gerador. Suas definições partilham de completude e não similaridade, sendo que seus conceitos complementam-se dando sentido distinto aos momentos de uma ação tributária realizada.

3.2. Fato gerador

O fato gerador é o momento em que há a concretização da hipótese de incidência, gerando uma obrigação tributária imposta ao contribuinte, onde este haverá de suportar o ônus financeiro a ser saldado. Nos termos do Art. 114 CTN - Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Para o professor Eduardo Sabbag⁵ (2017, p.764), o fato gerador é o momento na linha do tempo de importantíssimo valor, “vez que define a natureza jurídica do tributo (taxas, impostos, contribuição de melhorias) consoante à dicção do art. 4º, I, do CTN, valendo lembrar que o nome ou denominação do tributo são irrelevantes”.

É importante frisar, que além da irrelevância do nome ou denominação do tributo, nos termos do art. 118 do CTN, a definição legal do fato gerador deve ser interpretada, abstraindo-se da validade do negócio jurídico praticado, bem como a natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. A firme interpretação desse dispositivo leva a firmar o

⁴ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário, 9.ed.,p.763.

⁵ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário, 9.ed.,p.764.

entendimento que atos nulos e ou ilícitos podem também ser tributados, “*pecúnia non olet*”.

3.3. Obrigação Tributária

A obrigação tributária é o resultado da perfeita subsunção do fato a norma. É a completude que se dá através da concretude da hipótese de incidência tributária com a ocorrência do fato gerador, que origina a obrigação. Os elementos da obrigação tributária estão relacionados ao sujeito ativo, sujeito passivo, objeto e causa.

O sujeito ativo é o credor da relação jurídica tributária. Nos termos do art. 119 do CTN, sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Para Sabbag (2017, p.772):

A sujeição ativa é matéria afeta ao polo ativo da relação jurídico-tributária. Refere-se, pois, ao lado credor da relação intersubjetiva tributária, representado pelos entes que devem proceder á invasão patrimonial para a retirada compulsória de valores a título de tributos.

No entendimento de Ataliba (1999, p.77):

Sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado de contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo. (grifo do autor).

O CTN define no seu art. 121: “Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”.

Neste sentido, sujeito passivo submete-se ao sujeito ativo da relação, em prestação diante de um fato que lhe impõe uma obrigação de prestar a contrapartida em dinheiro como pagamento a fim de saná-la.

A obrigação tributária tem como objeto submeter o contribuinte ou o seu responsável, a prestação em dinheiro ou não. Se em dinheiro, trata-se da obrigação chamada

principal, denotando a “obrigação de dar”, se não, será uma obrigação acessória, a que o contribuinte terá que fazer algo.

Sendo assim, o art. 113 do CTN nos diz que a obrigação principal, surge com a ocorrência do fato gerador em tem como objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Já a obrigação acessória, decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interessa da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Por fim, temos a causa da obrigação tributária, que conforme leciona o professor Sabbag (2017, p.783), “é o vínculo jurídico obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo”. Tal vínculo mencionado, pode ser observado na leitura dos artigos 114 e 115 do CTN. “O fato gerador da obrigação principal está definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência, e na obrigação acessória, tratasse de qualquer situação que na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção de ato que configure obrigação principal”.

3.4. Contribuinte

Contribuinte é o sujeito passivo da obrigação tributária. Ele é o responsável direto por suportar o ônus imposto pelo sujeito ativo dessa relação. Segundo o CTN no seu art. 121, I, o sujeito passivo da obrigação principal diz-se, contribuinte, quando tenha relação direta e pessoal com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

- a) Contribuinte: é a pessoa, física ou jurídica, que tenha relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN). Assim, o contribuinte é o sujeito passivo direto. Sua responsabilidade é originária, existindo uma relação de identidade entre a pessoa que deve pagar o tributo (e/ou a multa) e a que participou diretamente do fato impositivo, dele se beneficiando economicamente⁶.

Assim, contribuinte é a pessoa física ou jurídica que tem relação direta com o fato gerador, e normalmente se beneficia dele.

⁶ (SABBAG, Eduardo, Manual de Direito Tributário, 2017, p.793)

3.5. Tributo

Aproveitando a definição de Eduardo Sabbag (2017, p.419), didaticamente destaca o tributo em termos compostos por: prestação pecuniária, compulsória, instituído mediante lei, não possuindo natureza de multa e sua cobrança ocorre mediante lançamento.

A pecúnia se dá pelo pagamento mediante prestação em dinheiro, ou conforme previsto no art. 162, I do CTN, em cheque ou vale postal. Apesar desse mesmo artigo fazer referência como meio de pagamento em estampilha em papel selado ou processo mecânico, estes se encontram em desuso.

O tributo é uma prestação de natureza compulsória. O estrito senso de legalidade encontra guarida no art. 5º, II, da CF e independe da vontade do sujeito, se há obrigações, esta deve ser saldada sem opção de escolha.

Não possui o tributo natureza de multa. Embora ambos devam estar previstos em lei, o tributo é aquele que incide sobre propriedade privada, a multa é um tipo de sanção pelo descumprimento de uma obrigação.

A instituição do tributo se dá mediante lei. “seu nascimento se dá pela simples realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista em lei sendo a vontade das partes de todo irrelevante”. (SABBAG, 2017, p.424),

O lançamento do tributo, para ocorrência da sua cobrança, se dá por meio do vínculo da sua atividade, conforme art. 142 CTN. O documento que o vincula, apresenta valor quantitativo e o qualifica conforme obrigação.

3.6. Impostos

Segundo Eduardo Sabbag⁷: “imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou a seu patrimônio”.

⁷ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário, 9.ed.,p.446

O CTN no seu Art. 16 nos diz que Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, ainda nesse sentido, o art. 145, I da CF estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir impostos. Assim, cada um dos entes federativos poderá instituir determinados impostos, de acordo com a divisão de competências estabelecida pela CF/88.

O que se depreender do tema, é que o Imposto define-se através de um valor em dinheiro que um cidadão, contribuinte, deve pagar ao estado, com a expectativa que tenha em contrapartida o retorno desse dinheiro empregado através da assistência coletiva de serviços devolvidos para a sociedade por meio de educação, saúde obras de infraestrutura etc.

Para a empresa, do ponto de vista econômico, tem-se a noção de que o retorno do tributo e sua diminuição impactam na relação de arrecadação versus emprego dos recursos. Entretanto, a economia gerada pela empresa através do planejamento tributário, faz com que haja certa previsibilidade no recolhimento futuro, impactando assim no recolhimento estatal, principalmente depois de detectadas falhas, isto pode ser uma maneira de diminuição significativa do pagamento do valor do imposto.

4. IMPOSTOS ESTADUAIS, FEDERAIS E MUNICIPAIS.

Na análise do planejamento tributário a ser seguido, e na verificação das oportunidades e ameaças a serem encontradas na análise estratégica da empresa, é de fundamental importância à equipe e ou diretor, terem conhecimento sobre quais tributos irão incidir sobre sua operação, seja ela produção de produtos ou prestação de serviços, eles estarão sob competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

4.1. Impostos Federais

Nesse sentido, a CF/88, no seu art.153:

Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

4.1.1. Imposto sobre Importação - II

O imposto sobre importação, o II, tem uma característica importante, ele é extrafiscal, o seu grande objetivo não é a arrecadação, mas controlar as importações. Um exemplo que pode ser dado é a proteção de um determinado produto frente à concorrência de um vindo do exterior. O governo federal regula esse tributo de maneira rápida, não precisando de votação e ou autorização do legislativo para proceder à alteração das alíquotas de cobranças incidentes, desde que, respeite os limites previstos em lei e os princípios que os norteiam.

O Imposto sobre a Importação nos termos do Art. 19 ao Art. 20 do CTN:

Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.

Art. 20. A base de cálculo do imposto é:

I - quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;

II - quando a alíquota seja ad valorem, o preço normal que o produto, ou seu similar, 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;

III - quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação.

Art. 21. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

Art. 22. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados.

“O imposto, de competência da união, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional”. Temos que no entendimento do STJ, o momento em que há concretude do fato gerador, seria com o “registro da Declaração de Importação do regime comum”. (STJ, 1ª T., Resp 362.910/PR, Rel. Min. José Delgado).

4.1.2. Imposto sobre Exportação - IE

O imposto sobre exportação, assim como o de importação, apresenta um objetivo extrafiscal, onde a união age a fim de proporcionar e incentivar a exportação de produtos. Por questões estratégicas e com objetivo de equilíbrio da balança comercial, os incentivos tributários nas exportações permitem ao contribuinte apresentar maior competitividade e conseguir no mercado estrangeiro aumentar as suas vendas.

Nos termos do art. 23 do CTN, o imposto sobre exportação, para o exterior, tem como fato gerador a saída de produtos nacionais ou nacionalizados para o estrangeiro. O momento de ocorrência do fato gerador é no registro da exportação no Sistema Integrado de Comercio Exterior (SISCOMEX).

4.1.3. Imposto de Renda - IR

O imposto sobre a renda tem notório caráter fiscal. Sua arrecadação pretende diminuir as desigualdades sociais existentes na nossa sociedade. Nos termos do Art. 153 da CF este imposto é de competência da união. Seu fato gerador acontece quando o contribuinte, seja pessoa física ou jurídica, auferir renda e ou proventos de qualquer natureza.

Segundo o professor, Ricardo Alexandre⁸:

O conceito de renda compreende o produto do capital (como os rendimentos obtidos com uma aplicação financeira), do trabalho (como salário recebido pelo empregado) ou da combinação de ambos (como o lucro). Já o conceito de proventos é definido por exclusão, compreendendo todos os acréscimos patrimoniais não enquadráveis no conceito legal de renda. A título de exemplo podem-se citar os acréscimos patrimoniais decorrentes de atividade criminosa.

Ele tem no seu polo passivo, tanto o contribuinte pessoa física, como o contribuinte pessoa jurídica. A variação de alíquotas em termos percentuais varia de contribuinte para contribuinte, a intenção do legislador aqui era promover um equilíbrio arrecadatário, segundo a máxima de “tratar os desiguais de forma diferente”, o que na prática, ainda não se vê em termos de cobrança de tributos.

4.1.4. Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Como a própria sigla abrevia, IPI é o imposto cobrado sobre produtos industrializados. Seja ele de origem nacional ou estrangeira. É um tributo ligado ao tipo de mercadoria onde suas alíquotas variam de acordo com a essencialidade, ou seja, ele é seletivo.

Nos termos do Art. 153, § 3º, o IPI, será seletivo, em função da essencialidade do produto, não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior e terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

⁸ Alexandre, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado / Ricardo Alexandre. – 7. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense; p. 546.

O IPI, segundo o CTN, tem como sujeito passivo, o importador ou a quem a lei a ele equiparar, o industrial ou o equiparado, comerciante de produtos sujeito ao imposto, que os forneça a industriais ou o equiparados e o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados levados a leilão.

Sendo uma fonte muito importante de arrecadação para o fisco, o IPI, apresenta característica que o marca quanto a essencialidade. Por exemplo, ele apresenta maior oneração a produtos considerados supérfluos e nocivos a saúde.

Quanto ao seu fato gerador, nos termos do Art. 46, I, CTN, é o desembaraço aduaneiro de produto industrializado, quando de procedência estrangeira.

4.1.5. Imposto sobre Operações Financeiras – IOF

É tributo de competência da União, consoante o disposto no artigo 153, inciso V, da Constituição Federal de 1988 e no artigo 63 do Código Tributário Nacional. O IOF ocorre em qualquer tipo de operações de crédito, câmbio, seguro e qualquer outro tipo de operações relacionadas a títulos e valores mobiliários.

É possível verificar na sua essência, uma característica que o difere de um tributo de arrecadação, a exemplo do IPI e IR, pois, com efeito, ele pode ser utilizado como elemento que venha a equilibrar o mercado, a depender da demanda que exista, pode passar a ser uma ferramenta reguladora do mercado financeiro.

4.1.6. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

O ITR, segundo o Art. 153, §4, CF, será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel, será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

Nas palavras do professor Ricardo Alexandre⁹, “As alíquotas não são fixadas, portanto, de modo a aperfeiçoar a arrecadação. O que se quer é tributar de uma maneira mais gravosa as propriedades menos produtivas, de forma a desestimular a manutenção da situação”.

Nesse sentido, é possível observar que o ITR, é um imposto que tem um caráter extrafiscal e de preservação da função social da propriedade, pois visa desestimular a manutenção de propriedades improdutivas promovendo a imunidade das pequenas glebas, respeitando, porém, os princípios: da legalidade, noventena e da anterioridade.

4.1.7. Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF

Nos termos do Art. 153, VII da CF, é da união a competência para instituir o IGF. Apesar dessa competência, e da previsão legal, tal imposto ainda não foi instituído no ordenamento jurídico, assim, não possui fato gerador, base de cálculo e nem relaciona quem deve recolher tal tributo.

4.2. Impostos Estaduais

Conforme inteligência do Art. 155, da Constituição Federal, os Estados podem instituir 3 impostos: ITCMD, ICMS, IPVA.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
II - 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;
III - propriedade de veículos automotores

4.2.1. ITCMD – Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

⁹ Alexandre, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado / Ricardo Alexandre. – 7. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense; p. 565

O ITCMD é um imposto de competência dos Estados e Distrito Federal. Ele incide sobre a transmissão de quaisquer bens ou direitos pelo efeito da “causa mortis”. Nos termos do Art. 155 §1º, IV da Constituição Federal, cabe ao senado federal estabelecer as alíquotas máximas do ITCMD.

Segundo o professor Eduardo Sabbag¹⁰:

O imposto de transmissão *causa mortis* (herança e legados, em virtude de falecimento de uma pessoa natural) e o imposto de transmissão *inter vivos* (referentes a atos, fatos e negócios jurídicos celebrados entre pessoas), até a Constituição de 1988, estavam na competência dos estados (art. 23, I, da CF/69 e art. 35 do CTN) Desde a promulgação da constituição vigente, em outubro de 1988, houve uma bipartição da competência: transmissão decorrente de evento *causa mortis* ou oneroso entre pessoas, de bens móveis ou imóveis, ficou na competência estadual; a transmissão *inter vivos* e de caráter oneroso de bens imóveis, por sua vez, passou a ser exclusividade da competência dos municípios.

O fato gerador do ITCMD está previsto no CTN, no seu Art. 35:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I – a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II – a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III – a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.
Parágrafo único. Nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

4.2.2. IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

O professor Eduardo Saabag (2017, p.1271) leciona que:

O IPVA é imposto estadual, com disciplinamento na Constituição Federal, no comando inserto no inciso III do art. 155. Por outro lado, não há menção de tal tributo no CTN, uma vez que seu nascimento data de 1985, com promulgação da Emenda n.27/85 à Constituição Federal de 1967, vindo a lume substituir à antiga “TRU” – Taxa Rodoviária Única. ¹¹

¹⁰ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário, 9.ed.,p.1.276

¹¹ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário, 9.ed.,p.1.271

O professor Ricardo Alexandre¹² observa na sua obra, que o CTN não faz menção ao aludido tributo onde foi previsto somente na Constituição Federal de 1967. Assim, por falta de normas gerais que tratem sobre o tema, é entendido pelo STF que os estados podem exercer a competência legislativa plena, conforme art. 24, §3º CF.

Nos termos do art. 155, §6º, I da CF, o IPVA, terá suas alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal, um dos objetivos visados com essa imposição é evitar possíveis guerras fiscais, ocasionadas pela geração de possíveis alíquotas diferenciadas ente os estados. É importante atentar que sobre o fato gerador, base de cálculo e contribuintes não há normas que os definam para o IPVA, cabendo aos estados definirem.

4.2.3. ICMS – Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

Nos termos do Art. 155, II, compete aos Estados e ao Distrito Federal, instituírem impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O ICMS representa um imposto de categoria considerada mais complexa em termos de entendimento, pois além de ser regulado pela constituição federal, no seu art. 155, § 2º, I ao XII, também é orientado pelos estados e DF, além disso, tem uma alta representatividade da arrecadação dos estados, certa de 80% da receita.

Ocorre o fato gerador do ICMS quando há circulação de mercadorias, ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, englobando também a incidência na prestação de serviço de comunicação nos termos do art. 155, II da CF.

Em aprimoraremos e especificidade ao entendimento da definição, o professor Eduardo Sabbag (2017, p.1224) objetiva em separado duas situações que somadas originam o entendimento sobre o imposto: circulação e mercadorias. Na circulação, temos uma mudança de literalidade jurídica, não sendo apenas a movimentação da mercadoria fisicamente de um lugar para o outro; Já a mercadorias, figura no centro de estudos

¹² ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado – 7. ed. Ver. e atual. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2013.

sobre o fato gerador do ICMS, vez que “É a coisa que se constitui objeto de vendas, assim a mercadoria é bem ou coisa móvel” (SABBAG, 2017, p1224).

O professor Ricardo Alexandre¹³, observa que:

O ICMS tem finalidade indiscutivelmente fiscal, apesar da Constituição Federal permitir que seja seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (CF, art. 155, § 2º, III), faculdade que se utilizada, proporcionaria visíveis notas de extrafiscalidade ao tributo, pois sua incidência seria mais elevada sobre as mercadorias e serviços consumidos pelas pessoas de maior capacidade contributiva, de forma a rediscutir renda.

É importante observar, que também compõe o fato gerador do ICMS, os serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. A ideia desse imposto sobre seu pertencimento ao estado e não ao município, reside no sentido que a transposição recorrente dessa prestação, incorreria em grandes dificuldades em termos de legislação, pois ao verificar de forma analítica, pode-se observar que cada município tem autonomia para instituir impostos sobre a prestação de serviços, o que acabaria gerando conflito principalmente na definição de lugar de ocorrência do fato gerador.

Pode-se perceber que o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e serviços, apresenta vasto conteúdo, tanto em termos didáticos como em casos práticos, contudo, o intuito do trabalho apresentado, é apenas demonstrar a amplitude e rica abrangência em termos de planejamento e sua estrutura, e como o conhecimento de cada um dos elementos que compõe o sistema tributário nacional, pode contribuir de forma assertiva na redução da carga de tributos pagos pela empresa.

4.3. Impostos Municipais

A Constituição Federal, no seu art. 156, define a competência dos municípios para instituir impostos, sendo eles: ITBI – Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis intervivos; ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e o IPTU – Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana, sendo estes os únicos impostos a serem instituídos pelos municípios.

¹³ Alexandre, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado / Ricardo Alexandre. – 7. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense; p. 579.

4.3.1. IPTU – Imposto Sobre a Propriedade Territorial Urbana

Se faz importante mencionar que são dois os impostos incidentes sobre a propriedade imobiliária, o IPTU e o ITR; Nesse sentido, leciona o professor Ricardo Alexandre¹⁴:

O ITR é imposto precipuamente extrafiscal, conclusão a que se chega pela simples leitura do art. 153, § 4.º, I, da CF/1988, que determina a fixação de suas alíquotas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. O IPTU, por sua vez, possui características predominantemente fiscal, sendo importante fonte de arrecadação municipal, sem prejuízo da sua excepcional utilização extrafiscal, prevista no art. 182, § 4.º, II, da CF/1998.

Neste sentido, observa Eduardo Sabbag (2017, p.1151), que não se pode confundir IPTU com o ITR:

Sobre o conceito de bem imóvel, lembramos o que foi dito a respeito do fato gerador do imposto sobre a propriedade territorial rural, destacando que aquele imposto incide apenas sobre o bem *imóvel por natureza*, enquanto o imposto ora examinado incide sobre os bens imóveis por *natureza* e também sobre os imóveis por *acessão física*. Isto, em outras palavras, significa que o imposto sobre a propriedade territorial *rural* não incide sobre *edificações*, mas somente sobre a terra, enquanto o *urbano* incide sobre a terra e também sobre as edificações.¹⁵

Nos termos do art. 34, do CTN, “Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.” Assim, ocupam o polo passivo em relação a cobrança de IPTU, o proprietário, o titular do domínio útil e o possuidor. Nesse sentido, o fato gerador do imposto, será “a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel, por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do município”, conforme prevê o art. 32 do CTN.

Tem-se aqui, não uma análise das especificidades do imposto, mas demonstração da sua existência e a amplitude diversa em que o tema é abordado, levando-se em consideração as estratégias voltadas para o seu planejamento. Em estudo amplo é possível verificar que há vasta discussão quando o tema é o IPTU, pois por tratar de pertencimento territorial, há polemicas envolvidas principalmente quando se trata em imóveis situados em divisas municipais. Outro ponto controverso é aquele em que o

¹⁴ ALEXANDRE, Ricardo, Direito Tributário Esquematizado, 2013, p. 617.

¹⁵ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário, 9. ed., p1151. Apud MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito tributário, 29.ed.,rev.atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p.389.

desenvolvimento natural do município, torna a zona rural em urbana e ou o imóvel deixa de ter destinação rural, e passa a ser urbano, caso em que há uma readequação de cobrança do imposto.

4.3.2. ISS – Imposto Sobre Serviços

O ISS está previsto no art. 156, III da CF: “art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

O professor Eduardo Sabbag¹⁶ define que:

O imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN ou ISS) é um tributo que veio substituir o mais que secular “imposto sobre indústrias e profissões (IIP) inicialmente estadual (a partir da Proclamação da República) e, após a Constituição Federal de 1946, um imposto municipal”.

Sendo de competência dos municípios, caberá a estes mediante edição de lei ordinária, a instituição do ISS, contudo, sua competência limita-se através de legislação complementar, e de decreto lei que recebe força na nossa Constituição.

Como a própria nomenclatura define, o objeto de incidência do tributo é o serviço, caracterizando-se assim como fato gerador. É importante observar aqui, a definição de serviço, que segundo o professor Eduardo Sabbag¹⁷:

*O “serviço” é um “bem intangível, imaterial e incorpóreo”, que se traduz no trabalho ou atividade economicamente mensurável, a ser executado por uma pessoa com relação à outra. A prestação do serviço tributável pelo ISS é aquela *in commercium*, com negócio jurídico subjacente, detentor de conotação econômica – até porque “a natureza incorpórea do serviço não impede que sua prestação tenha conteúdo econômico”.*

Cabe aqui observar, que o referido tributo, a exemplo do IPTU, traz calorosas discussões quanto ao tema arrecadatório em relação ao local da prestação do serviço.

¹⁶ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário, 9. ed., p1163

¹⁷ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário, 9. ed., p1181 apud DANIELEVICZ, Ígor. Os limites entre o ISS e o ICMS: a LC n116/2003 em face do DL (Org.). ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição, Barueri: Manole, 2004, pp.225-277 (p.265). Série Barão de Ramalho. Col. Dir. Tributário. V. 2/IASP. Ibidem, pp.255-227(p.266).

[...] nesse passo, é bastante previsível a polêmica disputa que tende a surgir no plano arrecadatório do ISS: de um lado, os municípios querendo arrecadar; de outro, os contribuintes intencionando pagar menos o imposto; e, numa terceira via, os municípios pretendendo disputar entre si o imposto. A “guerra” está instaurada, e o palco do conflito é a interpretação das normas – uma atividade hermenêutica que cabe àqueles que protagonizam a cena jurídico-tributária. [...] Nesse cenário de conflitos, um dos pontos mais controvertidos e angustiantes do ISS refere-se ao “local da prestação dos serviços” [...].¹⁸

4.3.3. ITBI - Imposto de Transmissão de Bens Imóveis

Nos termos do Art. 156, II, da CF/88:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
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.

A professora Marlene Kemper¹⁹ define ITBI como o imposto que incide sobre a transmissão de propriedade *inter vivos*, ocorrendo de forma onerosa, de bens imóveis (critério material), localizados no território municipal (critério temporal), e a transmissão ocorre na data do registro imobiliário (critério temporal).

O credor desta obrigação, denominado aqui sujeito ativo, é o município, este tem a liberdade para escolher o devedor que poderá ser quem transmite ou recebe o bem. A base de cálculo do referido imposto, é o valor de mercado do bem imóvel, acrescido das melhorias caso existam. A alíquota é definida pelo município, que também opera a regulação a menor de acordo com a política social de moradia.

¹⁸ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário, 9. ed., p1165

¹⁹ Estudos Tributários, volume 2 / organizador Eduardo Sabbag. – São Paulo : Saraiva, 2016. Vários autores. P.137.

5. PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Não obstante ao tema ora proposto, verificasse na seara do direito, a extrema importância no tocante aos princípios. Eles servem ao alcance e embasamento para as normas e ocupam resguardo direcionado a interpretação das leis em momentos de aplicação hermenêutica, tanto pelo operador quando pelo legislador.

Por ser multidisciplinar, e esculpido em diversos mandamentos dentro da nossa constituição, os princípios caminham de forma abrangente dentro de todos os ramos do direito. E no direito tributário, ele é regra de base para o funcionamento da mecânica tributária ocupando posição de grande destaque na aplicação das normas pertencentes as suas fontes.

O planejamento, sendo ele tributário ou não, lastreia-se de forma implícita ou explícita, com base em regramentos e princípios, seja ele do direito, da administração, contábeis ou de outras áreas. Em sua execução, deverá respeitar regras para que possa trazer resultados futuros de forma ética e sustentável.

Assim, é interessante estudar, alguns princípios que são extremamente importantes para a elaboração de um bom planejamento tributário, principalmente quando se refere à disposição de tal ferramenta ao controle de órgãos que regulam e fiscalizam o mercado, como é o caso do princípio da legalidade, anterioridade, isonomia, Irretroatividade, não confisco, liberdade de tráfego. Nossa intenção neste momento, não é exaurir o tema princípio, mas termos uma noção de base e demonstrar que o subtema, se liga de forma importante ao planejamento estratégico, e que sua aplicação em muitos momentos pode servir como uma ferramenta de blindagem para os contribuintes.

5.1. Princípio da legalidade

Presente em outros ramos do direito, o princípio da legalidade é considerado pela doutrina, como elemento de base que lastreia a norma e dá sentido as leis. O texto

constitucional, nos trás de forma ampla, que “ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. (art. 5º, II, CF). Tem-se no artigo, uma ligação genérica a legalidade, o que demonstra os diversos caminhos em que esse princípio está inserido.

Em termos tributários, o art. 150, I, da CF nos diz que: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

Neste dispositivo, observamos à apresentação do princípio tributário da legalidade, apesar de termos uma regulação atrelada a lei, onde poderíamos analisar também a presença do princípio da reserva legal e, naturalmente gerar uma dupla interpretação em sua hermenêutica.

Conforme pensamento do professor Eduardo Sabbag (2016, p.12):

No plano conceitual, o *princípio da legalidade tributária* se põe como um relevante balizamento ao Estado-administração no mister tributacional. O Estado de Direito tem-no como inafastável garantia individual a serviço dos cidadãos, implicando uma inexorável convergência – e, também, equivalência – de ambos: se há *Estado de Direito*, há reflexamente, a *legalidade* no fenômeno da tributação; em outro giro, se prevalece o arbítrio estatal, tampouco existirá o Estado de Direito.²⁰

A esse propósito, Ruy Barbosa Nogueira citado por Eduardo Sabbag²¹, aduz que: “O princípio da legalidade tributária é o fundamento de toda a tributação, sem o qual não há como se falar em Direito Tributário”. O que é possível compreender, que a legalidade blinda de fato a segurança jurídica aplicada à norma.

No nosso Estado democrático, o princípio da legalidade consiste num dos fundamentos que dão embasamento ao legislador na formatação das leis que regem o direito, sendo de extrema importância é festejado pela sociedade, pois, através dele se faz possível verificar o equilíbrio do poder fiscalizador dosado com as limitações que orientam a obrigação de seguir as regras necessárias e obrigatórias de conduta.

²⁰ Estudos Tributários, volume 2 / organizador Eduardo Sabbag. – São Paulo : Saraiva, 2016. Vários autores. P.12.

²¹ Estudos Tributários, volume 2 / organizador Eduardo Sabbag. – São Paulo : Saraiva, 2016. Vários autores. P.12.

Não obstante, é possível verificar no direito tributário a ampla e firme coadunação, do princípio da legalidade voltado ao planejamento tributário, aliás, sem ele tal ferramenta não encontra guarida necessária ao seu funcionamento efetivo e de maneira correta.

O professor Hugo de Brito Machado²² nos ensina que o princípio da legalidade, tem implicação no planejamento tributário, pois constitui importante limitação ao poder estatal na ação de tributar. Aliás, para o professor “o princípio da legalidade tributário constitui a mais importante limitação ao poder de tributar, especialmente quando consagra a tripartição dos poderes do Estado.”.

O princípio da legalidade, também se faz presente no CTN no seu art. 3º quando define tributo e observa que é prestação instituída em lei: “Art. 3º 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”. (grifo nosso).

É importante observar também, que o tributo pode ser criado através de lei ordinária ou por medida provisória, desde que atenda os requisitos de relevância e urgência.

5.2. Princípio da Anterioridade

Este princípio, talvez seja um dos que indicam uma grande ferramenta para que o contribuinte se planeje de forma antecipada ao acontecimento de um fato gerador e não seja pego de surpresa com a cobrança do tributo.

Ele está esculpido no art. 150, III, b e C, da Constituição Federal, onde diz que, “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III – cobrar tributos: (...) b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b”.

²² Planejamento tributário / Hugo de Brito Machado (coordenador); André Elali ... [et al.], - São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p 31.

Em uma análise mais apurada deste dispositivo, verificasse através dele, uma imposição de limites ao poder de tributar da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. A anterioridade acaba estabelecendo um espaço de tempo entre a aplicação da lei e quando se poderá cobrar tributo com base nela, onde temos aqui a objetividade da regra jurídica viabilizando a segurança, igualdade e justiça em relação ao ente tributante.

O professor da PUCSP, Tácio Lacerda Gama²³, autor participante da obra Estudos Tributário, coordenado pelo professor Eduardo Sabbag, abrilhanta o nosso conteúdo, nos dizendo que:

“Entre as “limitações ao poder de tributar”, estão incluídos três dispositivos essenciais para a construção do princípio da anterioridade. O primeiro deles é o que veda a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que instituiu ou aumentou” (art. 150, III, b da CF), e o segundo, “antes de decorrido noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b” (art. 150, III, c da CF). Logo mais adiante no §1º desse mesmo artigo, ficam prescritas as seguintes exceções para a regra veiculada na alínea b: arts. 148, I, 153 I, II, IV e V e 154, II; e são excepcionados da regra prescrita pela alínea c os seguintes tributos: arts. 148, I, 153, I, II, III, e V e 154, II, nem a fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. Atualmente podemos afirmar que há duas regras gerais sobre a anterioridade que se aplicam ao “gênero” tributo e um conjunto de exceções para esses dois casos que não são coincidentes entre si” (grifos do autor).

É de extrema importância nesse momento, acompanhar a evolução e inovação do princípio da anterioridade na linha do tempo. Por exemplo, no início da década de 90, tínhamos apenas presente à alínea b, no inciso terceiro do art. 150 da CF, o que proporcionava uma corrida para aprovação de alterações nos tributos no último mês do ano, e para ser mais específico no último dia do ano, como o caso da MP 812/1994.

Nesse sentido, o professor Ricardo Alexandre²⁴, relata a manifestação do STJ em relação a essa matéria:

Quando da publicação da Medida Provisória n. 812/94, em 31 de dezembro de 1994, ainda estava em curso o período de apuração do imposto de renda do ano-base de 1994. Pouco importa que o Diário Oficial só tenha circulado no dia

²³ Estudos Tributários, volume 2 / organizador Eduardo Sabbag. – São Paulo : Saraiva, 2016. Vários autores. p.48.

²⁴ Alexandre, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado / Ricardo Alexandre. – 7. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense; p. 102.

02 de janeiro de 1995, pois, o que determina a vigência da lei, neste caso, é a data de sua publicação. (RESP 318849/SP, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ 24/06/2002).

Verifica-se então, a fragilidade do dispositivo constitucional à época. O que motivou em 2003 a Emenda Constitucional nº 42, acrescentando ao art. 150, III, “c”, conhecida como princípio da anterioridade nonagesimal, sendo que nesse mesmo dispositivo ficou observado ainda, a anterioridade do exercício.

5.2.1. Princípio da anterioridade do exercício financeiro

Este princípio ou subprincípio como chamam alguns doutrinadores, está disposto, como já visto, no art. 150, III, b da CF. É indicativo para fins de análise, que observemos que aqui há uma demarcação temporal como regra a ser seguida, que é a data de publicação da lei.

Nesse sentido leciona o professor Ricardo Alexandre²⁵:

É importante ressaltar que o princípio existe para proteger o contribuinte, não impedindo, portanto, a imediata aplicação das mudanças que diminuam a carga tributária a que o contribuinte está sujeito (casos de extinção ou redução de tributos) ou que não tenham qualquer impacto sobre essa carga tributária. Em suma, a ideia fundamental do princípio é proteger o contribuinte contra a imediata aplicação de normas que aumentem a carga tributária a que ele já está sujeito (casos de instituição ou majoração de tributos). (grifos do autor).

Não obstante, “[...] pelo princípio da anterioridade não se impede a criação nem a majoração de tributo. Apenas se preocupa em regular os efeitos de tal ato no tempo”.²⁶

“Trata-se de uma distância temporal mínima entre a publicação e a força vinculante da lei, que perpetra, pela via da incidência tributária, uma instituição ou uma majoração de tributo”.²⁷

²⁵ Alexandre, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado* / Ricardo Alexandre. – 7. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense; p. 111.

²⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário** / Eduardo Sabbag – 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. Bibliografia. p.99. Apud GOMES, Marcus Livio; ANTONELLI, Leonardo Pietro. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, v.1, p.132.

Apesar do controle proporcionado pelo princípio em viés proeminente de proteção ao contribuinte, importante se faz observar, que em relação a desconto prévio de tributo concedido pelo adimplemento antecipado de parcela, caso haja sua redução ou extinção, não configura aumento de tributo, sendo que para o STF, não há que se respeitar a anterioridade, conforme discussão sobre o IPVA no Estado do Paraná (ADI 4.016/PR).

5.2.2. Princípio da Anterioridade Nonagesimal ou Noventena.

Este princípio foi passível de discussão entre contribuinte e fisco, principalmente porque muitos tributos eram instituídos ou majorados nos últimos meses do ano. Isto impactava economicamente o contribuinte que não tinha tempo para se preparar e se programar para o pagamento do tributo.

A EC/2003 ajudou a dirimir as situações que colocavam o contribuinte em situação de risco econômico e jurídico, incluindo no art. 150, III, da Constituição alínea “c”:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.

Frisa-se lembrar, que tal instituto, era exclusividade das contribuições para o financiamento da seguridade social, que possuíam um prazo mínimo de noventa dias entre a data da publicação da lei que aumentasse ou criasse o tributo, que é o art. 95, § 6º, da Constituição Federal.

Assim, passou o contribuinte a contar com 90 dias para se programar em relação à alteração sofrida pelo tributo, o que coaduna com o princípio da não surpresa, proporcionando a elaboração de um planejamento por parte dele para pagamento do tributo de uma forma que impacte menos no seu orçamento.

²⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário** / Eduardo Sabbag – 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. p.99. Apud V.SILVA NETO, José Francisco Da. Apontamentos de direito tributário. 2. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 129.

5.2.3. Medida Provisória e a Anterioridade

Um importante tema a ser discutido, e que corriqueiramente é passível de uma análise mais detalhada, são as medidas provisórias destinadas a instituir ou aumentar tributos.

“A Medida Provisória (MP) é um instrumento com força de lei, adotado pelo presidente da República, em casos de relevância e urgência. Produz efeitos imediatos, mas depende de aprovação do Congresso Nacional para transformação definitiva em lei. Seu prazo de vigência é de sessenta dias, prorrogáveis uma vez por igual período”.²⁸

O fato a ser observado é, quando começa a contagem do prazo da validade da instituição ou majoração do tributo? O início Seria no momento em que a medida provisória é editada, ou quando ela é efetivamente convertida em lei?

Para o Supremo Tribunal Federal (RE 169740), o prazo contaria a partir da primeira edição da medida provisória, só se não houvesse uma alteração relevante no texto e ou nas reedições. Caso o contrário, houvesse uma alteração significativa, a contagem do prazo passaria a ser a partir do momento em que a medida provisória torna-se convertida em lei.

No caso de medida provisória que majore contribuições sociais, segundo SABBAG (2017, p132-133):

[...] entendimento do STF, é no sentido que o prazo nonagesimal deverá fluir a partir da edição da originária medida provisória. Nesse caso, o aumento ou modificação de contribuição “social-previdenciária por medida provisória, a incidência da MP deverá ocorrer no 91º dia a contar da publicação do instrumento normativo”.

[...] Nessa toada, diz-se que, no caso de medida provisória, posteriormente convertida em lei, não havendo na conversão uma alteração significativa do texto, o termo inicial do prazo de noventa dias, previsto no art. 195, § 6º, da CF, deve ser contado da data da publicação da medida provisória inaugural, e não da lei de conversão.²⁹

Assim, entende-se que existem dois momentos distintos ao se tratar de medida provisória e a anterioridade, uma volta-se a alínea “b”, consoante, respeitados e coadunado com a alínea “c”, ambos da inteligência do art. 150, III, da CF. e em outro liame, interpõe-se o respeito ao art. 195 § 6º da CF no que diz respeito à

²⁸ <http://www2.camara.leg.br/comunicacao/assessoria-de-imprensa/medida-provisoria>. Acessado em 08/09/2018. 15h32minhs.

²⁹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário, 9. Ed.

implementação do aumento ou instituição de contribuição social-previdenciária através de MP onde a incidência ocorrerá no 91º dia a contar da publicação do instrumento normativo.

5.2.4. Exceções ao princípio da anterioridade.

Nos termos do art. 150, § 1º. “A vedação do inciso III, b, não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV e V, e 154, II.”

O dispositivo ora mencionado, trata das exceções à incidência do princípio da anterioridade, quais sejam: Imposto sobre Importação (II), Imposto sobre Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto Extraordinário de Guerra (IEG), Empréstimo compulsório para Calamidade Pública ou Guerra Externa.

Para Tácio Lacerda Gama³⁰, as exceções à anterioridade podem ser divididas em dois grupos. II, IE, IOF, apresentam natureza extrafiscal e têm como função primordial a regulação da política econômica. Os dois outros tributos, IEG e empréstimo compulsório, são excepcionais e podem ser criados apenas em situações específicas de urgência ou para a proteção dos interesses públicos.

Já o professor Eduardo Sabbag³¹, fala sobre o caráter extrafiscal do II e IE em efeito a temas do mercado internacional, o IOF no mercado financeiro, e insere uma nova observação, não relatada pelo professor Tácio Lacerda Gama, qual seja a observância do IPI voltada a produção nacional, este último utilizado em dias recentes como instrumento de benefício fiscal ao contribuinte. O que é demonstrado aqui, segundo ele, é o caráter comum e regulatório na tributação, “revestindo tais impostos ditos “flexíveis” de Extrafiscalidade”. (grifo do autor).

³⁰ Estudos Tributários, volume 2 / organizador Eduardo Sabbag. – São Paulo : Saraiva, 2016. Vários autores. P.49

³¹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário, 9. ed., p109

5.3. Princípio da Isonomia.

Tema rico em conteúdo é proeminentemente utilizado no direito de maneira multidisciplinar, isonomia, em sentido estrito é sinônimo de igualdade perante a lei, é um dos princípios do direito tributário, que equaciona a balança das desigualdades permitindo o entendimento teórico de igualdade entre a incidência tributária e o contribuinte.

Em termos genéricos, o professor Ricardo Alexandre³², cita Rui Barbosa para abrilhantar o entendimento de tal princípio:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.

No seu entendimento, o professor Ricardo Alexandre, demonstra que a isonomia possui duas óticas de nivelção, uma acepção horizontal e uma vertical.

A acepção horizontal refere-se às pessoas que estão niveladas (dai a nomenclatura), na mesma situação e que, portanto, devem ser tratadas da mesma forma. Assim, contribuintes com os mesmos rendimentos e mesmas despesas devem pagar o mesmo imposto de renda. ³³

“A acepção vertical refere-se às pessoas que se encontram em situações distintas e que, justamente por isso, devem ser tratadas de maneira diferenciada na medida em que se diferenciam”. ³⁴

Para Eduardo Sabbag (2017, p138), o princípio da isonomia, toma emprestado como base genérica, o caput do art.5º da Constituição Federal, quando enuncia: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e a propriedade, [...]”. Nesse sentido, para ele, o

³² Alexandre, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático** / Ricardo Alexandre. – 7. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, p91.

³³ Ibidem.

³⁴ Ibidem.

pensamento doutrinário demonstra “duas faces ou dimensões da igualdade: a igualdade perante a lei e a igualdade na lei (através da lei)”.

Na “igualdade perante a lei”, como o próprio nome indica, há uma previsão na norma jurídica, que visa somente regular de forma indicativa a igualdade. Aqui temos uma proximidade muito grande do princípio da legalidade. Não são levadas em consideração, as condições em que a pessoa encontra-se, mas sim, que a lei esta exposta, e serve na mesma medida para todos.

Já na “igualdade na lei”, busca equacionar as diferenças entre as pessoas, retomando o conceito explicitado por Rui Barbosa anteriormente. “os iguais deverão ser igualmente tratados, enquanto os desiguais, na medida de suas dessemelhanças deverão diferentemente sê-lo”.³⁵

5.3.1. A isonomia no Direito Tributário

Nos termos do art. 150, II, temos que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Embora dentro de uma atual realidade de diferenças em termos de tributação individual e, de acordo com a renda, tenhamos uma disparidade em concentração e diferenciação em relação ao recolhimento de tributos, o legislador constituinte, tentou equacionar um tratamento igualitário entre os contribuintes, vislumbrando que não há possibilidade de um tratamento desigual à aqueles que se encontrem em mesma situação de equivalência.

³⁵ Sabbag, Eduardo Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag – 6. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014, p139

O fato é, que o princípio da legalidade, voltada ao direito tributário, enfrenta grandes desafios no tocante a aplicabilidade prática, pois as condições de desigualdade são propícias a um controle inegavelmente voltada a interesses conflituosos, onde temos três frentes para equilibrar, como bem observar o professor Eduardo Sabbag³⁶, os interesses do Estado Tributante, do Contribuinte Tributado e dos setores econômicos beneficiados através de benefícios ou isenções.

Em termos de uma organização futura, mesmo sendo empresa contribuinte ou não, é interessante observar a inegável importância da isonomia tributária de quem tende a planejar o seu orçamento. Contudo, tais tratamentos igualitários, devem também levar em consideração a capacidade contributiva de cada um dos envolvidos na cadeia, o que garantiria condições justas, e evitaria que contribuintes com condições financeiras menos abastadas, sofresse a mesma carga tributária de contribuintes com maior capacidade econômica contributiva.

5.4. Princípio da Irretroatividade

Não diferente dos demais princípios, este também se encontra esculpido nos preceitos da Constituição Federal no seu art. 150, III, “a”: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar tributos, em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentados.

Há delimitado aqui, o poder dos entes tributantes, resguardando os contribuintes de serem surpreendidos com a instituição de novas cobranças geradas a partir de fatos geradores pretéritos. Faz sentido, vez que seria desproporcional, e de certo ocasionaria, a depender da incidência, perdas significativas para o contribuinte.

Para Eduardo Sabbag, expondo seu pensamento em relação ao princípio da irretroatividade:

³⁶ Sabbag, Eduardo Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag – 6. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014, p141

A regra, assim, é que, quanto às leis em geral, não lhes é dado abranger o passado, alcançando situações pretéritas. Se há atos a elas anteriores, devem ser eles regidos pela lei do tempo em que foram realizados, à luz do aforismo *tempus regit actum*, ou seja, o tempo rege o ato. Trata-se de regra geral oriunda do direito intertemporal, que sinaliza no sentido de que a lei tributária há de ser irretroativa. Sendo assim, frisa-se que, quando houver situações em que a lei puder reportar-se a fatos pretéritos, mundificando-lhe os efeitos jurídicos e elidindo a incidência da lei anterior, estar-se-á diante de casos de plena retroatividade da lei.³⁷

Nesse sentido, entende-se que a ideia trazida a luz do princípio, visa também, a segurança jurídica, pois há um limite imposto à cobrança de tributos antes do início da lei que os instituiu ou aumentou. Ainda, no complemento desses, temos o casamento com a anterioridade, já explanada anteriormente, que visa com que o contribuinte, tenha uma visão antecipada do fato gerador realizado, e os efeitos futuros, dando assim, segurança para que o cidadão se planeje para recolher o pagamento do tributo, aliás, “o convívio entre os dois postulados” é bem constante.

Apesar de termos previsão a não incidência de tributos ou aumento sobre fatos pretéritos, como afirma a Constituição, há, porém, previsibilidade no CTN da retroatividade da lei nos seguintes casos:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Verifica-se a existência de análise pretérita não em caráter de “exceção ao princípio da irretroatividade”, mas em relação à lei que produzirá efeitos sobre atos ou fatos pretéritos. Nesse sentido o professor Eduardo Sabbag, denomina interpretação da lei, ou “lei Interpretativa”:

A bem da verdade, as hipóteses do art. 106, I e II do CTN são a própria corroboração da regra da *irretroatividade*, pois é natural que se estipule, no plano da hermenêutica, a retroação para uma lei “interpretativa” e para uma lei

³⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário** / Eduardo Sabbag – 6. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014. p.199

mais benéfica, o que não se confunde com a dimensão semântica de assumida pelo vocábulo “exceção”. Vale dizer que se trata de hipóteses que do postulado mais vêm ao encontro do que, propriamente, dele se afastam, como próprias ressalvas ou exceções.³⁸

Apesar de termos pensamentos em que haja possibilidade de convívio entre o princípio da irretroatividade e a “lei Interpretativa”, existem doutrinadores, que asseveram existir uma barreira constitucional delimitando os caminhos entre “princípios e lei”.

5.5. Princípio do não confisco.

O tema confiscatório em estudos doutrinários é bastante amplo, principalmente quando se trata de um planejamento preventivo, em que ele beira em muito o campo do subjetividade. Ademais, é interessante observar ainda, que o ato do confisco, é ferramenta utilizada milenarmente, e ao longo da história, passado a dosar, de forma regulada em lei, os seus avanços sobre o patrimônio do particular.

Para o professor Ricardo Alexandre:

O conceito de efeito confiscatório é indeterminado, sujeito a alto grau de subjetividade e varia muito de acordo com as concepções político-filosóficas do intérprete. Isso não impede, contudo, que, em casos de notória ausência de razoabilidade de uma exação ou de um conjunto de exações, o Poder Judiciário reconheça a existência de um verdadeiro abuso do direito de tributar tendo em vista a absorção de parcela substancial do patrimônio ou renda dos particulares.

Nesse mesmo sentido, temos que nos termos do “art.150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco”.

Para o professor Luciano Amaro³⁹, ele traz a luz dos dispositivos legais, observações a cerca do ato de confiscar por parte do Fisco:

³⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário** / Eduardo Sabbag – 6. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014. p.199.

³⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro** / Luciano Amaro. – 12. ed. Ver. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2006, p.144.

Confiscar é tomar para o Fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado. A constituição garante o direito de propriedade (art. 5º, XXII, e art. 170, II) coíbe o confisco, ao estabelecer a previa e justa indenização nos casos em que se autoriza a desapropriação (art. 5º, XXIV; art. 182 §§ 3º e 4º, art. 184). A Constituição admite, como pena acessória, a perda de bens do condenado, na forma da lei (art. 5º, XLV e XLVI, b). O art. 150, IV, veda a utilização do tributo com o *efeito de confisco*, ou seja, impede que, a pretexto de cobrar tributo, se aposses o Estado dos bens do indivíduo.

Fica claro que a vedação ao confisco por parte do ente tributante, também corrobora intimamente, com a aplicação de outros princípios vistos até aqui. O importante é perceber, que envoltos a legalidade, o constituinte originário, permitiu assegurar o contribuinte, conservando de forma pelo menos íntima, sob a isenção em termos analógicos, de um possível arbítrio por parte do fisco.

Não distante desse pensamento, encaixemos na discussão a devida proporção de confisco em dois momentos distintos: O tratado como proibido no dispositivo legal como fator de segurança jurídica, e o efeito, na mesma medida de legalidade, do fator confiscatório por exceder a própria legalidade. Entende-se assim, que a própria definição de tributo trazida no art. 3º do CTN, já assevera ao ente tributante, a aplicação de efeitos limitadores ao observar a não configuração do tributo com efeito de confisco, se não vejamos: Art. 3º 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.

Assim, o artigo terceiro do Código Tributário Nacional, nos mostra que o tributo não está ligado ao cometimento de ilícito, e diferentemente, a sanção, destina-se aqui a quem cometer alguma penalidade e esta, pode ter caráter punitivo e culminar na perda do bem.

5.6. Princípio da Limitação ao Tráfego de Pessoas e Bens, com ressalvas ao pedágio.

Diferentemente do que foi visto nas explanações referente ao recolhimento de tributos estaduais, no que tange a incidência sobre o ICMS sobre serviços de transporte, art.

155, II da CF, temos uma limitação, quando o tema se refere a tráfego de pessoas ou bens, no âmbito estadual ou intermunicipal.

Nesse sentido, prevê o art. 150, V, da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

V- Estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvado a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público.

Faz-se importante observar comparando os dois institutos, o art. 155, II e 150, V, que não é missão do legislador no seu entendimento, delimitar a circulação e nem tão menos a possibilidade de se cobrar tributos tendo como fato gerador operações entre municípios e ou estados, como bem observa o professor Eduardo Sabbag:

Insta mencionar que o princípio da ilimitabilidade ao tráfego de pessoas e bens não almeja obstar, de modo absoluto, a exigência de impostos sobre a circulação de bens ou pessoas em operações interestaduais ou intermunicipais. Não é essa a inteligência do postulado, porquanto quer ele, em verdade, coibir a instituição de tributo que contenha hipótese de incidência lastreada, como seu elemento fundante, na transposição de fronteiras interestadual ou intermunicipal.⁴⁰

Algumas discussões são corriqueiramente levantadas no que concerne a parte final do instituto em comento sobre a ressalva de cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público. Nesse sentido, observa o professor Luciano Amaro⁴¹, que o pedágio “não obstante *onere* (e, nessa medida, limite) o tráfego, é lícito”. Evidencia que a ressalva traz como objetivo, “conhecer a competência das pessoas políticas para cobrar *pedágio*”, que demonstra a inadequação de não ser na “seção das limitações ao poder de tributar que se definem os poderes para *tributar*”.

5.7. Considerações sobre os Princípios no Planejamento tributário.

⁴⁰ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário, 9.ed.,p.266. Apud, V.MACADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29 ed., p.43.

⁴¹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro / Luciano Amaro. – 12. ed. Ver. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2006, p.146

Entendeu-se que ao considerarmos a intenção de planejar os acontecimentos tributários de uma execução de planejamento, é de fundamental importância observar na sua formalização, a incidência de institutos legais que se baseiam em princípios e colhem no direito tributário seus argumentos de formação.

Aliás, é perceptível que ao falar de planejamento na órbita do direito tributário, envolvamos todo o conteúdo da disciplina, tanto princípios como os conteúdos de tributos. Ambos são a bases de estudo do planejamento estratégico, servindo de modo preventivo o seu conhecimento, com fins de evitar ou diminuir a carga tributária sofrida pelo contribuinte.

Na seara dos princípios, havemos de perceber sua importância, principalmente como ferramenta de proteção, que podem ser utilizadas pelo contribuinte no sentido de limitar o poder do estado, e de certa forma, equilibrar a balança de cobrança de tributos proporcionando assim maior segurança jurídica.

Entretanto, pelo emaranhado de questões que envolvem às vezes complexos conteúdos, mesmo existindo ferramentas que coíbam de certa forma os excessos por parte do fisco, na maioria das vezes do contribuinte limitasse e não tem conhecimento prévio de como de pode se utilizar das ferramentas de controle tributário.

Não cabe aqui no breve estudo sobre princípios exaurir a gama de assuntos e nem tão pouco aprofundar na exposição até o momento “necessária ao entendimento”, mas sim, propor, que o conhecimento de tais instrumentos, melhoram de forma notória a percepção sobre o planejamento tributário e a sua aplicabilidade no meio prático do direito como uma ferramenta lícita e que utilizada de maneira correta, classificada também como justa aos olhos do contribuinte.

6. PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Iniciemos a explanação sobre planejamento o considerando em forma estratégica. Nesse sentido, é possível verificar, tomando como base o ato de planejar, que somando ao entendimento posterior de planejamento tributário, ambos buscarão em sentido estrito, meios e alternativas para a execução de objetivos, contudo, um antecipa o outro. O planejamento estratégico visa o todo organizacional, o planejamento tributário é uma veia objetiva de estratégia proposta.

Por muito nos deparamos com este tema: Planejamento estratégico. Ele está presente na maioria das nossas atividades diárias, e sua execução se dá de forma natural, às vezes sem nem percebermos. O planejamento é todo o preparo para que a realização de uma tarefa seja facilitada com o estabelecimento de diretrizes.

Em termos organizacionais, a atividade de planejar é uma rotina diária e necessária para toda empresa, principalmente para conservar sua sobrevivência e continuidade, pois a instabilidade econômica, somadas a alta carga tributária, podem pegar de surpresa empresas que não estejam preparadas e organizadas.

Para Idalberto Chiavenato (2000, p 195), o planejamento deve ser a primeira tarefa a ser realizada pela administração. Antes de iniciar a atividade da empresa, deve-se antecipar aos cenários em que ela operará, definindo de forma segura, quais serão os seus objetivos e metas futuras e como estes serão alcançados, com essa atitude, espera-se evitar surpresas desagradáveis.

As organizações não trabalham na base da improvisação. Quase tudo nelas é planejado antecipadamente. O *planejamento* figura como a primeira função *administrativa*, por ser aquela que serve de base para as demais funções. O planejamento é a *função administrativa* que determina antecipadamente quais são os *objetivos* que devem ser atingidos e como se deve fazer para alcançá-los. Trata-se, pois, de um modelo teórico para a ação futura. Começa com a determinação dos objetivos e detalha os planos necessários para atingi-los da melhor maneira possível. Planejar é definir os objetivos e escolher antecipadamente o melhor curso de ação para alcançá-los. O planejamento define onde se pretende chegar, o que deve ser feito, quando, como e em que sequência. ⁴² (grifos do autor).

⁴² CHIAVENATO, Idalberto. Introdução à teoria geral da administração / Idalberto Chiavenato.- 6. ed.- Rio de Janeiro: Campus, 2000. p.195.

O fundamento ser de toda empresa, está baseado nos seus objetivos de futuro. A competição acirrada do mercado faz com que as empresas busquem meios de sobrevivência, motivadas principalmente pelas mudanças de necessidades dos mercados, tecnologias e clientes. Nesse contexto, se faz necessária a adoção de estratégias que suplementem um gama de fatores internos e externos a ela, explorando de forma ampla, a identificação de todas as forças e fraquezas, oportunidades e ameaças.

Planejar o futuro é a atividade fim de um planejamento estratégico. Ele é amplo, e contempla o todo organizacional e pode ser realizado de maneira segmentada e por setores, como por exemplo, marketing, comercial, produção, fiscal etc. Podendo ocorrer, no curto, médio ou longo prazo. Dito isto, é possível afirmar que o planejamento estratégico bem elaborado, trará no seu conteúdo ferramentas de estratégia, táticas e operacionais, e a depender da missão, objetivo e valores da organização, contemplar também o planejamento tributário.

7. O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

“Planejamento tributário é toda e qualquer medida lícita adotada pelos contribuintes no sentido de reduzir o ônus tributário ou postergar a incidência de determinado tributo. O planejamento tributário pode ser visto também como um conjunto de atividades permanentes desenvolvidas por profissionais especializados, com o intuito de encontrar alternativas lícitas de reduzir a carga tributária das empresas” (POHLMANN, Marcelo Coletto, 2012, p17).

O Planejamento Tributário é um processo de averiguação e escolha, anterior a ocorrência do fato gerador. Essa escolha não é uma simulação ou maquiagem de ocorrência do fato que inicia ou gera o tributo, mas sim o momento em que o contribuinte o pratica visando, direta ou indiretamente, economia de tributos. Nos termos da lei 6.404/76, chegamos ao entendimento que fazer planejamento tributário, não é apenas um direito garantido na constituição federal, mas também um dever legal.

Segundo Humberto Bonavides Borges (2010, p38), o planejamento tributário, contempla uma atividade técnica inserida no ambiente empresarial, que tem o objetivo de projetar dentro de um cenário fiscal econômico possibilidades de zerar ou reduzir as obrigações fiscais.

[...] afigura-se correto conceituar o **Planejamento Tributário** como uma atividade técnica – realizada no universo da gestão empresarial da tributação – que visa **projetar as atividades econômicas da empresa**, para conhecer as suas **válidas e legítimas alternativas estruturais e formais**, assim como as suas respectivas **obrigações e encargos fiscais**, para daí, então, mediante meios e instrumentos adequados, avalia-las como vistas à adoção **daquela (alternativa)** que possibilita a **anulação, maior** redução ou o **mais extenso adiantamento do ônus tributário** pertinente, e, por outro lado, que se **integra harmonicamente à planificação global dos negócios**.⁴³ (grifos do autor).

É importante fundamentar, que a implementação de um planejamento tributário, se dá de forma estratégica, quando a organização desenvolve suas atividades de maneira preventiva. O que pode ajudar nesse sentido é a clareza na apuração das informações contábeis, assim como também o controle da escrituração e circulação dessas informações, corroborando com a clareza de todo o processo.

O planejamento tributário, não se propõe incitar à sonegação fiscal ou estimular a fraude contra credores, mas sim estimular a adoção de medidas preventivas que

⁴³ BORGES, Humberto Bonavides. Gerência de impostos. 7ª Edição – Revista, atualizada e ampliada (RIPI/2010). São Paulo, Editora Atlas AS. 2011. P38

possibilitem não só a continuidade dos negócios das empresas como também torná-las mais competitivas diante de um mercado global cheio de novos riscos.

Dentro do campo da licitude, é inegável que o contribuinte tem sempre o direito de optar pela forma de desenvolver suas atividades que implique em menor ônus tributário. O limite a esse seu direito é exatamente o limite do campo da licitude (MACHADO, 2016, p. 30).

No mundo empresarial a busca pela maximização dos lucros é uma prática utilizada por todas as empresas, fazer o planejamento tributário significa adequar melhores formas de economicidade no pagamento dos tributos, porém se faz necessário observar formas e procedimentos legais para atingir números que representem a minimização dos impostos pagos.

O Planejamento tributário deve ser feito em todas as organizações empresariais, isso gera sustentabilidade, quer dizer maior disponibilidade de recursos e maior capitalização para o negócio, possibilidade de menores preços e ainda facilita a geração de novos empregos, pois os recursos economizados poderão ser direcionados a novos investimentos. Toda empresa seja ela comercial, industrial ou prestadora de serviços, almeja a maximização dos seus lucros, é correto fazer planejamento tributário procurando observar formas legais da redução da carga tributaria de cada um.

Redução de custos é a estratégia que mais se ouve ser empregada nos dias atuais em todo o mundo globalizado. Sem dúvidas, obter o melhor resultado numa economia tão instável como a brasileira, é um dos mais significativos objetivos a serem alcançados pelas empresas, sendo que o instrumento que dispõem, para que possam racionalizar seus custos tributários, sem afrontar as diversas legislações que regem os mais diversificados tributos, em todas as fases da cadeia de valores do ciclo produtivo e comercial, é o planejamento tributário.

De uma forma mais simples poderíamos entender o Planejamento Tributário como uma utilização de alternativas que gerem mais vantagens econômicas e financeiras para o contribuinte, seja ele pequeno, médio ou grande empresário. Essa estratégia poderá ser amparada como alternativa que represente menor desembolso de tributos para o contribuinte. Planejar é escolher, entre duas ou mais opções lícitas, aquela que possa dar melhores resultados para a empresa, evitando, a evasão fiscal, que, ao contrario de

elisão fiscal, consiste em práticas que infringem a lei. De qualquer modo, o planejamento tributário torna-se, cada vez mais, forte opção das empresas em geral para, dentro da legislação vigente, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de impostos.

7.1. Tipos de planejamento tributário.

Foi verificado através de pesquisas, que denominação de tipos para o Planejamento tributário, dependerá na doutrina, da abordagem didática e técnica para melhor explanação. Se considerarmos em uma visão da administração, poderá ocorrer o desdobramento em Planejamento tático, estratégico e operacional em relação aos tributos incidentes na organização.

As estratégias deveram contemplar os objetivos globais e amplos do todo organizacional, e em termos de tributos, qual carga tributária a organização está submetida, projetando no futuro, quais incidências serão passíveis de tributação, e quais estratégias poderá a empresa adotar a fim de garantir a diminuição de pagamentos.

Tática, está inserida em médio prazo. Nesse contexto, pode-se aplicar ao plano tributário a setorização da empresa, contemplando as diversas áreas de funcionamento, como produção, vendas e marketing por exemplo. As táticas representam os meios para a execução do que foi planejado em termos de incidência de tributo.

Operacional, realiza-se na produção imediata voltada a execução de operações do dia a dia organizacional. Faturamento, emissão eletrônica de documentos, escrituração, ou seja, tudo o que está envolvida na atividade fim tributária.

Segundo Humberto Bonavides Borges (2011, p.71), o planejamento tributário, tem como um dos seus objetivos a diminuição da incidência do tributo ou até mesmo sua anulação. Isto acontecerá de maneira estruturada e de acordo com a legislação tributária vigente, seja na esfera municipal, estadual e ou federal. A redução do tributo, acontecerá em meio a implementação de técnicas contábeis associadas a estratégias

jurídicas, implicando, a depender do seu objetivo, até mesmo a procrastinação, um exemplo disso é recorrer a defesa administrativa a fim de ganhar tempo para levantamento do valor de tributo. Nesse sentido, ele classifica o planejamento tributário segundo três tipos:

A) Planejamento que tem por objetivo a anulação do ônus fiscal – para alcançar este objetivo, o planejamento tributário deve articular o empreendimento ou atividade econômico-mercantil, mediante o emprego de estrutura e forma-jurídica – que sejam capazes de impedir a concretização das hipóteses legais de incidências tributárias.

B) Planejamento que tem por objetivo a redução do ônus fiscal – para atingir este objetivo, o planejamento tributário deve organizar o empreendimento ou atividade econômico-mercantil, mediante a utilização de estrutura e formas-jurídicas – que venha a possibilitar a concretização de hipóteses legais de incidências tributárias, cujas consequências resultem num ônus fiscal menor.

C) Planejamento que tem por objetivo o adiamento do ônus fiscal – para alcançar este objetivo, o planejamento tributário deve arquitetar o empreendimento ou a atividade econômico-mercantil, mediante a adoção de estrutura e formas-jurídicas – que venha a possibilitar uma das seguintes situações: deslocamento da ocorrência do fato gerador; procrastinação do lançamento ou pagamento do imposto.⁴⁴

Assim sendo, temos duas visões aplicadas ao planejamento tributário: A estrutura da administração de empresas, onde ele segue de forma estratégica, tática e operacional, e a visão do direito, baseada nos objetivos do planejamento, que pode acontecer visando a anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal.

⁴⁴ BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.p.71.

8. PLANEJAMENTO TRIBUTARIO COMO FERRAMENTA ESTRATÉGICA

O planejamento tributário é uma excelente ferramenta de estratégia que gera competitividade, porém, precisa ser desempenhado com muita cautela, pois alguns fatos são inevitáveis. Com relação aos tributos, o empresário tem o intuito de sempre pagar menos, e se possível até, deixar de pagar. Para o Estado, quanto maior for o desembolso por parte desses contribuintes melhor. O planejamento tributário precisa impor um equilíbrio entre estes dois objetivos, buscando a sustentabilidade econômica das empresas, dentro do que está previsto em lei.

O planejamento tributário estratégico tem como objetivo fundamental a economia tributária de impostos, procurando atender as possíveis formas de legislação fiscal, evitando perdas desnecessárias para a organização. Para poder usufruir em toda a sua plenitude de todas as formas legais de planejamento tributário, é necessário que o contribuinte esteja bem assessorado por uma equipe especializada que saiba realizar o planejamento de tributos sem distorcer, alterar ou esconder as obrigações quando do fato gerador.(OLIVEIRA, et all (2004, p. 41)

A administração financeira refletirá nas demais atividades de uma empresa como compras, produção, vendas, cobrança, entre outros. A grande maioria delas se obriga a trabalhar com um fluxo de caixa variável e em muitas vezes desfavorável, sem muita flexibilidade, e não apresentam estrutura para suportar serem surpreendidos por um choque financeiro ocasionado, por exemplo, por uma tentativa de “evasão”. A multa, que neste caso pode chegar a 150%, provavelmente desestabilizará o fluxo de caixa da empresa, podendo resultar inclusive em falência. A depender do aporte financeiro disponível dessas organizações, pode-se também permitir maior geração de competitividade com o disponível que é direcionado ao próprio reinvestimento como, por exemplo, em maquinário, estrutura de layout adequado às atividades exercidas, melhor gestão de custos assim como também ter uma mão de obra mais qualificada.

Em um planejamento tributário com o norte de previsibilidade de tributos, podemos afirmar que conterà todas as obrigações tributárias de acordo com o que for levantado como objetivo a ser alcançado pelas organizações. A Obrigação Tributária, é o poder jurídico pelo qual o fisco, com base na lei ou no contrato, pode exigir do contribuinte, ou

de um grupo de contribuintes, o cumprimento de uma prestação possível, lícita, determinável e possuindo expressão econômica do lançamento a partir da ocorrência do fato gerador. Partindo desse conceito genérico, pode-se dizer que a obrigação tributária é o vínculo jurídico pelo qual o Estado, com base exclusivamente na legislação tributária, pode exigir do particular uma prestação tributária positiva ou negativa. O planejamento estruturado permite que os processos de tomada de decisão dependam de uma série de informações que objetivam garantir o melhor resultado esperado pela alta administração ou pelo simples gestor da empresa.

Assim, as grandes empresas, na busca pela economia de tributos, recorrem à gestão tributária, mas esse trabalho não necessariamente pode ser exercido apenas por elas, mas também por todo e qualquer contribuinte e também não somente para que tenha a segurança de estar percorrendo por caminhos lícitos na redução de encargos tributários, como também para evitar que um planejamento fiscal mal estruturado acabe por configurar em um crime contra a ordem tributária. Desta forma, resta aos contribuintes agirem dentro da legalidade sempre respeitando o Estado e seu poder de arrecadar, pois as ferramentas coercitivas na busca de impostos podem implicar em processos de natureza cível e criminal, onde a própria liberdade do contribuinte pode ser objeto de coação.

Como ferramenta auxiliar ao desenvolvimento das empresas, podemos considerar o planejamento tributário como auxílio quase que necessário que trará possivelmente as empresas grande sucesso. Considera-se relevante a utilização de mecanismos de gestão com o propósito de otimizar as decisões empresariais. Neste sentido, este estudo visa mostrar aos gestores das empresas a existência dos caminhos legais possíveis a serem trilhados tendo como objetivo a otimização dos gastos tributários, bem como insistir na conscientização, buscando eliminar os desperdícios financeiros decorrentes da não racionalização da carga tributária (GUERREIRO, 1998, p. 149).

Entretanto é interessante ressaltar que qualquer tentativa de gerir a empresa sem informações confiáveis é mero amadorismo, não condizente com a realidade atual, pois não há possibilidade de existência organizacional sem que a empresa saiba da qualidade de seus números e da assertividade em relação aos resultados, propósito em

que objetivam a lucratividade. Assim, para que o planejamento tributário possa se mostrar efetivo é imperiosa a necessidade de disponibilizar informações que retratem a dinâmica financeira e econômica da empresa. Neste particular, só a contabilidade disponibilizará demonstrativos que retratem as variações patrimoniais decorrentes da adoção do planejamento tributário, porque os procedimentos para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis são voltados para refletir a substância econômica da empresa.

É condição fundamental para a execução, controle e análise do planejamento tributário a existência de informações contábeis que expressem a realidade da empresa, uma vez que estas informações viabilizam a otimização da carga tributária decorrente da atividade empresarial. E não é sem motivo que isto ocorre, posto que sem parâmetros o gestor da empresa não poderá comparar e prever resultados, analisar decisões ou indicar possibilidades de ganhos.

Portanto, percebe-se que o conhecimento profundo das normas tributárias infraconstitucionais deverá revelar os limites da incidência, não-incidência e isenção, percebendo ainda a existência do instituto da imunização dentro dos diversos componentes existentes na cadeia. Uma simples decisão de como se comportar diante de determinados fatos irá fazer nascer ou não a obrigação tributária, ou simplesmente agravá-la. É o caso, por exemplo, de tributos tais como o ICMS e o ISS, onde há uma região nebulosa no campo de incidência dos dois tributos, em especial na prestação de determinados serviços.

9. O PLANEJAMENTO E A CARGA TRIBUTÁRIA

Podemos verificar que a relação fisco-contribuinte é por, sua natureza, marcada desde sempre por um confronto de vontades e ideias. De um lado, o contribuinte tende através de sua ótica ver o tributo como uma interferência estatal em seu patrimônio; de outro, o tributo representa um pilar fundamental para o funcionamento e funções do Estado. O tributo está, assim, no meio termo entre a liberdade do contribuinte em organizar seus negócios e a necessidade do Estado em arrecadar. É neste confronto, portanto, que surge o planejamento tributário.

O planejamento tributário se refere ao modo como a carga tributária é distribuída de acordo com as materialidades dos tributos. Um importante ponto a ser levado em consideração é uma das características mais notáveis do sistema tributário brasileiro, que repousa sobre o fato de que os impostos sobre o consumo constituem a maior parte das receitas e da carga fiscal total. Para termos uma melhor noção, em dados de 2008, estes impostos representaram 48,44% das receitas tributárias totais, o que corresponde a 17,32% do PIB deste mesmo período em análise.

Em contrapartida, os impostos sobre a renda e sobre a propriedade constituem um percentual menor da carga que em 2008, representaram apenas respectivamente 20,45% e 3,18% das receitas totais, segundo dados da Receita Federal do Brasil, essas informações foram fornecidas pela própria instituição disponibilizadas em seu sítio da web. Também importante, é a noção de fraude civil ou fraude à lei. Trata-se de figura que corresponde a uma conduta de buscar no ordenamento jurídico uma norma para enquadrar um determinado comportamento, com a finalidade de contornar a aplicação de outra norma imperativa. Em outras palavras, “busca-se uma norma de cobertura para, com isto, contornar norma que prevê certa consequência, indesejada pelo agente” (Greco, 2005, p. 240).

Assim, O Planejamento Tributário de uma empresa se inicia pela escolha do regime de tributação do Imposto de Renda, que determinará a forma de apuração e recolhimento de outros tributos como a CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido) e a PIS/COFINS, que a depender de seu ramos de atividade e porte, representação nas

suas estruturas a maior fatia da carga tributária e em atuais tendências de analistas, 2018 representará um ano difícil para o mercado interno.

A carga tributária brasileira deverá chegar ao maior nível de sua história em 2018, segundo matéria veiculada pela imprensa em geral. Assim que for anunciado o resultado das eleições de outubro, o governo federal e os governos estaduais começam a se articular para aumentar a arrecadação, seja por meio do aumento de tributos, seja ressuscitando impostos, isto principalmente, motivados pelo cumprimento das diretrizes orçamentárias prezas aos governos antecessores.

Segundo a reportagem do jornal Gazeta do Povo⁴⁵, veiculada ao longo do ano de 2013, último ano com os dados fechados, a carga tributária total (incluindo impostos federais, estaduais e municipais) consumiu 35,92% do PIB brasileiro.

A tendência atual é que o índice tenha aumentado em 2017 e cresça ainda mais em 2018, já que haverá aumento nominal na arrecadação e o PIB deve crescer ainda menos no ano de 2018. O momento de crise em que nossa atual economia se encontra, com inflação, dólar atingindo patamares históricos e a inadimplência em alta, se soma a uma tendência brasileira: o aumento da tributação após as eleições como medida corretiva da máquina pública, que cada vez torna-se mais inviável para o país a sua manutenção.

Segundo dados do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), os tributos federais em relação ao PIB começara a aumentara no primeiro ano do segundo mandato do ex-presidente Fernando Henrique Cardoso (PSDB), em 1999, e no primeiro ano do segundo mandato de Luiz Inácio Lula da Silva (PT), em 2007. O aumento em 2011, primeiro ano de Dilma Rousseff (PT) na presidência, foi ainda maior. Geralmente as propostas de reajustes de tributos são enviadas no fim do ano ao Congresso, após as eleições.

Assim, é possível apontar como uma das razões para a necessidade do planejamento tributário: o forte aumento da carga tributária no Brasil nas duas últimas décadas. Em 1988, a carga fiscal representava 22,4% do PIB. Vinte anos após, a carga subiu a

⁴⁵ Cito em <http://www.gazetadopovo.com.br/vida-publica/passadas-as-eleicoes-brasil-caminha-para-a-maior-carga-tributaria-da-historia-ehdajgmtepm1tjntm8w32awy6>, acesso em 26/09/2015

quase 33,58% do PIB em 2009. Considerando que a carga tributária tem atingido patamares que inviabilizam as atividades empresariais, o planejamento tributário tornou-se necessidade indispensável para continuação dos negócios. Esse mecanismo tem a finalidade de eliminar as exações ilegais e escolha de ações que minimizem os custos tributários.

Gráfico 1 – Percentual da carga tributária em relação ao Produto Interno Bruto Brasileiro:



Segundo o estudo do IBPT, no primeiro mandato da presidente Dilma Rousseff, carga tributária cresceu 1,66 ponto percentual contra uma alta de 1,41 ponto percentual dos 8 anos de mandato do presidente Lula e 3,75 pontos percentuais dos 8 anos do governo FHC.

“A maior variação registrada nos últimos quatro anos se deve ao crescimento dos tributos estaduais, cuja variação foi de 1,03 pontos percentual”. Com “relação aos tributos federais, o aumento registrado foi de 0,38 pontos percentuais e os municipais 0,24, ponto percentual”, ressaltou Gilberto Luiz do Amaral, presidente do Conselho Superior de coordenador de estudos do IBPT.

Em 2014, o total de impostos pelos brasileiros somou R\$ 1,8 trilhão, segundo o Impostômetro da Associação Comercial de São Paulo (ACSP). A soma representou recorde em relação ao volume de impostos pagos pelos brasileiros em 2013, que ficou em cerca de R\$ 1,7 trilhão.

10. A LEGALIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O objetivo de reduzir a incidência de tributos na empresa e assim diminuir o recolhimento de tributos, não é bem apreciado pelo fisco, pois isso afronta diretamente a arrecadação de receitas do governo indo de encontro ao planejamento orçamentário da União, Estados e Municípios. Resta saber, se essa atitude por parte das organizações respeita o princípio da legalidade, nos termos do Art. 150, Inciso I da constituição.

Temos que as formas de diminuir a arrecadação por parte das empresas, caminham por estradas acidentadas, que pode corresponder a fatos dentro da norma, que permitem a real incidência dos efeitos legais, ou pela utilização de argumentos legais, com normas infra alegadas, ou ainda, pela não declaração e até mesmo ludibriar o fisco e não realizar as obrigações acessórias e declarar a existência da obrigação tributária, podendo tais atitudes serem classificadas como Elusão Fiscal, Elisão Fiscal, e Evasão Fiscal.

Por Evasão Fiscal, pode-se entender que se trata de uma conduta ilícita que pode ocorrer depois do fato gerador, onde o contribuinte pratica atos que visam evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal, que pode, por exemplo, ser gerada pela simples negligência da realização do correto lançamento da obrigação acessória fiscal, ou seja, o fato gerador ocorre, mas o sujeito passivo da obrigação oculta o ocorrido para o fisco, onde tem o objetivo de fugir da obrigação tributária, para dar como exemplo, temos o ICMS, onde se faz a emissão de notas fiscais, e o contribuinte o faz de forma ilícita gerando as chamadas notas frias, antes da saída da mercadoria do estabelecimento comercial.

A Elusão fiscal é uma forma que o contribuinte mal intencionado se utiliza de artifícios legais para tentar burlar o fisco. Aparentemente não se trata de uma forma ilícita de isenção de tributo, mas adotam-se meios artificiosos e atípicos, para não pagá-lo, também conhecido como elisão ineficaz, pois possibilitaria que o fisco descobrisse a ação e lançasse o tributo que era para ser isento.

Um belo exemplo de Elisão fiscal pode ser dado em relação ao ITBI, quando o contribuinte simula determinado negócio jurídico, com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, assim sendo, é considerado pela doutrina como o abuso das formas, pois o sujeito adota uma conduta atípica, mas artificiosa, onde o artigo 156 §2º inciso 1º CF diz o seguinte:

[...]

§ 2º - O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

Nesses termos, o contribuinte pode, por exemplo, comprar um determinado imóvel, nessa compra tem a incidência do imposto sobre transmissão de bens imóveis, que tem como fato gerador a transferência do vendedor para o comprador de determinado bem imóvel, assim, ambos os acordantes, comprador e vendedor formam um sociedade empresarial, e integram ao seu capital social o bem imóvel como cota societária somadas ao valor do bem imóvel, até esse momento tudo certo, nos termos do inciso primeiro do parágrafo 2º do artigo 156, não incide sobre a transmissão. Só que tentando enganar o fisco, logo após a abertura da empresa, os sócios decidem desfazer a sociedade, e na hora da distribuição das cotas, o comprador técnico fica com o imóvel e o vendedor fica com o valor monetário.

Quanto à elisão fiscal, segundo Eduardo Sabbag⁴⁶, corresponde à prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, de modo a se obter legítima economia de tributos. Pela elisão fiscal, impede-se a ocorrência do fato gerador, ou por exclusão do contribuinte do âmbito de abrangência da norma, ou, simplesmente, pela redução do montante tributário a pagar. Refere-se à intitulada economia do imposto ou ao planejamento tributário, como condutas lícitas que se processam, em geral, antes da ocorrência do fato gerador.

⁴⁶ Sabbag, Eduardo Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag – 6. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014. P.636.

Em seu livro, Manual do Direito Tributário, Eduardo Sabbag traz um estudo da FGV acerca do tema, a FGV Projetos elaborou um teste dotado de expressiva informatividade, onde reproduziremos o conteúdo a seguir:

A LC n. 104/01 inseriu o parágrafo único ao art. 116 do CTN, tendo por objetivo restringir a prática do planejamento tributário, ainda que este fosse conduzido mediante o uso de estruturas e procedimentos perfeitamente lícitos – a chamada ‘elisão tributária’. A redação do referido dispositivo gerou grande polêmica ao condicionar a desconsideração dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte à hipótese de ‘dissimulação’, pois, para parte expressiva da doutrina jurídica, dissimulação é forma de ‘simulação relativa’, figura que se relaciona com a chamada evasão tributária (ilícita), e não com a elisão. Na tentativa de regulamentar a aplicação da cláusula antielisiva (pretensamente contida no parágrafo único do art. 116 do CTN), foi editada a Medida Provisória n. 66, que acabou, nesta parte, não sendo convertida em lei (Lei n. 10.637). A esse respeito, é possível afirmar que em decorrência da não conversão da MP n. 66 em lei e, conseqüentemente, da não regulamentação do parágrafo primeiro do artigo 116 do CTN, a autoridade administrativa somente poderá desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, para então requalificá-los, quando houver algum tipo de desvio, como, por exemplo, simulação, abuso de direito e abuso de forma.⁴⁷

Podemos verificar que existem exemplos práticos de utilização da elisão fiscal como, por exemplo, a decorrente da lei, onde o próprio dispositivo legal permite ou até mesmo induz a economia de tributos. Existe uma vontade clara e contínua do legislador de dar ao contribuinte determinados benefícios fiscais. Os incentivos fiscais são exemplos típicos de elisão induzida por lei, uma vez que o próprio texto legal dá aos seus destinatários determinados benefícios, estes podem ser por meio de acordos para a implantação de indústria e a isenção de pagamento de determinados impostos.

Já a segunda espécie, contempla hipóteses em que o contribuinte opta por configurar seus negócios de tal forma que se harmonize com um menor ônus tributário, utilizando-se de elementos que a lei não proíbe ou que possibilitem evitar o fato gerador de determinado tributo com elementos da própria lei.

10.1. O planejamento Tributário e a “Norma Geral Antielisão”.

Muito se fala em reduzir custos, diminuir a incidência tributária, proporcionar maior desempenho de ganho através de processos enxutos que gerem maior lucratividade. A

⁴⁷ Sabbag, Eduardo Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag – 6. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014 p.614.

verdade é que nesse meio termo, sempre teremos elementos que participam desse processo e que compõe o mercado, como consumidores, fornecedores, indústrias nacionais, indústrias estrangeiras, instituições bancárias, o governo, etc. Todos, ávidos a tirar sua fatia do bolo, uns ficando com umas fatias maiores e outros com menores.

Constata-se que em meio a essa movimentação, o governo é o agente que regula e orienta o funcionamento nos diversos setores da economia. É aqui, onde nos deparamos com um grande e atual problemática que é a chamara “elevada carga tributária”. De um lado, temos os interesses do governo no que concerne a arrecadação, e do outro o contribuinte tentando a todo custo correr da sua “mão invisível”.

Em resposta a defesa prévia, não a processual, mas a preventiva, o contribuinte de maneira criativa, busca métodos para se proteger isso é natural e, como já vimos, o planejamento estratégico tributário é uma ferramenta geradora de competitividade. O fato é, que se fosse simples assim, e se todos tivessem acesso, o governo deixaria de arrecadar tributos, impactando diretamente na sua receita, e para se proteger disso, foi a vez dele se planejar, e com o advento da lei complementar numero 104 de 10 de janeiro de 2001, que acrescentou o parágrafo único ao artigo 116 do CTN, tivemos a chancela da criação da “*norma geral antielisão*”.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos [...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Não obstante, percebe-se, porém, que apesar de tratar o referido dispositivo como uma norma antielisão, podemos destacar que a autoridade administrativa só desconsiderará os atos ou negócios praticados com fins de dissimulação do fato gerador, o que a nosso ver, não inviabiliza o planejamento tributário. Contudo, o que vem a ser “dissimular”? É um ilícito?, Questiona o professor Hugo de Brito Machado ⁴⁸:

⁴⁸ Planejamento tributário / Hugo de Brito Machado (coordenador); André Elali ... [et al.], - São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p 43.

Coloca-se, então, a questão de saber quais atos ou negócios jurídicos podem ser desconsiderados. Uma interpretação literal do parágrafo único do art. 116 do CTN, acima transcrito, leva-nos a entender que podem ser desconsiderados pela autoridade administrativa todos os *atos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária*. E a questão essencial concentra-se, então, em saber o que significa “dissimular”, e mais precisamente, em saber se dissimular é ilícito. (grifos do autor).

Hodiernamente, os militantes do direito tributário que enveredam pela área de planejamento, têm enfrentado diversos problemas em relação à aplicação do planejamento tributário, versus parágrafo único do art. 116 do CTN, isto se deve principalmente, pela ausência do que prevê a parte final deste artigo: “*observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*”. O fato é que a referida lei não existe, e à medida que poderia auxiliar o contribuinte nesse sentido, MP 66/2002, não foi convertida em lei, o que corroborou com as arbitrariedades sofridas promovidas pelo fisco como bem observa Hugo de Brito Machado: “Na ausência de um procedimento administrativo específico a ser adotado para a prática de desconsideração dos atos ou negócios tidos como configuradores da elisão, passou esta a ser tratada pelo fisco como infração da lei tributária pura e simplesmente”.⁴⁹

Simplesmente, é inaceitável, vez que vem a contribuir para a oneração desproporcional do contribuinte em situações em que tal procedimento por parte do fisco, gera insegurança jurídica, principalmente por não termos o princípio da legalidade respeitado, devido a provisão na norma de haver lei, ordinária, específica que caracterize o ilícito elisão com vício.

É o caso, por exemplo, de uma empresa de serviços que decide mudar sua sede para determinado município, visando pagar o ISS com uma alíquota mais baixa. A lei não proíbe que os estabelecimentos escolham o lugar onde exercerão atividades, pois os contribuintes possuem liberdade de optar por aqueles mais convenientes a si, mesmo se a definição do local for exclusivamente com objetivos de planejamento fiscal.

⁴⁹ Planejamento tributário / Hugo de Brito Machado (coordenador); André Elali ... [et al.], - São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. p 46.

11. O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUA COMPLEXIDADE

O sistema tributário brasileiro é norteado de complexidade tornando-se um grande obstáculo a ser enfrentado pelos departamentos contábeis e fiscais das empresas, que muitas vezes pagam impostos a mais ou são autuados em função de erros de apuração cometidos por falta de informação ou desconhecimento da lei em vigência. Muitas empresas, inclusive, admitem já ter errado nos cálculos e na composição da base de cálculo de seus impostos a pagar.

A dificuldade das empresas em acompanhar as mudanças na legislação é compreensível, uma vez que novas alterações legais são impostas diariamente às organizações, tornando quase impossível rever seus procedimentos internos na mesma velocidade, sem que ela faça um investimento constante em serviços especializados.

Segundo estudos, podemos afirmar que o Brasil é o país do Tributo. Isso porque, desde a época de sua colonização, e não descoberta vez que a terra já era habitada, os rígidos impostos cobrados pela monarquia Portuguesa já levavam boa parte da riqueza de tudo que era extraído em solo brasileiro. A exploração da Coroa inicia com a alta tributação sobre a produção do açúcar e do fumo, principais culturas desenvolvidas no Brasil colonial, seguidos pela cobrança do quinto, destinado ao rei, isto é, exação fiscal do Império Português que lhe reservava o direito a quinta parte de toda a extração do ouro obtido nas jazidas brasileiras.

Verifica-se assim que, desde os tempos de Colônia, há a existência de uma constante desigualdade imperando em nosso sistema tributário que, por vias transversas, sempre utilizou o confisco como forma de receita. Porém, no Brasil colonial, a riqueza brasileira fomentava os interesses da coroa portuguesa e inglesa. Passados 184 anos de independência política, as riquezas brasileiras continuam servindo aos interesses particulares e sacrificando a sociedade.

Embora a legislação tributária tenha se mostrado cada vez mais minuciosa, existem hoje diversas formas possíveis de planejamento tributário, em grande parte desconhecidas pelas empresas, que podem ajudar a diminuir a carga ou se não evitar a sua incidência decorrentes dos fatos geradores de um modo prático e dentro da

legalidade. Quando se pensa em um projeto de expansão estratégica, por exemplo, é preciso levar em conta os impactos fiscais das regiões onde serão instaladas novas plantas ou filiais, uma vez que existem programas especiais de incentivo fiscal e diferenças significativas de alíquotas entre estados e municípios.

Dentro desse cenário se estabelece um verdadeiro confronto entre os direitos dos contribuintes e o direito do Estado de exigir o pagamento de tributos. No sistema tributário brasileiro, nem sempre o sujeito que auferir a vantagem econômica do ato é o sujeito passivo da obrigação tributária, já que a lei pode atribuir essa responsabilidade a terceiro. O Princípio da Legalidade, previsto no inciso “I”, do art. 150, da CF, diz que é vedado ao Estado instituir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. O referido princípio impede, por exemplo, a criação de tributos através de uma simples portaria, ou através de outro instrumento que não permita ampla discussão do legislativo, sendo, portanto, uma das principais garantias do contribuinte contra arbitrariedades do Estado.

Em virtude do previsto no inciso “II”, do art. 150, da CF, o Estado ficou proibido de instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, vedando qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. O princípio da Capacidade Contributiva, previsto no parágrafo primeiro, do art. 145, da CF, determina que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Em matéria veiculada pelo jornal Valor de São Paulo⁵⁰, tem-se que nos últimos 26 anos, um total de 320.343 normas tributárias voltadas às pessoas físicas ou jurídicas foram editadas no Brasil. O número representa, em média, 46 novas normas publicadas a cada dia útil. Somente as empresas são obrigadas a seguir, em média, 3.639 normas, ou nada menos do que 40.865 artigos, 95.216 parágrafos, 304.446 incisos e 40.408

⁵⁰ Emaranhado de regras eleva custo das empresas, Por Felipe Datt | Para o Valor, de São Paulo, cito em <https://www.valor.com.br/ir2015/3975754/emaranhado-de-regras-eleva-custo-das-empresas>, acesso em 17/09/2018.

alíneas. Os dados são de um levantamento recente do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) e apontam o tamanho do desafio que esse emaranhado de normas, leis e regulamentos impõe às empresas do país, que na maioria das vezes encontram-se despreparadas para assimilar tanta informação.

Segundo a matéria, o estudo no entendimento da legislação tributária e a busca pelo acompanhamento das modificações diárias das regras fazem com que as grandes empresas brasileiras gastem R\$ 50 bilhões por ano em sistemas, equipamentos e pessoal especializado, sendo que mesmo sem esses recursos à disposição, os pequenos e médios negócios também estão inseridos nesse cenário complexo e começam a despertar para um tema até então restrito às grandes corporações: o planejamento tributário. Nessa mesma discussão, um fato interessante, segundo a matéria é que "Há uma crença entre os empresários e até um comodismo entre alguns contadores de que, uma vez que o negócio é pequeno, necessariamente precisa ser tributado pelo Simples. Trata-se de um regime mais simples e menos burocrático e em muitos casos é o mais vantajoso. Mas em outros casos, não". Aqui fazendo uma alusão comparativa a identificação do regime mais benéfico – Simples lucro real e lucro presumido.

Ainda dentro de um sistema organizacional, que já pensa em diversas áreas para que o negócio venha a lograr sucesso, é interessante também que as empresas precisam dar atenção especial às operações de importação e exportação, aquisição de máquinas (ativo imobilizado), insumos e contratação de pessoal. Verificasse que boa parte dos erros cometidos pelas empresas está nas apurações de ICMS, PIS e Cofins, pois se referem justamente ao aproveitamento de créditos existentes para esses tributos específicos dentro da sistemática de não cumulatividade.

Assim, entende-se que no Brasil a quantidade de tributos que pairam sob os contribuintes é tão grande que às vezes fica difícil se adequar ao sistema tributário utilizando as normas exigidas pelo Fisco, seja pela complexidade da interpretação do Direito Tributário ou da sua aplicação ao caso a ser analisado.

12. O PLANEJAMENTO E A PREVENÇÃO DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

Na atual conjuntura do sistema tributário brasileiro, é de suma importância a prevenção. Neste sentido, é possível verificar que a advocacia preventiva é uma das grandes e positivas novidades da advocacia moderna, que vem tomando cada vez mais espaço no nosso país, a exemplo do que já acontece nos EUA, pois é pautada pela percepção e controle dos riscos e, principalmente, pela minimização dos prejuízos e aumento de ganhos para o empresário por meio de ações preventivas desenvolvidas pelo Advogado.

Na advocacia empresarial, podemos facilmente identificar as vantagens trazidas ao empresário por este tipo de assistência jurídica, que vão desde a orientação para elaboração documental correta pelo departamento de pessoal, até a redução de prejuízos em demandas trabalhistas. O serviço visa a uma atuação proativa na abordagem das questões jurídicas. Isso significa reduzir ao mínimo os eventuais riscos e os custos consideráveis dos clientes, através de orientações preventivas, evitando assim possíveis demandas judiciais e extrajudiciais.

A atuação na esfera tributária, um ramo bastante específico no Direito que, com a devida orientação, pode gerar ao empresário uma economia considerável no pagamento de tributos e, em alguns casos, a possibilidade de ingresso no judiciário com o objetivo de resgatar créditos tributários pagos indevidamente ao longo dos anos. Um exemplo, pode ser referenciado a sistemática de tributação do imposto de renda que poderá ser escolhida pela empresa conforme seu planejamento tributário, podendo a empresa optar pelo lucro real ou presumido; ou pelo SIMPLES para as micro e pequenas empresas, desde que atendidos todos os demais aspectos da legislação tributária.

Neste sentido a utilização do Planejamento Tributário, tem como finalidade evitar a incidência do tributo, reduzir seu montante ou retardar o seu pagamento, sendo que evitar a incidência do tributo significa a adoção de procedimentos para não permitir a ocorrência do fato gerador. Reduzir o montante do tributo consiste na redução da base de cálculo ou da alíquota do tributo. Retardar o pagamento quer dizer postergar o pagamento

de tributos sem a incidência de multas e também juros. Um exemplo disso, pode ser observado no seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO E PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL. ARTIGO 151, II, DO CTN. AJUIZAMENTO DE AÇÃO CAUTELAR DE DEPÓSITO. AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. PRESCINDIBILIDADE. FUMUS BONI IURIS DESVINCULADO DO MÉRITO DA AÇÃO PRINCIPAL. 1. O fumus boni iuris ensejador da concessão da cautelar incidental de depósito previsto no artigo 151, II, do CTN, causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, não reside na relevância da pretensão contida na ação principal, mas, sim, na possibilidade jurídica da medida assecuratória pleiteada. 2. O depósito, em dinheiro, do montante integral do crédito tributário controvertido, a fim de suspender a exigibilidade do tributo, constitui direito subjetivo do contribuinte, prescindindo de autorização judicial e podendo ser efetuado nos autos da ação principal (declaratória ou anulatória) ou via processo cautelar, nada obstante o paradoxo defluente da ausência de interesse processual no que pertinente ao pleito acessório (Precedentes desta Corte: REsp 697370/RS, Relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, publicado no DJ de 04.08.2006; REsp 283222/RS, Relator Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, publicado no DJ de 06.03.2006; REsp 419855/SP, Relator Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, publicado no DJ de 12.05.2003; e REsp 324012/RS, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros, Primeira Turma, publicado no DJ de 05.11.2001). 3. Deveras, a aludida medida assecuratória da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, além de prevenir a incidência da correção monetária sobre a dívida tributária em debate, impede o Fisco de postular, efetivamente, o objeto da obrigação tributária, inibindo-lhe a prática de quaisquer atos posteriores à constituição do crédito tributário. 4. Entrementes, o depósito judicial configura ainda garantia da satisfação da pretensão executiva do sujeito ativo, a favor de quem os valores depositados serão convertidos em renda com a obtenção de decisão favorável definitiva legitimadora do crédito tributário discutido (artigo 156, VI, do CTN). 5. Ademais, como é de sabença, a sucumbência do depositante na ação principal, por decisão transitada em julgado, estende-se à ação instrumental, razão pela qual não se infere prejuízo na autorização cautelar do depósito ainda que em sede de mandamos com sentença denegatória. 6. Recurso especial provido. (STJ, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 15/03/2007, T1 - PRIMEIRA TURMA)

O Planejamento pode ser construído para todas as entidades que tenham como sujeito ativo entes tributantes das esferas Municipal, Estadual ou Federal e está ao alcance de todas as empresas. Deve estar presente no aproveitamento de incentivos fiscais, nas diversas formas de tributação das pessoas jurídicas e de seus cotistas e acionistas.

Muitas empresas não conseguem chegar à marca de cinco anos de atividades e um dos principais fatores desta triste realidade é a carga tributária excessiva, além das constantes alterações de normas tributárias, cumulada com a ausência de um planejamento tributário preventivo. Além disso, a grande quantidade de normas que regem o sistema tributário são muitas vezes complexas para a maioria dos

contribuintes, dificultam as rotinas das empresas e o planejamento tributário, acarretando no recolhimento dos tributos de forma equivocada ou incorreta, gerando enormes prejuízos para as organizações.

Tendo como fator de análise o tributo, o planejamento tributário visa identificar e projetar os atos e fatos tributáveis no futuro e seus efeitos, comparando-se os resultados prováveis, para os diversos procedimentos possíveis, de tal forma a possibilitar a escolha da alternativa menos onerosa, nos limites traçados no campo da licitude.

Assim, os benefícios alcançados com a prevenção ou antecipação de fatos do mundo jurídico na área tributária, nos remetem as vantagens da advocacia preventiva que são inúmeras e valem o investimento, evitando que o contribuinte venha a passar por dores de cabeça e despesas desnecessárias que podem ser evitadas por meio de uma assessoria jurídica que acompanha o dia a dia do empresário e o auxilia na tomada das melhores decisões. Por isso é fundamental fazer uma análise profunda da situação atual, sendo preciso saber, com exatidão, quais são as suas despesas, receitas, resultado contábil e o nível de organização documental, não se esquecendo de levar em conta as expectativas de crescimento com base no cenário do seu negócio.

13. CONCLUSÃO

Ao analisar os regimes tributários vigentes em nosso país nos tempos atuais, que são na sua grande maioria complexos e de difícil entendimento, verifica-se que o planejamento tributário, tem o intuito de orientar o contribuinte para que a melhor escolha seja feita, de acordo com sua realidade, o que virá a facilitar o acompanhamento do desenvolvimento, pessoal, ou da sua organização.

Antes mesmo da formalização da empresa o empreendedor deve preparar seu Plano de Negócios, sendo que um dos itens a ser considerado são os tributos que incidem sobre as empresas de modo geral, e que poderão variar de acordo com o enquadramento da empresa e a adesão a um dos três sistemas tributários básicos existentes na legislação brasileira. O planejamento tributário é um procedimento lícito e transparente, pelo qual o contribuinte planeja os custos tributários de uma operação que pretende realizar, é uma atividade necessariamente anterior à materialização da hipótese de incidência tributária, antecipando-se ao fato gerador, evitando a ocorrência do mesmo mediante a adoção de um procedimento lícito e não defeso em lei.

Não dar a devida atenção para qual tributo deve ser mais adequado à empresa, pode resultar em consequências graves, afetando, também, as vidas das pessoas ali envolvidas. O gestor não precisa estudar profundamente as regras de tributação, até porque o seu foco deve ser na gestão do negócio para que ele gere os melhores resultados, mas ele deverá contar com a contribuição de um profissional habilitado a auxiliar nas regras legais relacionadas a tributos, como por exemplo, a advocacia preventiva.

Os benefícios alcançados com a prevenção ou antecipação de fatos do mundo jurídico na área tributária nos remete as vantagens da advocacia preventiva que são inúmeras e valem o investimento, quando pensamos nas dores de cabeça e despesas desnecessárias que podem ser evitadas por meio de uma assessoria jurídica que acompanha o dia a dia do empresário e o auxilia a tomar as melhores decisões para o seu negócio.

O contribuinte ou responsável tem o dever de entregar ao fisco a prestação/tributo, sendo a contraprestação deverá ser revertida à sociedade na forma de educação, segurança e saúde, por exemplo. Nem sempre a contrapartida é diretamente proporcional e satisfatória. Quando isto ocorre, a sociedade pode vir a praticar dois tipos de conduta, no intuito de reduzir a carga tributária e maximizar os lucros, uma sustentada pelo direito positivo denominado Planejamento Tributário/Elisão Fiscal, outra se utilizando de artifício ilícito caracterizado por Evasão Fiscal referente à ação ou omissão dolosa que tem o intuito apenas de fraudar o erário.

Assim, no intuito de eliminar ou postergar a ocorrência do fato gerador, o contribuinte age de forma preventiva evitando a ocorrência do fato gerador da obrigação, ou procede legalmente, de tal forma a retardar o momento de sua caracterização para que coincida com aquele que seja mais adequado ou, no mínimo menos inadequado, frente às suas disponibilidades. Um exemplo de procedimento para evitar a ocorrência do fato gerador é a situação em que uma empresa, tendo oportunidade de vender seus estoques de produtos industrializados no mercado interno, ou para o mercado externo por preços aparentemente equivalentes, opta em atender ao mercado externo. Com isso impediu a ocorrência de fato gerador do IPI e do ICMS, visto que ambos os impostos não incidem nas exportações para o exterior, contudo incidem nas vendas para o mercado interno.

Pontando, conclui-se, que o planejamento estratégico bem elaborado, baseado nos princípios legais, respeitando as normas legais existentes, corroborados com a aplicação de técnicas preventivas de maneira lícita, tende a proporcionar as organizações, maior vantagem competitiva passando a ser uma ferramenta estratégica de fundamental importância para as empresas que querem se desenvolver e gerar mais lucro.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro / Luciano Amaro. – 12. ed. Ver. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2006.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquemático / Ricardo Alexandre. – 7. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BORGES, Humberto Bonavides. Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR. 11. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

Brasil. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil: texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais nos 1/1992 a 68/2011, pelo Decreto Legislativo nº 186/2008 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão nos 1 a 6/1994. – 35. ed. – Brasília : Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2012.

BRASIL. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL. HONORÁRIOS DE PROFISSIONAIS LIBERAIS. AÇÃO ORDINÁRIA DE DECLARAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE DÍVIDA E RECONVENÇÃO DE COBRANÇA. APELAÇÃO CÍVEL. Nº 70046354429. AUTOMAÇÃO INDUSTRIA E COMERCIO DE RÓTULOS E ETIQUETAS LTDA E MONTEIRO & SARAN ADVOGADOS ASSOCIADOS.

BRASIL. Tribunal Regional Federal. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ITR. FATO GERADOR OCORRIDO APÓS A PERDA DA QUALIDADE DE CONTRIBUINTE. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL: HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. DECRETO-LEI 2.377, DE 30 DE NOVEMBRO DE 1981. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1997.01.00.054169-5/MG Processo na Origem: 92794

CAMOZZI, Érika. A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA A EMPRESA-Artigojurídico-Direito, Disponível: www.direitonet.com.br/artigos/exibir/5063/A-importancia-do-planejamento-trib. Acesso em 02/04/2015.

CARLOS, Jacqueline Tavares, OLIVEIRA, Josiane Nayara Pires, Tiago Leal de Medeiros, PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM INCENTIVO FINANCEIRO PRODUIR¹, Revista Saber Eletrônico On-line, Jussara, n. 02, p. 67-87, ago./dez, 2014 – ISSN: 2176-5588.

CHAVES, Francisco Coutinho , Planejamento Tributário Na Prática - Chaves – Atlas, autor: Francisco Coutinho Chaves. São Paulo, Atlas, 2010.

CHIAVENATO, Idalberto, Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações / Idalberto Chiavenato - 7. ed. rev. e atual. - Rio de Janeiro: Elsevier, 2003 - 6ª reimpressão.

CHRISTI, Mater. Membro do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT . Consultor Tributário. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: O LIMITE DA LEGALIDADE DA CONDUTA DO CONTRIBUINTE. Especialista em Auditoria Fiscal e Tributária pela Universidade Potiguar - UnP. Diretor Acadêmico da Faculdade de Ciências e Tecnologia. 2006.

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS E GERENCIAIS DO CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BELO HORIZONTE (UNIBH / DCJPG) / REVISTA E-CIVITAS, O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SEUS DIVERSOS REGIMES DE REGULAÇÃO, Belo Horizonte – MG, 2008

DATT, Felipe, Emaranhado de regras eleva custo das empresas. O Valor de São Paulo, disponível em <https://www.valor.com.br/ir2015/3975754/emaranhado-de-regras-eleva-custo-das-empresas>, acesso em 17/09/2018.

Estudos Tributários, volume 2 / organizador Eduardo Sabbag. – São Paulo : Saraiva, 2016. Vários autores.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema, DUARTE, Ana Maria da Paixão PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: INSTRUMENTO EFICAZ DE GESTÃO EMPRESARIAL, - Revista Eletrônica - ISSN 1677- 4280 - Volume 4 - 2005 / número 2.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011.

LONGO, André Koller di Francesco O impacto econômico negativo do planejamento tributário nas empresas / André Koller di Francesco Longo. – Porto Alegre, 2010. 87 f. : il. Ênfase em Controladoria. Orientador: Paulo Schmidt.

MEIRELLES, Humberto, A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DIVERGÊNCIAS DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO E DE AUTUAÇÕES. Revista jurídica. Ed. 106.

MELO, Velose de. A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NAS EMPRESAS, disponível em: <http://velosodemelo.jusbrasil.com.br/noticias/100055294/a-importancia-do-planejamento-tributario-nas-empresas>. Acesso em: 02/04/2015.

NOGUEIRA, Luciana Monteiro. Planejamento tributário: trabalho preventivo para se adequar ao cenário brasileiro e às exigências do fisco. Disponível em <http://jus.com.br/artigos/26367/planejamento-tributario-trabalho-preventivo-para-se-adequar-ao-cenario-brasileiro-e-as-exigencias-do-fisco#ixzz3XWTPE78B>. Acesso em 03/04/2015.

Planejamento tributário / Hugo de Brito Machado (coordenador); André Elali ... [et al.], - São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

POHLMANN, Marcelo Coletto, Contabilidade Tributária – Autor: Marcelo Coletto Pohlman. Curitiba: IESDE Brasil S.A, 2012.

PORTO ALEGRE – RS. Quarta Câmara Criminal. Comarca de Porto Alegre. Nº 70056904329 (Nº CNJ: 0415059-02.2013.8.21.7000). HABEAS CORPUS. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, INC. II, C/C ART. 11, “CAPUT”, E ART. 12, INC. I, DA LEI Nº 8.137/90, E ART. 288, DO CP. ALEGAÇÃO DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE, AINDA QUE MEDIANTE CAUSA RESOLUTIVA. DISCUSSÃO, EM AÇÃO CÍVEL, DA EXISTÊNCIA DO CRÉDITO QUE FUNDAMENTA O MONTANTE DA FRAUDE FISCAL. SUSPENSÃO DO FEITO QUE NÃO SE MOSTRA IMPOSITIVA.

REIS, João Mauricio Xavier ,Advogado Sócio no escritório Moura, Reis, Martins e Sahium Advogados e Consultores A importância da Advocacia Preventiva, Disponível em: <http://joaomaucioadv.jusbrasil/artigos/112392498>, acesso em 04/05/2015.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag – 6. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014. Bibliografia. 1. Direito tributário 2. Direito tributário – Brasil I. Título CDU – 34:336.2 (81).

TALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária – São Paulo: Malheiros, 1999, 5.Ed.

VEZAROI, Daiana De Souza, Emanuelle Clasen Olivoo A UTILIZAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO FERRAMENTA PARA A REDUÇÃO LEGAL DA CARGA TRIBUTÁRIA EMPRESARIAL,2012.