

O DIREITO À PRÁTICA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, COM AMPARO NA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E NO EXERCÍCIO DA LIBERDADE DE INICIATIVA, E SUAS LIMITAÇÕES

Antonio Carlos Lovato ¹

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo discorrer a respeito do conceito da prática elisiva denominada de planejamento tributário, diante dos princípios da legalidade e do exercício da liberdade nos negócios. Para alcançar os objetivos serão apresentadas as distinções entre a elisão fiscal, que é a prática lícita de economia de tributos, e a evasão fiscal, que é a prática ilícita, também conhecida como sonegação fiscal. Além da legalidade, como pressuposto fundamental à licitude da prática elisiva, será dada ênfase à liberdade nos negócios, com as restrições que lhe são inerentes. Neste contexto será demonstrado que a liberdade não é absoluta, pois a além da legalidade deve haver uma consistência fática nos negócios que os compatibilize com a realidade econômica. Será estabelecida, a título de exemplo, a escolha do sistema de apuração do imposto sobre a renda pessoa jurídica (IRPJ), uma prática perfeitamente tipificada como planejamento tributário, e, nesse contexto, serão apresentados os fundamentos legais e doutrinários. A escolha de uma orientação negocial que alcance uma economia lícita de tributos faz parte do direito contribuinte e tem o seu fundamento no direito à liberdade negocial, mas os limites estão centrados na legalidade e na realidade fática. A economia tributária não deve ser a única finalidade do sistema adotado, mas o reflexo da forma adotada para realização de um negócio ou do sistema de apuração a ser utilizado. Por outras palavras, o planejamento tributário não deve ser um fim em si, mas uma consequência, como também deve ser conduzida de forma gradativa e constante.

40

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Elisão e Evasão Fiscal. Legalidade Tributária. Liberdade de Iniciativa. Finalidade Negocial.

ABSTRACT

The present article has as its objective to discourse about the concept of the suppression practical known as tributary planning, in front of the principles of legality and the exercise of liberty in business. To reach the objectives it will be present the distinction between fiscal suppression, which is the legal practical of the tax economy, and the fiscal evasion, which is the illegal practical, as known as dishonest concealment. Besides the legality, as the fundamental requirement to the lawful suppression, the liberty in the business, with the restrictions that are inherent to it, will be emphatic. In this context it will be demonstrated that the liberty is not absolute, be cause farther the legality it's necessary a consistency of the juridical facts in the business able to harmonize it with the economical reality. As an example, the choice of the income tax over the juridical person verification system will be establish as typical practical of tributary planning, and in this subject it will be presented the legal and doctrinaire foundations. The choice about a business orientation that reaches the lawful tributary economy belongs to the contributor right and it has its bases in the prerogative to the business liberty, but the limits are centralized in the legality and the factual reality. The tributary economy shouldn't be the only finality of the system adopted, but the reflex of the chosen form to realize a business or of the used verification system. In other words, the tributary planning shouldn't be a purpose in itself, but a consequence, as it has to be conducted by degrees and constantly.

¹ Advogado Tributarista. Professor de Direito Tributário e Financeiro da Universidade Estadual de Londrina – UEL, e do Centro Universitário Filadélfia – UNIFIL.



Keywords: Tributary Planning. Fiscal Supression and Evasion. Tributary Legality. Free Enterprise. Business Finality.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO. 2 DISTINÇÃO ENTRE ELISÃO E EVASÃO FISCAL. 3 LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E A LIBERDADE COMO FUNDAMENTOS À PRÁTICA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 4 LIMITES AO EXERCÍCIO DA LIBERDADE. 5 REALIDADE FÁTICA COMO PRESSUTOS INDISPENSÁVEL À LEGITIMAÇÃO DA PRÁTICA ELISIVA. 6 A ESCOLHA DO SISTEMA DE APURAÇÃO DO IRPJ COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. 7 CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS ANEXO A.

1 INTRODUÇÃO

Existem várias formas de obtenção de redução da carga tributária de forma lícita. A realização da prática, com o fim de obter a redução da carga tributária insere-se no campo da elisão fiscal, conhecida como “planejamento tributário”, ao contrário da sonegação fiscal, também denominada de evasão fiscal, que consiste na redução da carga tributária através de meios fraudulentos, considerada ilícita.

Nesse contexto, pode-se dizer, de uma maneira simples, que a elisão fiscal consiste na utilização de práticas que visem à redução do crédito tributário antes da ocorrência do fato gerador, e a evasão fiscal consiste em práticas realizadas após a ocorrência do fato gerador.

Por sua vez, o fato gerador dá-se no exato momento em que se completa o ciclo que enseja o nascimento da obrigação tributária, isto é, quando são efetivados todos os elementos contidos na norma tributária. Por exemplo: saída de mercadorias em relação ao IPI, ICMS, PIS e COFINS; final do exercício, no caso do Imposto Sobre a Renda (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Portanto o fato que possibilita a utilização do planejamento tributário, no primeiro exemplo citado, deve dar-se antes da saída das mercadorias, no caso do ICMS, IPI, PIS e da COFINS, ou, no segundo exemplo, antes do período que gera a aquisição de rendas, no caso do IR e da CSLL. Ocorrido o fato gerador, o contribuinte que se utilizar de artifícios para evitar o pagamento de tributo ou para reduzir a carga tributária não estará mais praticando planejamento tributário e sim fraude fiscal, vale dizer, sonegação fiscal, incidindo na ilicitude tributária e penal.

Pode-se dizer que a economia lícita de tributo está no campo da prevenção: evita-se o nascimento do tributo e não o seu pagamento. Em sentido figurado, pode-se dizer que a elisão compara-se às medidas para evitar um incêndio, com a evasão tenta-se “apagar o fogo”.

A proposta deste estudo é demonstrar que existe a possibilidade da escolha de formas de exercício das atividades que causem menos impacto tributário, desde que os procedimentos adotados estejam em consonância com os princípios constitucionais da legalidade tributária e na liberdade inerentes aos negócios.

41



2 DISTINÇÃO ENTRE ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Como se disse, a economia lícita de tributos é desenvolvida de forma estritamente preventiva, que busca, em última análise, a economia tributária, mediante a escolha, entre as várias opções legais, daquela que se apresenta menos onerosa (GRECO, 2004, p. 78).

Ao contrário da elisão fiscal, a evasão configura-se conduta contrária ao direito que, além de ser um ilícito tributário, constitui-se um ilícito penal, porque vem acompanhada de uma fraude, conforme ensina (SOARES de MELO, 1998, p. 74): “compreendida toda ação ou omissão, de natureza ilícita, minorando ou eliminando a obrigação tributária. Caracteriza-se por vício de consentimento devido a fatos exógenos (dolo, erro, coação), ou endógenos (simulação, fraude), no contexto dos artigos 86 a 113 no Código Civil”.

O jurista Edmar Oliveira Andrade Filho (2009, p. 07) faz a seguinte distinção:

Em sentido comum, a expressão ‘planejamento tributário’ é utilizada para fazer referência a uma atividade técnica de prospecção de alternativas de redução da carga tributária suportada pelas pessoas e pelas empresas, sempre em consonância com o ordenamento jurídico em vigor.

A expressão tem pelo menos duas outras sinônimas: elisão fiscal e elusão tributária. O oposto do planejamento tributário é evasão, assim considerada toda ação ou omissão dolosa tendente a encobrir, de forma intencional e fraudulenta, operações tributáveis. Sonegação é uma outra palavra geralmente utilizada para fazer menção a qualquer espécie de evasão.

42

Na busca por uma economia lícita de tributos, que na atual fase econômica evidencia-se quase como uma obrigação, diante da concorrência comercial que se verifica, o empresário tem no planejamento tributário uma importante ferramenta para obtenção de custos, conforme enfatiza (GUERREIRO, 1998, p.148): “atividade desenvolvida de forma estritamente preventiva, que busca, em última análise, a economia tributária, alcançada como decorrência da avaliação de várias opções legais, procurando evitar o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal”.

Como se disse anteriormente, a elisão fiscal ocorre antes do nascimento da obrigação tributária, isto é, antes da ocorrência de todos os elementos previstos na norma tributária, conhecida como “fato gerador” da obrigação tributária, segundo a doutrina tradicional, adotada pelo Código Tributário Nacional nos arts. 114 e 116, ao prescreverem, respectivamente:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

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 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 do direito aplicável.



Percebe-se, pela análise dos dispositivos legais apresentados, que a expressão “fato gerador” envolve dois momentos: um primeiro que, em sentido abstrato, é a prévia existência de uma lei descritora dos elementos que, uma vez ocorridos, geram a obrigação de pagar o tributo; um segundo momento que, em sentido concreto, é a ocorrência fática com relevância econômica, geradora da obrigação de pagamento do tributo previsto na lei. Sem lei não há tributo; por outro lado, sem a ocorrência daqueles fatos descritos na lei, também não há nascimento da obrigação tributária. Portanto é o nexó de causalidade entre o “fato” e a “norma” que gera obrigação de pagar uma importância em dinheiro, vale dizer, de um determinado tributo.

É nesse nexó de causalidade, segundo (FALCÃO, 1977, p.97), um dos mais importantes pioneiros da doutrina tributária brasileira, que está centrado o elemento mais importante da teoria do fato gerador: “É seguramente no aspecto da causalidade jurídica que reside o traço mais importante, poder-se-ia dizer o mais nobre, da teoria do fato gerador.”

Com a finalidade de demarcar os dois momentos que ensejam o nascimento da obrigação tributária, Geraldo Ataliba, (1994, p.50) desenvolveu a teoria da hipótese de incidência, ao explicar:

18.4.1 Tal é a razão pela qual, sempre distinguimos estas duas coisas, denominando ‘hipótese de incidência’ ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato) e ‘fato imponível’ ao fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência.

Adotando uma metodologia centrada na lógica, (CARVALHO, 2009, p.278/279) traz a seguinte elucidação:

Opinamos por hipótese tributária, aproximando o adjetivo para qualificar o campo de atuação sobre o qual, agora, centralizamos nossas atenções.

A respeito do fato que realmente sucede no quadro do relacionamento social, dentro de específicas condições de espaço e de tempo, que podemos captar por meio de nossos órgãos sensoriais, e até dele participar fisicamente, preferimos denominar evento jurídico tributário, reservando a locução fato jurídico tributário para o relato lingüístico desse acontecimento. Fato jurídico porque tem o condão de irradiar efeitos de direito. E tributário pela simples razão de que sua eficácia está diretamente ligada à instituição do tributo.

3 LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E A LIBERDADE COMO FUNDAMENTOS À PRÁTICA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Não importa qual seja a metodologia adotada, todas têm o mesmo sentido e exigem que exista uma lei, que prevê a incidência do tributo (princípio da legalidade, art. 150, I, da CF), e a ocorrência de todos os fatos previstos nas normas tributárias para o nascimento da obrigação tributária. A opção pela escolha de um método deve estar vinculada estritamente à legalidade, na mesma medida pela qual o contribuinte somente deve pagar qualquer tributo havendo prévia existência da lei. Também qualquer posição adotada para deixar de pagar tributo deve estar em consonância com a legalidade, e, vale reiterar, a prática elisiva deve ocorrer antes do nascimento da obrigação tributária, ou seja, antes da ocorrência dos fatos descritos na norma.



A legalidade tributária deve ser vista como uma restrição à liberdade, como forma de garantir ao cidadão a segurança jurídica para impedir que o Estado, ao exercer o poder de tributar, extrapole o campo permitido para o exercício da tributação. Portanto o exercício da liberdade é a regra. No caso da atividade empresarial, ela se traduz no exercício da livre iniciativa, na liberdade dos negócios, como instrumentos de garantias e direitos fundamentais. A restrição ao exercício dessa liberdade é exceção, e, por isso, ela deve estar inteiramente prevista em lei, e, em conformidade com a Constituição Federal, conforme enfatiza (ANDRADE FILHO, 2009, p. 58):

A liberdade pode ser considerada sob diversas perspectivas; assim, existe a acepção de liberdade negativa, pela qual um sujeito tem a possibilidade de agir sem ser impedido ou de não agir sem ser obrigado; e a liberdade positiva decorrente da situação na qual um sujeito tem a possibilidade de orientar o seu próprio querer no sentido de uma finalidade, de tomar decisões, sem ser determinado pelo querer dos outros. Exemplos desse tipo de normas são: as que garantem o princípio da legalidade, o princípio da livre iniciativa, e todas as que estabelecem direitos e garantias fundamentais.

Em princípio, pode-se dizer que o particular tem ampla autonomia para realização dos seus negócios, podendo celebrar contratos, desde que não contrarie a ordem jurídica. O Código Civil brasileiro (Lei 10.406, de 10.01.2002) traz disposições expressas nesse sentido, a exemplo das disposições contidas nos arts. 421 e 425, assim descritas:

Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.

Art. 425. É lícito às partes estipular contratos atípicos, observadas as normas gerais fixadas neste código.

44

Maria Helena Diniz (2002, p. 307) traz a seguinte interpretação à norma contida no art. 425:

Contratos atípicos ou inominados. São os não disciplinados pelo Código Civil ou por lei extravagante, porém admitidos juridicamente, ante o princípio da autonomia da vontade e a doutrina do número *apertus*, em que se desenvolvem as relações contratuais, desde que observem as normas gerais estabelecidas pelo Código Civil e não contrariem os bons costumes. Os particulares, dentro dos limites legais, poderão criar as figuras contratuais de que necessitarem no mundo dos negócios.

Reportando-se especificamente à matéria tributária o saudoso Geraldo Ataliba (1985, p. 151) estabelece:

Para que a liberdade de iniciativa (princípio da livre empresa) e o direito de trabalhar, produzir e empreender e atuar numa economia de mercado não seja mera figura de retórica, sem nenhuma ressonância prática, é preciso que haja clima de segurança e previsibilidade acerca das decisões do governo; o empresário precisa fazer planos, estimar – com razoável margem de probabilidade de acerto – os desdobramentos próximos da conjuntura que vai cercar seu empreendimento. Precisa avaliar antecipadamente seus custos, bem como estimar os obstáculos e as dificuldades. Já com os imponderáveis do mercado.



4 LIMITES AO EXERCÍCIO DA LIBERDADE

A liberdade nos negócios, porém, não pode ser exercida de forma exorbitante e sem limites. O seu exercício esbarra no sistema jurídico, principalmente na legalidade e no princípio da razoabilidade, conforme ressalta (ANDRADE FILHO, 2009, p. 59):

É certo, porém, que o direito positivo não outorga ao particular uma liberdade absoluta ou sem limites. A liberdade segundo normas jurídicas é relativa porque decorre do direito positivo que se legitima – formal e materialmente – nas regras e princípios constitucionais que permitem, sempre, alguma flexibilidade ao legislador ao juiz. Portanto, o direito positivo é um instrumento que deve servir à liberdade e não para autorizar intervenções estatais na vida privada que não sejam pautadas pela razoabilidade.

O citado autor ressalta ainda que o exercício dessa liberdade não se pode praticar de forma abusiva, ao afirmar:

A liberdade conformada pela ordem jurídica não pode ser exercida de forma abusiva, isto é, com o objetivo de prejudicar os direitos de outras pessoas da comunidade ou para as ações ou omissões contrárias ao código de valores vigentes. Para reprimir ou coibir os abusos, o ordenamento jurídico conta com o instrumento das normas que prescrevem as sanções negativas, baseadas em tipos normativos que, em regra, devem existir (deve estar validamente postos na ordem jurídica) antes que aconteçam os fatos que ensejariam aplicações de sanções (ANDRADE FILHO, 2009, p. 59).

Quanto às limitações do exercício da liberdade, o Código Tributário Nacional, mediante alteração introduzida pela Lei Complementar nº 104 de 10 de janeiro de 2001, contém regra clara ao dispor no parágrafo único do art. 116, ao dispor:

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

Essa regra tem um paralelo às regras previstas no art. 50 do Código Civil brasileiro, ao dispor:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

O que têm de claro essas disposições legais é que o contribuinte, a pretexto de exercer sua liberdade, das mais diversas formas, na prática da livre iniciativa, nos negócios, nos contratos ou no planejamento de suas atividades, inclusive com o propósito de pagar menos tributos, não poderá praticar atos que não reflitam a realidade. Atos simulados ou dissimulados são atos fraudulentos e, portanto, ilícitos e, obviamente, já estariam vedados antes mesmo da norma introduzida pelo parágrafo único do art. 116, do CTN.



Ato simulado é o ato contrário à realidade, conforme explica Edmar Oliveira de Andrade Filho (2009, p. 169) utilizando-se dos ensinamentos de Francesco Ferrara:

Na definição de Francesco Ferrara, negócio simulado é o que tem uma aparência contrária à realidade, ou porque não existe em absoluto ou porque é diferente da sua aparência. Toda simulação envolve uma mentira ou uma teia de mentiras ou de falsidades que é tecida por acordo entre pessoas.

Ato dissimulado é aquele eivado de disfarce, mediante o qual o agente procura ocultar o ato real ilícito através de outro ato que, aparentemente, está em conformidade com a legalidade, como define Pedro Nunes, citado por Edmar Oliveira de Andrade Filho (2009, p. 170): “Disfarçar, alguém, artificialmente, a vontade real. Procurar encobrir ou ocultar com astúcia a verdade do ato, ou fato, dado-lhe feição ou aparência diferente.”

Na simulação, a ilicitude apresenta-se de forma mais evidente, porque o ato simulado não corresponde à realidade, ou porque é diverso da realidade. Na dissimulação, o feito é o mesmo, no entanto, há uma camuflagem para ocultar a realidade, ou seja, a ilicitude é menos evidente. Mas não importa: num caso ou no outro, trata-se de atos ilícitos que caracterizam evasão fiscal, constituindo-se, portanto, disfarce da elisão fiscal, descaracterizando o planejamento tributário. Pode-se citar o contrato de doação, que oculta uma venda, ou a constituição de uma empresa para encobrir uma relação trabalhista, a constituição de uma empresa seguida de cisão para permitir uma troca patrimonial (um sócio entra com o dinheiro e outro com o imóvel e, na cisão, aquele que entrou com o dinheiro sai com o imóvel e aquele que entrou com imóvel sai com o dinheiro). Neste caso, houve nitidamente um negócio formal para cumprir outra finalidade, vale dizer, o negócio formal foi constituição de uma pessoa jurídica, enquanto na realidade fática houve uma compra e venda de imóvel.

46

Pelo que se percebe, a prática elisiva, conhecida como planejamento tributário, não faz milagres, não muda a realidade fática e econômica já efetivada. Ela não tem por função distorcer os fatos; o verdadeiro planejamento tributário permite o estudo e a escolha prévia de uma forma empresarial de atuar menos onerosa à empresa.

Por outro lado, planejamento tributário não se faz da noite para o dia, não existe um pacote pronto e acabado que possa ser vendido em prateleira. Cada contribuinte, cada empresa têm características próprias e devem desenvolver o planejamento tributário de forma constante, fazendo estudos, projeções e colocando em prática, após muita reflexão, o que foi decidido, como se faz nos demais setores da atividade empresarial: contabilidade, administração financeira, recursos humanos, mercado, qualidade, etc.

5 REALIDADE FÁTICA COMO PRESSUPOSTO INDISPENSÁVEL À LEGITIMAÇÃO DA PRÁTICA ELISIVA

Uma preocupação constante diz respeito à legalidade, à licitude, mas, além disso, deve haver uma vinculação consistente entre a realidade fática e a norma. Nesse contexto, deve-se atentar para as causas que motivaram certa ação, as razões, que levaram a essa prática, e a finalidade, para que a atuação da empresa não se distancie da normalidade empresarial, incorrendo na anormalidade e na ilicitude, conforme observa Edmar de Oliveira Andrade Filho (2009, p. 86/87):



O filtro da anormalidade, para fins fiscais, é dado pela lei. Em matéria de imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas no regime do lucro real, a questão da normalidade dos gastos é posta em relevo pela lei. Ela estabelece que as despesas e gastos em geral só poderão ser considerados dedutíveis quando forem observados os critérios de normalidade, necessidade e usualidade. Assim, um gasto só poderá ser considerado dedutível quando, em cada caso, for necessário ou útil para a manutenção da atividade da empresa e, além disso, tiver alguma relação com a atividade explorada.

Daí a importância da causa e dos motivos, que levaram à efetivação do negócio, e a forma utilizada deve refletir a verdadeira intenção que lavara a efetivação do negócio, conforme ensina o ministro (MOREIRA ALVES, 2002, p. 63), ao expor:

A causa do negócio jurídico nada mais é do que a finalidade econômica-prática a que visa a lei quando cria um determinado negócio jurídico. Assim, por exemplo, na compra e venda, a causa do negócio jurídico é a troca da coisa pelo dinheiro (preço). O motivo é de ordem subjetiva das partes que se utilizam de determinado negócio jurídico. Por exemplo, uma pessoa pode utilizar-se do contrato de compra e venda para adquirir alguma coisa com – e é o motivo – a finalidade subjetiva de desfazer-se desta coisa.

Para que haja um verdadeiro planejamento tributário, deve haver uma perfeita relação entre causa, motivo e finalidade, sendo oportuno ressaltar que não existem práticas elisivas, que tenham por finalidade, única e exclusiva, a redução da carga tributária. A adoção de uma determinada prática deve estar associada a uma finalidade empresarial normal, e ao realizar-se essa atividade é que se poderá escolher, entre as várias opções, aquela que traz mais econômica tributária, conforme ensina Edmar Oliveira Andrade Filho (2009, p. 131):

Em princípio não existe um ato ou negócio jurídico que seja realizado apenas com fins elisivos; a motivação pode ser a obtenção de alguma forma de otimização da carga tributária sob o pálio da eficiência; no entanto, o negócio produz outros efeitos, no campo do direito privado, especialmente. Logo, para justificar a ação ou omissão elisiva é imprescindível apenas que, além da forma de acordo com a lei e o direito, as decisões pessoais e administrativas que constituem tais práticas tenham uma causa lícita e verdadeira. Em outro falar, não pode ser considerada legítima uma operação declarada que não tenha sido efetivamente realizada ou que tenha sido revertida de forma artificiosa.

Diante desse quadro, a primeira impressão que se tem é que não há qualquer campo para o planejamento tributário. Ledo engano, pois existem muitos atos possíveis, desse que refletem de fato e formalmente a realidade econômica. Vale dizer, o objetivo estabelecido no ato ou contrato jurídico deve corresponder à realidade fática. A finalidade é aquela estabelecida formalmente e que não figure apenas na aparência, conforme ensina Hermes Marcelo Huck (1997, p. 153), ao enfatizar:

Repita-se, e mais uma vez, que o indivíduo tem o direito de organizar seus negócios e pagar o menor imposto possível, porém essa liberdade deve decorrer de circunstâncias ou eventos ligados à conveniência pessoal, a interesses de ordem familiar, a questões de natureza econômica ou ligadas ao desenvolvimento da empresa, ao seu aprimoramento ou ao incremento de sua eficiência. Sempre que for assim, estará sendo utilizado o direito dentro de sua finalidade, sem abuso, e não haverá que se falar em desconsideração do negócio ou ato para efeitos fiscais.



6 A ESCOLHA DO SISTEMA DE APURAÇÃO DO IRPJ COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Um exemplo da utilização de uma prática elisiva, fundamentada na legalidade e na liberdade e perfeitamente compatível com a realidade fática, diz respeito à escolha da melhor opção quanto ao sistema de apuração do imposto sobre a renda pessoa jurídica (IRPJ). O contribuinte tem a sua disposição o sistema de apuração pelo sistema de lucro real, ou pela adoção do sistema do lucro presumido. A opção por esse sistema, muitas vezes, configura-se mais vantajoso e caracteriza-se como um planejamento tributário, pois a escolha de um sistema ou de outro estará a cargo da empresa. Nesse aspecto, cabe ressaltar que, para apuração do Imposto Sobre a Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, existem, por disposição contida no art. 44 do Código Tributário Nacional, três grandes sistemas: “Lucro Real, Arbitrado ou Presumido”.

Por regra, utiliza-se o sistema de apuração pelo “Lucro Real” e, como opção, adota-se o sistema do “Lucro Presumido”, e se não for utilizado um sistema ou outro, ou se houver descon sideração da contabilidade ou vício na opção, lança-se mão do sistema do “Lucro Arbitrado”, de plano, muito mais oneroso.

Para a opção pelo sistema do lucro presumido existem algumas regras, destacando-se as restrições estabelecidas pela legislação, seja em relação à atividade, seja em relação ao montante de faturamento, conforme se extrai da legislação pertinente (ANEXO A).

Em conformidade com as disposições contidas no art. 14 da Lei 9.718/98, com as alterações estabelecidas pelas Leis 9.964/2000 e 10.637/2002, que apontam como limite de faturamento anual a importância de R\$ 48.000.000,00, é possível fazer uma projeção com o objetivo de fazer uma opção por um sistema de apuração (lucro real ou presumido) por qualquer empresa que não tenha restrição, havendo um campo aberto para opção pelo sistema de lucro presumido.

Conforme se verifica pela legislação exposta, o sistema do lucro presumido acolhe a pessoa jurídica constituída sob vários modelos, conforme explica Edmar Oliveira Andrade Filho (2009, p. 290), ao dizer:

A legislação tributária colhe a figura da pessoa jurídica sob diversos aspectos. Assim, por exemplo, para fins de apuração e recolhimento do imposto de renda de acordo com o lucro real, presumido ou arbitrado, a lei prescreve que esses regimes são aplicáveis às sociedades personalizadas ou não e também às pessoas individuais que são, em virtude de lei, equiparadas a pessoas jurídicas. Em relação a outros tributos, a existência ou não de personalidade não tem importância; importa, sim, a empresa (o estabelecimento) ou qualquer outro elemento de conexão para construção de fatos suscetíveis de serem tributados.

7 CONCLUSÃO

A utilização de formas lícitas de economia tributária caracteriza elisão fiscal, ao contrário da evasão que é uma prática ilícita. O contribuinte tem plena liberdade de orientar seus negócios de forma a obter uma menor carga tributária possível, desde que o faça seguindo aos ditames da legalidade e que reflita a realidade fática e não apenas uma mera formalidade com a finalidade de pagar menos tributos.

Para caracterizar um verdadeiro planejamento tributário tem que haver uma



perfeita sincronia entre a lei, a causa e a finalidade dos negócios. Seguindo esses parâmetros abrem-se aos contribuintes, inúmeras possibilidades de planejamento tributário, tomado como ponto de partida a opção por um sistema de apuração do IRPJ mais favorável.

A título de exemplo, pode-se mencionar a opção que se apresenta viável para ser colocado em prática, é a criação de várias empresas ao invés de apenas uma empresa que ultrapasse os limites para adesão do sistema, pelo lucro presumido, levando-se em consideração um caso concreto, no qual a adoção da apuração pelo sistema do lucro presumido se apresente mais vantajoso. No caso, não há nada de ilegal nessa prática; no entanto, as empresas deverão funcionar com autonomia administrativa, comercial e formal e sua finalidade deve ser efetivamente a realização dos seus negócios de forma real.

Nota-se pelo exemplo citado que houve o exercício da liberdade de negócios em conformidade com a legalidade, pugnando-se pela consistência fática das atividades, e não apenas uma mera formalidade. Além disso, a opção deve ser efetuada antes da prática do nascimento da obrigação tributária. Isto é, antes da ocorrência do fato gerador, pressuposto indispensável para configuração da elisão fiscal.

Por fim, retomando-se as palavras iniciais, muito se fala de planejamento tributário e muitas ilusões são vendidas sob esse título, mas não existem milagres e a prática não se faz de forma instantânea, mas sim, gradativamente, acompanhando-se o crescimento da empresa, seja no setor de faturamento, seja no da diversificação de atividades. Trata-se de uma política administrativa a ser compreendida e assimilada culturalmente pelos administradores e sócios da empresa, para ser utilizada de forma constante e gradativa.

REFERÊNCIAS

49

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

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

_____. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5 ed., 3ª tir. São Paulo: Malheiros, 1994.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de Impostos**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

DINIZ, Maria Helena. **Código Civil Anotado**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

FABRETTI, Lúdio Camarco. **Contabilidade Tributária**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 4 ed. Atua., por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

GUERREIRO, Rutnéa Navarro. **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática**, v. 2. Valdir de Oliveira Rocha. (Coord.). São Paulo: Dialética, 1998.



O direito à prática de planejamento tributário, com amparo na legalidade tributária e no exercício da liberdade de iniciativa, e suas limitações

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão Fiscal, Rotas Nacionais e Internacionais de Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

MOREIRA ALVES, José Carlos. Figuras Correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação. *In: Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: Ministério da Fazenda, 2002.

SOARES DE MELO, José Eduardo. **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática**, v. 2. Valdir de Oliveira Rocha. (Coord.). São Paulo: Dialética, 1998.

ANEXO A

Lei nº 8.383/91:

Art. 38. A partir do mês de janeiro de 1992, o imposto de renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida que os lucros forem auferidos.

§ Para efeito do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas deverão apurar, mensalmente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido.

Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

[...]

Lei nº 8.981/95:

Art. 25 A partir de 1º de janeiro de 1995, o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, será devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos.

Art. 26. As pessoas jurídicas determinarão o imposto de renda segundo as regras aplicáveis ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado.

§ 1º É facultado às sociedades civis de prestação de serviços relativos às profissões regulamentadas (art. 1º do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987) optarem pelo regime de tributação com base no lucro real ou presumido.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, a opção de caráter irrevogável, se fará mediante o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro do ano-calendário da opção ou do mês de início de atividade.

Art. 30. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

[.....]

Lei nº 9.249/95:

Art. 1º. As bases de cálculo e o valor dos tributos e contribuições federais serão expressos em Reais.

Art. 2º. O imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas e a contribuição social sobre o lucro líquido serão determinados segundo as normas da legislação vigente, com as alterações desta Lei.

Art. 3º Alíquota do Imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas é de 15% (quinze por cento).

§ 1º A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$- 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de 10% (dez por cento).

Art. 4º Fica revogada a correção monetária das demonstrações financeiras de que tratam a Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, e o art. 1º da Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991.



Parágrafo único. **Fica vedada a utilização de qualquer sistema de correção monetária de demonstrações financeiras, inclusive para fins societários.**

[.....]

Art. 15. **A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente**, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I – 1,6% (um inteiro e seis décimos por cento), para **atividade de revenda, para consumo de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;**

II – 16% (dezesesseis por cento);

a)- para a **atividade de prestação de serviços de transporte, exceto de carga**, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

[.....]

III- 32% (trinta e dois por cento), para as atividades de:

a)- **prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;**

b)- **intermediação de negócios;**

c)- **administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;**

d)- **prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica..... (factoring)**

16. **O lucro arbitrado** das pessoas jurídicas será determinado mediante aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no **art. 15, acrescidos de 20% (vinte por cento).**

51

Lei nº 9.430/96:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será **determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado**, por **períodos de apuração trimestrais**, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei..

[.....]

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá **optar pelo pagamento do imposto em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º o Imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a **base de cálculo, da alíquota de 15%** (quinze por cento).

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, **que exceder a R\$-20.000,00** (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de **10% (dez por cento).**

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo **deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano**, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

[.....]

Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a **opção pela forma do art. 2º será irrevogável para todo o ano-calendário.**

Parágrafo único. **A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.**



O direito à prática de planejamento tributário, com amparo na legalidade tributária e no exercício da liberdade de iniciativa, e suas limitações

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I – o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II – os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

Art. 26. A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário.

§ 1º A opção de que trata este artigo será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário.

[.....]

Art. 27. O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I – o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

Art. 41. A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir do levantamento por espécie das quantidades de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica.

[.....]

52 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Lei nº 9.718/98:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a **RS- 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais)**, ou **RS-4.000.000,00** (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, **poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.**

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

[.....]

Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I – cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de **RS-48.000.000,00** (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses no período, quando inferior a 12 (doze) meses;

II- cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos....

III- que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV- que, autorizados pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V – que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI- que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia.....(factoring).

