

PONTIFÍCA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

FABIO ARAÚJO SILVA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ELISÃO vs EVASÃO FISCAL.
ANÁLISE DE CASOS REAIS.**

SÃO PAULO

2015

FABIO ARAÚJO SILVA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ELISÃO vs EVASÃO FISCAL
ANÁLISE DE CASOS REAIS**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Direito Tributário, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

Orientadora: Marina Vieira de Figueiredo.

SÃO PAULO

2015

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ELISÃO vs EVASÃO FISCAL.
ANÁLISE DE CASOS REAIS.**

Monografia apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como parte dos requisitos para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Aprovado com média _____

Banca Examinadora:

Prof. Orientador:

Prof. Orientador:

Prof. Orientador:

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a minha família: A minha companheira de vida Larissa, a minha querida filha Tainá, pelo amor e o carinho.

Aos meus irmãos, Caio e Lucas. E aos meus pais, Tadeu e Silvana, fundamentais em minha vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos meus colegas e professores de curso, em especial à professora Dra. Marina, a Assistente da Coordenação Fabiana Del Padre Tomé, e ao Coordenador Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho que coordenou o curso de forma brilhante.

RESUMO

Este trabalho busca estudar a clássica discussão a respeito da diferenciação entre os conceitos de elisão e evasão fiscal, bem como sua legalidade em face do planejamento tributário.

O planejamento tributário consiste na organização do pagamento de tributos pelo contribuinte, visando sempre a melhor forma de pagamento dos tributos, e assim, evitando a onerosidade excessiva, a qual encarece o custo da produção e o custo de vida.

O estudo deste instituto ganhou grande notoriedade nas discussões jurídicas nacionais, em razão da grande quantidade de tributos existentes no ordenamento pátrio.

É de suma importância estudo do planejamento tributário, tendo em vista que a sua legalidade é amplamente questionada pelas autoridades administrativas.

A melhor metodologia para a pesquisa, e análise dos conceitos envolvidos, bem como da legalidade das diversas formas de planejamento tributário utilizadas pelos contribuintes, é o estudo dos casos práticos.

Palavras-chave: Planejamento Tributário, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal, Fraude.

ABSTRACT

This work aims to study the classic discussion about the distinction between the concepts of tax evasion, as well as its legality in the face of tax planning.

Tax planning is to organize the payment of taxes by the taxpayer, always seeking the best way to payment of taxes, and thus avoiding excessive burden, which more expensive the cost of production and the cost of living.

The study of the institute gained great importance in national legal discussions, because of the large amount of existing taxes in the parental order.

It is extremely important study of tax planning, given that its legality is widely questioned by the administrative authorities.

The best methodology for research and analysis of the concepts involved, and the legality of the various forms of tax planning used by taxpayers, is the study of practical cases.

Keywords: Tax planning, Tax evasion, Tax avoidance, fraud.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1. CONCEITOS GERAIS A RESPEITO DO TEMA.....	12
1.1 Tributo.....	12
1.2 Incidência.....	14
1.3 Carga Tributária.....	17
2. Planejamento Tributário.....	20
2.1 Abuso da Forma e de Direito.....	22
2.2 Elisão vs Evasão.....	23
2.2.1 Conceito.....	23
2.2.2 Sonegação, Fraude e Simulação.....	26
2.3 Crimes contra a ordem tributária.....	27
2.4 Análise dos aspectos legais do Art. 116, parágrafo único do CTN.....	33
3. ANÁLISE DE CASOS COM DECISÕES FAVORÁVEIS AO CONTRIBUINTE..	35
3.1 Caso Marcopolo.....	35
3.1.1 Comentários iniciais e o modelo operacional.....	35
3.1.2 Análise do caso.....	36
3.2 Caso DASA.....	40
3.2.1 Considerações iniciais.....	40
3.2.2 ISS e o local da prestação.....	40
3.2.3 Do ISS.....	40
3.2.4 Incidência e a discussão sobre o aspecto espacial do ISS.....	42
3.2.5 Comentários iniciais.....	44
3.2.6 Tributação das atividades-meio.....	44
4. ANÁLISE DE CASOS COM DECISÕES DESFAVORÁVEIS AO CONTRIBUINTE	
.....	46

4.1	Caso Soja-Papel	46
4.1.1	Breves comentários sobre o ICMS	46
4.1.2	A operação “Soja-Papel”	47
4.1.3	Legislação Aplicável	48
4.1.4	Considerações Finais	50
4.2	Caso Colgate	52
4.2.1	Comentários iniciais e relato do caso	52
4.2.2	Conceito de “despesa necessária” e análise do Acórdão.	53
4.2.3	Considerações finais	55
	CONCLUSÃO.....	56

INTRODUÇÃO

O Estado possui a função de organização da sociedade civil em seu território. Criando meios que possibilitam o desenvolvimento da sociedade, visando sempre uma construção harmoniosa da convivência humana.

É através da atividade financeira que o Estado desenvolve diversos atos voltados para obtenção, gestão e aplicação de recursos que possibilitam realizar os fins perseguidos pelo Poder Público. Em assim sendo, para manter a estrutura administrativa da máquina Estatal, faz-se necessário o seu financiamento pela coletividade.

O Estado aumentou muito os seus gastos após a Constituição Federal de 1988, quando deixou de ter uma postura meramente omissiva para adotar uma política protecionista com o fim de garantir os direitos fundamentais e sociais dos cidadãos.

O aumento dos gastos acarreta, necessariamente, a busca por maior obtenção de renda, a qual pode ser originada de atividades próprias do Estado (recursos próprios) ou de tributos (recursos de terceiros).

Os recursos obtidos pelo Governo com a exploração do próprio patrimônio da administração pública, por meio da alienação de bens ou serviços. Tem natureza dominial, pois são arrecadadas com a exploração de uma atividade econômica pelo próprio Estado. Decorrem, principalmente, das rendas do patrimônio imobiliário, das tarifas de ingressos comerciais, de serviços e até mesmo venda de produtos industrializados. A Doutrina dá o nome à entrada desses recursos de “Receita Originária”

Há também as chamadas “Receitas Derivadas”, que decorrem do poder impositivo do Estado sobre um patrimônio alheio. Sendo assim, qualquer receita que não tenha por origem o patrimônio próprio do Estado será uma receita derivada. A mais comum, e que também tem maior representatividade no total de receitas, é aquela que advém da cobrança de tributos.

Ocorre que o Brasil é um país com vasta dimensão territorial, com divergências sociais e políticas, e uma desigualdade social enorme. Além disso, possui uma péssima reputação em face quantidade de casos de corrupção, sem falar na atual crise econômica. Esses fatores,

aliados ao fato do Brasil ser um país emergente, têm uma clara consequência: alta carga tributária.

Existem uma variedade enorme de tributos, entre eles impostos, taxas, contribuições, etc., que são cobrados tanto de pessoas físicas quanto jurídicas. Portanto, é comum que as empresas busquem as melhores formas para efetuarem os pagamentos desses tributos, evitando assim a onerosidade excessiva.

Portanto, fica claro a pertinência desse estudo, que busca esclarecer o tema através da apresentação de casos práticos e de conceitos essenciais.

1. CONCEITOS GERAIS A RESPEITO DO TEMA

Inicialmente, antes de adentrar efetivamente ao tema, mister se faz a introdução a alguns conceitos básicos de direito tributário que permitirão uma melhor compreensão do assunto em toda sua complexidade.

1.1 Tributo

A definição do que é Tributo é dada pela própria legislação brasileira, expressamente no Artigo 3º do Código Tributário Nacional – CTN:

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.

Além da definição legal, saliento abaixo os ensinamentos do Professor Paulo de Barros sobre o assunto:

Em vista disto, tributo na sua configuração estática, é a endonorma que apresenta como hipótese um conjunto de critérios para identificação de fatos da realidade física que não acordo de vontade considerados, em si mesmos, e, como consequência, um conjunto de critérios que nos permite identificar uma relação jurídica que se instaura entre o Estado (por via de regra), na qualidade de sujeito ativo e alguma pessoa física ou jurídica na condição de sujeito passivo, mediante a qual haverá o primeiro o direito subjetivo público de exigir da segunda o cumprimento de dever jurídico consubstanciado numa prestação pecuniária¹.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma jurídica tributária**. 5. ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2009.

Após a leitura, fica claro que toda prestação pecuniária que tenha como sujeito ativo o Estado e sujeito passivo alguma pessoa física ou jurídica, que não constitua ato de vontade e não seja sanção pela prática de ato ilícito, é tributo.

Da definição legal, é possível separar algumas expressões a fim de explicar o sentido mais amplo de tributo, sendo elas: (i) “prestação pecuniária”, (ii) “compulsória”, (iii) “em moeda”, (iv) “não constitua sanção de ato ilícito”, (v) “instituída em lei”.

(i) a palavra “pecuniária” deriva de “pecúnia” que significa, dinheiro, riqueza, valores. Portanto, tributo se paga em moeda, ou melhor como diz a lei, em pecúnia. É importante salientar que em algumas situações extraordinárias previstas na lei, há a possibilidade da aceitação de bens (cujo o valor possa ser convertido em moeda) para a satisfação da obrigação tributária.

(ii) É “compulsória”, isto é, compreende-se a uma obrigação, o sujeito passivo tem a obrigação de cumprir a prestação ao sujeito ativo. O Direito Tributário deriva do Direito Público, que é regido sobre o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado. Princípio norteador do Estado Democrático de Direito, ensina que sempre o Interesse Público tem prioridade, ou seja, em uma possível de conflito de interesses, sendo um particular e o outro público, este sempre terá primazia em relação àquele.

Ademais, conforme já mencionado anteriormente, a máquina Estatal necessita de recursos para realizar suas funções. Justificando a imposição unilateral dessa cobrança, sem a necessidade da concordância do contribuinte.

(iv) O tributo não é multa, e multa não é tributo, ou seja, as finalidades de multa e do tributo são diferentes. O nascimento do tributo não ocorre de um ato ilícito, não ocorre de uma penalidade, foi isso que o legislador quis dizer ao determinar que “não constitua sanção de ato ilícito”. A multa é uma penalidade e deve ser tratada como tal, porquanto possui caráter punitivo visando evitar o descumprimento da Lei, já o tributo decorre de lei, nasce de um ato lícito.

(v) Outra exigência do legislador é que o tributo seja instituído por Lei. Portanto, o único instrumento legislativo que tem poder para criar um tributo é a Lei.

Convém mencionar que a Emenda Constitucional 32/2001 trouxe a possibilidade de instituir ou majorar um tributo por medida provisória, salvo os tributos que só podem ser instituído por Lei Complementar.

1.2 Incidência

A incidência tributária ocorrerá quando o contribuinte (sujeito passivo da relação tributária) praticar um ato previsto em lei, tal previsão recebe doutrinariamente o nome de “hipótese de incidência”.

Introduz Sabbag que:

A hipótese de incidência tributária representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha, feita pelo legislador, de fatos quaisquer, no mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário.²

Doutrinadores costumam apresentar a seguinte regra matriz de incidência tributária ordenando os elementos de acordo com sua ocorrência no tempo:

HI ► FG ► OT ► CT³

O “fato gerador” é a realização da ação ou conjunto de ações previstas em lei como “hipótese de incidência”. Tal realização faz nascer a “obrigação tributária” (no caso, obrigação

² SABBAG, Eduardo de Moraes. Elementos do Direito – Direito Tributário. 10ª ed. São Paulo: Premier Máxima, 2009. p. 210

³ HI = hipótese de incidência

FG = fato gerador

OT = obrigação tributária

CT = crédito tributário.

principal, ou seja, pagar tributo). Por sua vez, essa obrigação gera direito ao ente tributante de receber o tributo em pecúnia. Esse direito recebe o nome de “crédito tributário”.

Muitas discussões tributárias giram em torno da questão da “realização do fato gerador”, razão pela qual há diversos estudos sobre a incidência dos tributos. Didaticamente, sua classificação costuma ser feita em aspectos, critérios ou elementos. A respeito disso, Schoueri pondera que:

Não obstante a última expressão seja mais freqüente na doutrina, merece ela a crítica de transmitir uma idéia de componentes de um todo, o que pode levar a crer que a hipótese tributária será composta pela somatória dos “elementos”. Ao referir-se aos “aspectos”, por outro lado, tem-se que a hipótese tributária é um todo, indecomponível; a aproximação parcial, por aspectos, tem uma finalidade didática, mas sempre incompleta, já que enquanto “elementos” podem ser independentes, “aspectos” são partes de um único corpo e por isso os aspectos compreendem-se numa relação de interdependência. Ainda neste sentido de aspectos, foge-se da crítica de que eles por vezes interpenetrem-se, pois, nada mais sendo do que cortes de uma realidade, não há porque os compreender estanques. O mesmo raciocínio se aplica à expressão “critérios”.

Os referidos aspectos ou critérios são divididos em dois grupos, os objetivos e os subjetivos; o primeiro grupo, por sua vez, permite que se destaquem o material, temporal, especial e quantitativo. Não é demais ressaltar que a referida divisão tem um caráter didático, tendo em vista que o fenômeno que se estuda é indecomponível. Isso explica a razão de inexistir consenso sobre a divisão. Apenas a título ilustrativo, cite-se que Geraldo Ataliba não destaca o aspecto quantitativo do material; Antonio Giannini aponta apenas os elementos objetivo e subjetivo; e Alfredo Augusto Becker refere-se ao núcleo e aos elementos adjetivos.⁴

⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 492.

A didática que nos parece mais adequada é a de Paulo de Barros Carvalho, desenvolvida em seu estudo sobre a “regra matriz de incidência tributária”. Em resumo, o autor entende que o estudo de um fato gerador se faz por meio de critérios. Sua tese consiste em dois “tempos”: o primeiro, chamado de “hipótese” ou “antecedente normativo”; e o segundo o “conseqüente normativo”. Neste estariam os critérios pessoal e quantitativo, restando àquele os critérios material, espacial e temporal.

A lei prevê um determinado fato social como hipótese de incidência tributária e, uma vez ocorrido o fato previsto, aparece a relação jurídica entre sujeito ativo e sujeito passivo. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, ocorre a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro.⁵

O critério material é o núcleo da hipótese tributária, composto pelo o verbo e pelo complemento da norma. Por exemplo: auferir renda é o critério material do imposto de renda. O critério temporal define quando o tributo é devido. Em outras palavras, uma vez praticado o fato gerador (ou se realizado o critério material) o critério temporal da norma definirá quando ele deverá ser pago. E, o critério espacial delimita o espaço físico em que a norma incidirá. O critério espacial está fortemente relacionado com os princípios da “competência tributária” e “(extra)territorialidade”.

Ao lado do conseqüente normativo temos o critério pessoal, que define quem serão os sujeitos da relação tributária. O sujeito ativo será aquele que exige o pagamento do tributo e sujeito passivo é o contribuinte (aquele que pagará o tributo).

Por fim o critério quantitativo define o *quantum* deve ser pago, estabelecendo a base de cálculo e a alíquota.

Em conclusão, esses critérios buscam determinar se há a incidência ou não de um tributo. Por exemplo, uma pessoa pode circular mercadoria (preenchendo o critério material) e

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 378.

não ser contribuinte de ICMS, portanto, em que pese realizado o fato gerador, não haverá a incidência de um tributo.

Em assim sendo, para que ocorra a incidência de um tributo é necessário que a hipótese tributária seja preenchida por completo, ou seja, quando da falta de qualquer dos elementos da regra matriz não há que se falar em obrigação tributária.

1.3 Carga Tributária

Conforme definição usada pelo Tribunal de Contas da União – TCU –, a carga tributária de um país é a parcela de recursos que o Estado retira dos indivíduos e empresas para financiar as ações do governo.

Em outras palavras, a Carga Tributária é a relação entre o que o Governo arrecada com os tributos e a quantidade de riqueza produzida pelo país – Produto Interno Bruto – PIB.

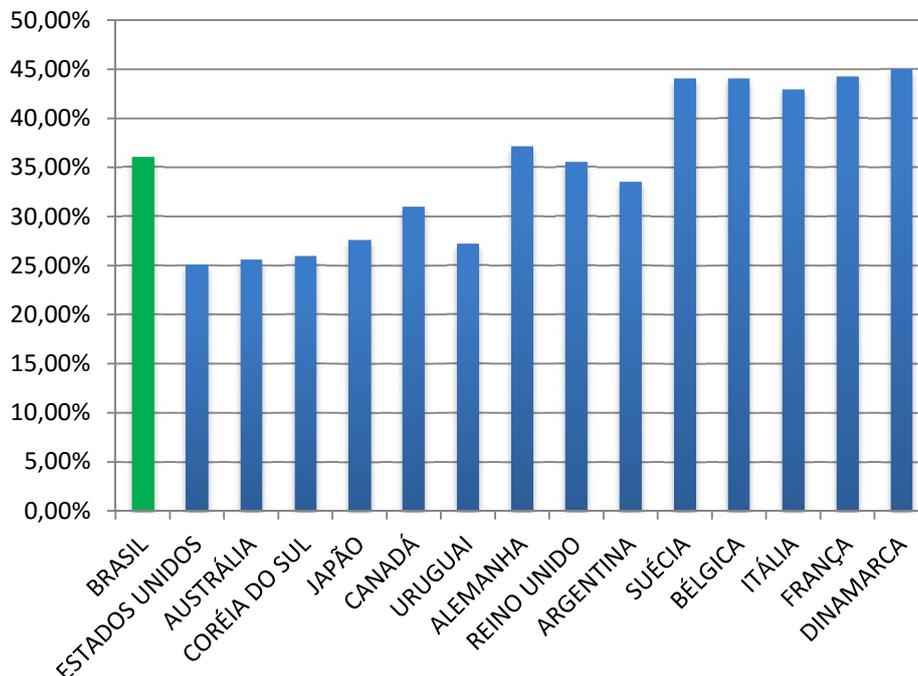
A carga tributária sobre o PIB – Produto Interno Bruto continuou o seu ritmo de crescimento em 2014, passando de 35,04% em 2013 para 35,42% no ano passado, resultando num aumento de 0,39 ponto percentual.

Nos 4 anos do primeiro mandato da Presidente Dilma Rousseff a carga tributária se elevou em 1,66 ponto percentual, contra 1,41 ponto percentual dos oito anos de mandato do Presidente Lula e 3,75 pontos percentuais dos oito anos do governo FHC.

Mas nos últimos 4 anos, a maior variação se deve ao crescimento dos tributos estaduais, que tiveram variação de 1,03 ponto percentual. Os tributos federais tiveram aumento de 0,38 ponto percentual e os municipais 0,24 ponto percentual.

Abaixo apresentamos a carga tributária brasileira em comparação à outras economias.

Carga Tributária no Mundo (2011)



Fonte: <https://www.ibpt.org.br/>

Diante do gráfico apresentado, verifica-se que o Brasil não é o país com a maior carga tributária entre os apontados, porém, um fator importante merece ser ressaltado: no Brasil os tributos incidem majoritariamente sobre produtos, já nos demais países a tributação é maior sobre a renda. Referida peculiaridade não é apontada no gráfico acima, vez que os dados são obtidos através de um cálculo generalizado dos impostos, independentemente do fato gerador.

Com efeito, essa incidência de tributos nos produtos viola o princípio da capacidade contributiva, vez que todas as pessoas que consomem determinado produto pagarão o mesmo imposto, independentemente de sua capacidade de contribuição.

Quando a tributação incide diretamente na renda, o custo da produção diminui, aumentando a capacidade de compra e, conseqüentemente, a qualidade de vida da população.

Convém destacar que a expressão “carga tributária” é também comumente utilizada como “carga tributária de um produto ou serviço”. Neste caso essa expressão corresponde à relação entre o preço final do produto ou serviço e o montante de impostos cobrado sobre ele.

O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT – costuma elaborar uma pesquisa da carga tributária dos produtos mais consumidos no Dia dos Namorados, Dia dos Pais e Dia das Mães. O cálculo considera os tributos sobre o consumo, folha de salários e lucro. Observe abaixo a tabela elaborada para o Dia dos namorados, ano base de 2015:

Produto	Carga tributária
Aparelho MP3 ou iPod	49,45%
Bota	36,17%
Buquê	17,71%
Calça Jeans	38,53%
Câmera fotográfica	44,75%
Camisa	34,67%
Canivete	43,47%
Champagne	59,49%
Fondue de Chocolate	38,51%
I Pad	39,12%
Joias	50,44
Maquiagem nacional	51,41%
Maquiagem importada	78,99%
Óculos de sol	44,18%
Perfume importado	78,99%
Perfume nacional	69,13%
Vinho	54,73%

Fonte: <https://www.ibpt.org.br/>

Esse percentual, conforme já mencionado, é repassado ao consumidor, porquanto as empresas os incluem no valor final do produto - salvo a tributação sobre o lucro das empresas, mas que, de certo modo, também está no preço do produto.

Para evidenciar e esclarecer o preço ao consumidor foi criada a Lei 12.741 de dezembro de 2012, a qual determina que todos os estabelecimentos comerciais devem emitir seus cupons fiscais com a informação do valor pago ao Fisco por meio dos tributos. Atualmente alguns estabelecimentos já efetuam esse destaque, todavia, devido à prorrogação concedida pela Medida Provisória 640, essa informação será obrigatória somente a partir de junho de 2014.

2. Planejamento Tributário

O planejamento é direito subjetivo de qualquer pessoa, seja ela física ou jurídica. “Planejar” significa “ato ou efeito de prever, antecipar, ou vislumbrar algo que ainda não aconteceu”, “preparar”, “projetar” ou “definir estratégias”

Helena Tôres ensina de maneira ilustre que:

Com a expressão ‘planejamento tributário’ deve-se designar tão-só a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos, independentemente de qualquer referência aos atos ulteriormente praticados.

As atitudes lícitas que possam vir a ser adotadas pelos contribuintes na estruturação ou reorganização de seus negócios, tendo como finalidade a economia de tributos, seja evitando a incidência destes, seja reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal sobre as operações, corresponde à noção de legítima economia de tributos. Decerto que pode haver planejamento tributário com conteúdo ilícito, só que, nesse caso, mesmo sendo o objeto ilícito, o ato de planejar será sempre lícito, não sendo rigoroso, portanto, atribuir uma autuação ilícita à conduta de organizar negócios, preventivamente.

É que a finalidade de economizar tributos pode ser atingida tanto por atos legítimos como por atitudes ilícitas do contribuinte. Por esse motivo, somente quando constituídos os atos jurídicos pretendidos pelo sujeito, ou verificada a sua omissão na constituição dos fatos, por meio da linguagem competente, é que poderá o Fisco controlar a operação

para determinar sua liceidade (legítima economia de tributos) ou ilicitude e precisar se houve evasão, elusão tributos ou negócio indireto legítimo e válido que atenda uma lícita economia de tributos. De nenhum ilícito se pode cogitar antes que se ponha em prática os atos planejados.⁶

E conclui o autor:

Quer dizer, tanto o planejamento pode ter um objeto uma organização de atos lícitos, de acordo com o ordenamento, quanto pode dispor uma programação de atitudes, comissivas ou omissivas, com finalidades ilícitas, na pretensão de minimizar a carga tributária. Nesse caso, presume-se que todas as operações estarão sendo postas em prática com efetiva idoneidade e que os negócios jurídicos serão válidos e regulares, com adequada correspondência entre a forma e o conteúdo. Mas uma vez verificada a concretização dos atos planejados, abrem-se então as possibilidade para os atos de controle, não sobre o planejamento ou como decorrência dele, mas sobre os negócios jurídicos praticados efetivamente ou as omissões decorrentes.

Por essa razão, o Estado não controla o planejamento; controla, sim, a concretização dos atos condicionados pelas informações veiculadas pelo planejamento, de tal sorte que somente após a efetivação dos atos planejados é que os Estados poderão tomar medidas corretivas às condutas ilícitas perpetradas, segundo os graus sancionatórios típicos: desconsideração dos atos ou negócios para a elusão; aplicação de penalidades para a evasão ou sanções criminais, se o ato configurar alguma espécie de crime contra a ordem tributária, como a sonegação de tributos, por exemplo. Mas tudo dependerá da efetivação dos atos planejados, por ação ou omissão.⁷

⁶ TORRES, Heleno. Direito Tributário Internacional. Planejamento Tributário e Operações Transacionais. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001. p. 37

⁷ TORRES, Heleno. Direito Tributário Internacional. Planejamento Tributário e Operações Transacionais. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001. p. 38

Seguindo essa linha de raciocínio, planejar sempre será lícito, agora o planejamento poderá ser lícito ou ilícito dependendo dos efeitos que ele causar. Assim, o Fisco pode somente pretender controlar os efeitos do planejamento e não o planejamento em si.

Por fim, pode-se concluir que o Planejamento Tributário consiste na escolha de alternativas de ações ou omissões lícitas, logo, não simuladas e sempre anteriores à ocorrência das hipóteses de incidência (vide próximo capítulo para maiores detalhes), que têm por objetivo reduzir uma carga tributária de um produto ou serviço de maneira direta ou indireta.

2.1 Abuso da Forma e de Direito

O abuso de direito fica evidenciado quando há intenção de lesar terceiro, no caso, o Fisco, utilizando de formas jurídicas anormais com o único objetivo de não pagar tributos.

Hermes Marcelo Huck ensina que:

Abuso de direito é figura construída para inibir prática que, embora dentro do âmbito legal, impliquem distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, seja pela utilização de um direito, seja pelo exercício do poder, em finalidades diversas daquelas para as quais o ordenamento assegura sua existência, mesmo por uma distorção funcional, por inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese sem uma razão suficiente que a justifique. O abuso de poder enquadra-se na limitação imposta ao estado que, por ter sua atividade apoiada no princípio da legalidade, não pode violar a lei; deve agir sempre dentro de seus limites e segundo sua disposição. Em direito administrativo, o abuso por parte do Estado implica a nulidade do ato praticado. De outra parte, no direito privado, como a liberdade de ação é limitada somente pelo que é proibido fazer, a consequência do abuso nem sempre será a nulidade do ato abusivo, restringindo-se a sua desconsideração a neutralização de suas consequências.⁸

⁸ HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 57.

Nelson Mallman salienta que “o contribuinte não pode organizar sua vida econômica como bem lhe agrade, não possui um direito absoluto a esse respeito, pois o exercício de direitos absolutos repugna à experiência de convívio em sociedade”.

Convém mencionar que “Abuso de Direito” ou “Abuso de Formas” são figuras intimamente relacionadas e são comumente utilizadas como sinônimos.

Em conclusão, verifica-se o abuso, quando o agente utiliza de formas jurídicas que não têm sentido, isto é, quando não há uma justificativa operacional ou qualquer outra que justifique o modelo adotado.

2.2 Elisão vs Evasão

2.2.1 Conceito

Etimologicamente a palavra evasão sempre teve uma associação ruim como, por exemplo, “o criminoso evadiu-se do local”. Evadir significa a ação de escapar. Enquanto elidir significa suprimir, eliminar.

A evasão fiscal busca escapar ou fugir da ação arrecadadora do fisco, enquanto elisão fiscal significa suprimir ou eliminar a ação arrecadadora.

André Mendes Moreira, em artigo publicado através da página na internet do escritório Sacha Calmon e Mizabel Derzi traz o significado desses institutos de acordo com o IBFD International Tax Glossary:

Elisão fiscal. Este termo é utilizado para denotar a redução dos encargos tributários por meios legais. Frequentemente é usado em sentido pejorativo, como quando é utilizado para descrever a economia de impostos atingida através de arranjos artificiais dos negócios pessoais ou empresariais, aproveitando-se da existência de lacunas, anomalias ou outras deficiências no direito tributário. (...). Em contraste com a elisão, a evasão fiscal é a redução de impostos obtida por meios ilícitos.

Evasão Fiscal. Este termo é aplicado para a economia de impostos atingida por meios ilegais, incluindo-se nestes a omissão da renda tributável ou de transações realizadas das declarações de tributos, ou a redução da quantia devida por meios fraudulentos.⁹

Gilberto Luiz do Amaral explica que:

A elisão fiscal é um conjunto de procedimentos previstos em lei ou não vedados por ela que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem direito de estruturar o seu negócio jurídico da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu procedimento, inclusive dos impostos. Se a forma jurídica é legítima, a Fazenda Pública deve respeitá-la.¹⁰

Em poucas palavras, ambas são ações realizadas com o objetivo de diminuir a carga tributária, sendo uma aceita e outra não. A elisão fiscal é o que se busca quando se fala de Planejamento Tributário.

Há uma linha tênue que diferencia os dois institutos:

O primeiro aspecto substancial que as estrema é a natureza dos meios eficientes para sua consecução: na fraude, atuam meios ilícitos (falsidade) e, na elisão, a licitude dos meios é condição *sine qua non* de sua realização efetiva. O segundo aspecto, de maior relevância, é o momento da utilização dos meios: na fraude, opera-se a distorção da realidade econômica no instante em que ou depois que ela já se manifestou sob forma jurídica descrita na lei como pressuposto de incidência. Ao passo que, pela elisão, o agente atua sobre a mesma

⁹ MOREIRA, André Mendes. Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao Planejamento Tributário. 2010. Disponível em: http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-Fiscal_Limites-ao-Planejamento-Tributario.pdf Acesso em 10/11/2013

¹⁰ AMARAL, Gilberto Luiz do. Planejamento Tributário e Norma Geral Antielisão. Curitiba: Juruá, 2003. p. 49

realidade antes que ela se exteriorize, revestindo-a de forma alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência.¹¹

Nesse sentido, Sacha Calmon:

O único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de elisão; na segunda trata-se de fraude fiscal.¹²

E mais adiante conclui:

A elisão para nós é não entrar na relação fiscal. A evasão é sair dela. Exige, portanto, estar dentro, haver estado ou podido estar em algum momento.¹³

Diante do exposto, é possível concluir que existem duas características diferenciadoras fundamentais: o meio empregado e o momento da ação.

Para identificar qual instituto se manifesta a primeira análise a ser feita é a temporal. Se a ação foi antes do fato gerador, estamos diante de um cenário que poderá ser considerado elisão fiscal, porém se for depois, sempre será evasão fiscal.

Já a segunda análise envolve o meio empregado. Na hipótese do contribuinte valer-se de meios ilícitos, será evasão fiscal, caso contrário poderá ser elisão fiscal.

Dizemos que poderá ser considerada elisão fiscal porque o contribuinte pode se utilizar de meios lícitos, porém simular um negócio jurídico. Essa simulação macula os seus atos.

¹¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2. Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. p. 58.

¹² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 174.

¹³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 175.

2.2.2 Sonegação, Fraude e Simulação

A evasão fiscal pode se manifestar de diversas maneiras. As mais comuns são:

- **Sonegação:** quando o contribuinte oculta a situação ou o fato gerador do imposto, que leva ao pagamento de um tributo a menor. Por exemplo, ocultar rendimentos na declaração do imposto de renda.
- **Fraude:** do latim *fraudis* (má-fé, engano), ocorre quando o contribuinte corresponde realiza atos que o permite se furtar do pagamento do tributo. Por exemplo, falsificar documentos ou falsificar notas fiscais que dão direito a crédito de imposto.
- **Simulação:** pode ser absoluta, quando o contribuinte finge / simula uma situação que não existe ou relativa que ocorre quando o contribuinte pratica um ato para ocultar outro. A simulação relativa também é chamada de dissimulação.

O conceito de “sonegação” e “fraude foi apresentado em 1964 pela Lei 4.502:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Tem-se como elemento essencial da “sonegação” ou “fraude” o dolo. “Dolo” é a ação deliberada, isto é, a ação consciente contra a lei com o objetivo de prejudicar o erário.

O que diferencia “sonegação” de “fraude” também é o aspecto temporal. Sendo que esta visa retardar ou omitir a ocorrência do fato gerador, enquanto a outra busca-se evitar o conhecimento do agente fiscalizador. Ainda assim, na prática é muito difícil diferenciar as duas.

Muito se discute sobre a “simulação” durante os estudos sobre negócios jurídicos em Direito Civil. No Direito tributário a definição é semelhante como bem observa Misabel Derzi:

A simulação absoluta exprime ato jurídico inexistente, ilusório, fictício, ou que não corresponde à realidade, total ou parcialmente, mas a uma declaração de vontade falsa. É o caso de um contribuinte que abate despesas inexistentes, relativas a dívidas fictícias. Ela se diz relativa, se atrás do negócio simulado existe outro dissimulado. (...) Para a doutrina tradicional, ocorrem dois negócios: um real, encoberto, dissimulado, destinado a valer entre as partes; e um outro, ostensivo, aparente, simulado, destinado a operar perante terceiros.¹⁴

Simular é fingir, portanto finge-se a prática de um negócio jurídico ou de um ato vislumbrando obter alguma vantagem econômica.

2.3 Crimes contra a ordem tributária

A Lei 8.137 de 1990 definiu crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo.

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

¹⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de Janeiro de 2001. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 214/215.

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

- I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
- II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
- III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
- IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Art. 3º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal (Título XI, Capítulo I):

I - extravaiar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

Perceba que os crimes previstos no Artigo 1º e 2º podem ser praticados por qualquer pessoa, enquanto os do Artigo 3º só podem ser praticados por funcionários públicos.

Preliminarmente, convém mencionar que criminalizar a conduta daquele que sonega imposto é um método de intimidar o contribuinte e de receber o tributo devido.

O bem jurídico que esses tipos penais visam proteger é a Ordem Social como um todo.

Fernando Capez introduz que:

O descumprimento da obrigação tributária, isto é, a ação ou omissão contrária ao direito, caracteriza a chamada infração tributária. A

Administração Fazendária pode lançar mão de diversos instrumentos jurídicos, dentre os quais a execução forçada da obrigação inadimplida, a fim de lograr o seu cumprimento. Não só este remédio jurídico pode ser utilizado para recompor a situação jurídica violada. A Lei também dispõe sobre os chamados remédios sancionadores, os quais poderão servir de meio punitivo do descumprimento da obrigação. Com efeito, conforme assinala Luciano Amaro, *“no direito tributário, a infração pode acarretar diferentes conseqüências. Se ela implica falta de pagamento do tributo, o sujeito ativo (credor) geralmente tem, a par do direito de exigir coercitivamente o pagamento do valor devido, o direito de impor uma sanção (que há de ser prevista em lei, por força do princípio da legalidade), geralmente traduzida num valor monetário proporcional ao montante do tributo que deixou de ser recolhido. Se trata de mero descumprimento de obrigação formal (‘obrigação acessória’, na linguagem do CTN), a consequência é, em geral, a aplicação de uma sanção ao infrator (também em regra configurada por uma prestação em pecúnia). Trata-se das multas ou penalidades pecuniárias, contraditórias não apenas no direito tributário, mas no direito administrativo em geral, e também no direito privado. Em certas hipóteses, a infração pode ensejar punição de ordem mais severa, quais sejam, as chamadas penas criminais”*.¹⁵

Sendo assim, temos que somente as infrações tributárias mais graves ensejam a punição como crime.

O que mais nos importa a cerca deste tema é a grande polêmica sobre a responsabilidade penal na da pessoa jurídica. Há duas grandes correntes, uma que sustenta que a pessoa jurídica não poderá nunca ser sujeito ativo de um crime pois possui: (i) a ausência de consciência, vontade e finalidade; (ii) a ausência de culpabilidade; (iii) a ausência de capacidade de pena (princípio da personalidade da pena). Do outro lado, temos uma corrente a qual defende que a

¹⁵ CAPEZ, Fernando. Curso de Direito Penal – legislação penal especial 4. 7ª Ed, São Paulo: Saraiva, 2012. p. 671

pessoa jurídica deveria ser responsabilizada porque se ela não for, criará um ambiente para facilitação de crimes.

Neste sentido Capez explica que:

De fato, há crimes que só podem ser praticados por pessoas físicas, como o latrocínio, a extorsão mediante sequestro, o homicídio, o estupro, o furto etc. Existem outros, porém, que são cometidos quase sempre por meio de um ente coletivo, o qual, desse modo, acaba atuando como um escudo protetor da impunidade. São as fraudes e agressões cometidas contra o sistema financeiro e o meio ambiente. Nestes casos, com o sucessivo incremento das organizações criminosas, as quais atuam, quase sempre, sob a aparência da licitude, servindo-se de empresas “de fachada” para realizar determinados crimes de gravíssimas repercussões na economia e na natureza. Os seus membros, usando dos mais variados artifícios, escondem-se debaixo da associação para restarem impunes, fora do alcance da malha criminal. *“É sabido que as grandes empresas de hoje são mais do que pessoas especialmente poderosas no terreno econômico. São complexas corporações com organismos sociais e técnicos diversos das somas de homens e recursos que contribuam para a consecução de suas atividades. O poderio de muitas delas faz com que se dividam em setores diversos, com mecanismos administrativos próprios. Poucos são os funcionários que têm uma ideia do todo. Mesmo alguns diretores só conhecem sua esfera de atuação, não tendo capacidade de discernir acerca do funcionamento global da empresa. Não raro se vê, quando a realidade está a exigir providências urgentes, a utilização de empresas de auditoria, contratadas fora do âmbito da empresa, para o diagnóstico dos caminhos a serem trilhados em face de uma adaptação a uma realidade social mais candente. Neste sentido é que podemos, juntos com Tiedemann, diante das características peculiares das grandes empresas, afirmar que ‘os agrupamentos criam um ambiente, um clima que facilita e incita os autores físicos (ou materiais) a cometerem delitos em benefício dos agrupamentos. Daí a ideia de não*

sancionar somente a estes autores materiais (que podem ser mudados ou substituídos) mas também e, sobretudo, a própria empresa”. Considerando que é dever do Estado proteger o bem jurídico, bem como que há necessidade de o direito penal modernizar-se, acompanhando as novas formas de criminalidade, nossa CF, em seus arts. 225, § 3º (Título VIII, Da Ordem Social, Capítulo VI, Do Meio Ambiente), e 173, § 5º (Título VII, Da Ordem Econômica e Financeira, Capítulo I, Dos Princípios Gerais da Atividade Econômica), previu a responsabilização da pessoa jurídica em todas as esferas do direito por atos cometidos contra a ordem econômica e financeira e contra o meio ambiente. Indo de encontro ao preceito constitucional, a Lei n. 9.605, de 12 de fevereiro de 1998, passou a dispor expressamente sobre a responsabilidade criminal de empresas que pratiquem crimes contra o meio ambiente, sendo certo que, em julgamento inédito, a 5ª Turma do Superior Tribunal de Justiça acolheu a tese da possibilidade de a pessoa jurídica ser responsabilizada penalmente. O Ministro Relator, Gilson Dipp, ressaltou que *“a decisão atende a um antigo reclamo de toda a sociedade contra privilégios inaceitáveis de empresas que degradam o meio ambiente (...). A Constituição Federal de 1988, consolidando uma tendência mundial de atribuir maior atenção aos interesses difusos, conferiu especial relevo à questão ambiental”*. Após ressaltar que países como Inglaterra, Estados Unidos, Canadá, Nova Zelândia, Austrália, França, Venezuela, México, Cuba, Colômbia, Holanda, Dinamarca, Portugal, Áustria, Japão e China já permitem a responsabilização penal da pessoa jurídica, *“demonstrando uma tendência mundial”*, conclui dizendo que *“a responsabilidade penal desta, à evidência, não poderá ser entendida na forma tradicional baseada na culpa, na responsabilidade individual subjetiva, propugnada pela Escola Clássica, mas deve ser entendida à luz de uma nova responsabilidade, classificada como social”*.¹⁶

¹⁶ CAPEZ, Fernando. Curso de Direito Penal – legislação penal especial 4. 7ª Ed, São Paulo: Saraiva, 2012. p. 675.

Felizmente, a lei 8.137/90 determinou em seu 11º artigo que “Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta Lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade”. Sendo assim, o diretor, ou gerente, ou administrador poderão ser responsabilizados pelos crimes contra a ordem tributária.

Por fim, é importante destacar que a responsabilidade penal não exclui a responsabilidade administrativa, de modo que, mesmo com ou sem condenação a empresa poderá ser responsabilizada administrativamente através da imposição de juros e multas.

2.4 Análise dos aspectos legais do Art. 116, parágrafo único do CTN

O artigo 116 do Código Tributário Nacional determina que:

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

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

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 estabelecidos em lei ordinária.”

Da leitura do parágrafo acima exposto é possível observar que a lei não é completa, porquanto exige que sejam “observados os procedimentos estabelecidos em lei ordinária”.

Por outro lado, isso não quer dizer que a lei não é vigente, ela é apenas uma norma de eficácia contida, ou seja, ela possui vigência, porém, para sua aplicação, necessita de uma outra norma que a complemente.

O legislador, ao inserir essa norma no ordenamento jurídico pátrio, tentou introduzir uma norma geral antielisiva. Entretanto, não logrou êxito, uma vez que o Código Tributário Nacional permite o planejamento tributário.

Ainda neste sentido, a Lei Maior e o próprio Código Tributário Nacional, exigem lei expressa para legitimar a cobrança de exações fiscais, o que torna nosso ordenamento jurídico incompatível com a edição de norma que permita a tributação de situações com base na intenção do contribuinte - ao invés dos atos efetivamente praticados por ele -, da mesma forma, afastam qualquer possibilidade de aplicação do *business purpose test* e da interpretação econômica do direito tributário.

Nesse contexto, fica cristalino que tal norma trata, em verdade, de uma norma anti-simulação que precisa ser regulamentada pela lei ordinária.

Na verdade, a desconsideração dos atos jurídicos abalizado pelo dispositivo limita-se àqueles nos quais o contribuinte visa dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Nessa esteira de raciocínio leciona o Ilustríssimo Professor Sacha Calmom, senão sejamos:

O parágrafo único do art. 116 permite à autoridade administrativa desconsiderar atos e negócios jurídicos dissimulatórios, portanto fraudulentos, que visam a ocultar a ocorrência do fato gerador, ou seja, as verdadeiras relações negociais constituídas, ou seu objeto, ou certas determinações de seu conteúdo, relevantes e por ele pressupostas.

O art. 166 não consagra cláusula genérica antielisiva, nem tampouco altera os critérios de interpretação para autorizar o abandono da forma,

conceitos e institutos de direito privado em favor de uma chamada interpretação econômica¹⁷.

Ante o exposto, podemos concluir que o parágrafo único do art. 166 do CTN não se trata de uma norma antielisiva, mas sim de uma norma anti-evasiva, desta forma, não produz qualquer efeito sobre o planejamento tributário.

Por fim, mesmo que por hipótese remota, somente pelo amor ao debate, fosse considerada uma norma antielisiva, retro dispositivo seria destoante com o próprio CTN e com a Constituição Federal vigente.

3. ANÁLISE DE CASOS COM DECISÕES FAVORÁVEIS AO CONTRIBUINTE

O estudo de casos práticos se faz essencial para o entendimento da matéria estudada no presente trabalho, desta feita, serão trazidos à colação decisões de alguns tribunais nos quais foi decidido que as medidas adotadas pelas empresas configuravam mero planejamento tributário, sem a presença de qualquer forma fraudulenta.

3.1 Caso Marcopolo

3.1.1 Comentários iniciais e o modelo operacional

Inicialmente, importante trazer à colação o resumo dos fatos trazido pelo Acórdão proferido em setembro de 2011:

As operações de exportação auditadas apresentavam como exportadora a Marcopolo, e compradoras suas controladas nas Ilhas Virgens Britânicas (MIC) e no Uruguai (Ilmot/Kilvert/Kemplive) – empresas que gozam de tratamento fiscal privilegiado nos países onde estão estabelecidas.

¹⁷ COELHO, Sacha Calmom Navarro. Teoria da Evasão e da Elisão em Materia Tributária.Planejamento Fiscal - Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998.

Estas empresas, por sua vez, revendiam os produtos adquiridos da Marcopolo a clientes seus, localizados em países diversos. Elas se responsabilizavam, também, pelos serviços de pós-venda (garantia, assistência técnica, etc.).

A Marcopolo, por conta e ordem das suas controladas (que, em tese, adquiriram os produtos), os remetia diretamente aos clientes destas, mediante exportação por conta e ordem. É dizer, a mercadoria não chegava a ser fisicamente transferida às controladas.

Aprofundando as investigações, a fiscalização formou entendimento de que as vendas de mercadorias da Marcopolo às suas controladas eram simuladas, visando encobrir o verdadeiro negócio jurídico, entabulado entre a Marcopolo e o destinatário final da mercadoria no estrangeiro, e omitir receitas ao Fisco brasileiro.

Ainda, de acordo com o relatório da Receita, a mercadoria poderia ser enviada diretamente para o cliente do exportador.

Assim, a Receita Federal autuou a Marcopolo alegando que esse esquema seria um artifício para diminuir a tributação uma vez que os produtos sequer passariam pelas suas subsidiárias.

Para melhor ilustrar segue como exemplo: uma mercadoria era exportada pelo valor de 10 mil reais à sua subsidiária e, posteriormente, esta vendia o produto para o cliente final por 15 mil reais. Considerando que essa exportação para a subsidiária foi simulada, essa diferença de 5 mil deveria ter sido tributada no Brasil porque o lucro da empresa foi calculado com base diferente (10 mil e não 15 mil).

3.1.2 Análise do caso

Essa “simulação” alegada pelas autoridades fiscais foi confirmada em 2008 cuja ementa:

EXPORTAÇÕES PARA PESSOA VINCULADAS – INEXISTÊNCIA. SIMULAÇÃO – As declarações de vontade de mera aparência, reveladoras da prática de ato simulado, uma vez afastadas, fazem emergir os atos que se buscou dissimular. No caso vertente, em que a contribuinte constituiu de firma artificiosa operações de exportação para empresas sediadas em país que adotam tratamento fiscal favorecido, o abandono da intermediação inexistente impõe a tributação das receitas omitidas, resultam da diferença entre o montante efetivamente pago pelo destinatário final e o apropriado contabilmente pela fornecedora do produto.

Segundo o relatório das autoridades fiscais a empresa utilizava-se do refaturamento para omitir receitas. O conceito de refaturamento é abordado durante o acórdão:

A expressão centrais de refaturamento teria origem no termo inglês *re invoicing centers* e foi assim explicada no relato da fiscalização: ...são entidades ligadas direta ou indiretamente a uma “empresa mãe” que busca reduzir sua carga tributária, estando quase invariavelmente localizadas em paraísos fiscais. O termo “refaturamento” decorre da sistemática inerente a essa forma de planejamento tributário. As Centrais de Refaturamento são introduzidas formalmente (embora raramente exerçam, de fato, qualquer operação) em transações de comércio internacional (importação ou exportação) e seu papel primordial é promover a emissão de uma segunda fatura por valor superior à original.

[...]

Há algumas características comuns às Centrais de Refaturamento. Normalmente, essas empresas são constituídas de direito, mas inexistentes de fato, e não apresentam qualquer corpo operacional efetivo (ou têm um corpo bastante reduzido para o volume de operações). Pela ausência de estrutura e em virtude de seu papel, as mercadorias por ela intermediadas são sempre remetidas diretamente para o país de destino final. Ainda, essas empresas não intermedeiam operações cujo país de destino (ou origem) seja o mesmo no qual estão

localizadas, já que habitualmente esses casos seriam tributados, mesmo em alguns paraísos fiscais.

E em outro momento:

Refaturamento é o uso de uma corporação *offshore* para agir como uma intermediária entre uma empresa nacional e seus clientes no exterior. Os lucros dessa corporação intermediária e a operacionalização dos negócios no país permitem a transferência de parte ou de todo o lucro nas transações para a corporação *offshore*. Estruturas similares podem ser usadas pelo importador.

Segundo o Fisco essas empresas no exterior, que funcionavam como centrais de refaturamento, eram usadas, na verdade, para omitir receitas.

O conceito legal de omissão de receita encontra-se no artigo 2º da Lei nº 8.846 de 1992:

Art. 2º. Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital para efeito do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e das contribuições sociais, incidentes sobre o lucro e o faturamento, a falta de emissão da nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações a que se refere o artigo anterior, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação.

Assim, exige-se, para que haja omissão de receita, (i) um ganho; (ii) a falta de emissão de documento suporte ou um documento com valor inferior.

Ocorre que isso não ficou comprovado nos autos. A empresa argumentou que não se tratava de um planejamento tributário e sim um planejamento operacional, que desenhou suas operações nesse modelo e o utilizava há mais de 20 anos. Ademais, a empresa argumentou que observava os limites de preço de transferência.

“Preço de transferência” ou *transfer price* conforme definição da Receita Federal do Brasil é:

O termo "preço de transferência" tem sido utilizado para identificar os controles a que estão sujeitas as operações comerciais ou financeiras realizadas entre partes relacionadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, ou quando uma das partes está sediada em paraíso fiscal. Em razão das circunstâncias peculiares existentes nas operações realizadas entre essas pessoas, o preço praticado nessas operações pode ser artificialmente estipulado e, conseqüentemente, divergir do preço de mercado negociado por empresas independentes, em condições análogas - preço com base no princípio *arm's length*.¹⁸

Este controle é feito para evitar que sejam praticados preços diferentes do mercado, o que poderia ensejar uma remessa de lucro sem tributação.

O CARF entendeu que não houve simulação porquanto a Marcopolo foi capaz de provar a efetiva participação das empresas domiciliadas no exterior. Desse modo, o crédito tributário exigido não era referente à receitas omitidas pela Marcopolo e sim a Receitas contabilizadas na MIC ou Ilmot.

Ademais, ficou comprovado que a empresa mantinha o controle dos preços de transferência.

O que se conclui é que esse desenho operacional tinha uma justificativa e, de fato, era utilizado. Caso esse modelo não se sustentasse, os argumentos da Receita fariam total sentido.

¹⁸ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2005/pergresp2005/pr672a733.htm> Acesso em 12/12/2013.

3.2 Caso DASA

3.2.1 Considerações iniciais

Antes de adentrarmos ao caso, mister se faz, para melhor compreensão, trazer conceitos da doutrina acerca do ISS, bem como analisar a hipótese incidência de tal tributo.

3.2.2 ISS e o local da prestação

3.2.3 Do ISS

O Imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS(QN) – é um imposto de competência municipal e distrital que incide sobre a prestação de serviços.

A Lei Complementar 116/2003 regulou esse imposto e definiu como fato gerador o ato de prestar serviços constantes na lista anexa da referida Lei Complementar.

A jurisprudência atual é pacífica no sentido de que a prestação de serviço é uma obrigação de fazer. Por isso, pode-se afirmar que:

... a incidência do ISS pressupõe atuação decorrente do dever de fazer algo até então inexistente, não sendo exigível quando se tratar de obrigação que imponha a mera entrega, permanente ou temporária, de algo que já existe¹⁹

Nesse sentido, mesmo que uma pessoa preste um serviço, “faça algo”, caso não esteja expressamente previsto em lei, não há o que se falar em ISS, como é o caso dos provedores de internet.

¹⁹ CARVALHP, Paulo de Barros. Direito Tributário. Linguagem e Método. 4ª Ed, São Paulo: Noeses, 2011. p. 774.

Há duas diretrizes importantes a serem mencionadas, sendo: (i) fixação de alíquotas máximas e mínimas; e (ii) regulação da forma e das condições para concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

A Lei Complementar 116/2003 determinou, em seu artigo 8º, 5% como alíquota máxima. Todavia, não fez menção quanto à alíquota mínima. Sendo assim, aplica-se o disposto no Artigo 88 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, que determina:

Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo:

I - terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

II - não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I. (Artigo acrescentado pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

Observa Sabbag que:

Como se notou, a alíquota mínima é de 2%. Daí se dizer que qualquer tipo de tributação que repercuta numa cobrança abaixo desse limite está proibida pelo texto da Carta Magna. Assim, o Município não poderá, nem mesmo por lei própria, veicular alíquotas aquém desse patamar, vedação essa que alcança também benefícios que concedam descontos ao recolhimento do imposto, o que indiretamente ensejaria uma tributação em desconformidade com as mencionadas limitações. Como exemplo, cite-se o caso de se tributar a 2%, porém oferecendo desconto de 50% no valor total para os contribuintes que recolherem pontualmente o imposto. Trata-se de inequívoca hipótese em que ao

final a tributação verdadeiramente seria de 1%, o que as determinações constitucionais pretendem coibir.²⁰

O legislador, ao estabelecer essas regras, buscou evitar a chamada “Guerra Fiscal”.

3.2.4 Incidência e a discussão sobre o aspecto espacial do ISS

Conforme já apresentado, o ISS tem por fato gerador (aspecto material) a prestação de serviço, que se traduz numa obrigação de fazer mediante uma remuneração.

Já no que se refere ao aspecto temporal, o ISS incide no momento da prestação do serviço, não importando o momento em que foi acordada tal prestação. Nesse sentido observa Hugo de Brito Machado:

Ocorre que o fato gerador do ISS não é o contrato, mas a prestação do serviço. É o fato da prestação do serviço, como um fato de significado econômico. Assim, como o serviço é o mesmo, o imposto há de ser um só. Não importa a existência de dois contratos, porque para os fins tributário o que importa é o fato definido por lei como gerador da respectiva obrigação.²¹

A discussão revela-se no aspecto espacial, que é o qual define para quem o ISS é devido.

A Lei Complementar 116/2003, em seu Artigo 3º, determinou que o imposto é devido no local do estabelecimento prestador, salvo uma série de hipóteses (incisos do referido Artigo) onde o ISS será devido no local da prestação do serviço.

Em um primeiro momento, não há dúvidas, pois geralmente o contratante e o prestador encontram-se no mesmo município. Todavia, surgem as dúvidas quando as partes se encontram em município diversos, ou se o serviço se concretiza em local diverso. É certo que somente um município poderá cobrar, caso contrário haverá bitributação.

²⁰ SABBAG, Eduardo de Moraes. Constituição de Prestadores de Serviço Fora do Município – Grandes Capitais - Redução do ISS. Publicado em Planejamento Fiscal Volume III. São Paulo: Quater Latin, 2011. p. 1040.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2010. p. 428.

Infelizmente, essa discussão ainda não é pacífica, existindo grande divergência doutrinária a respeito.

Ao que parece, o legislador determinou desta maneira, a fim de facilitar a fiscalização. Ademais, os serviços não listados nos incisos do Art. 3º em sua grande maioria se tratam de serviços intelectuais, onde a realização do serviço, geralmente, ocorrerá no estabelecimento do prestador. Por exemplo, “contratante” acorda com o “prestador” para que este elabore um plano diretor de uma obra de engenharia enquadrado no item 7.03 da Lista Anexa. De acordo com a legislação, esse o imposto incidente nesse serviço será devido ao município onde está localizado o “prestador”. Agora, se o “contratante” acordar com o mesmo “prestador” para que ele realize a obra, o imposto incidente será devido no local onde a obra for realizada.

Verifica-se, na prática, que as grandes municipalidades, por si só, atraem o maior número de consumidores e, conseqüentemente, tendem a possuir a uma alíquota maior. Os municípios vizinhos ficam atentos à essa oportunidade e oferecem uma menor alíquota atraindo os contribuintes para seu território.

Seguindo esta linha de raciocínio, os prestadores de serviços continuam a laborar na grande municipalidade, porém recolhia menos tributos porquanto estava localizado em um município que lhe oferecia uma menor alíquota.

Isso causou grande inconformidade em muitos municípios que defendiam que independente do que a Lei determinava, o ISS deveria ser sempre recolhido no local da prestação do serviço.

A Lei Complementar em seu Artigo 4º determina que:

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de

representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Sendo assim, estabelecimento prestador é aquele que possui um quadro de funcionários aptos a laborar, é aquele que possui máquinas, materiais ou equipamentos, uma estrutura compatível com a atividade desenvolvida, independente do nome que receberá, seja “filial”, “sucursal” ou “sede”. Jamais poderá ser uma mera porta com o intuito de angariar clientes.

Portanto, na hipótese em que o contribuinte estabelece filial em outro município, mas realmente só presta serviços na sede fica evidenciado que agiu desta forma com o único objetivo de pagar menos imposto e todo o “planejamento” é ilícito, vez que, desde o princípio, está em desconformidade com a Lei.

3.2.5 Comentários iniciais

Desde 1996 a Dasa – Diagnósticos da América – estabeleceu sua matriz em Barueri, concentrando suas principais atividades lá, em um único núcleo operacional. Assim, trouxe para seu núcleo operacional uma complexa estrutura tecnológica e funcionários e equipamentos de modo que seu objeto social era lá efetivado, qual seja: realização de exames laboratoriais.

Na visão da Dasa, reunir toda sua atividade em um único núcleo otimizaria sua performance, melhorando o controle e a vigilância do padrão de qualidade, investimento e manutenção de máquinas de alto custo, especialização de funcionários e controle de despesas.

Ocorre que a Dasa manteve postos de coletas (sangue, urina, etc) por toda cidade de São Paulo. Lembrando que a coleta, neste caso, é uma atividade-meio, porquanto a atividade-fim é o exame.

3.2.6 Tributação das atividades-meio

Conforme já explorado no item anterior, o ISS incide sobre a prestação de serviço. Ocorre que para se prestar um serviço, algumas vezes, são realizadas atividades intermediárias que, caso fossem realizadas de maneira isolada, seriam passíveis de tributação.

O STF já se manifestou nesse sentido e o entendimento é pacífico:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. Atividades bancárias. Custódia de títulos, elaboração de cadastro, expediente. Serviços sem autonomia própria, inseparáveis da atividade financeira, que não suscitam o imposto municipal sobre serviços. Exceção consignada na própria lei municipal para as instituições financeiras. (RE 97804 / SP)

Bem como o STJ:

TRIBUTÁRIO. ISS. Consórcios. As administradoras de consórcio estão sujeitas ao ISS no Município onde organizam suas atividades principais e não naquele em que captam a clientela. Recurso especial não conhecido. (REsp 51797 / SP)

Sobre o tema, o município de São Paulo se manifestou através da Consulta 2.138/2004:

(...) 2. A requerente é sociedade que tem sua sede estabelecida neste Município. Tem por objetivo social “a prestação de serviços médicos complementares no ramo de análises clínicas, eletrocardiografia, eletroencefalografia, medicina nuclear, citologia, coloscopia, (...)”

3. Relata a requerente funcionamento com “utilidades de atendimento” e uma “unidade central”. Nas unidades de atendimento – ou “postos de coleta” – realizaria coleta de materiais (como sabugue) e receberia outras (tais quais fezes e urina). A análise desses materiais seria realizada na unidade central, à qual seriam os materiais encaminhados.

3.1. A requerente mantém sua matriz (a unidade central) neste Município. Afirmando que outros Municípios, onde mantém “postos de coleta”, julgam que o Município a que deve recolher o ISS é aquele em que é recebido ou coletado o material para exame e, aqui emite documentos fiscais, formulou consulta do acerto de seu procedimento.

4. As atividades desempenhadas pela requerente são serviços de laboratórios, correspondentes ao item 4.03 da lista de serviços em vigor (...).

5. Os laboratórios têm por objetivo aquilo que comumente se designa medicina diagnóstica, alguns se auto denominam centros diagnósticos. Realizam atividades anteriormente desempenhadas pelos então ditos laboratórios de análise clínica e laboratórios de eletricidade médica.

6. Fato gerador do ISS é o serviço laboratório, e não a análise por esses laboratórios realizada; esta análise, quando desempenhada por tal laboratório, constitui uma das etapas de execução de seu serviço, tal como a etapa (anterior) de coleta ou recepção e manipulação de material orgânico do paciente, ou de sujeição do paciente a procedimentos com aparelhos eletroeletrônicos, e a etapa (posterior) de interpretação dos resultados e emissão do laudo.

6.1. O serviço próprio dos laboratórios é complexo; não se confunde com a análise, e só se completa com a entrega do laudo ao interessado.

6.2. Contudo, pela ausência de específica disposição em lei (...) considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que o serviço produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

É muito claro e pacífico que as atividades-meio são intrínsecas e não poderão ser alvo de tributação. Não poderá, jamais, o fisco querer desmembrar as atividades e exigir o pagamento de ISS isoladamente sobre elas.

4. ANÁLISE DE CASOS COM DECISÕES DESFAVORÁVEIS AO CONTRIBUINTE

Em alguns casos os tribunais do âmbito administrativo decidiram que a conduta adotada pelas empresas configurava evasão por simulação, condenando-as ao pagamento de multas. Vejamos.

4.1 Caso Soja-Papel

4.1.1 Breves comentários sobre o ICMS

ICMS é a sigla que representa o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

É um imposto cuja competência é estadual e tem por principal característica a não-cumulatividade e seletividade.

A não-cumulatividade consiste na possibilidade de compensar o imposto devido nas operações próprias com aquele pago na aquisição de insumos (matérias-primas, materiais de embalagem) ou de mercadorias adquiridas para revenda.

Já a seletividade no ICMS está relacionada com a possibilidade do Estado atribuir alíquotas diversas para produtos diversos. Geralmente os produtos agrícolas, alimentos e outros considerados essenciais possuem alíquotas menores e por vezes até benefícios como isenção ou diferimento. Já outros podem possuir uma alíquota maior.

Sendo assim, é muito comum que existam estabelecimentos que são grandes pagadores de ICMS, do mesmo jeito que existem muitos estabelecimentos que acumulam créditos e não pagam ICMS nunca.

Por óbvio, esses estabelecimentos pagadores sempre buscam alternativas tributárias para gerar créditos de ICMS e pagar menos imposto.

4.1.2 A operação “Soja-Papel”

Ficou conhecido como operação “Soja-Papel” o esquema de operações triangulares que foi identificado pela Receita Federal do Brasil e a Secretaria do Estado de São Paulo em 2005.

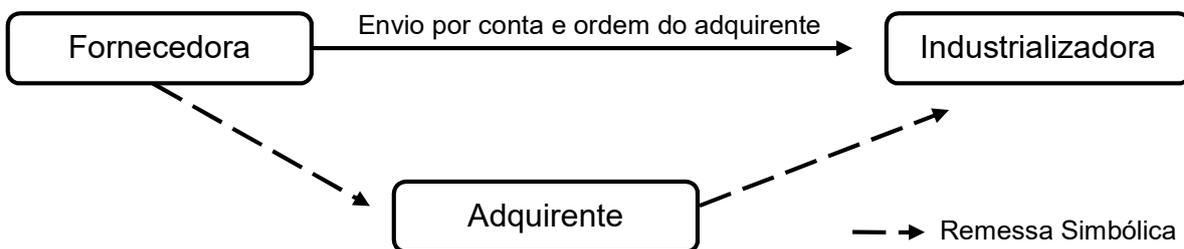
Esta “operação” consistia na seguinte forma:

1. Empresa Paulista adquiria soja em grãos de empresas localizadas no Centro-Oeste (MT, MS e GO), doravante denominada “fornecedora”;
2. Esta empresa, doravante denominada “adquirente”, determinava a industrialização por encomenda desta soja em grãos para uma terceira empresa, também sediada em

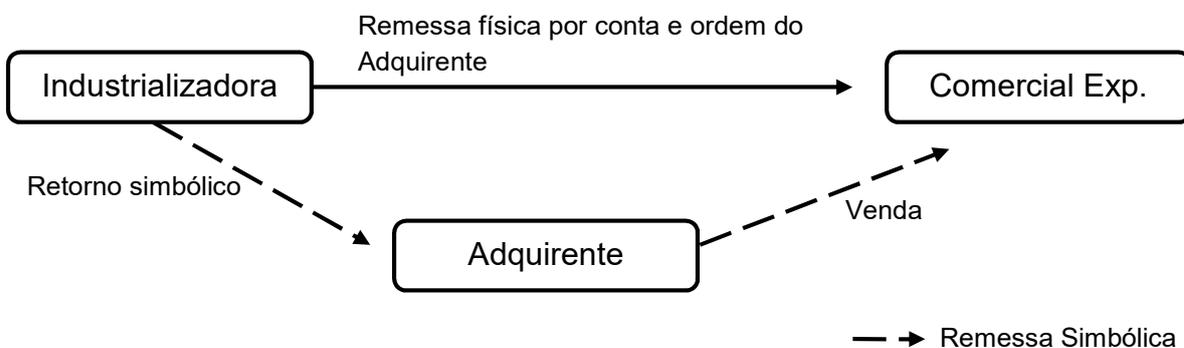
São Paulo, doravante denominada “industrializadora”, sendo que a soja em grãos era entregue diretamente na empresa “industrializadora”;

3. Após a soja ser industrializada a “adquirente” vendia o produto final a uma Comercial Exportadora, que recebia a mercadoria diretamente da empresa “industrializadora”.

Em um primeiro momento a operação se desenhava da seguinte maneira:



Já na segunda fase:



Grandes empresas foram autuadas como as Casas Pernambucanas, Tubos e Conexões Tigre que juntas “exportaram” aproximadamente 550 milhões de reais.

4.1.3 Legislação Aplicável

A operação tem aparo na legislação vigente à época, seja pelo RICMS/SP (Decreto 45.490/2000) quanto pelo Convênio SINIEF s/n de 1970.

Em resumo, a “fornecedora” emitia uma nota fiscal com destaque do ICMS em nome da empresa “Adquirente”, portanto, gerando direito ao crédito de ICMS. Esta mesma “fornecedora” emite uma nota fiscal sem destaque de ICMS para acompanhar o transporte de soja.

A empresa “adquirente” emite uma nota fiscal de remessa simbólica para industrialização, cuja operação é amparada pela suspensão do ICMS em São Paulo.

Na segunda etapa desta operação, o produto retorna simbolicamente para a empresa “adquirente” que poderá comercializar o produto.

A venda do produto final pela empresa adquirente seria tributada pelo ICMS, o que “anularia” o crédito aproveitado no momento da compra. Todavia, a venda é realizada para uma Comercial Exportadora que irá exportar a mercadoria e, portanto não haveria a incidência do ICMS, conforme disposto na Lei Complementar 87/96.

Art. 3º O imposto não incide sobre:

(...)

II – operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários, produtos semi-elaborados, ou serviços;

(inserir referencia)

Tal disposição é repetida pelo RICMS/SP no Artigo 7º, V. Ademais, esse mesmo artigo permite que o contribuinte mantenha esse crédito em sua operação.

Daí surge o ganho fiscal das operações apresentadas, no primeiro momento, a aquisição de soja com a remessa para industrialização gera um crédito de ICMS. E, na segunda fase, a empresa adquirente não faz destaque de ICMS tendo em vista a natureza da operação, acumulando, assim, um saldo credor.

4.1.4 Considerações Finais

Este é um exemplo claro de um caso de simulação. Apresentamos abaixo trechos da decisão administrativa proferida pelo Professor e Auditor José Roberto Rosa no Processo DRT 15 – 655816/05 da 5ª Câmara Efetiva, tendo como Juiz Relator o professor José Roberto Rosa:

“4.4 – No caso da chamada “Operação Soja-Papel”, se pretendeu opor ao erário paulista a obrigação de suportar créditos milionários de ICMS, sem a conseqüente mercadoria a lhe dar suporte.

(...)

4.5 – E nem se diga que, no caso da “Soja-Papel”, se utilizou o mecanismo lícito das “operações simbólicas”. Ora, as remessas simbólicas em operações triangulares se fazem para economizar frete e otimizar os recursos logísticos, mas não para burlar a competência tributária estadual e para opor créditos forjados a serem suportados pela sociedade de um determinado Estado. No caso das operações simbólicas, a mercadoria existe e estará armazenada em lugar determinado. Neste caso, a soja fictícia não deixou rastro, nem no suposto fornecedor, nem no suposto industrializador, nem em depósito ou armazém geral que certamente teria que ser utilizado para guardar a mercadoria “por conta e ordem” de seu proprietário na ocasião. Não deixou rastro porque simplesmente não existia”.

Ficou comprovado que havia somente a movimentação de papéis. Não havia sequer movimentação financeira que sustentava a existência dessas transações.

As empresas simulavam um negócio jurídico com o único objetivo de gerar créditos tributários. Convém mencionar que até os pagamentos eram simbólicos. Caso a empresa realmente comprasse a soja, tivesse uma equipe de profissionais dedicada a isso e houvesse a verdadeira transmissão de mercadoria, seria um planejamento fiscal eficaz.

E conclui:

4.10 – Aponto detalhes que, a meu ver, reforçam ainda mais a legalidade da exigência do crédito indevido por auto de infração:

- a ausência total de comprovação do transporte das milhares de toneladas de soja;
- a ausência de comprovantes de pesagem das inúmeras operações;
- a confortável logística proposta que fazia com que o adquirente não precisasse mover uma palha para que tão elevado volume de mercadoria, além de ser transformado em outros produtos, fosse depois destinado a exportação;
- e o ponto principal de todos: o adquirente pagava, tirava do bolso, efetivamente, apenas um valor residual em relação aos milhões negociados, pois o grosso de sua dívida com o suposto fornecedor era quitado com o endosso das duplicatas que emitia contra o exportador.

4.11 – Essa para mim é a pá de cal em cima dos argumentos contrários à ação fiscal. Resta claro, após a análise do conjunto probatório que a autuada não consegue provar que pagou a soa adquirida da [...], pois teria quitado com o repasse da dívida que com ela contraiu a exportadora! Esse cruzamento de duplicatas entre o suposto fornecedor de soja e o suposto exportador, fazendo com que a empresa adquirente da soja tenha que apenas desembolsar um valor residual, é, ao mesmo tempo, um fantástico “pulo do gato” arquitetado pelos mentores da fraude e um ponto fundamental na formação de minha convicção quanto à ilegitimidade do crédito efetuado.

O Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT/SP – concluiu que as operações foram deliberadamente simuladas, com o objetivo de sonegar ICMS utilizando de créditos falsos.

De acordo com a definição de Heleno Torres (já apresentada), no plano abstrato as operações são lícitas e plenamente válidas. Porém, ao se analisar no plano fático, isto é, o efeito, verifica-se que houve uma simulação dessas operações e, como já mencionado, a simulação enseja a nulidade das ações, logo, o crédito de ICMS era indevido, devendo ser exigido o pagamento sobre o montante apropriado.

4.2 Caso Colgate

4.2.1 Comentários iniciais e relato do caso

O estudo desse item tem por objetivo analisar o Processo Administrativo 16327.001870/2001-42 que ficou conhecido como “Caso Colgate”. Toda discussão do auto de infração girou em torno da “necessidade da despesa” que é requisito de dedutibilidade para fins de Imposto de Renda e Contribuição Social.

Em síntese, foi executado um planejamento tributário com base na aquisição do grupo Kolynos do Brasil S.A. e tinha por objetivo apurar um ganho de capital no exterior, fato que não era tributado para fins de IRPJ à época.

A operação teve início em dezembro de 1994 com a constituição da empresa norte-americana KAC Corporation e da empresa brasileira K&S Aquisições Ltda., controlada pela KAC a partir do mês seguinte (janeiro de 1995). A empresa brasileira (K&S Aquisições) constituiu uma empresa no Uruguai, chamada de Albala S.A..

Em janeiro de 1995 a K&S Aquisições contraiu empréstimo com sua controladora (KAC Corporation) e, no mesmo dia, repassou esse empréstimo para sua controlada (Albala S.A.) sob as mesmas condições.

O valor desse empréstimo era de aproximadamente 760 milhões de reais, com 8 (oito) anos para pagamento.

Do outro lado, em janeiro de 1995, a Kolynos tinha todas suas ações em posse da empresa Yonkers S.A., também domiciliada no Uruguai.

Essa estrutura foi utilizada para passar a participação societária do grupo vendedor para o grupo comprador. Sendo assim, com o dinheiro emprestado pela K&S a Albala, esta adquiriu as ações da Yonkers S.A. (controladora da Kolynos).

Ainda em janeiro de 1995, a Albala cedeu suas ações da Kolynos para a K&S Aquisições com o fim de liquidar o empréstimo contratado.

Depois de todos esses atos, ainda restava uma dívida entre K&S Aquisições e KAC Corporation.

Em junho de 1995, a KAC Corporation (que teve o nome alterado para Kolynos Corporation) cedeu seu direito creditório em relação à K&S para a Colgate Palmolive Europe S.A.

Considerando todas essas operações, envolvendo cessão de créditos, empréstimos e venda de ações, a Receita Federal do Brasil autuou a Kolynos do Brasil Ltda. (Antiga K&S Aquisições) glosando as despesas com juros e com variação cambial. Inconformada, a empresa apresentou defesa.

No julgamento de primeira instância a autuação fiscal foi mantida; portanto, a empresa apresentou recurso que veio a ser julgado em 2005. Este recurso foi admitido e dado provimento. Todavia, esse acórdão que deu provimento ao recurso da Kolynos foi objeto de recurso da Procuradoria da Fazenda que foi julgado em 2009 e manteve a autuação fiscal.

4.2.2 Conceito de “despesa necessária” e análise do Acórdão.

O Acórdão nº 101-95.014 da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que deu provimento ao recurso da Kolynos, se baseou na ausência de previsão em lei à época que limitasse a dedutibilidade de encargos de financiamento e na efetividade do empréstimo contraído, que evitou a tributação do ganho de capital.

Porém o Acórdão nº 910-00.287, que, no fim, manteve a autuação, baseou-se que as despesas com empréstimos não seria “necessárias” à empresa. Ademais, o Relator do caso aduziu que a aquisição poderia ter sido realizada por meio de integralização de capital, logo não haveria a “necessidade” do empréstimo. Por consequência, as despesas com juros de empréstimos seriam desnecessárias, logo, não dedutíveis.

O artigo 47 da Lei Federal 4.506 de 1964 determina que:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Hiroshi Higuchi explica que:

A definição de que despesas necessárias são as usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa é muito importante para delimitar as despesas dedutíveis das irreduzíveis. A usualidade ou normalidade da despesa, no entanto, não pode ser interpretada com todo o rigor do texto da lei quando a despesa não usual ou normal servir para promover a venda da mercadoria ou produto.

Já houve veiculação de propaganda oferecendo automóvel novo na compra de um apartamento. Trata-se de despesa não usual e normal, mas necessária para incrementar a venda de imóvel. A CSRF reformou, pelo Ac. no 01-0.834/88 (DOU de 25-05-90), a decisão do 1º C.C. que não admitiu, como despesas operacionais dedutíveis da revendedora de veículos, os gastos com despachante no licenciamento de veículos, não cobrados dos adquirentes. Aquelas despesas não são usuais e normais, mas são úteis na promoção de vendas.

O PN no 32/81 definiu o conceito de despesa necessária dizendo que o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

Despesa normal, diz o Parecer, é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio,

se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.²²

O grande argumento do Fisco era que a despesa não seria dedutível porquanto ela decorreu de um modelo operacional não usual que não tinha outro motivo a não ser a diminuição tributária.

4.2.3 Considerações finais

Diante do exposto, é possível concluir que essa decisão é passível de muitas críticas.

Em que pese todo artifício para gerar uma menor carga tributária, foi comprovado que não houve simulação ou dissimulação (o que ensejaria uma desconsideração dos atos). Ficou-se sub-entendido que, para o fisco, se existe um caminho mais simples, ainda que mais oneroso, é este que deveria ser escolhido. Outros caminhos seriam desnecessários e, conseqüentemente, suas despesas seriam desnecessárias.

O que se observa, de fato, é que a Receita Federal ignorou o direito do contribuinte de desenhar suas operações como bem entender e exigiu o pagamento do imposto.

²² HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática. 37ª Ed, São Paulo: IR Publicações. 2012 p. 273.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, principalmente das análises dos casos práticos, é possível concluir que o Planejamento Tributário tem amparo tanto no Código Tributário Nacional quanto na própria Constituição Federal, sendo perfeitamente possível a sua utilização pelo contribuinte, desde que praticado dentro dos ditames legais, e sem se valer de meios evasivos com o intuito de simular, dissimilar ou até mesmo fraudar a relação jurídica tributável.

A falta de clareza das leis e a possibilidade de diversas interpretações geram muitas discussões, fazendo do “Planejamento Tributário” algo pouco explorado e arriscado para as empresas, haja vista que, se praticado de forma equivocada, pode gerar pesadas sanções no ponto de vista econômico.

Embora arriscado, é necessário, pois diante de tanta concorrência e oferta no mercado, as empresas / contribuintes devem sempre buscar alternativas para melhorar seus preços.

Atualmente, já é possível perceber que as grandes e médias empresas investem em uma “inteligência fiscal” para otimizar seus procedimentos e estar atualizados com a legislação fiscal.

Vale ressaltar, ainda, que a empresa, conseguindo diminuir sua carga tributária - através de um Planejamento Tributário bem executado - terá grande impacto perante a sociedade, uma vez que diminuídos os custos da produção, o produto chegará ao mercado final com preço reduzido, possibilitando, assim, sua aquisição por mais consumidores, fazendo a economia do país girar e crescer.

BIBLIOGRAFIA

- AMARAL, Gilberto Luiz do. *Planejamento Tributário e Norma Geral Antielisão*. Curitiba: Juruá, 2003.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ANAN JUNIOR, Pedro (coord.) *Planejamento Fiscal Volume III*. São Paulo: Quater Latin, 2011.
- BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BORGES, Humberto Bonavides. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Atlas, 2002.
- CAPEZ, Fernando. *Curso de Direito Penal – legislação penal especial 4*. 7ª Ed, São Paulo: Saraiva, 2012.
- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 27ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário. Linguagem e Método*. 4ª Ed, São Paulo: Noeses, 2011.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 174.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de Janeiro de 2001. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2. Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.
- HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e prática*. 37ª Ed, São Paulo: IR Publicações. 2012.
- HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2010.
- MOREIRA, André Mendes. *Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao Planejamento Tributário*. 2010. Disponível em http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/12/Elisao-e-Evasao-Fiscal_Limites-ao-Planejamento-Tributario.pdf Acesso em 10/11/2013

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2002.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Elementos do Direito – Direito Tributário*. 10ª ed. São Paulo: Premier Máxima, 2009.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional. Planejamento Tributário e Operações Transacionais*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

SITES

<https://carf.fazenda.gov.br>

<https://www.fazenda.sp.gov.br/tit/>

<https://receita.fazenda.gov.br>

<https://www.ibpt.org.br>