

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Ivo César Barreto de Carvalho*

RESUMO

O presente artigo trata do planejamento tributário, no intuito de traçar sua noção geral, conceito, natureza jurídica, finalidade, operacionalização e procedimento, enfocando para tanto estes parâmetros no âmbito dos princípios constitucionais pátrios.

PALAVRAS-CHAVE: Planejamento tributário. Elisão fiscal. Economia fiscal. Princípio da legalidade. Propriedade privada. Não-confisco.

Inicialmente, releva traçarmos uma noção de planejamento tributário. Quais são o seu conceito, a sua natureza jurídica, a sua finalidade, a sua operacionalização e o seu procedimento?

O planejamento tributário é a atividade desenvolvida por pessoa física ou jurídica, pública ou privada, de forma estritamente preventiva e transparente, a fim de alcançar lícitamente a economia tributária.

A Professora Maria de Fátima Ribeiro conceitua planejamento tributário da seguinte forma:

[...] é a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos, independentemente de qualquer referência aos atos posteriormente praticados. Esta economia de tributos pode ser total ou parcial, reduzindo-se a carga tributária incidente sobre os negócios jurídicos celebrados ou diferindo-a no espaço durante o ciclo operacional.¹

Outro conceito importante de planejamento tributário, para elucidação dos estudos ora desenvolvidos, é trazido por Lúdio Camargo Fabretti, a saber:

O planejamento tributário se define como a atividade preventiva que estuda “a priori” os atos e negócios jurídicos que o agente econômico (empresa, instituição financeira, cooperativa, associação etc.) pretende realizar. Sua finalidade é obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor *realmente devido* por lei.² (destaque no original)

* Professor do Curso de Direito da Faculdade Christus. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Especialista em Direito Tributário pela PUC-SP. Advogado licenciado junto à OAB-CE. Assessor de Desembargador do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará.

Nota-se, assim, numa primeira análise, que a natureza jurídica do planejamento tributário é de prevenção. É um procedimento estritamente preventivo, sendo, portanto, essencial a identificação do período em que foi implementado. A dimensão temporal assume um fator muito importante na análise do instituto do planejamento tributário. Assim, este deve ser realizado antes da ocorrência do fato jurídico tributário, pois apenas nesse período é possível escolher, entre as opções legais disponíveis, a menos onerosa.

A transparência do procedimento também é uma característica fundamental no planejamento tributário, o que o distingue da fraude tributária. Ambas tendem a reduzir, retardar ou impedir a ocorrência do fato jurídico tributário, sendo que a fraude ocorre por ação ou omissão ilícita (dolosa), enquanto o planejamento tributário ocorre de forma lícita e transparente.

O procedimento adotado decorrerá de avaliações feitas no âmbito do ordenamento jurídico, ou seja, analisando-se as opções legais dos caminhos a serem tomados, no intuito de evitar o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal. Portanto, a tarefa do responsável pelo planejamento tributário – por parte de um contador ou de um advogado tributarista – de uma pessoa física ou de uma pessoa jurídica é prever uma situação de fato que, caso ocorresse, acarretaria uma consequência jurídica mais onerosa, ou seja, faria nascer uma obrigação tributária perfeitamente evitável.

Segundo Gilberto Luiz do Amaral, a operacionalização da elisão fiscal ou planejamento tributário pode se dar da seguinte forma:

- a) No âmbito da própria empresa, através de medidas gerenciais que possibilitem a não ocorrência do fato gerador do tributo, que diminua o montante devido ou que adie o seu vencimento. Ex: para possibilitar o adiamento do tributo na prestação de serviços, o contrato deve estabelecer o momento da realização da receita;
- b) No âmbito da esfera administrativa que arrecada o tributo, buscando a utilização dos meios previstos em lei que lhe garantam uma diminuição legal do ônus tributário. Ex: para possibilitar o enquadramento de um produto numa alíquota menor de IPI, deve a empresa adequá-lo tecnicamente e requerer a nova classificação junto à Receita Federal;
- c) No âmbito do Poder Judiciário, através da adoção de medidas judiciais, com o fim de suspender o pagamento (adiamento), diminuição da base de cálculo ou alíquota e contestação quanto à legalidade da cobrança. Ex: como a ânsia do poder público em arrecadar é enorme e urgente, nem sempre o legislador toma as cautelas devidas, instituindo ou majorando exações inconstitucionais e ilegais. Outro fator favorável é relativo à quantidade de normas tributárias, ocorrendo, muitas vezes contradição entre elas. Como no Direito Tributário vige o princípio da dúvida em favor do contribuinte, compete a ele, então, descobrir estas contradições.³

Nota-se, portanto, que a economia legal de tributos pode ser operacionalizada nas três esferas: administrativa, judiciária e da própria empresa.

Para João Eloi Olenike, três são as finalidades do planejamento tributário:

- a) evitar a incidência do tributo: tomam-se providências com o fim de evitar a ocorrência do fato gerador do tributo. Ex: no caso da tomada de empréstimos do exterior, se o prazo médio for de até 90 dias a alíquota do IOF é de 5%, se o prazo for superior a 90 dias o IOF será zero;
- b) reduzir o montante do tributo: as providências são no sentido de reduzir alíquota ou a base de cálculo do tributo. Ex: Empresa comercial estabelecida no Paraná, em que a maior parte das suas vendas são estaduais (alíquota de 17% de ICMS), pode transferir sua sede para um Estado vizinho e então fazer operações interestaduais de ICMS, em que a alíquota é 12%;
- c) retardar o pagamento do tributo: o contribuinte adota medidas que têm por fim postergar (adiar) o pagamento do tributo, sem a ocorrência de multa. Ex: nos contratos de prestação de serviços, as partes podem estabelecer várias formas pelas quais será realizada a prestação dos serviços e diversos critérios para a exigência do pagamento do preço. Assim, é o contrato que definirá o momento da realização do serviço e da conseqüente realização da receita. Portanto, pode ser acordado que a realização da receita se dê no exercício ou período-base posterior, desde que baseados em critérios técnicos.⁴

Dentre as diversas classificações feitas pela doutrina do planejamento tributário, alguns dos critérios trazidos por Pablo Andrez Pinheiro Gubert são bastante interessantes, merecendo destaque:

De acordo com a *conduta* do agente, pode ser: *comissivo*, com a utilização de expedientes técnico-funcionais, e.g. a triangulação no ICMS; ou *omissivo*, pela simples não realização da conduta descrita na norma, e.g. não comprar a mercadoria.

Pelo critério das *áreas de atuação*, pode ser: *administrativo*, através de intervenções diretamente no sujeito ativo, e.g., a consulta fiscal; *judicial*, através do pleito de tutela jurisdicional, como em ação declaratória de inexistência de débito fiscal; ou *interno*, os atos realizados dentro da própria empresa, como o comitê de planejamento tributário.

Considerando o *objetivo*, pode ser: *anulatório*, empregando-se estruturas e formas jurídicas a fim de impedir a concretização da hipótese de incidência da norma; *reduutivo*, utilizando-se formas e estruturas que concretizem hipótese de incidência menos onerosa, como na norma de cobertura ou na isenção parcial; e *postergativo*, visando ao deslocamento da ocorrência do fato

gerador ou procrastinação do lançamento ou pagamento do imposto, e.g. denúncia espontânea.

Do prisma dos expedientes utilizados, o planejamento pode ser:

- *Indireto*: interpor outra relação jurídica entre o negócio objetivado; e.g.: o negócio jurídico indireto.
- *Omissivo*: ou evasão imprópria, a simples abstinência da realização da hipótese de incidência, e.g.: importação proibitiva de mercadorias de altas alíquotas, como carros importados;
- *Induzido*: quando a própria lei favorece (por razões extrafiscais) a escolha de uma forma de tributação, através de incentivos fiscais e isenções, e.g.: a compra de mercadorias importadas através da Zona Franca de Manaus;
- *Optativo*: elegendo-se melhor fórmula elisiva entre as opções dadas pelo legislador, e.g.: opção entre a tributação do IR pelo lucro real ou presumido;
- *Interpretativo*: ou lacunar, em que o agente utiliza-se das lacunas e imprevisões do legislador, e.g.: não incidência do ISS sobre transportes intermunicipais; ou,
- *Metamórfico*: ou transformativo, forma atípica que utiliza-se da transformação ou mudança dos caracteres do negócio jurídico a fim de alterar o tributo incidente ou aproveitar-se de um benefício legal, e.g.: transformação da sociedade comercial em cooperativa (menor ônus tributário no regime jurídico pátrio).⁵

O planejamento tributário tem fundamento constitucional no enunciado do “preâmbulo” da Carta da República de 1988, que, ao instituir um Estado Democrático, destinou-se a assegurar, entre outros, a liberdade, a segurança e o desenvolvimento. Ademais, o planejamento tributário é permitido constitucionalmente, mediante outras garantias elencadas na Constituição Federal, basicamente no princípio da legalidade geral (art. 5º, II) e da legalidade tributária estrita (art. 150, I).

Um particular que celebra um negócio jurídico de forma que não seja tributado ou que seja tributado de maneira menos onerosa não pratica qualquer ilícito. Atua dentro do campo da licitude, pois escolhe, dentre vários caminhos, aquele que lhe é menos custoso. Trata-se apenas de um planejamento tributário feito licitamente, no intuito de reduzir os custos daquele particular, seja pessoa física ou jurídica. Ninguém é obrigado a administrar seu negócio com o objetivo de proporcionar ao Governo a maior soma possível de impostos.

Acerca do polêmico tema, Rutnéa Navarro Guerreiro assim expressou seu entendimento:

No que diz respeito ao planejamento tributário, é quase indispensável reafirmar ser esta uma atividade lícita que busca

identificar, com a indispensável antecedência, a alternativa legal menos onerosa para alcançar um determinado objetivo comercial ou patrimonial. Tal atividade é possível, principalmente, como decorrência da adoção, pelo legislador tributário brasileiro, dos princípios tributários chamados de estrita reserva legal e de tipificação cerrada da hipótese de incidência que, materializada, caracteriza o fato gerador da obrigação tributária. Esses princípios fazem com que a forma jurídica de implementação, por exemplo, de um negócio empresarial, se sobreponha à substância econômica desse mesmo negócio. Assim sendo, observado o caráter preventivo do planejamento tributário, é absolutamente legítima a escolha da opção menos onerosa para realização da atividade empresarial. De fato, diante da lei societária, constitui mesmo obrigação do administrador empresarial zeloso e responsável, planejar seus negócios com vistas à redução de seus custos tributários.⁶

É dever do bom administrador adotar medidas menos onerosas na condução de seus negócios, o que repercute inclusive na incrementação de sua produção ou melhoria na prestação de seus serviços. Tal fato apenas contribui para maior oferta de empregos, como também para um impulso na economia local, regional e nacional. A adoção de medidas fiscalmente menos onerosas é uma questão de sobrevivência das próprias empresas. A diminuição ou a ausência de empresas ocasiona a diminuição ou ausência de empregos, que acarreta na diminuição ou ausência de geração de riquezas, bem como de tributos, e estes podem acarretar a extinção do próprio Estado. A quem isso interessaria? A resposta é simples e clara: a ninguém.

Mais contundentes ainda são as lições de João Damasceno Borges de Miranda e Alexandre Marques Andrade Lemos, que consideram a elisão fiscal como prática necessária da gestão empresarial:

O exercício da atividade empresarial no contexto do sistema jurídico-tributário brasileiro – cujos equívocos, contradições e incertezas avolumam-se continuamente, restando tão-somente a certeza do tendente avanço voraz do Estado sobre as riquezas produzidas no país – reclama necessariamente atenção especial para o conjunto de normas que integram o que se define como direito-custo.

Não por outra razão é que percebemos a prática do planejamento tributário no Brasil como alternativa necessária e essencial à otimização dos resultados dos empreendimentos comerciais ou, em não raros casos, como condição *sine qua non* de sobrevivência das organizações.

No setor de serviços, frente às recentes e substanciais alterações do peso da tributação de competência federal, o planejamento tributário se revela imprescindível para evitar o confisco do resultado líquido do exercício da atividade empresarial.⁷

É evidente que a vida empresarial dos contribuintes é pautada por esta conduta de redução de custos, obviamente dentro do campo da licitude. Conforme preleciona Lais Vieira Cardoso:

É, portanto, prática usual dos contribuintes, sujeitos passivos da relação jurídica tributária, principalmente dos empresários, planejarem os seus negócios de modo a atenderem os princípios da organização, da profissionalidade e da economicidade sem, porém, deixarem de cumprir as exigências legais.⁸

A questão da legalidade da opção de conduta a ser tomada pelos cidadãos é sucintamente defendida por Ives Gandra da Silva Martins e Paulo Lucena de Menezes, da seguinte forma:

Os contribuintes dispõem de liberdade para pautar as suas condutas e os seus negócios da forma menos onerosa possível, não existindo regras que lhes imponham a obrigação de, entre duas ou mais realidades semelhantes, optar por aquela que implica o maior recolhimento de tributos.⁹

O planejamento tributário, principalmente das empresas, é perfeitamente lícito, pois consiste em indicar o caminho menos oneroso ao administrador de uma empresa. Não se está, mediante tal prática, induzindo o particular ou a empresa a uma simulação tendente à sonegação de tributos (evasão fiscal), mas tão-somente a diminuir, postergar ou evitar a incidência tributária (elisão fiscal). Sonegar tributos é crime, mas fazer um planejamento tributário não configura nenhum tipo penal, portanto é ato lícito praticado pela empresa.

A prática de atos ou negócios jurídicos com a finalidade de economizar tributos não pode ser tida como ilícita. O Poder Público não pode tolher um caminho validamente escolhido por uma pessoa, seja física ou jurídica, em que esta optou por não adentrar as situações legalmente definidas em lei como hipóteses de incidência de um determinado tributo. Existe, sim, a possibilidade válida de se evitar tornar-se devedor da Fazenda Pública, e mesmo assim praticar atos ou negócios jurídicos que não constituam fatos jurídicos tributáveis.

No que tange ao tema economia de imposto, assim preconiza o professor Ruy Barbosa Nogueira:

É preciso não confundir com infração a hipótese conhecida como de economia de imposto ou impropriamente de evasão legal (que os norte-americanos chamam de *tax planning* e os alemães de *Steuereinsparung*, em que o contribuinte escolhe legalmente as situações menos onerosas).

Não é pelo fato de se encontrarem, às vezes, dois contribuintes exercendo atividades semelhantes e pagando, um, menor imposto

que o outro, que fatalmente haverá infração por parte do que paga menos.

Às vezes pode estar errado o que vem pagando mais em consequência de má organização, de errôneas classificações ou pela falta de se enquadrar em vantagens fiscais, isenções ou mesmo incentivos fiscais.

Uma empresa pode ser organizada de forma a evitar excessos de operações tributadas e conseqüentemente diminuir a ocorrência de fatos geradores para ela e perante a lei desnecessários, como poderá procurar funcionar por modalidades legais menos tributadas.

Fica ao contribuinte a faculdade de escolha ou de planejamento fiscal.

Se é exato que o fisco tem direito de exigir os tributos, entretanto, ele somente pode exigí-los dentro dos limites legais traçados. A lei tributária, mesmo quando entra em relação com as leis do Direito Privado, não vai a ponto de dispor ou interferir no direito substantivo privado, nas relações entre particulares, posto que a lei tributária disciplina outro tipo de relação, a relação entre fisco e contribuinte.

Daí, desde que o contribuinte tenha estruturado os seus empreendimentos, as suas relações privadas, mediante as formas normais, legítimas do Direito Privado e com essa estruturação incida em menor tributação, ele estará apenas se utilizando de faculdades asseguradas pela ordem jurídica. O fisco não pode influir na estruturação jurídico-privada dos negócios do contribuinte para provocar ou exigir maior tributação.¹⁰

Ademais, o direito à economia fiscal tem fundamento constitucional, derivado do direito individual à propriedade privada (art. 5º, inciso XXII, da Constituição Federal de 1988), devendo este ser entendido conjuntamente com o direito contra o confisco (art. 150, inciso IV, da Lei Magna).

Hermes Marcelo Huck, porém, entende de forma diferente a questão do âmbito de aplicação do planejamento tributário, devendo este ficar limitado aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária, *in verbis*:

Nada deve impedir o indivíduo de, dentro dos limites da lei, planejar adequadamente seus negócios, ordenando-os de forma a pagar menos impostos. Não lhe proíbe a lei, nem tampouco se lhe opõem razões de ordem social ou patriótica. Entretanto, essa fórmula de liberdade não pode ser levada ao paroxismo, permitindo-se a simulação ou o abuso de direito. A elisão abusiva deve ser coibida, pois o uso de formas jurídicas com a única finalidade de fugir ao imposto ofende a um sistema criado sobre as bases constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia

tributária. [...] uma relação jurídica sem qualquer objetivo econômico, cuja única finalidade seja de natureza tributária, não pode ser considerada como comportamento lícito. Seria fechar os olhos à realidade e desconsiderar a presença do fato econômico da racionalidade da norma tributária. Uma interpretação jurídica atenta à realidade econômica subjacente ao fato ou negócio jurídico, para efeitos de tributação, é a resposta justa, eqüitativa e pragmática. Nesse ponto, é da maior utilidade a análise do *business purpose test* do direito norte-americano, que aceita como lícita a economia fiscal quando decorrente de uma formulação jurídica que, além da economia de imposto, tenha um objetivo negocial explícito. [...] Países definitivamente comprometidos com as liberdades individuais, como os Estados Unidos e a França, não toleram a elisão abusiva, reprimindo-a severamente. Espanha e a Alemanha editaram normas genéricas, que autorizam ao Estado desconsiderar a forma jurídica para ir buscar o objetivo econômico do ato ou negócio e, se for o caso, sujeitá-lo à tributação. Nem abuso de direito pelo contribuinte nem abuso de poder pelo Fisco é a resposta moderna que oferece o direito comparado.¹¹

Neste ponto, acompanhamos as lições de Rubens Gomes de Souza a respeito do planejamento tributário, da evasão e elisão fiscais. O jurista propôs uma premissa inquestionável para distinguir a economia lícita do tributo da evasão fiscal, afirmando que, para se aclarar de uma vez por todas as dúvidas, basta indagar se os atos ou negócios praticados *evitaram* a ocorrência do fato gerador ou *ocultaram* o fato gerador ocorrido. No primeiro caso, teríamos a figura da economia fiscal (lícita); no segundo caso, estaria a evasão fiscal (ilícita).

Outro ponto de vista interessante a respeito do planejamento tributário é trazido pelo professor Roberto Wagner Lima Nogueira, ao traçar os limites do instituto na ética fiscal:

Insistimos que há no direito tributário duas éticas: uma *ética fiscal privada* e outra *ética fiscal pública*. A *ética privada* é uma ética de condutas que norteia o cidadão-contribuinte que tem o dever fundamental de pagar tributos segundo a sua capacidade contributiva. Ao cidadão-contribuinte não é ético contribuir a menos para o montante da riqueza social, em proporção ao que suas faculdades lhe permitiam pagar, o que não deixa de ser uma exigência aristotélica na teoria da justiça tributária contemporânea. Portanto, não pode o contribuinte valer-se do planejamento tributário para efetuar pagamento de tributo aquém de sua capacidade contributiva.

Já a *ética fiscal pública* é informada por quatro valores superiores, a saber, a *liberdade*, que consiste na aceitação da opção fiscal a ser adotada pelo contribuinte, desde que respeitada a sua

capacidade contributiva; a *igualdade*, no sentido de que todos que estiverem na mesma situação haverão de sofrer a mesma tributação; a *segurança*, que pugna pela não tributação de surpresa, irracional etc.; e finalmente, a *solidariedade*, ápice de efetivação da *ética fiscal pública*. Fazer justiça tributária é dentre várias coisas, ser solidário com os carentes que têm direito subjetivo à solidariedade, é garantir aos credores desta solidariedade a oferta de *bens primários intributáveis*, porquanto os pobres, desempregados, e os assalariados não podem suportar o ônus tributário do Estado, mas, sim, hão que ser suportados pelo Estado via ética tributária da solidariedade mediante a arrecadação e distribuição de riquezas oriundas do pagamento de tributos dos cidadãos-contribuintes.¹²

O particular, ao procurar pagar menos tributos, atua licitamente dentro do planejamento tributário elaborado para sua empresa. Ao contrário, atua de má-fé e incide em tipo penal aquele que sonega tributos.

Bem faz essa indagação, analisando a norma tributária em comento do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, o professor Edvaldo Brito: “Afinal: pagar menos imposto é crime ou é, nas circunstâncias dos negócios jurídicos indiretos, um planejamento tributário?”¹³. Ora, evidentemente, não há crime algum em fazer um planejamento tributário, desde que não se verifique a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A norma geral antielisiva em comento não pode ser assim admitida, segundo entendimento de Sidney Saraiva Apocalypse:

Isto porque a se entender que o tributo é sempre devido, quer se realize, ou não, a hipótese descrita em lei como suficiente para fazer nascer a obrigação de pagar tributo, conclusão inevitável é a de que diante de duas ações possíveis (consentidas no sistema), ao cidadão resta o inexorável: pagar tributo.¹⁴

É preciso, portanto, diferenciar a obrigação *ex lege* da declaração de vontade das partes. A obrigação tributária – porque deriva da lei – somente nascerá com subsunção do fato à norma, ou seja, com a ocorrência do “fato gerador”. Antes disso, cabe ao particular escolher sua conduta, praticar ou não determinado ato de vontade, realizar ou não um negócio jurídico. Segue esta mesma linha de raciocínio Ricardo Mariz de Oliveira:

A obrigação de pagar tributo, realmente, não deriva da vontade individual, eis que promana de comandos legais imperativos. Não obstante. A obrigação tributária somente tem a característica de ser “*ex lege*” a partir de sua existência, a qual, como já vimos, somente surge com a ocorrência do fato gerador, isto é, da situação necessária e suficiente a ela, prevista em lei. Logo, antes dessa

ocorrência não há sequer obrigação para ser qualificada como “ex lege” ou não. [...]

Por esta razão é que, após a ocorrência do fato gerador, há obrigação “ex lege” e qualquer tentativa do já contribuinte para escapar do cumprimento da obrigação é ilegal e é acimada de evasão fiscal.¹⁵

Cabe, sim, ao particular escolher a conduta a ser por ele tomada, ou seja, se realiza um ato tributável ou não tributável. De outro modo, o particular pode preferir realizar um negócio jurídico cujo tributo nele incidente seja mais vantajoso do que se realizasse o mesmo negócio por outra forma, incidindo sobre este tributo mais oneroso. Enfim, o cidadão é livre para escolher a conduta menos onerosa, do ponto de vista fiscal.

A impossibilidade de o administrador público exigir a conduta mais onerosa pelo particular foi a fundamentação do então juiz federal Sacha Calmon Navarro Coelho, em um dado caso judicial:

[...] em Direito Tributário, tão marcado pelo princípio da legalidade, não deve o intérprete aplicador, mesmo diante de casos de elisão, superpor-se á lei. A função de reprimir a evasão em razão de lacunas é do legislador nunca do administrador.

[...] penso que as lacunas da lei, os ‘loopholes’ como dizem os americanos, só devem ser suprimidos pela lei, para o bem de todos. Ainda que alguns estejam levando vantagem é preferível manter o princípio da legalidade do que estender ao Administrador poderes que amanhã se tornariam muito difíceis de controlar, além de impor ao Judiciário como poder revisor do ato administrativo, a obrigação de estar a verificar, caso a caso, a razoabilidade fiscal dos contratos. Haveria, neste caso, grandes divérbios, pois cada juiz julgaria com seu próprio subjetivismo as situações e os interesses dos justicáveis.¹⁶

Corroborando esse entendimento, a jurisprudência administrativa também ressalta a possibilidade de o particular realizar o planejamento tributário, sem que isto caracterize uma conduta evasiva tributariamente (neste caso entendendo-a como ilícita), mas apenas um caso de elisão fiscal (entendendo-a como lícita). Neste ponto, é oportuno transcrever a ementa dos acórdãos seguintes:

Uma empresa pode ser organizada de forma a evitar excessos de operações tributadas e conseqüentemente evitar a ocorrência de fatos geradores por ela e perante a lei desnecessários, como poderia funcionar por modalidades legais menos tributadas. *Fica ao contribuinte a faculdade de escolha ou de planejamento fiscal.*¹⁷

IRPJ – Simulação na Incorporação – Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existir impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação, não há como qualificar-se a operação simulada. *Os objetivos visados como a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao Fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita.*¹⁸

A despeito de a norma em questão se tratar ou não de uma norma antielisão, mesmo assim, caso seja aplicada pela autoridade administrativa, está ela vedando o planejamento tributário. Isto porque o agente fiscal pode entender que a aplicação de certas condutas em uma empresa, por exemplo, tendentes a pagar menos tributos ou a não pagá-los, devem ser interpretadas como uma dissimulação de negócio jurídico e, portanto, devendo ser tribu-tadas.

Corroborando este mesmo liame de pensamento Marciano Seabra de Godoi, a respeito da postura do Estado frente à elisão e à evasão:

O planejamento ou elisão tributária não é senão uma expressão concreta de autonomia patrimonial dos indivíduos e empresas num contexto constitucional cuja ordem econômica se funda na livre iniciativa e protege a propriedade privada (art. 170 da CF). Seria totalmente inconstitucional (e até mesmo estapafúrdia) uma norma que ordenasse aos contribuintes, ao considerarem os diversos meios através dos quais podem atingir seus objetivos econômicos, que escolhessem os caminhos que rendessem mais arrecadação tributária. Contudo, isso não significa que o Estado não possa ou não deva reagir frente ao planejamento tributário, pois mesmo não configurando uma infração à legislação tributária, a elisão reflete imperfeições do sistema tributário considerado sob os cânones da igualdade e da capacidade contributiva. A primeira forma de combater a elisão tributária, a qual não encontra crítica nem mesmo nos mais arduos defensores da autonomia da vontade e da liberdade contratual, é o estabelecimento, pelo legislador, de normas pontuais voltadas a comportamentos específicos dos contribuintes. Com efeito, à medida que a elisão tributária vai sendo praticada e pouco a pouco vai se massificando entre os contribuintes, a legislação tributária geralmente é modificada para incorporar previsões específicas impedindo que aquela elisão continue a ser exercitada. Estas providências legais podem ser operadas através de hipóteses de incidência supletórias

ou suplementares às já existentes, através de presunções legais absolutas ou ficções jurídicas. [...] O segundo grupo de medidas antielisão é composto pelas chamadas 'normas gerais antielisão'. Através dessas normas, os aplicadores do direito tributário (administração tributária e juízes) têm a prerrogativa de desconsiderarem, para efeitos tributários, a forma artificiosa e distorcida pela qual o contribuinte concatena determinados atos e negócios jurídicos com a finalidade de, chegando aos mesmos resultados econômicos, obter uma vantagem fiscal. As normas gerais antielisão, apesar de sua difusão generalizada nos países mais desenvolvidos do mundo há algumas décadas, encontram críticos que as consideram desrespeitosas aos princípios da segurança jurídica, da legalidade e da tipicidade tributárias. Segundo tal corrente de pensamento, somente seria compatível com o Estado de Direito a estipulação das normas específicas antielisão, através das quais o próprio legislador colmata paulatinamente as lacunas do ordenamento tributário impositivo. As normas gerais antielisão, ao contrário, estariam reprimindo indevidamente a liberdade contratual e a autonomia patrimonial dos indivíduos e empresas, conduzindo ao arbítrio da interpretação econômica das normas tributárias e sua integração por analogia, e por conseguinte fulminando a segurança jurídica.¹⁹

Em suma, sendo o planejamento tributário a expressão mais legítima dos princípios constitucionais da legalidade geral (art. 5º, inciso II), do direito individual à propriedade privada (art. 5º, inciso XXII), da legalidade tributária estrita (art. 150, I) e do princípio que assegura o direito ao não-confisco (art. 150, inciso IV), restam claras a legalidade e a constitucionalidade de tal procedimento adotado pelas pessoas físicas e jurídicas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Gilberto Luiz do. *A nova ótica do planejamento tributário empresarial*. Artigo disponível em <http://www.tributarista.org.br/content/estudos/nova-otica.html>. Acesso em 31.07.2004.

APOCALYPSE, Sidney Saraiva. A regra antielisiva. Apenas uma dissimulada intenção. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Planejamento tributário e a lei complementar n. 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

BRITO, Edvaldo. Interpretação econômica da norma tributária. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Planejamento tributário e a lei complementar n. 104*. São Paulo: Dialética, 2001.

- CARDOSO, Lais Vieira. Atos de gestão elisivos e abuso de direito. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- FABRETTI, Láudio Camargo. *Normas antielisão*. Artigo disponível em <http://www.tributarista.org.br/content/estudos/anti-elisao.htm>. Acesso em 31.07.2004.
- GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “fraude à lei tributária” prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 68, p.101-123, maio 2001.
- GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. *Planejamento tributário: análise jurídica e ética*. Artigo disponível em <http://www.tributarista.org.br/content/estudos/etica.html>. Acesso em 31.07.2004.
- GUERREIRO, Rutnéa Navarro. Planejamento tributário: os limites de licitude e de ilicitude. In ROCHA, Valdir de Oliveira. *Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1998, v. 2.
- HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. Elisão fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, dez./2000.
- MIRANDA, João Damasceno Borges de; LEMOS, Alexandre Marques Andrade. Planejamento tributário para empresas prestadoras de serviços em face das recentes alterações legislativas. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Limites éticos e jurídicos ao planejamento tributário. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.
- OLENIKE, João Eloi. *Planejamento tributário e a lei complementar n. 104/2001*. Artigo disponível em <http://www.tributarista.org.br/content/estudos/lei-104-2001.html>. Acesso em 31.07.2004.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Reinterpretando a norma antievasão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 76, 2002, p. 81-101.
- RIBEIRO, Maria de Fátima. Tributação e comércio eletrônico: considerações sobre planejamento tributário. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

¹ RIBEIRO, Maria de Fátima. Tributação e comércio eletrônico: considerações sobre planejamento tributário. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 555.

² FABRETTI, Láudio Camargo. *Normas antielisão*. Artigo disponível em <http://www.tributarista.org.br/content/estudos/anti-elisao.htm>. Acesso em 31.07.2004. Grifo no original.

³ AMARAL, Gilberto Luiz do. *A nova ótica do planejamento tributário empresarial*. Artigo disponível em <http://www.tributarista.org.br/content/estudos/nova-otica.html>. Acesso em 31.07.2004. Grifos no original.

⁴ OLENIKE, João Eloi. *Planejamento tributário e a lei complementar 104/2001*. Artigo disponível em <http://www.tributarista.org.br/content/estudos/lei-104-2001.html>. Acesso em 31.07.2004.

⁵ GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. *Planejamento tributário: análise jurídica e ética*. Artigo disponível em <http://www.tributarista.org.br/content/estudos/etica.html>. Acesso em 31.07.2004. Grifos no original.

⁶ GUERREIRO, Rutnéa Navarro. Planejamento tributário: os limites de licitude e de ilicitude. In ROCHA, Valdir de Oliveira. *Planejamento fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1998, v. 2, p. 147.

⁷ MIRANDA, João Damasceno Borges de; LEMOS, Alexandre Marques Andrade. Planejamento tributário para empresas prestadoras de serviços em face das recentes alterações legislativas. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 577.

⁸ CARDOSO, Lais Vieira. Atos de gestão elisivos e abuso de direito. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 214.

⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. Elisão fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, dez./2000, p.159.

¹⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 200-201.

¹¹ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 328-331.

¹² NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Limites éticos e jurídicos ao planejamento tributário. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 31-32. Grifos e destaques no original.

¹³ BRITO, Edvaldo. Interpretação econômica da norma tributária. *Planejamento tributário e a lei complementar n° 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 69.

¹⁴ APOCALYPSE, Sidney Saraiva. A regra antielisiva. Apenas uma dissimulada intenção. *Planejamento Tributário e a Lei Complementar n° 104*, São Paulo: Dialética, 2001, p. 308.

¹⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Reinterpretando a norma antievasão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 76, p. 86-87, 2002.

¹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro *apud* APOCALYPSE, Sidney Saraiva, op. cit., p. 317.

¹⁷ Ementa do Acórdão nos Embargos Infringentes n° 313.840-SP, 7ª Câmara do 1º Tribunal de Alçada Cível-SP, publicada no *Boletim AASP*, de 28 de agosto de 1985.

¹⁸ Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes n° 01-01.874, de 15.05.94, Processo n. 13067/000.015/89-36.

¹⁹ GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “fraude à lei tributária” prevista no art.116, parágrafo único, do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 68, maio/2001, p. 102-103.

TAXATION PLANNING

ABSTRACT

This paper deals with the issue of taxation planning, aiming to outline its general idea, definition, juridical nature, purpose, accomplishment and procedures related, connecting all these features with Brazilian constitutional principles.

KEYWORDS: Taxation planning. Tax evasion. Economics of taxation. Legality Principle. Private property. Non-confiscation.

PLANIFICATION FISCALE

RÉSUMÉ

Le présent article traite de la planification fiscale. Son intention est de délimiter cette notion générale, son concept, sa nature juridique, sa finalité, son mode opératoire et procédure, en se focalisant sur ces paramètres dans le contexte des principes constitutionnels brésiliens.

MOTS-CLÉS: Planification fiscale. Évasion fiscale. Économie fiscale. Principe de la légalité. Propriété privée. Non- confiscation.