

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO CENTRO DE  
CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS FACULDADE NACIONAL DE  
DIREITO

A ELISÃO FISCAL SEGUNDO A ANÁLISE DO ART. 116,  
PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN FRENTE À REALIDADE.

CRISTIANE SOARES PACHECO

RIO DE JANEIRO  
2008

CRISTIANE SOARES PACHECO

A ELISÃO FISCAL SEGUNDO A ANÁLISE DO ART. 116,  
PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN FRENTE À REALIDADE.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à  
Faculdade de Direito da Universidade Federal  
do Rio de Janeiro, como requisito parcial para  
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Eduardo Maneira

RIO DE JANEIRO  
2008

## FICHA CATALOGRÁFICA

Pacheco, Cristiane Soares.

A Elisão Fiscal segundo a Análise do art. 116, parágrafo único do CTN frente à realidade / Cristiane Soares Pacheco. – 2008.

55 f.

Orientador: Eduardo Maneira

Monografia (graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Faculdade de Direito.

Bibliografia: f.5

CDD: 341.39

CRISTIANE SOARES PACHECO

A ELISÃO FISCAL SEGUNDO A ANÁLISE DO ART. 116,  
PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN FRENTE À REALIDADE.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à  
Faculdade de Direito da Universidade Federal  
do Rio de Janeiro, como requisito parcial para  
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Data de aprovação: \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_

Banca Examinadora:

---

Eduardo Maneira – Presidente da Banca Examinadora  
Prof. Doutor da Universidade Federal do Rio de Janeiro

---

---

Ao meu avô Domercílio, por suas inesquecíveis palavras de amor e por todo o carinho que me foi dispensado.

## **AGRADECIMENTOS**

À Deus, pois sem Ele não teria chegado até aqui.

Aos meus pais, Sonia e Jerônimo, que me deram todo o suporte que alguém pode necessitar.

À minha irmã, Taise, por todo o apoio em todos esses anos.

Aos meus familiares, que, direta ou indiretamente, contribuíram para o meu sucesso.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Eduardo Maneira, a quem tenho admiração e agradeço pela imensa compreensão e paciência.

Aos meus amigos, que estiveram sempre comigo.

Aos colegas de faculdade, pela parceria em todos os momentos.

“Não temas, porque eu sou contigo; não te assombres, porque eu sou teu Deus; eu te fortaleço, e te ajudo, e te sustento com a destra da minha justiça.”

Isaías 41.12

## RESUMO

PACHECO, C. S. A Elisão Fiscal segundo a Análise do art. 116, parágrafo único do CTN frente à realidade. 2008. 53 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

A competição acirrada do mundo contemporâneo é o palco aonde a elisão fiscal vem ganhando cada vez mais força, assumindo uma posição primordial para o contribuinte. Isto porque, tal mecanismo preventivo vem sendo utilizado continuamente, revelando-se, a cada dia, ser a única forma lícita à disposição do contribuinte, de modo a viabilizar a redução de sua carga tributária, sem que incorra em alguma ilicitude. Os princípios constitucionais do Direito Tributário legitimam a utilização dos meios menos onerosos para a realização dos negócios jurídicos. Entretanto, o governo federal editou a Lei Complementar 104/2001, com o intuito de impor limites ao uso da elisão fiscal, o que apenas deixa transparecer a ânsia pelo aumento da arrecadação, acabando por dificultar, se não eliminar, a prática do salutar planejamento tributário. Ante o exposto, o presente estudo se propõe a realizar uma análise do sistema tributário nacional em face dessa novidade. Pretende-se também, verificar a aplicabilidade da norma antielisiva criada pela Lei Complementar 104/2001, a fim de verificar se a mesma encontra-se em harmonia com o sistema jurídico nacional, bem como se houve algum propósito que não fosse o de onerar o contribuinte, que motivou tal mudança no texto da lei.

Palavras Chave – Elisão Fiscal – Lei Complementar 104/2001 – Planejamento Tributário.



## **ABSTRACT**

PACHECO, C. S. A Elisão Fiscal segundo a Análise do art. 116, parágrafo único do CTN frente à realidade. 2008. 53 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

The fiscal elision has been an important role for the current taxpayer. It's seems to be the only licit way that the taxpayer can use to reduce his taxes, without that, all types of penalty or illicitness may occur. The utilization of the least onerous means tributarily is legitimate by the constitutional principles of the Tributary Right. Despite of that, the federal government published the Complementary Law 104/2001, with the intention to end the fiscal elision, in other words, stop the utilization of the tributary planning. The point of this study is to make an analysis of the national tributary system. It pretends to verify the utility and the tax avoidance rule constitutionality, created by the Complementary Law 104/2001, in order to verify if the same is in harmony with the national juridical system.

Keywords: Fiscal Elision; Complementary Law 104/2001; Tributary Planning.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1. ELISÃO FISCAL.....	30
1.1. Conceito, Objetivo e Finalidade.....	30
2. DA EVASÃO FISCAL.....	37
3. A LEI ANTIELISIVA.....	40
3.1. Dissimulação e Simulação.....	41
3.2. Da Aplicabilidade.....	44
CONCLUSÃO.....	45
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	51
ANEXO A.....	52
ANEXO B.....	53

## INTRODUÇÃO

Primeiramente, é de suma importância ressaltar os motivadores da escolha deste assunto, que é um dos mais importantes da atualidade, se não for o mais importante. Segundo o site da Receita Federal, a Carga Tributária Brasileira aumenta exponencialmente, conforme demonstra estudo abaixo:

“A Carga Tributária Brasileira, em 2005, foi de 37,37% do PIB, que corresponde, na parcela relativa à União, a um acréscimo de 1,18 ponto percentual em relação ao ano anterior. Este resultado, entretanto, não decorreu da criação de nenhum tributo ou contribuição, de acréscimo de alíquotas ou de ampliação de base de cálculo no tocante aos tributos e contribuições federais, mas, ao contrário, foram adotadas diversas medidas de desoneração tributária (Tabela 8). Assim, o resultado da parcela correspondente à União pode ser atribuído, principalmente, à maior lucratividade de setores importantes da economia, observada especialmente no ano de 2005, com reflexo positivo no Imposto de Renda e na Contribuição sobre o Lucro Líquido (ver quadro 01), à elevação continuada do grau de eficiência da administração tributária, à adoção de medidas legais que permitiram maior eficiência no controle, como a obrigatoriedade de retenção na fonte nos pagamentos efetuados a empresas prestadoras de serviços e a recuperação de débitos em atraso por conta do trabalho de fiscalização e cobrança.

Quadro 01

Desmembramento da Carga Tributária (% do PIB)			
	2004	2005	Var. (p.p.)
<b>Total</b>	<b>35,88</b>	<b>37,37</b>	<b>1,49</b>
<b>União</b>	<b>25,00</b>	<b>26,18</b>	<b>1,18</b>
SRF	17,13	17,96	0,83
IR/CSLL	7,31	8,08	0,76
PIS/Cofins	5,49	5,59	0,10
Outros SRF	4,32	4,30	(0,03)
Prev.Social	5,31	5,60	0,29
Demais	2,56	2,62	0,06
<b>Estados/Municípios</b>	<b>10,88</b>	<b>11,20</b>	<b>0,32</b>

## O DESEMPENHO DA ECONOMIA EM 2005

O PIB, a preços de mercado, acumulado nos quatro trimestres de 2005 apresentou crescimento real de **2,3%** em relação ao ano anterior, resultado do desempenho positivo da Indústria (+2,5%), dos Serviços (+2,0%) e da Agropecuária (+0,8%). O crescimento real do PIB *per capita* em 2005 atingiu 0,8% em 2005 contra 3,40% em 2004.

A indústria foi o principal destaque na análise do **crescimento da economia**. O PIB industrial cresceu 2,5%. O setor industrial vinculado à extração mineral foi o que apresentou melhor desempenho (+ 10,9%, contra – 0,70% em 2004), com destaque para atividade de extração de petróleo. O setor agropecuário cresceu 0,8%, não obstante a quebra de safras e a febre aftosa. Já o setor de serviços cresceu 2,0%, com destaque para a desaceleração do sub-setor de comércio, cujo crescimento em 2004 foi de 7,9% e, em 2005, de 3,3%.

## QUADRO 02

### Taxas de Crescimento do PIB 2005

Setor	Partic. no PIB 2005	Taxa de Crescimento
Agropecuária	8,4%	+ 0,8%
Indústria	40,0%	+ 2,5%
Serviços	57,0%	+ 2,0 %
<b>Total: .....</b>		<b>+ 2,3%</b>

Fonte: IBGE.

Em termos reais, a elevação de 5,3% da massa salarial contribuiu para o aumento de 3,1% do consumo das famílias. A expansão da massa salarial é compatível com a redução da taxa média de desemprego, que retraiu de 11,5%, em 2004, para 9,8%, em 2005. O comportamento da massa salarial é relevante do ponto de vista tributário porque tem reflexo direto sobre, pelo menos, duas bases de incidência: renda e consumo.

No âmbito externo, as exportações e as importações de bens e serviços apresentaram um crescimento de 11,6% e 9,5%, respectivamente, em 2005. O superávit comercial alcançou US\$ 44,76 bilhões e a corrente de comércio atingiu US\$ 191,85 bilhões. Embora a tributação sobre as exportações praticamente inexista, o comportamento do setor exportador tem importantes reflexos sobre diversos setores internos da economia, gerando impactos na arrecadação dos impostos de renda e contribuições para o INSS. As importações refletem diretamente na tributação do consumo.

Os índices de inflação indicaram redução na variação dos preços em 2005 em relação a 2004. O Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), que orienta a condução da

política monetária do Banco Central e que considera as famílias com rendimento entre 1 e 40 salários mínimos, atingiu 5,69% (7,60% em 2004). O Índice Geral de Preços – Disponibilidade Interna (IGP-DI), calculado pela Fundação Getúlio Vargas (FGV), atingiu o menor valor desde o início do cálculo da série em 1944: 1,22% em 2005 (12,13% em 2004).

## **ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA**

A arrecadação agregada de tributos e contribuições no Brasil em 2005 foi de **R\$ 724,11 bilhões**, representando acréscimo nominal de R\$ 90,3 bilhões (+14,25%) em relação ao ano anterior. Utilizando o deflator implícito do PIB (7,21%), verifica-se um crescimento real das receitas tributárias de 6,56% (R\$ 44,59 bilhões). Esse resultado foi determinado, especialmente, pelo crescimento econômico, pela maior lucratividade das empresas e pela melhoria na eficiência da Administração Tributária.

O crescimento real de receitas, em termos absolutos, concentrou-se, basicamente, no Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), na CSLL, na contribuição previdenciária e no ICMS. Considerados conjuntamente, esses tributos responderam por cerca de 60% do aumento real da arrecadação. Também apresentou aumento a Cofins.

Ao longo do ano de 2005 a legislação tributária permaneceu relativamente estável, não tendo ocorrido aumento de alíquotas ou ampliação de base de cálculo.

O IRPJ e a CSLL incidem sobre o resultado positivo das empresas. Considerando os balanços divulgados, pode-se afirmar que o bom resultado desses dois tributos (+ R\$ 12,96 bilhões) reflete aumento de lucratividade de grande parcela das empresas em 2005. Setores como o de combustíveis, eletricidade, metalurgia básica e financeiro contribuíram para elevar a base impositiva e, conseqüentemente, o tributo devido.

Explicam o aumento real de R\$ 7,91 bilhões na arrecadação das contribuições para o INSS a arrecadação de órgãos do Poder Público, a retenção de 11% sobre nota fiscal de prestação de serviços e parcelamentos concedidos, combinado com o esforço empreendido pelas ações de recuperação de créditos. Também é importante destacar a arrecadação das empresas em geral, que refletiu a expansão da massa salarial.

A arrecadação do ICMS contribuiu em R\$ 6,56 bilhões, em termos reais, no aumento absoluto da arrecadação tributária.

Merece destaque também o aumento real de R\$ 3,60 bilhões de reais na Cofins. Diferente dos demais acréscimos, a evolução da arrecadação da Cofins é resultado da combinação de dois fatores. Primeiro, a incidência da Cofins sobre as importações em 2004 só ocorreu a partir do mês de abril, contra a incidência durante todo o ano de 2005, ou seja, a base para comparação está reduzida. Segundo, ocorreu também homologação de compensações efetuadas por parte de instituições financeiras, com conseqüente apropriação na arrecadação bruta da Cofins e efeito apenas na arrecadação bruta.”

TABELA - 1

**CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA - 2004 e 2005**

ANO (PIB)	2004 (1.766.621)		2005 (1.937.598)	
	VALOR	% PIB	VALOR	% PIB
<b>UNIÃO</b>	<b>441.594</b>	<b>25,00</b>	<b>507.172</b>	<b>26,18</b>
<i>Orçamento Fiscal</i>	<b>147.352</b>	<b>8,34</b>	<b>174.528</b>	<b>9,01</b>
- IMPOSTO DE RENDA	109.622	6,21	132.287	6,83
Pessoas Físicas	5.799	0,33	6.869	0,35
Pessoas Jurídicas	37.020	2,10	49.446	2,55
Retido na Fonte	66.803	3,78	75.972	3,92
- IMP. S. PRODUTOS INDUSTR.	22.538	1,28	26.096	1,35
- IMP. S. OPERAÇÕES FINANC.	5.209	0,29	6.058	0,31
- IMP. S. COMÉRCIO EXTERIOR	9.181	0,52	9.062	0,47
- IMP. TERRITORIAL RURAL	245	0,01	276	0,01
- IMP. PROV. MOV. FINANC. (IPMF)	0	0,00	0	0,00
- TAXAS FEDERAIS	371	0,02	323	0,02
- DEMAIS	187	0,01	426	0,02
<i>Orçamento Seguridade</i>	<b>246.466</b>	<b>13,95</b>	<b>281.036</b>	<b>14,50</b>
- CONTR. P/ PREVIDÊNCIA SOCIAL	93.765	5,31	108.434	5,60
- COFINS	77.593	4,39	86.794	4,48
- CONTR. PROV. MOV. FINANC. (CPMF)	26.340	1,49	29.150	1,50
- CONTR. S. LUCRO LÍQUIDO	19.575	1,11	24.189	1,25
- PIS	17.116	0,97	18.570	0,96
- PASEP	2.301	0,13	2.880	0,15
- CONTR. SEG. SERV. PÚBLICO	7.179	0,41	8.231	0,42
- OUTRAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS (1)	2.597	0,15	2.787	0,14
<i>Demais</i>	<b>47.775</b>	<b>2,70</b>	<b>51.608</b>	<b>2,66</b>
- FGTS	28.269	1,60	32.248	1,66
- CIDE COMBUSTÍVEIS	7.816	0,44	7.681	0,40
- OUTRAS CONTRIBUIÇÕES ECONÔMICAS (2)	1.917	0,11	1.376	0,07
- SALÁRIO EDUCAÇÃO	4.831	0,27	5.906	0,30
- SISTEMA "S" (3)	4.942	0,28	4.397	0,23
<b>ESTADOS</b>	<b>165.324</b>	<b>9,36</b>	<b>186.493</b>	<b>9,62</b>
- ICMS	138.275	7,83	154.810	7,99
- IPVA	8.910	0,50	10.497	0,54
- ITCD	710	0,04	795	0,04
- TAXAS	2.881	0,16	3.458	0,18
- PREVID. ESTADUAL	11.688	0,66	13.402	0,69
- OUTROS (AIR, ICM, ETC.)	2.860	0,16	3.531	0,18
<b>MUNICÍPIOS</b>	<b>26.892</b>	<b>1,52</b>	<b>30.448</b>	<b>1,57</b>
- ISS	10.844	0,61	12.879	0,66
- IPTU	8.602	0,49	9.580	0,49
- ITBI	1.608	0,09	1.715	0,09
- TAXAS	2.604	0,15	2.571	0,13
- PREVID. MUNICIPAL	3.118	0,18	3.576	0,18
- OUTROS TRIBUTOS	115	0,01	127	0,01
<b>TOTAL</b>	<b>633.810</b>	<b>35,88</b>	<b>724.113</b>	<b>37,37</b>

(1) INCLUI - CONT. S/ A RECEITA DOS CONCURSOS DE PROGNÓSTICOS, CONT. P/ CUSTEIO DE PENS. MILITARES, CONT. FUNDESP, CONT. FUNPEN E OUTRAS.

(2) INCLUI - FUNDAF + CONDECINE + AFRMM + CIDE REMISSAS + OUTRAS CONTRIB ECON.

(3) CONTRIBUIÇÃO AOS SEGUENTES ÓRGÃOS: SENAR, SENAL, SESI, SENAC, SEBC, ENCR, SDR, SEST, SENAT, SEBRAE, Fundo Aeroviário e Ensino Prof. Marítimo (DPC)



TABELA - 2

**CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA - 2001 a 2005**

ANO (PIB)	R\$ MILHÕES CORRENTES									
	2001 (1.198.736)		2002 (1.346.028)		2003 (1.556.182)		2004 (1.766.621)		2005 (1.937.598)	
	VALOR	% PIB	VALOR	% PIB	VALOR	% PIB	VALOR	% PIB	VALOR	% PIB
<b>UNIÃO</b>	<b>281.300</b>	<b>23,47</b>	<b>335.441</b>	<b>24,92</b>	<b>377.285</b>	<b>24,24</b>	<b>441.594</b>	<b>25,00</b>	<b>507.172</b>	<b>26,18</b>
<i>Orçamento Fiscal</i>	102.982	8,59	123.385	9,17	132.931	8,54	147.382	8,34	174.528	9,01
- IMPOSTO DE RENDA	70.126	5,85	90.673	6,74	100.053	6,43	109.622	6,21	132.287	6,83
Pessoas Físicas	3.747	0,31	4.109	0,31	4.774	0,31	5.799	0,33	6.869	0,35
Pessoas Jurídicas	16.276	1,36	32.035	2,38	32.614	2,10	37.020	2,10	49.446	2,55
Retido na Fonte	50.103	4,18	54.529	4,05	62.665	4,03	66.803	3,78	75.972	3,92
- IMP. S. PRODUTOS INDUSTR.	19.328	1,61	19.659	1,46	19.600	1,26	22.538	1,28	26.096	1,35
- IMP. S. OPERAÇÕES FINANC.	3.561	0,30	3.996	0,30	4.420	0,28	5.209	0,29	6.058	0,31
- IMP. S. COMÉRCIO EXTERIOR	9.107	0,76	7.970	0,59	8.144	0,52	9.181	0,52	9.062	0,47
- IMP. TERRITORIAL RURAL	197	0,02	191	0,01	234	0,02	245	0,01	276	0,01
- IMP. PROV. MOV. FINANC. (PMF)	0	0,00	1,3	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
- TAXAS FEDERAIS	342	0,03	354	0,03	345	0,02	371	0,02	323	0,02
- DEMAIS	322	0,03	541	0,04	136	0,01	187	0,01	426	0,02
<i>Orçamento Seguridade</i>	149.779	12,49	173.813	12,91	201.624	12,96	246.466	13,95	281.036	14,50
- CONTR. P/ PREVIDÊNCIA SOCIAL	61.060	5,09	71.028	5,28	80.730	5,19	93.765	5,31	108.434	5,60
- COFINS	45.507	3,80	50.913	3,78	58.216	3,74	77.593	4,39	86.794	4,48
- CONTR. PROV. MOV. FINANC. (CPMF)	17.157	1,43	20.265	1,51	22.987	1,48	26.340	1,49	29.150	1,50
- CONTR. S. LUCRO LÍQUIDO	9.016	0,75	12.507	0,93	16.200	1,04	19.575	1,11	24.189	1,25
- PIS	9.999	0,83	11.219	0,83	14.654	0,94	17.116	0,97	18.570	0,96
- PASEP	1.168	0,10	1.278	0,09	2.032	0,13	2.301	0,13	2.880	0,15
- CONTR. SEG. SERV. PÚBLICO	3.813	0,32	4.424	0,33	4.453	0,29	7.179	0,41	8.231	0,42
- OUTRAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS <sup>(1)</sup>	2.058	0,17	2.181	0,16	2.351	0,15	2.597	0,15	2.787	0,14
<i>Demais</i>	28.539	2,38	38.242	2,84	42.730	2,75	47.775	2,70	51.608	2,66
- FGTS	21.074	1,76	22.422	1,67	24.956	1,60	28.269	1,60	32.248	1,66
- CIDE COMBUSTÍVEIS	0	0,00	7.583	0,56	8.406	0,54	7.816	0,44	7.681	0,40
- OUTRAS CONTRIBUIÇÕES ECONÔMICAS <sup>(2)</sup>	1.106	0,09	1.231	0,09	1.460	0,09	1.917	0,11	1.376	0,07
- SALÁRIO EDUCAÇÃO	3.123	0,26	3.661	0,27	4.005	0,26	4.831	0,27	5.906	0,30
- SISTEMA "S" <sup>(3)</sup>	3.235	0,27	3.346	0,25	3.903	0,25	4.942	0,28	4.397	0,23
<b>ESTADOS</b>	<b>108.066</b>	<b>9,02</b>	<b>123.683</b>	<b>9,19</b>	<b>142.284</b>	<b>9,14</b>	<b>165.324</b>	<b>9,36</b>	<b>186.493</b>	<b>9,62</b>
- ICMS	94.267	7,86	105.386	7,83	120.233	7,73	138.275	7,83	154.810	7,99
- IPVA	6.287	0,52	7.017	0,52	7.740	0,50	8.910	0,50	10.497	0,54
- ITCD	339	0,03	519	0,04	874	0,06	710	0,04	795	0,04
- TAXAS	1.659	0,14	1.963	0,15	2.281	0,15	2.881	0,16	3.458	0,18
- PREVID. ESTADUAL	5.139	0,43	7.971	0,59	10.008	0,64	11.688	0,66	13.402	0,69
- OUTROS (AIR, ICM, ETC.)	375	0,03	827	0,06	1.149	0,07	2.860	0,16	3.531	0,18
<b>MUNICÍPIOS</b>	<b>18.302</b>	<b>1,53</b>	<b>20.244</b>	<b>1,50</b>	<b>23.774</b>	<b>1,53</b>	<b>26.892</b>	<b>1,52</b>	<b>30.448</b>	<b>1,57</b>
- ISS	6.865	0,57	7.886	0,59	9.130	0,59	10.844	0,61	12.879	0,66
- IPTU	5.218	0,44	6.501	0,48	7.723	0,50	8.602	0,49	9.580	0,49
- ITBI	1.064	0,09	1.422	0,11	1.508	0,10	1.608	0,09	1.715	0,09
- TAXAS	3.629	0,30	2.394	0,18	2.638	0,17	2.604	0,15	2.571	0,13
- PREVID. MUNICIPAL	1.123	0,09	1.962	0,15	2.670	0,17	3.118	0,18	3.576	0,18
- OUTROS TRIBUTOS	404	0,03	79	0,01	105	0,01	115	0,01	127	0,01
<b>TOTAL</b>	<b>407.668</b>	<b>34,01</b>	<b>479.368</b>	<b>35,61</b>	<b>543.344</b>	<b>34,92</b>	<b>633.810</b>	<b>35,88</b>	<b>724.113</b>	<b>37,37</b>

(1) INCLUI: CONT. S/ A RECEITA DOS CONCURSOS DE PROGNÓSTICO, CONT. P/ CUSTEIO DE PENS. MILITARES, CONT. FUNDESP, CONT. FUNPEN E OUTRAS.

(2) INCLUI: FUNDAP + CONDECINE + AFRMM + CIDE REMESSAS + OUTRAS CONTRIB. ECON.

(3) CONTRIBUIÇÃO AOS SEQUENTES ÓRGÃOS: SENAR, SENAL, SESI, SENAC, SESC, INCRA, SDR, SEST, SENAT, SEBRAE, Fundo Asessoria e Banco Prof. Martino (DPC)

TABELA - 3

**CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA - EM DÓLARES**

US\$ MILHÕES

ANO (PIB)	2001 (510.100)		2002 (460.795)		2003 (505.615)		2004 (583.043)		2005 (797.365)	
	VALOR	% PIB	VALOR	% PIB	VALOR	% PIB	VALOR	% PIB	VALOR	% PIB
<b>UNIÃO</b>	<b>119.702</b>	<b>23,47</b>	<b>114.834</b>	<b>24,92</b>	<b>122.583</b>	<b>24,24</b>	<b>145.740</b>	<b>25,00</b>	<b>208.713</b>	<b>26,18</b>
<i>Orçamento Fiscal</i>	43.822	8,59	42.239	9,17	43.190	8,54	48.631	8,34	71.822	9,01
- IMPOSTO DE RENDA	29.841	5,85	31.041	6,74	32.508	6,43	36.179	6,21	54.439	6,83
Pessoas Físicas	1.595	0,31	1.407	0,31	1.551	0,31	1.914	0,33	2.827	0,35
Pessoas Jurídicas	6.926	1,36	10.967	2,38	10.597	2,10	12.218	2,10	20.348	2,55
Retido na Fonte	21.320	4,18	18.667	4,05	20.360	4,03	22.047	3,78	31.264	3,92
- IMP. S. PRODUTOS INDUSTR.	8.225	1,61	6.730	1,46	6.368	1,26	7.438	1,28	10.739	1,35
- IMP. S. OPERAÇÕES FINANC.	1.515	0,30	1.368	0,30	1.436	0,28	1.719	0,29	2.493	0,31
- IMP. S. COMÉRCIO EXTERIOR	3.875	0,76	2.728	0,59	2.646	0,52	3.030	0,52	3.729	0,47
- IMP. TERRITORIAL RURAL	84	0,02	65	0,01	76	0,02	81	0,01	114	0,01
- IMP. PROV. MOV. FINANC. (IPMF)	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
- TAXAS FEDERAIS	146	0,03	121	0,03	112	0,02	122	0,02	133	0,02
- DEMAIS	137	0,03	185	0,04	44	0,01	62	0,01	175	0,02
<i>Orçamento Seguridade</i>	63.736	12,49	59.503	12,91	65.509	12,96	81.342	13,95	115.653	14,50
- CONTR. P/ PREVIDÊNCIA SOCIAL	25.983	5,09	24.315	5,28	26.230	5,19	30.946	5,31	44.623	5,60
- COFINS	19.365	3,80	17.429	3,78	18.915	3,74	25.608	4,39	35.718	4,48
- CONTR. PROV. MOV. FINANC. (CPMF)	7.301	1,43	6.937	1,51	7.469	1,48	8.693	1,49	11.996	1,50
- CONTR. S. LUCRO LÍQUIDO	3.837	0,75	4.282	0,93	5.263	1,04	6.460	1,11	9.954	1,25
- PIS	4.255	0,83	3.841	0,83	4.761	0,94	5.649	0,97	7.642	0,96
- PASEP	497	0,10	437	0,09	660	0,13	760	0,13	1.185	0,15
- CONTR. SEG. SERV. PÚBLICO	1.623	0,32	1.515	0,33	1.447	0,29	2.369	0,41	3.387	0,42
- OUTRAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS <sup>(1)</sup>	876	0,17	747	0,16	764	0,15	857	0,15	1.147	0,14
<i>Demais</i>	12.144	2,38	13.092	2,84	13.883	2,75	15.767	2,70	21.238	2,66
- FGTS	8.968	1,76	7.676	1,67	8.109	1,60	9.330	1,60	13.271	1,66
- CIDE COMBUSTÍVEIS	0	0,00	2.596	0,56	2.731	0,54	2.580	0,44	3.161	0,40
- OUTRAS CONTRIBUIÇÕES ECONÔMICAS <sup>(2)</sup>	471	0,09	422	0,09	474	0,09	633	0,11	566	0,07
- SALÁRIO EDUCAÇÃO	1.329	0,26	1.253	0,27	1.301	0,26	1.594	0,27	2.431	0,30
- SISTEMA "S" <sup>(3)</sup>	1.377	0,27	1.145	0,25	1.268	0,25	1.631	0,28	1.809	0,23
<b>ESTADOS</b>	<b>45.986</b>	<b>9,02</b>	<b>42.341</b>	<b>9,19</b>	<b>46.229</b>	<b>9,14</b>	<b>54.562</b>	<b>9,36</b>	<b>76.746</b>	<b>9,62</b>
- ICMS	40.114	7,86	36.078	7,83	39.065	7,73	45.635	7,83	63.708	7,99
- IPVA	2.675	0,52	2.402	0,52	2.515	0,50	2.941	0,50	4.320	0,54
- ITCD	144	0,03	178	0,04	284	0,06	234	0,04	327	0,04
- TAXAS	706	0,14	672	0,15	741	0,15	951	0,16	1.423	0,18
- PREVID. ESTADUAL	2.187	0,41	2.729	0,40	3.252	0,64	3.858	0,66	5.515	0,69
- OUTROS (AIR, ICM, ETC.)	160	0,03	283	0,06	373	0,07	944	0,16	1.453	0,18
<b>MUNICÍPIOS</b>	<b>7.788</b>	<b>1,53</b>	<b>6.930</b>	<b>1,50</b>	<b>7.724</b>	<b>1,53</b>	<b>8.875</b>	<b>1,52</b>	<b>12.530</b>	<b>1,57</b>
- ISS	2.921	0,57	2.700	0,59	2.966	0,59	3.579	0,61	5.300	0,66
- IPTU	2.220	0,44	2.226	0,48	2.509	0,50	2.839	0,49	3.943	0,49
- ITBI	453	0,09	487	0,11	490	0,10	531	0,09	706	0,09
- TAXAS	1.544	0,30	819	0,18	857	0,17	860	0,15	1.058	0,13
- PREVID. MUNICIPAL	478	0,09	672	0,15	868	0,17	1.029	0,18	1.471	0,18
- OUTROS TRIBUTOS	172	0,03	27	0,01	34	0,01	38	0,01	52	0,01
<b>TOTAL</b>	<b>173.476</b>	<b>34,01</b>	<b>164.105</b>	<b>35,61</b>	<b>176.536</b>	<b>34,92</b>	<b>209.178</b>	<b>35,88</b>	<b>297.989</b>	<b>37,37</b>

(1) INCLUI: CONT. B/A RECEITA DOS CONCURSOS DE PROGNÓSTICO, CONT. P/ CUSTEIO DE PENS. MILITARES, CONT. FUNDESP, CONT. FUNPEN E OUTRAS.

(2) INCLUI: FUNDAP + CONDICINE + AFRMM + CIDE REMESSAS + OUTRAS CONTRIB. ECON.

(3) CONTRIBUIÇÃO AOS SEQUENTES ÓRGÃOS: SENAR, SENAL, SENAL, SENAC, RESC, INCR, SDR, SEST, SENAT, NIBRAI, Fundo Assistência a Ensino Prof. Marinho (DPC)

GRÁFICO I

**CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA POR ESFERA DE GOVERNO**

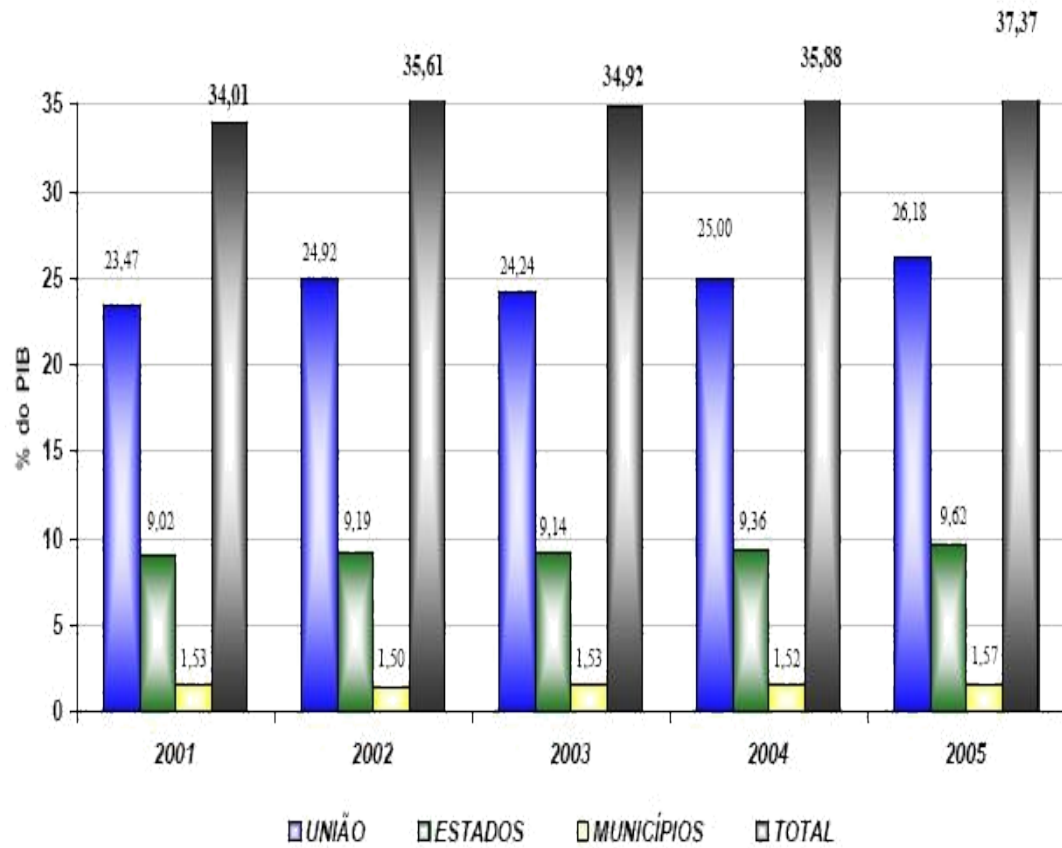


TABELA - 4

**CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA - PARTICIPAÇÃO PERCENTUAL**

<b>ANO</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>
<b>UNIÃO</b>	<b>69,00</b>	<b>69,98</b>	<b>69,44</b>	<b>69,67</b>	<b>70,04</b>
<i>Orçamento Fiscal</i>	<b>25,26</b>	<b>25,74</b>	<b>24,47</b>	<b>23,25</b>	<b>24,10</b>
- IMPOSTO DE RENDA	17,20	18,92	18,41	17,30	18,27
Pessoas Físicas	0,92	0,86	0,88	0,91	0,95
Pessoas Jurídicas	3,99	6,68	6,00	5,84	6,83
Retido na Fonte	12,29	11,38	11,53	10,54	10,49
- IMP. S. PRODUTOS INDUSTR.	4,74	4,10	3,61	3,56	3,60
- IMP. S. OPERAÇÕES FINANC.	0,87	0,83	0,81	0,82	0,84
- IMP. S. COMÉRCIO EXTERIOR	2,23	1,66	1,50	1,45	1,25
- IMP. TERRITORIAL RURAL	0,05	0,04	0,04	0,04	0,04
- IMP. PROV. MOV. FINANC. (IPMF)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- TAXAS FEDERAIS	0,08	0,07	0,06	0,06	0,04
- DEMAIS	0,08	0,11	0,02	0,03	0,06
<i>Orçamento Seguridade</i>	<b>36,74</b>	<b>36,26</b>	<b>37,11</b>	<b>38,89</b>	<b>38,81</b>
- CONTR. P/ PREVIDÊNCIA SOCIAL	14,98	14,82	14,86	14,79	14,97
- COFINS	11,16	10,62	10,71	12,24	11,99
- CONTR. PROV. MOV. FINANC. (CPMF)	4,21	4,23	4,23	4,16	4,03
- CONTR. S. LUCRO LÍQUIDO	2,21	2,61	2,98	3,09	3,34
- PIS, PASEP	2,45	2,34	2,70	2,70	2,56
- CONTR. SEG. SERV. PÚBLICO	0,94	0,92	0,82	1,13	1,14
- OUTRAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS <sup>(1)</sup>	0,50	0,45	0,43	0,41	0,38
<i>Demais</i>	<b>7,00</b>	<b>7,98</b>	<b>7,86</b>	<b>7,54</b>	<b>7,13</b>
- FGTS	5,17	4,68	4,59	4,46	4,45
- CIDE COMBUSTÍVEIS	0,00	1,58	1,55	1,23	1,06
- OUTRAS CONTRIBUIÇÕES ECONÔMICAS <sup>(2)</sup>	0,27	0,26	0,27	0,30	0,19
- SALÁRIO EDUCAÇÃO	0,77	0,76	0,74	0,76	0,82
- SISTEMA "S" <sup>(3)</sup>	0,79	0,70	0,72	0,78	0,61
<b>ESTADOS</b>	<b>26,51</b>	<b>25,80</b>	<b>26,19</b>	<b>26,08</b>	<b>25,75</b>
- ICMS	23,12	21,98	22,13	21,82	21,38
- IPVA	1,54	1,46	1,42	1,41	1,45
- ITCD	0,08	0,11	0,16	0,11	0,11
- TAXAS	0,41	0,41	0,42	0,45	0,48
- PREVID. ESTADUAL	1,26	1,66	1,84	1,84	1,85
- OUTROS (AIR, ICM, ETC.)	0,09	0,17	0,21	0,45	0,49
<b>MUNICÍPIOS</b>	<b>4,49</b>	<b>4,22</b>	<b>4,38</b>	<b>4,24</b>	<b>4,20</b>
- ISS	1,68	1,65	1,68	1,71	1,78
- IPTU	1,28	1,36	1,42	1,36	1,32
- ITBI	0,26	0,30	0,28	0,25	0,24
- TAXAS	0,89	0,50	0,49	0,41	0,36
- PREVID. MUNICIPAL	0,28	0,41	0,49	0,49	0,49
- OUTROS TRIBUTOS	0,10	0,02	0,02	0,02	0,02
<b>TOTAL</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

(1) INCLUI: CONT. 81/A RECEITA DOS CONCURSOS DE PROGNÓSTICOS, CONT. P/ CUSTEIO DE PENS. MILITARES, CONT. FUNDESP, CONT. FUNPEN E OUTRAS.

(2) INCLUI: FUNDAF + CONDEGINE + AFRIMM + CIDE REMESSAS + OUTRAS CONTRIB ECON.

(3) CONTRIBUIÇÃO AOS SEQUENTES ÓRGÃOS: SENAR, SENAI, SESI, SENAC, SESC, INCRA, SDR, SEST, SENAT, SEBRAE, Fundo Aeronáutico e Ensino Prof. Marítimo (DPC).

TABELA - 5

**DISTRIBUIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA <sup>1</sup>**

VALORES EM MILHÕES CORRENTES

	2001		2002		2003		2004		2005		
	VALOR	%	VALOR	%	VALOR	%	VALOR	%	VALOR	%	
UNIAO	ARRRC. PRÓPRIA TOTAL	281.300	69,00	335.441	69,96	377.285	69,44	441.594	69,67	507.172	70,04
	- TRANSF. P/ ESTADOS	(30.843)	7,57	(35.956)	7,50	(38.318)	7,05	(41.789)	6,59	(49.731)	6,87
	- TRANSF. P/ MUNICÍPIOS	(20.740)	5,09	(25.564)	5,33	(27.005)	4,97	(31.083)	4,90	(38.238)	5,28
	= RECEITA DISPONÍVEL	229.717	56,35	273.921	57,14	311.962	57,42	368.721	58,18	419.202	57,89
ESTADOS	ARRRC. PRÓPRIA TOTAL	108.066	26,51	123.683	25,80	142.284	26,19	165.324	26,08	186.493	25,75
	- TRANSF. P/ MUNICÍPIOS	(28.394)	6,96	(32.270)	6,73	(37.107)	6,83	(43.994)	6,94	(49.740)	6,87
	+ TRANSF. DA UNIÃO	30.843	7,57	35.956	7,50	38.318	7,05	41.789	6,59	49.731	6,87
	= RECEITA DISPONÍVEL	110.516	27,11	127.369	26,57	143.495	26,41	163.120	25,74	186.494	25,75
MUNICÍPIOS	ARRRC. PRÓPRIA TOTAL	18.302	4,40	20.244	4,22	23.774	4,38	26.892	4,24	30.448	4,20
	+ TRANSF. DA UNIÃO	20.740	5,09	25.564	5,33	27.005	4,97	31.083	4,90	38.238	5,28
	+ TRANSF. DOS ESTADOS	28.394	6,96	32.270	6,73	37.107	6,83	43.994	6,94	49.740	6,87
	= RECEITA DISPONÍVEL	67.436	16,54	78.077	16,29	87.886	16,18	101.969	16,09	118.426	16,35
<b>TOTAL</b>	<b>407.668</b>	<b>100,00</b>	<b>479.368</b>	<b>100,00</b>	<b>543.344</b>	<b>100,00</b>	<b>633.810</b>	<b>100,00</b>	<b>724.113</b>	<b>100,00</b>	

1. Foram consideradas apenas as transferências constitucionais.

TABELA - 6

**COMPOSIÇÃO FINAL DA CARGA TRIBUTÁRIA**

VALORES EM MILHÕES CORRENTES

	2001		2002		2003		2004		2005		
	VALOR	%	VALOR	%	VALOR	%	VALOR	%	VALOR	%	
UNIAO	RECEITA DISPONÍVEL	229.717	100,00	273.921	100,00	311.962	100,00	368.721	100,00	419.202	100,00
	ARRECAÇÃO PRÓPRIA	229.717	100,00	273.921	100,00	311.962	100,00	368.721	100,00	419.202	100,00
	TRANSF. DE ESTADOS	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
	TRANSF. DE MUNICÍPIOS	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
ESTADOS	RECEITA DISPONÍVEL	110.516	100,00	127.369	100,00	143.495	100,00	163.120	100,00	186.494	100,00
	ARRECAÇÃO PRÓPRIA	79.673	72,09	91.414	71,77	105.178	73,30	121.331	74,38	136.753	73,33
	TRANSF. DA UNIÃO	30.843	27,91	35.956	28,23	38.318	26,70	41.789	25,62	49.731	26,67
	TRANSF. DE MUNICÍPIOS	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00
MUNICÍPIOS	RECEITA DISPONÍVEL	67.436	100,00	78.077	100,00	87.886	100,00	101.969	100,00	118.426	100,00
	ARRECAÇÃO PRÓPRIA	18.302	27,14	20.244	25,93	23.774	27,05	26.892	26,37	30.448	25,71
	TRANSF. DA UNIÃO	20.740	30,75	25.564	32,74	27.005	30,73	31.083	30,48	38.238	32,29
	TRANSF. DE ESTADOS	28.394	42,10	32.270	41,33	37.107	42,23	43.994	43,14	49.740	42,00
<b>TOTAL</b>	<b>407.668</b>	<b>---</b>	<b>479.368</b>	<b>---</b>	<b>543.344</b>	<b>---</b>	<b>633.810</b>	<b>---</b>	<b>724.113</b>	<b>---</b>	

GRÁFICO II

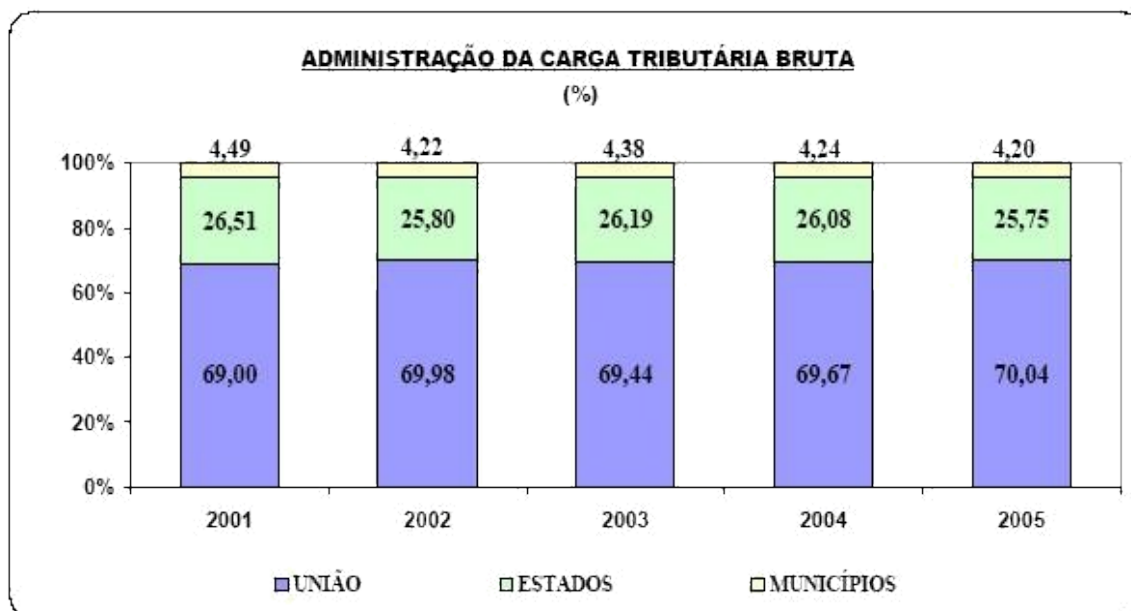


GRÁFICO III

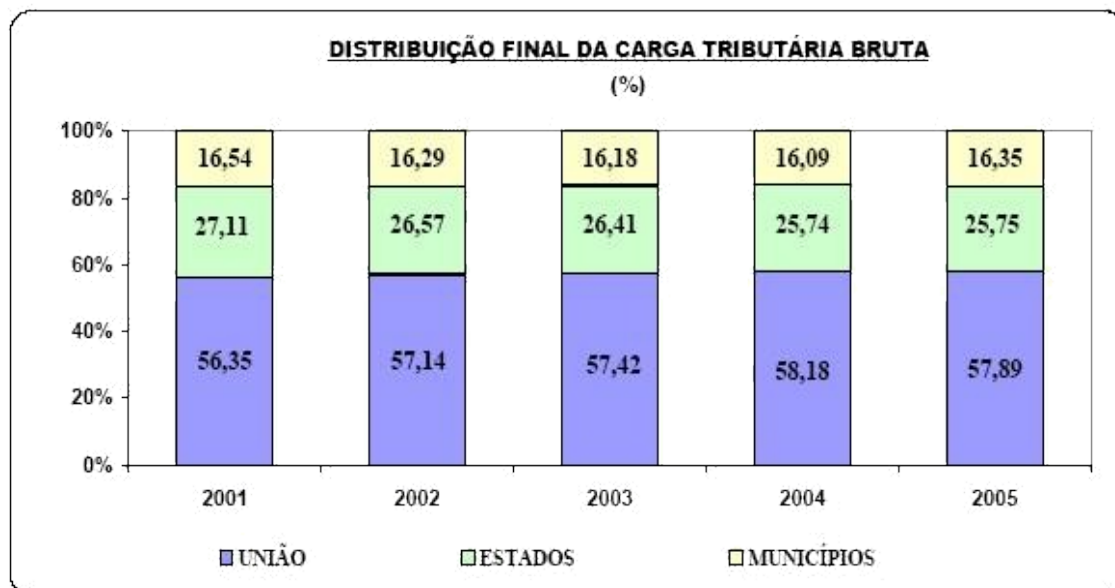


TABELA - 7

**CTB 2005 - DETALHAMENTO POR TRIBUTOS**

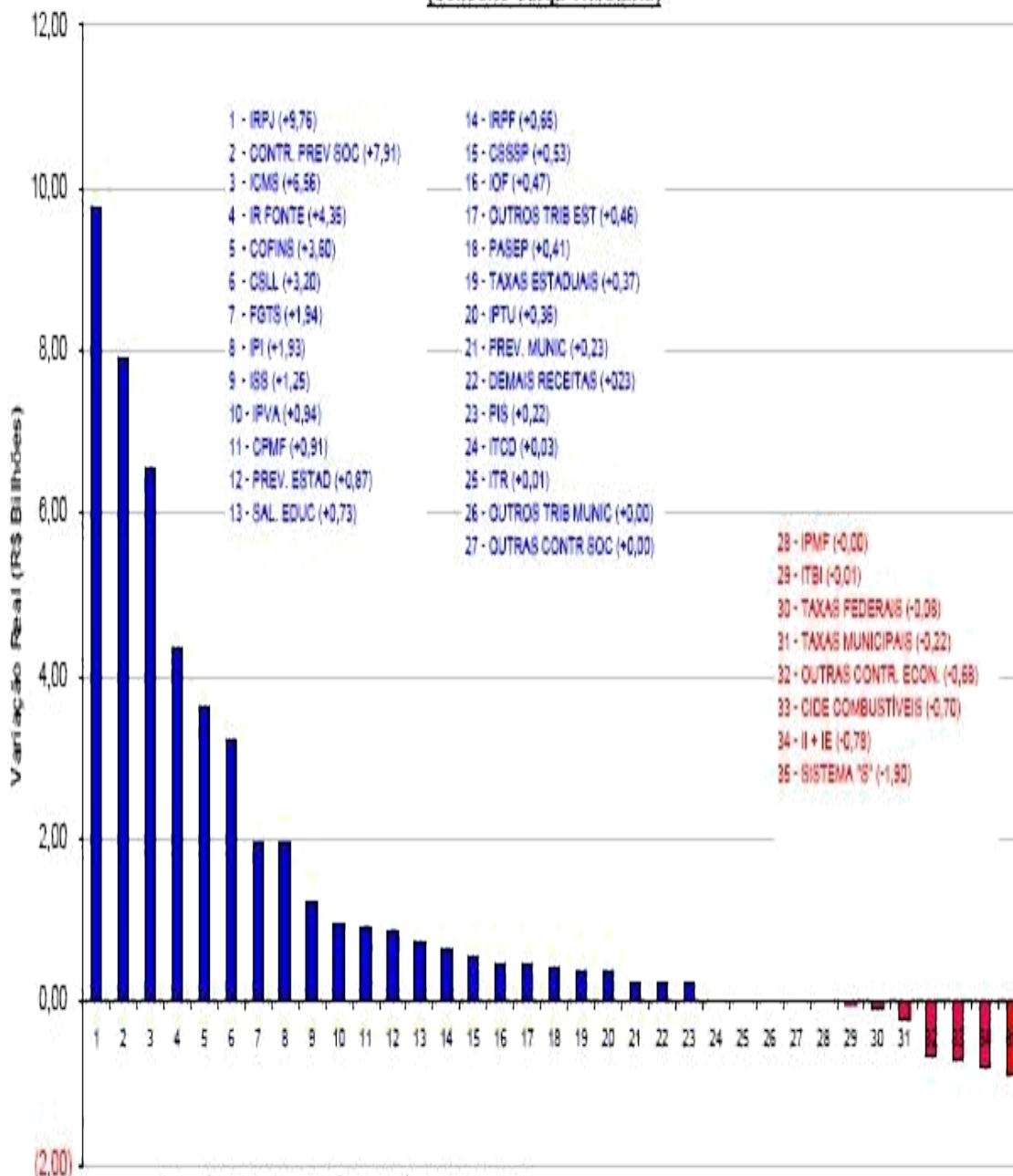
POS.	TRIBUTOS	ARRECADAÇÃO BRUTA			
		Arrecadação [R\$ milhões]	% da Arrecadação	% da Arrecadação Acum.	% do PIB
1	ICMS	154.810	21,38%	21%	8,0%
2	IMPOSTO DE RENDA	132.287	18,27%	40%	6,8%
3	CONTR. P/ PREV. SOCIAL	108.434	14,97%	55%	5,6%
4	COFINS	86.794	11,99%	67%	4,5%
5	FGTS	32.248	4,45%	71%	1,7%
6	CPMF	29.150	4,03%	75%	1,5%
7	IPI	26.096	3,60%	79%	1,3%
8	CSLL	24.189	3,34%	82%	1,2%
9	PIS	18.570	2,56%	85%	1,0%
10	PREVID. ESTADUAL	13.402	1,85%	86%	0,7%
11	ISS	12.879	1,78%	88%	0,7%
12	IPVA	10.497	1,45%	90%	0,5%
13	IPTU	9.580	1,32%	91%	0,5%
14	IMP. COMÉRCIO EXTERIOR	9.062	1,25%	92%	0,5%
15	CONTR. SEG. SERV. PÚBLICO	8.231	1,14%	93%	0,4%
16	CIDE COMBUSTÍVEIS	7.681	1,06%	94%	0,4%
17	IOF	6.058	0,84%	95%	0,3%
18	SALÁRIO-EDUCAÇÃO	5.906	0,82%	96%	0,3%
19	SISTEMA S	4.397	0,61%	97%	0,2%
20	PREVID. MUNICIPAL	3.576	0,49%	97%	0,2%
21	OUTROS TRIB. ESTADUAIS	3.531	0,49%	98%	0,2%
22	TAXAS ESTADUAIS	3.458	0,48%	98%	0,2%
23	PASEP	2.880	0,40%	99%	0,1%
24	OUTRAS CONT. SOCIAIS	2.787	0,38%	99%	0,1%
25	TAXAS MUNICIPAIS	2.571	0,36%	99%	0,1%
26	ITBI	1.715	0,24%	100%	0,1%
27	ITCD	795	0,11%	100%	0,0%
28	CIDE REMESSAS	632	0,09%	100%	0,0%
29	AD. FRETE REN. MAR. MERC.	429	0,06%	100%	0,0%
30	DEMAIS RECEITAS	426	0,06%	100%	0,0%
31	TAXAS FEDERAIS	323	0,04%	100%	0,0%
32	FUNDAF	278	0,04%	100%	0,0%
33	ITR	276	0,04%	100%	0,0%
34	OUTROS TRIB. MUNICIPAIS	127	0,02%	100%	0,0%
35	DEMAIS CONT. ECONÔMICAS	36	0,00%	100%	0,0%
TOTAL		724.113	100,00%	—	37,37%

PIB 2005 (R\$ MILHÕES) :	1.937.598
--------------------------	-----------

Gráfico IV

**Varição Real<sup>(\*)</sup> da Arrecadação - 2005/2004**

**(Conceito Carga Tributária)**



(\*) - Atualizado pelo deflator implícito do PIB (7,21%)



TABELA 08

Relação de Medidas de Desoneração Tributária		Impacto Fiscal Estimado		Em R\$ bilhões	
Discriminação	Ato Legal	2004	2005		
<b>Estímulo ao investimento produtivo</b>		0,65		3,40	
Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP	Lei 11.198/05			0,23	
Redução do IPI sobre Bens de Capital	Decreto 5.488/05			0,40	
Incentivo tributário para modernização e ampliação dos portos - REPORTO	Lei 11.033/04	0,45			
Depreciação acelerada a ser descontada da CSLL	Lei 11.051/04 & Lei 11.198/05				0,50
Redução do prazo de aproveitamento do crédito de PIS/Cofins	Lei 11.051/04	0,20		1,90	
Mudança na retenção do PIS/Cofins de autopeças	Lei 11.198/05			0,14	
Demais medidas da MP do bem	Lei 11.198/05			0,23	
<b>Corte de tributos para famílias</b>		0,50		2,30	
Redução temporária da base do IR em R\$ 100	Lei 10.998/04	0,50			
Atualização da tabela do IRPF	Lei 11.119/05			2,30	
<b>Corte de tributos da cesta básica e incentivo à produção de alimentos</b>		3,33		5,00	
Redução a zero do PIS/Cofins para itens da cesta básica	Leis 10.985/04 e 10.925/04	1,87		2,50	
Redução a zero do PIS/Cofins para fertilizantes e vacinas de uso veterinário	Lei 10.925/04	1,87		2,50	
<b>Estímulo à poupança de longo prazo</b>		0,77		2,00	
Tributação decresc. renda fixa, redução tribut. renda var. e isenção de IR títulos imob.	Lei 11.033/04	0,83		1,50	
Redução do IOF para seguros do ramo vida	Decreto 5.172/04	0,08		0,23	
Fim do regime especial da previdência complementar	Lei 11.053/04	0,09		0,27	
<b>Estímulo à micro e pequena empresa</b>		0,00		0,30	
Retroatividade das empresas excluídas do SIMPLES	Lei 11.198/05			0,30	
<b>Incentivo à inovação</b>		0,00		0,10	
Programa de inclusão digital	Lei 11.198/05			0,10	
<b>Total</b>		<b>5,26</b>		<b>13,10</b>	

Pois bem, como já se vê os números são bastante elevados, mas isto era até 2005, pois segundo o estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, temos o seguinte cenário atualmente, em setembro de 2008, segue:

**“MESMO SEM CPMF, RECORDES SUCESSIVOS DE ARRECADAÇÃO  
ELEVAM A CARGA TRIBUTÁRIA DO PRIMEIRO SEMESTRE DE 2008**

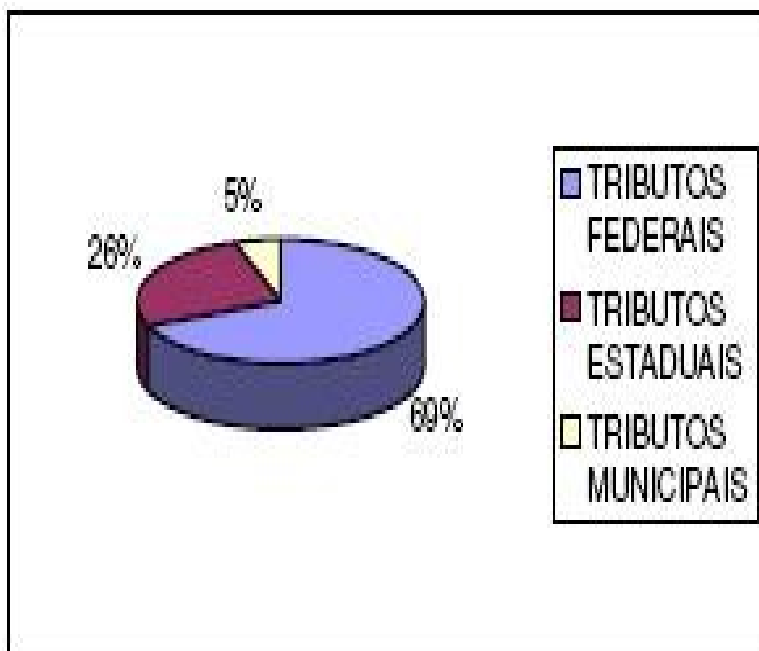
- *Carga Tributária atinge 37,27% do PIB do Primeiro Semestre de 2008, ante 36,03% do primeiro semestre do ano passado;*
- *Analisando-se os últimos doze meses, constata-se que a carga tributária de 2008 ultrapassará 37% do PIB;*
- *No primeiro semestre de 2008 foram arrecadados R\$ 515,36 bilhões (no mesmo período de 2007 o total foi de R\$ 444,66);*
- *Houve aumento nominal de arrecadação de R\$ 70,70 bilhões em relação ao mesmo semestre de 2007 (15,90%);*
- *Crescimento real da arrecadação foi de R\$ 37,75 bilhões;*
- *Variação real das arrecadações foi de 8,49% (IPCA);*
- *Arrecadação Federal teve crescimento nominal de R\$ 49,89 bilhões (16,33%) e crescimento real de R\$ 27,25 bilhões (8,92%);*
- *Arrecadação dos Estados apresentou crescimento nominal de R\$ 18,47 bilhões (15,95%) e crescimento real de R\$ 9,89 bilhões (8,54%);*
- *Tributos municipais cresceram 9,99%, em termos nominais (R\$ 2,33 bilhões) e tiveram crescimento real de R\$ 0,60 bilhão (2,58%);*
- *A arrecadação diária de impostos, taxas e contribuições foi de R\$ 2,83 bilhões;*
- *A arrecadação tributária por segundo foi de R\$ 32.773,40;*
- *A Carga Tributária Semestral Per Capita cresceu 12,46% (nominal) e 4,70% (real)*
- *Cada brasileiro pagou R\$ 2.717,93 de tributos no semestre*
- *No ano, cada brasileiro pagará aproximadamente R\$ 5.580,00.*

A carga tributária (somatório dos tributos federais, estaduais e municipais arrecadados) em relação ao PIB – Produto Interno Bruto do primeiro semestre de 2008 atingiu 37,27%, contra 36,03% no primeiro semestre de 2007, tendo um aumento de 1,24 ponto percentual do PIB.

Comparando o primeiro semestre de 2008, com o mesmo período do ano anterior, houve crescimento nominal da arrecadação tributária de 15,90% (ou R\$ 70,70 bilhões) e variação real de 8,49% (IPCA). Os tributos arrecadados pela Receita Federal do Brasil (acrescidos das contribuições corporativas) tiveram crescimento nominal de 16,33% (ou R\$ 49,89 bi) e variação real de 8,92% (IPCA, correspondendo a R\$ 27,25 bi). Já os tributos estaduais tiveram variação nominal de 15,95% (ou R\$ 18,47 bi) e variação real de 8,54% (IPCA, correspondendo a R\$ 9,89 bi). Os tributos municipais apresentaram crescimento nominal de 9,99% (ou R\$ 2,33 bi) e real de 2,58% (IPCA, correspondendo a R\$ 0,60 bi).

### **Divisão da Arrecadação Tributária**

No primeiro semestre de 2008, os tributos federais totalizaram R\$ 355,43 bilhões (68,97%), os estaduais R\$ 134,27 bilhões (26,05%) e os municipais R\$ 25,65 bilhões (4,98%).”



### **Arrecadação Tributária Semestral *Per Capita***

A carga tributária *per capita* do primeiro semestre de 2008, em comparação ao mesmo período do ano anterior, apresentou crescimento de 12,46%. Isto equivale a dizer que cada brasileiro pagou R\$ 301,12 a mais de tributos no semestre.

Projetando-se a carga tributária *per capita* para todo o ano de 2008, estima-se que haverá um aumento nominal de 11,17%. Dessa forma, cada brasileiro deverá pagar de tributos em 2008 um valor de R\$ 5.580,00. Em 2007 foi R\$ 5.017,94, representando um aumento de R\$ 562,06.

### **Média da Arrecadação Tributária por Dia, Hora, Minuto, Segundo.**

ARRECAÇÃO MÉDIA	1º. Sem. 2005	1º. Sem. 2006	1º. Sem. 2007	1º. Sem. 2008
POR DIA	1.987.190.515,27	2.171.020.315,21	2.456.705.225,74	2.831.621.803,82
POR HORA	82.799.604,80	90.459.179,80	102.362.717,74	117.984.241,83
POR MINUTO	1.379.993,41	1.507.653,00	1.706.045,30	1.966.404,03
POR SEGUNDO	22.999,89	25.127,55	28.434,09	32.773,40

**Arrecadação Tributária do Primeiro Semestre – VALORES****NOMINAIS Em R\$ Bilhões**

TRIBUTOS	Jan/Jun-06	Jan/Jun-07	Jan/Jun-08	Crescimento R\$	Cresc. %
IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO	4,58	5,55	7,45	1,90	34,23%
IPI	12,86	15,01	18,3	3,29	21,92%
IMPOSTO SOBRE A RENDA	67,39	77,54	95,36	17,82	22,98%
IOF - IMP. SOBRE OPER. FINANCEIRAS	3,2	3,66	9,67	6,01	164,21%
ITR - IMP. TERRITORIAL RURAL	0,05	0,05	0,06	0,01	20,00%
CPMF - CONTRIB. MOVIM. FINANCEIRA	15,09	17,33	1,08	-16,25	-93,77%
COFINS - CONTRIB. SEGURIDADE SOCIAL	43,46	48,03	57,77	9,74	20,28%
PIS / PASEP	11,69	12,7	15,15	2,45	19,29%
CSSL - CONT. SOCIAL LUCRO LÍQUIDO	14,23	16,56	22,6	6,04	36,47%
CIDE – COMBUSTÍVEIS	3,78	3,89	3,58	-0,31	-7,97%
FUNDAF	0,16	0,17	0,12	-0,05	-29,41%
OUTRAS RECEITAS	15,16	15,08	17,4	2,32	15,38%
INSS - PREVIDÊNCIA SOCIAL	60,03	69,34	82,4	13,06	18,83%
FGTS	17,85	20,61	24,5	3,89	18,87%
<b>TOTAL TRIBUTOS FEDERAIS</b>	<b>269,52</b>	<b>305,54</b>	<b>355,43</b>	<b>49,89</b>	<b>16,33%</b>

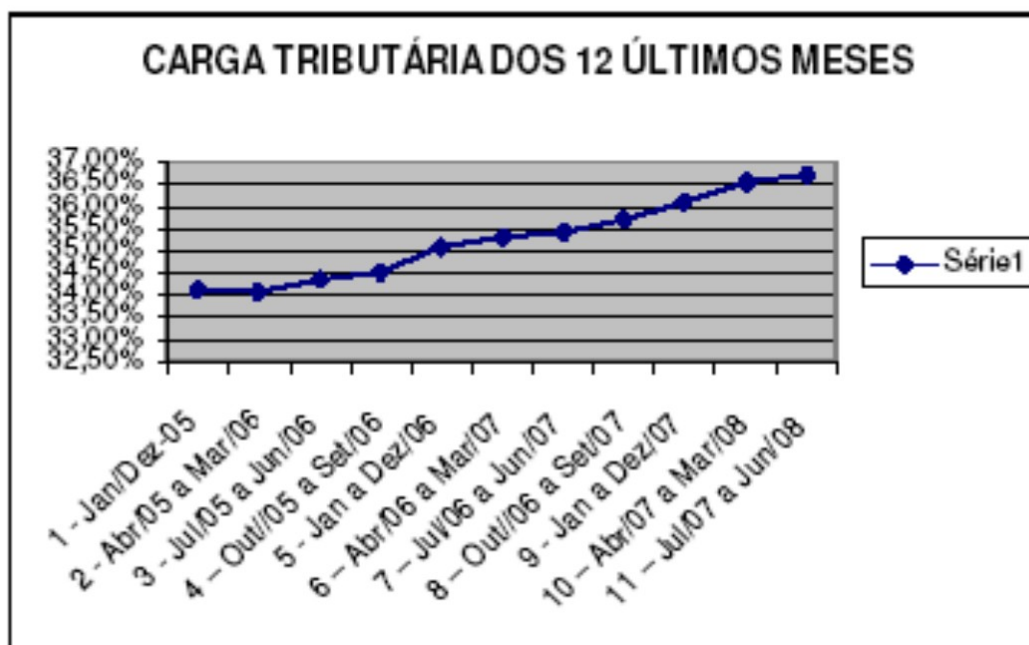
ICMS	81,16	88,88	105,42	16,54	18,61%
PREVIDÊNCIAS ESTADUAIS	7,64	8,94	9,32	0,38	4,25%
OUTROS TRIBUTOS ESTADUAIS	13,41	17,98	19,53	1,55	8,62%
<b>TOTAL TRIBUTOS ESTADUAIS</b>	<b>102,21</b>	<b>115,8</b>	<b>134,27</b>	<b>18,47</b>	<b>15,95%</b>
TRIBUTOS MUNICIPAIS	19,78	21,75	23,89	2,14	9,84%
PREVIDÊNCIAS MUNICIPAIS	1,45	1,58	1,76	0,18	11,39%
<b>TOTAL TRIBUTOS MUNICIPAIS</b>	<b>21,23</b>	<b>23,32</b>	<b>25,65</b>	<b>2,33</b>	<b>9,99%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>392,95</b>	<b>444,66</b>	<b>515,36</b>	<b>70,70</b>	<b>15,90%</b>

PIB	1.113,38	1.234,01	1.382,65	148,64
ARRECAÇÃO / PIB	35,29%	36,03%	37,27%	

## Carga Tributária dos Últimos Doze Meses

A carga tributária vem apresentando sucessivos aumentos.

1 - Jan/Dez-05	34,12%
2 - Abr/05 a Mar/06	34,05%
3 - Jul/05 a Jun/06	34,35%
4 - Out//05 a Set/06	34,55%
5 - Jan a Dez/06	35,06%
6 - Abr/06 a Mar/07	35,34%
7 - Jul/06 a Jun/07	35,44%
8 - Out//06 a Set/07	35,68%
9 - Jan a Dez/07	36,08%
10 - Abr/07 a Mar/08	36,56%
11 - Jul/07 a Jun/08	36,71%



O limite do poder de tributar, que o Estado possui, é constantemente questionado frente às garantias individuais dos contribuintes; fato este que é histórico. O tributo deve ser permanentemente objeto de estudo, para que sua arrecadação seja feita da forma mais eficaz possível a fim de manter os serviços públicos, visando, tão somente, o bem da coletividade; e que isto não seja à custa do sacrifício dos direitos individuais do contribuinte (individualmente). Isto afirmo embasada nos noticiários e nas pesquisas constantes, como os estudos acima transcritos, onde pode-se claramente observar o motivo pelo qual é de suma importância que se tenha preservada a liberdade do particular em escolher o meio lícito que mais o beneficie, pois os números transparecem a enorme desvantagem que existe entre o contribuinte e o fisco.

Sendo assim, em função das implicações que o assunto tributação acarreta, faz-se necessário a discussão a respeito da necessidade de um planejamento tributário cada vez mais apurado, o que tem por escopo apurar se o Estado pode interferir legitimamente/legalmente/constitucionalmente nos atos e negócios praticados pelo cidadão, que atua no âmbito de sua liberdade de contratar, e em conformidade com o ordenamento jurídico brasileiro. Porém, tal estudo requer ainda que se conceitue o planejamento tributário necessário em contraposição ao ilícito, que é a evasão fiscal.

Feito isso, passa-se para outra etapa, onde se apurará a existência ou não de uma norma antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro, e qual seria sua pertinência em relação aos moldes já existentes. O que continua ainda girando em torno da questão das limitações estatais no que tange ao poder de tributar, e conseqüente arrecadação, contraposto ao direito do contribuinte de se organizar nos limites que a lei também lhe proporciona, de forma a buscar a saída menos custosa.

A grande competitividade do mercado, aliada a elevada carga tributária, vem sufocando as empresas brasileiras e exigindo-lhes que adotem medidas, que dentro da legalidade, proporcionem uma economia de tributos. Para tanto, o planejamento tributário se propõe a viabilizar a adoção das melhores medidas possíveis, de forma a serem menos onerosas para o contribuinte, permitindo a ele que escolha os meios legais com menor incidência tributária.

Por isso, o fenômeno elisivo tributário é algo que tem tido grande relevo no cenário econômico atual, pois em época de mercado competitivo e recessivo, de aumento da concorrência entre as empresas nacionais, o planejamento tributário assume um papel de extrema importância na estratégia e finanças das empresas, visto que os encargos relativos a impostos, taxas e



contribuições são, na maioria dos casos, mais representativos do que os custos de produção. O planejamento tributário no âmbito empresarial, nada mais é que uma forma clara e objetiva de se executar um projeto de previsão das necessidades e realizações da companhia. Isto porque, a elisão fiscal é direito do contribuinte, pois é ato legal, não sendo vedado pelas normas tributárias, consubstanciado em um planejamento tributário, segundo o qual o contribuinte elege, entre as opções permitidas pela legislação, o procedimento menos gravoso, mais econômico do ponto de vista tributário.

Em virtude disto, os jornais veiculam todos os dias notícias acerca da alta carga tributária existente no Brasil, o que reforça o fato de se transparecer que a elisão fiscal seja a solução para os problemas. Porém, partindo da premissa de que a causa preponderante da elisão fiscal é a tributação, tem-se inicialmente a necessidade de buscar dados históricos que comprovem a existência de uma relação entre a disposição normativa tributária e o resultado comportamental de afastamento de seus destinatários. Alguns dados demonstraram-se importantes para o desencadeamento desta relação tais como: o desvio de finalidade do produto da arrecadação, o grande número de tributos criados, porém com o advento da Constituição Federal como limite do poder estatal estes problemas parecem diminuir sem que, contudo a reação apontada se amenize. Neste contexto, passa a ser fundamental a análise estrutural das normas tributárias brasileiras, com a finalidade de entender o motivo do qual decorre desta relação.

O tema a ser discutido é o impacto da lei complementar nº 104 de 2001 no planejamento tributário, utilizado por alguns contribuintes. Visa abordar os problemas da inconstitucionalidade e da ilegalidade, ressaltados pela doutrina pátria, bem como nortear uma interpretação ideal para esta lei que solucione estas e outras possíveis discussões. Grande é sua relevância jurídica, pois a norma inserida através de tal lei tenta limitar, ou mesmo abolir, a atividade de planejamento fiscal, necessário às empresas do nosso país, para ter possibilidade de sobrevivência no mercado nacional, impedindo uma possível recessão econômica em virtude de falências.

A incidência da norma tributária onera compulsoriamente os negócios econômico-jurídicos realizados pelo particular. Com o escopo de reduzir estes ônus tributários, dois fenômenos diversos se apresentam, sendo eles: elisão e evasão fiscal. Isto porque há diversas formas de se desonerar de encargos tributários, sendo umas lícitas e outras ilícitas. Desta forma, o presente estudo objetiva discorrer acerca do tratamento conferido a estas duas figuras, bem como a maneira como a interpretação dos dispositivos legais deve ser conduzida.

## **1. ELISÃO FISCAL**

### **1.1. Conceito, Objetivo e Finalidade**

A elisão fiscal diz respeito, literalmente, à organização da vida do particular, que, usufruindo de sua autonomia privada, tem garantido o seu direito de se auto-organizar e contratar licitamente e do modo menos oneroso. É o direito do contribuinte, dentro do ordenamento jurídico, de agir e gerir seus negócios livremente, com a maior economia possível, inclusive, quanto ao pagamento de tributos. Em outras palavras, ao contribuinte é dado o direito de organizar seus próprios negócios de forma a incidir em norma tributária menos gravosa ou até mesmo deixar de incidir em qualquer norma tributária.

Sendo assim, devido ao princípio da autonomia da vontade e da liberdade contratual, o contribuinte pode exercer suas atividades e gerir seu patrimônio livremente, administrando-o por meio do modelo que escolher, contanto que o mesmo seja plenamente lícito. De onde pode concluir-se que qualquer forma preventiva de gestão de negócios, que objetive uma economia lícita de tributos, seja reduzindo alíquotas ou bases de cálculo, seja evitando a incidência deles, pode ser considerada como uma forma de planejamento tributário.

O atual sistema jurídico brasileiro concede ao contribuinte a possibilidade de escolha do modo de utilização do mecanismo da elisão fiscal, de maneira a evitar a incidência de determinado tributo ou até mesmo reduzir suas proporções, bem como manipular o momento do pagamento, se devido. O que traduz um direito subjetivo do contribuinte, no que diz respeito à livre busca, dentro das normas, da opção mais branda quanto ao tratamento de seus encargos tributários. Isto, tendo em vista que não há obrigatoriedade expressa de que se tenha que optar pela prática que implique em uma carga tributária mais onerosa dentre todas as existentes. O exposto é decorrência direta do princípio da legalidade, que será abordado adiante.

Quando da conceituação da elisão fiscal, faz-se ainda necessário que haja uma explicitação acerca de sua diferença com relação ao planejamento tributário, que, apesar de ténue,

merece atenção. Isto porque, o primeiro conceito diz respeito ao constante trabalho dos consultores tributários, que, criativamente, utilizam-se de meios legais não proibidos ou até mesmo permitidos, para realizar um único intuito, que é o de efetivar a ocorrência de negócios com o menor ônus possível, amoldando, assim os atos e negócios jurídicos de forma a proporcionar a já mencionada incidência mínima possível do ônus agregado. O que não deve ser confundido com o segundo conceito, pois a mera atividade do particular objetivando uma economia tributária seja em qual for a área de atividade, isto será um planejamento tributário. Porém, observe-se que a elisão fiscal requer que tenha havido uma benéfica utilização, em favor do particular, do texto legal ou até mesmo das chamadas lacunas da lei, sem, é claro, infringi-la. Há aqui a opção de o contribuinte escolher qual seja o meio mais vantajoso para si. Assim, depreende-se que o objetivo principal visa uma economia lícita de tributos, utilizando-se de meios legais para que, no final, tenha que se suportar menor ônus tributário, como já vastamente discorrido.

A elisão fiscal nos dizeres de Alfredo Augusto Becker é conduta “*perfeitamente lícita, pois não foi violada nenhuma regra jurídica ou eficácia*” <sup>1</sup> com a qual se consegue afastar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo. A simples definição abaixo transcrita e proposta seria suficiente para embasar o reconhecimento da legitimidade da elisão fiscal, que fazem dela um comportamento legítimo do contribuinte; pois tal autor ainda leciona acerca do assunto, o qual nomeia “*evasão legal*”, a saber:

*É aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica, a de se procurar determinado resultado econômico com a maior economia, isto é, com a menor despesa (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico, são parcelas que integrarão a despesa; Ora, todo o indivíduo, desde que não viole regra jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive, tributariamente. Aliás, seria absurdo que o contribuinte, encontrando vários caminhos legais (portanto, lícitos)*

---

<sup>1</sup> Becker, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Lejus, 2000, p.125.

*para chegar ao mesmo resultado, fosse escolher justamente aquele meio que determinasse o pagamento de tributo mais elevado.*

Sendo assim, a elisão fiscal objetiva apenas que se faça valer o direito que o contribuinte possui, que é o de escolher, na gestão de seus negócios, as formas como irá conduzi-los a fim de produzir o menor índice de ônus tributários possível.

Os princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade cerrada dos tributos conferem ao comportamento elisivo a natureza de direito público subjetivo, uma vez que por se tratar de conduta preventiva; anterior à ocorrência do fato impositivo tem como campo de atuação o campo da não incidência tributária, campo este protegido da interferência estatal e garantido pelo princípio da autonomia privada.

O princípio da legalidade, também chamado princípio da reserva legal, remonta aos tempos do surgimento do Estado de Direito, pois, no passado, a tributação era realizada pelo soberano de forma tirânica e desmedida. O princípio da legalidade passou por diversas fases, dentre as quais destacam-se as seguintes:

- a) princípio do consentimento antecipado dos tributos pelos súditos, que era um consentimento individual;
- b) consentimento coletivo, em que qualquer gravame fiscal deveria ser precedido de votação dos representantes escolhidos pelo povo;
- c) surgiu na Inglaterra, talvez a primeira concepção de estatuto de tutela dos direitos dos contribuintes, com o fim de evitar as exigências tributárias extorsivas do soberano. Ao rei não sobrou alternativa senão aceitar o texto do estatuto, hoje tido como a primeira Constituição inglesa, que consagra a máxima *no taxation without representation*;
- d) com a Revolução de 1688 e com o princípio da legalidade tributária já definitivamente consagrado nos seus fundamentos atuais, este veio a incorporar-se à Declaração dos Direitos, de 1689;

e) a América do Norte, nesse passo, herdou a noção de legalidade como princípio tributário, e não só em matéria tributária, introduzindo-o em sua Declaração dos Direitos do Homem, no ano de 1774;

f) Revolução Francesa, cujos ideais continham a máxima da exigência do consentimento antecipado da tributação pelos representantes do povo;

g) em 1787, o princípio foi inserido na Constituição dos Estados Unidos da América do Norte, passando a integrar as Constituições políticas de diversos países europeus no século XIX.

De onde se depreende que a base histórico-constitucional do princípio da legalidade é a de que os tributos representam invasões do Poder Público nas riquezas dos particulares. E em um Estado de Direito tais invasões devem ser feitas unicamente através do instrumento legal, isto é, através da lei; onde estão inseridas normas reguladoras do bem comum, que expõe o que cada cidadão pode, ou não, fazer.

No Brasil, o princípio da legalidade está explícito no art. 5º, II, da Constituição, que determina que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, *in verbis*:

*Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*

*(...)*

*II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;*

O art. 150, I, da Constituição Federal proclama ser vedada a instituição ou majoração de tributo sem que a lei o estabeleça, isto porque a lei é a manifestação do povo por intermédio de seus representantes, e vincular o aumento ou a criação de um tributo à existência de uma lei, se está vinculando o consentimento do cidadão para tanto, *in verbis*:

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

*I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;*

A regra geral é de que a lei ordinária seja um instrumento suficiente para instituição e majoração do tributo. Entretanto, em alguns casos, expressamente mencionados na Constituição Federal, o tributo só poderá ser instituído por lei complementar. Como é o caso dos empréstimos compulsórios, impostos residuais da União e das contribuições sociais elencadas no artigo 195, §4º da CF, transcrito abaixo:

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

*a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;*

*b) a receita ou o faturamento;*

*c) o lucro;*

*II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;*

*III - sobre a receita de concursos de prognósticos.*

*IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.*

*(...)*

*§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.*

*Art. 154. A União poderá instituir:*

*I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;*

Existem algumas exceções ao princípio da legalidade, facultando ao poder executivo, dentro dos limites legais, alterar as alíquotas dos impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores imobiliários. No entanto, mesmo estes tributos estão sujeitos ao princípio da estrita legalidade tributária, pois embora o Poder Executivo possa alterar suas alíquotas, isso só será possível se o Decreto Presidencial atender às condições e aos limites estabelecidos em lei, conforme estabelece o art. 153, §1º da Constituição Federal, *in verbis*:

*Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*

*I - importação de produtos estrangeiros;*

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

*III - renda e proventos de qualquer natureza;*

*IV - produtos industrializados;*

*(...)*

*§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.*

Tal princípio traduz ideais de justiça e de segurança jurídica (nas relações entre fisco e contribuinte), valores que poderiam ser excluídos caso à administração pública fosse permitido, decidir como, quando e de quem cobrar tributos; o que não ocorre em função de que tais relações jurídicas tem de ser inteiramente disciplinadas em lei, o que culmina por obrigar ambos (fisco e contribuinte) a cumpri-la.

O princípio da legalidade faz parte dos direitos e garantias fundamentais constitucionais, por isso tal princípio é um limite objetivo à atuação do Estado em relação ao particular. O que significa dizer que o Estado só poderá exigir qualquer prestação do particular - seja esta de dar ou de fazer – caso haja a existência de lei (que é o único documento hábil) para impor tal exigência.

Quanto ao princípio da tipicidade tributária, pode-se dizer que seria a materialização do princípio da legalidade, pois realmente o imperativo de que todos os elementos necessários à tributação do caso concreto se contenham e apenas se contenham na lei traduz-se no seguinte brocardo: *nullum tributum sine lege*. O princípio da segurança jurídica está intimamente ligado à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta; o que tranqüiliza os cidadãos. Sentimento este que permite que haja planejamento de futuro, cuja disciplina jurídica o contribuinte conhece, pois estará certo do modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realizará.

O princípio da tipicidade vem previsto na Constituição Federal de 1988 no *caput* do artigo 145, uma vez que estabelece os seguintes dois critérios para a instituição de tributos, quais sejam: a regulação por meio de lei complementar, e a instituição por meio de lei ordinária. No sistema constitucional brasileiro, os tributos são construídos a partir de um método legislativo: primeiro, a lei constitucional, que descreverá o núcleo essencial dos tributos; segundo, através de lei complementar, que definirá o fato gerador, a base de cálculo e os respectivos contribuintes; terceiro, através de lei ordinária, que definirá os tipos tributários, sempre dentro dos limites e parâmetros contidos na lei complementar. Assim, o princípio da tipicidade determina que o legislador elabore as leis tributárias de modo completo e exaustivo, proibindo conceitos indeterminados e a utilização de analogia.

Para o Estado, há o direito de exigir o tributo, uma vez ocorrido o fato gerador. Entretanto, este direito está totalmente limitado dentro dos limites estabelecidos em lei. A partir do momento que o contribuinte reorganiza suas atividades, de maneira a evitar que o fato gerador ocorra, ou que, mesmo ocorrendo, sofra ele uma tributação menor, não pode o fisco se opor a este planejamento.

Em suma, quando se utiliza de uma forma para reduzir licitamente os tributos, se estará diante de elisão. Porém, a partir do momento em que tal procedimento, outrora aplicado, passa a ser reconhecido como proibitivo pela autoridade fiscal, aquilo que era lícito passa a ser ilícito, em outras palavras, aquilo que era elisão passa a ser evasão fiscal.



## 2. DA EVASÃO FISCAL

A evasão fiscal é de um modo genérico, aquilo que decorre de ações ilícitas do contribuinte, que tenta impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do aspecto material do tributo.

Uma vez ocorrida a hipótese de incidência e conseqüentemente o fato gerador do tributo, nasce a obrigação tributária, que é um vínculo jurídico entre o fisco e o contribuinte. Situação esta que gera um direito para o Estado de poder cobrar do sujeito passivo o valor correspondente da obrigação surgida. Já a evasão caracteriza-se quando o contribuinte deixa de transferir ou pagar integralmente ao fisco uma parcela do tributo devida, através de atitudes que sabe não serem lícitas. Para tanto, deve o contribuinte agir com um comportamento proibido pelo ordenamento jurídico, visando com isto a redução ou a supressão de imposto devido. Sendo assim, a intenção de fraudar requer necessariamente a ocorrência de uma ilicitude, pois o agente objetiva, com sua conduta, ocasionar um prejuízo ao fisco.

Pode-se citar como exemplos de evasão fiscal: a venda de mercadorias sem a respectiva emissão da nota fiscal, com o intuito de fraudar o fisco, não registrando a operação; a não declaração de rendimentos, com a intenção de sonegar o imposto de renda; declarar o valor do imóvel a menor no caso de uma compra e venda com o intuito de reduzir o valor do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).

Assim, a evasão será sempre um comportamento ilegal do contribuinte, utilizando-se de fraude, simulação ou de qualquer meio ardiloso com o único propósito de supressão ou redução da carga tributária. Tal conduta é reprovável pelo direito, não sendo, em nenhum momento, amparada pela legislação vigente, nem representa lacunas da lei; configura apenas comportamento ilícito do indivíduo.

Isto posto, a fim de tecer uma conceituação em vista de uma comparação, no dizer do Prof. Sampaio Dória a conceituação de evasão fiscal seria como uma: “*ação consciente e voluntária do indivíduo tendente a, por meios ilícitos, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo efetivamente devido*”<sup>2</sup>. Assim desde já, é possível destacar duas das características principais da evasão fiscal: ilicitude e realização posterior à incidência da norma, ou seja, quando

---

<sup>2</sup>Dória, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2ª edição. São Paulo: Brushatsky, 1977, p. 37.

o tributo já é devido. Vale lembrar que a evasão é gênero da qual são espécies a simulação fiscal e a fraude à lei.

Os termos fraude e evasão devem ser utilizados para exprimir a sonegação fiscal, enquanto que o termo elisão fiscal deve ser utilizado para denominar as ações legais com a finalidade única de reduzir o montante do tributo. Nesta mesma linha, pode-se dizer que a evasão fiscal é fruto da ação ilícita do contribuinte, que objetiva impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade acerca do aspecto material do tributo.

Sem retirar o mérito devido ao mestre supracitado, bem como pelo fato de ter sido um dos marcos no início do estudo do planejamento tributário, faz-se importante pontuar que bem antes de ele expor as bases para identificação da evasão e da elisão fiscal na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, já havia menção a tais institutos, bem como a outros deles decorrentes, como sendo importantes critérios na aplicação da lei tributária, segue abaixo alguns exemplos das décadas de 50 e de 60 (íntegra em anexo):

*O pagamento do premio de seguro, que a lei permite seja deduzido do imposto sobre a renda, há de ser o pagamento serio, que corresponde a um negocio efetivamente realizado, e não uma **simulação** de pagamento, engendrada para burlar a lei.<sup>3</sup>*

*Fraude ao imposto de renda; não pode acobertar-se a sombra da lei ou da simulação.<sup>4</sup>*

---

3 BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso em Mandado de Segurança n.º 2657, 1ª Turma, julgado em 23.05.1955. Disponível em: [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br) Acesso em: 10 de novembro de 2008.

4 BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n.º 30810, 1ª Turma, julgado em 19.07.1956. Disponível em: [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br) Acesso em: 10 de novembro de 2008.

*Imposto de vendas e consignações. 1. O Estado pode estabelecer em lei e em regulamentos cautelas contra o perigo efetivo ou potencial de evasão tributaria e fraude, como a inscrição do estabelecimento e o pagamento prévio do tributo, quando o contribuinte é ambulante. 2 - no caso, a exigência foi arbitraria, porque se tratava de negociantes com estabelecimento certo e inscrito na repartição fiscal. matéria de fato, imprópria do recurso extraordinário.*<sup>5</sup>

O Mestre Alfredo Augusto Becker, quando se refere à evasão fiscal (ilícita), a qual nomina fraude fiscal, ainda afirma o seguinte, que:

*Para atingir aquele efeito ou resultado econômico, individuo violou regra jurídica ou eficácia jurídica, então praticou fraude fiscal. (...) A fraude, porém, é ilícita, porque o contribuinte ergueu a estrutura jurídica de seus negócios, violando regra jurídica ou desprezando a eficácia jurídica (efeitos) resultante da incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência.*

Desta forma, o ato evasivo será passível de sanção por parte da autoridade fazendária. Uma vez caracterizado tal ato, a autoridade cobrará o tributo que seria devido sem a utilização da evasão, mais as penalidades cabíveis, como por exemplo, juros e multas. Assim como na elisão fiscal, o principal objetivo do contribuinte ao utilizar esta forma de economia de tributos será o não pagamento ou a redução no montante a ser pago ao fisco; porém, o que irá diferenciar os comportamentos elisivos dos evasivos não será apenas e tão somente o fator cronológico (se ocorrido antes ou depois do fato gerador), mas também os meios utilizados pelo contribuinte para atingir a redução no pagamento dos tributos.

---

<sup>5</sup> BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n.º 61060/RN 2ª Turma, julgado em 07.03.1967. Disponível em: [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br). Acesso em: 10 de novembro de 2008.

Sendo assim, conclui-se que a elisão é a prática de atos legais, atos estes que são praticados antes da ocorrência do fato gerador, portanto, não são passíveis de sanção. Ao passo que a evasão é contrária à lei, os atos são praticados após a ocorrência do fato gerador, sendo passíveis de sanção. Portanto, existem duas maneiras para o contribuinte que pretende economizar tributos, sendo uma legal e a outra ilegal, como já havíamos pontuado inicialmente. A maneira legal chama-se elisão, economia legal, planejamento tributário e a forma ilegal denomina-se sonegação fiscal ou evasão.

### 3. A LEI ANTIELISIVA

Tal norma vislumbra existir uma teoria em que o exercício do direito de auto-organização é considerado abusivo, caso seja utilizado com o fim de reduzir tributos. Porém, tal entendimento parece negar a existência do próprio direito de auto-organização no campo tributário, o que em última análise significa dizer que nega, ou, ao menos, mitiga, o princípio da autonomia privada e por este motivo merece ser repelida.

Com a finalidade de aumentar a arrecadação de tributos, o Poder Público editou em 10.01.2001, a Lei Complementar 104, o que, entre outras providências, culminou na inserção do parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional. Tal artigo diz respeito ao momento da ocorrência do fato imponible e existência dos seus efeitos. Portanto, com a mencionada alteração, ele passou a ter a seguinte redação:

*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 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 a serem estabelecidos em lei ordinária.*

O Poder Executivo teve sim a intenção de instituir uma norma geral antielisão, conforme bem declara a exposição de motivos do Projeto de Lei Complementar nº 77/1999, o qual veio a tornar-se a Lei Complementar nº 104/2001, a saber:

*Para o Poder Executivo:*

*VI – A inclusão do parágrafo único do art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.*

Analisando o parágrafo único, acrescentado ao artigo em questão, percebe-se a referência à desconsideração de atos e negócios jurídicos. Essa disposição parece atribuir um enorme poder à autoridade administrativa, no entanto, o enunciado desse parágrafo não passa de uma simples declaração de propósitos.

Todavia, para sua aplicação efetiva, é necessário que ela seja complementada por lei ordinária. Essa lei ordinária, para ter validade, deverá indicar, de forma clara e precisa, as condutas que podem ser classificadas como dissimulação do fato gerador ou dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

### **3.1. Dissimulação e Simulação**

Não houve um consenso sobre o real significado do termo *dissimulação* contido no parágrafo único do artigo 116 do CTN, visto que a interpretação de tal norma implica diretamente

em descobrir o real significado do termo, o que é de fundamental importância para que se encontre até onde vai seu alcance.

A Simulação, nas palavras de Pontes de Miranda é definida como “quer-se o que não aparece e não se quer o que aparece.” Este jogo de palavras demonstra que a simulação trata-se de divergência entre a vontade (vontade real), e a declaração (vontade declarada), oriunda de um acordo e determinado pelo intuito de enganar terceiros. Definição esta que o mestre Alberto Xavier também expõe em sua obra *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*, dizendo o seguinte no que diz respeito à simulação: “(i) a intencionalidade da divergência entre a vontade e a declaração; (ii) o acordo simulatório (*pactum simulationis*); (iii) o intuito de enganar terceiros.”.

Incrementando, insta mencionar o que dispõe o Código Civil Brasileiro, em seu artigo 102, a saber:

*Art. 102. Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:*

*I – Quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das quem realmente se conferem, ou transmitem;*

*II – Quando contiverem declaração, confissão, condição, ou cláusula não verdadeira;*

*III – Quando os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados;*

Verifica-se então, que a simulação não caminha na licitude, pois está no âmbito da farsa, do engodo, de declarações falsas e inclusive da falsificação de documentos. A simulação pode ser absoluta ou relativa, a primeira é no caso de aparenta-se celebrar um negócio jurídico, e, na verdade, não há negócio algum; a segunda é quando o contribuinte pratica determinado ato ou negócio aparente visando ocultar a vontade real de seus autores – o contrato verdadeiro.

Dissimular é procurar esconder o verdadeiro negócio jurídico, simulando outro, que se tenta apresentar como sendo real. Nesse sentido esclarece De Plácido e Silva:

*Dissimulação. Do latim dissimulatio, de dissimulare, embora tendo sentido equivalente a simulação (disfarce, fingimento) é mais propriamente indicado como ocultação. É mais próprio à terminologia*

*do Direito Fiscal, para indicar ocultação de mercadorias escondidas para sonegação do imposto.*

Porém, ainda com relação ao motivo originário da inserção de tal parágrafo ao art. 116 do CTN, bem pondera Sacha Calmon Navarro Coêlho:

*Ocorreu que a Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, adicionou um parágrafo ao art. 116, visando racionalizar os procedimentos administrativos que viessem a ser instaurados em razão de “abuso de formas do Direito Privado” mediante simulações relativas (dissimulações).*

Prossegue dizendo, o ilustre doutrinador, que:

*Sob o ponto de vista material, o novel parágrafo não inovou a ordem jurídica, apenas explicitou o que já se sabia, ou seja, o étimo simulação comporta duas modalidades: a absoluta e a relativa. Esta última, contudo, é mais freqüente. Quis então o legislador realçá-la, ao tempo em que delegou à lei a função de organizar os procedimentos de desconsideração dos atos e negócios dissimulados.*

Tal afirmação baseia-se no fato de que o dolo, a fraude e a simulação já eram objetos de repreensão administrativa, o que se comprova com a redação dos seguintes artigos, do CTN:

*Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*(...)*

*VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;*

*VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*(...)*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.*

*Parágrafo único. A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.*

Logo, se os artigos acima transcritos são anteriores e já previam uma reprimenda administrativa, fica evidente que a intenção do Fisco é apenas de criar um mecanismo à disposição da Fazenda Pública, no sentido de evitada a prática da elisão fiscal, também conhecida como planejamento tributário. Portanto, a norma inserida no parágrafo único do art. 116, do CTN, passou a ser chamada de norma antielisiva.

Afinal, não há como confundir elisão fiscal com qualquer uma das formas de simulação, uma vez que aquela é a prática de um ato ou negócio lícito, optando o contribuinte pelo que lhe traz menor onerosidade tributária.

### **3.2. Da Aplicabilidade**



A aplicação da Lei Complementar brasileira 104/01 pressupõe uma dissimulação no negócio. Diante disto, só nos resta assinalar que não há qualquer aplicabilidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional alterado pela LC 104/01 aos casos de elisão fiscal, visto que esta figura é incompatível com a dissimulação. Sendo aplicável, portanto, somente aos casos de evasão fiscal, na modalidade simulação; seria mais uma cláusula anti-evasão fiscal, se assim pode se chamar.

Ora, ante o exposto, conclui-se que em nada veio a inovar a inclusão do parágrafo único do artigo 116 do CTN, e tão pouco constituiria norma antielisiva, pois se o fosse não haveria formas de considerá-la válida no ordenamento jurídico face aos princípios constitucionais já mencionados. Então, pode-se pensar que tal norma seria uma norma anti-simulação, o que ainda torna sua aplicabilidade precária e inútil tendo em vista a prévia existência do art. 149, inc. VII, do mesmo diploma legal, já mencionado anteriormente. Sendo assim, interpretando a dita norma geral antielisão em consonância com o admitido em função dos princípios constitucionais, se verificará que não houve qualquer inovação no ordenamento jurídico.

Porém, no que diz respeito a argüir a inconstitucionalidade da Lei Complementar 104/01, o art.5º, da Constituição Federal, que reza em seu inciso II que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, cominado com o inciso I do art.150, do mesmo diploma legal, consagram o princípio da legalidade, ressalta a necessária e contínua observância de tal princípio, em função da necessidade de se garantir segurança jurídica nas relações jurídicas, como já mencionado no presente trabalho anteriormente. Pontua-se isto, pois com a edição da Lei Complementar 104/01, e conseqüente introdução do parágrafo único no artigo 116 do CTN, ocorreria uma delegação de competência legislativa aos agentes fiscais, para que estes desconsiderem atos ou negócios jurídicos, quando da suspeita que estes tenham sido praticados com a finalidade de dissimular; estariam eles aplicando a lei que julgasse conveniente caso a caso. Isto extingiria a garantia do contribuinte de que suas operações, mesmo que tenham respeitado todas as normas legais, não sejam alteradas. O contribuinte perde o direito de escolher as opções que a lei lhe põe a disposição.

Tem-se assim alcançada a proposta inicial do trabalho, sendo certo que o esgotamento do tema está distante de ser atingido.

#### 4. CONCLUSÃO

Tamanho foi o debate e as dúvidas suscitadas quanto à legitimidade e alcance do tal parágrafo único, que vem sendo discorrido ao longo deste trabalho, que o assunto em questão foi alvo de apontamentos de diversas figuras notórias, como o ilustre doutrinador Marco Aurélio Greco que disse o seguinte:

*Na interpretação das normas que envolvem elisão tributária, o grande objeto de interpretação somos nós mesmos, ou seja, o que nós concebemos como a posição do cidadão perante o Estado, como nós mesmos entendemos o papel do Estado e os direitos que vemos na sociedade civil. Vale dizer – desculpem-me se sou um pouco radical neste ponto -, o intérprete não é neutro, nós somos seres humanos que estamos construindo uma realidade, um determinado objeto a partir das vivências e das experiências. Debater sobre elisão tributária – e este é o foro que me parece mais adequado – não é, a meu ver, debater sobre técnica, mas fundamentalmente sobre valores constitucionais, perfil da sociedade civil, papel do Estado e exercício da cidadania. <sup>6</sup>*

A leitura acima nos faz concluir que o fato versa principalmente sobre valores constitucionais, visto que o cerne da questão é a posição que ocupa o particular ante o Estado.

Além dele, houve ainda o Dr. Adriano Di Prieto, coordenador de doutorado do Direito Fiscal Europeu, expôs uma visão geral das normas antielisivas já em vigor em alguns países da Europa, onde ele diz, inclusive, que os ordenamentos jurídicos europeus escolheram regular com

---

<sup>6</sup> SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL. **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal. Brasília: Escola de Administração Fazendária – Esaf, 2001.** Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 07 de abril de 2008.

as próprias normas o fenômeno da elisão, mas a escolha não é neutra, é mais uma solução fiscal do problema. Ainda, nas palavras do ilustre mestre, as disposições antielisão são, em todos os ordenamentos europeus, uma resposta tributária com ordenamentos tributários, com efeitos tributários. Afirma que a Espanha manteve a norma antielisão com pouca confiança e pensa em mudá-la, e diz ainda que a doutrina portuguesa e a própria jurisprudência reconhecem a existência da elisão fiscal, enquanto um conceito lícito, não como um conceito que deva ser desconsiderado. A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo Português diz que este é um caso de elisão fiscal perfeitamente aceito, normal, não tendo que ser desconsiderado, nem transformado, o contribuinte pode praticar esses atos, ele é autorizado legalmente. Percebe-se então, que a lei antielisiva já está no ordenamento jurídico europeu há muito tempo, e que cada um tem a sua maneira de ver a questão, não sendo ela algo fechado e acabado que pode ser aplicado em qualquer lugar, independentemente do cenário; pois a realidade brasileira é totalmente diferente daquela encontrada no continente europeu. Desta forma, quando a elisão é estudada sob uma visão genérica e com possibilidade de desconsiderar atos lícitos, corre-se sérios riscos de indagações no âmbito jurídico, pois a lei, segundo Kelsen, *“não comporta apenas uma interpretação, a única possível, a verdadeira, senão várias alternativas”*.

Face essa explanação de uma parte do direito estrangeiro, cabe ressaltar que, para atender a necessidade de arrecadação do fisco, o legislador nacional utilizou-se de técnicas e institutos já desenvolvidos e aplicados no direito estrangeiro, fato este que não legitima totalmente o legislador a reproduzir tais conceitos estrangeiros em normas nacionais. Assim, o Congresso Nacional aprovou a Lei Complementar 104/2001, tendo como seu maior objetivo, introduzir a norma geral antielisiva.

No sistema tributário brasileiro há princípios que devem ser observados quando da elaboração das espécies normativas, não podendo, muitas vezes, serem adotados institutos estrangeiros no sistema pátrio, uma vez que estes iriam de encontro aos princípios; o que deve ser evitado.

Todo comportamento do contribuinte que esteja em conformidade com a lei ou não proibido pela mesma, não pode ser considerado ilícito, passível de punição. A segurança jurídica é um direito assegurado àquele que realizou seus negócios jurídicos dentro da total legalidade e licitude, não podendo o Estado, através de meios abusivos e inconstitucionais, acabar com esta

segurança. Isto porque, uma vez realizado determinado ato sob o amparo legal, o contribuinte tem a plena certeza de que seu ato ou negócio será respeitado por terceiros e inclusive pelo fisco.

Ora, a autoridade fiscal somente poderá desconsiderar os atos realizados pelos contribuintes, caso objetivem dissimular fraudulentamente a ocorrência da incidência tributária, ou seja, estando presente a ilicitude na conduta do contribuinte. Ocorre que, esta conduta já encontra reprovação no ordenamento jurídico atual, motivo pelo qual é dispensável tal dispositivo introduzido pela Lei Complementar 104/01. Entretanto, parece que o Governo não coaduna deste pensamento, tendo em vista a edição da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, a qual dispunha em seus artigos 13 a 19 sobre o procedimento a ser seguido no ato de desconsideração, conforme transcrito abaixo observa-se que a própria redação da medida provisória dizia estar disciplinando procedimentos relativos à norma geral anti-elisão, ou seja, emprega esta expressão. Apesar de não terem sido tais dispositivos convertidos em lei, o governo deixou transparecer qual era sua real intenção com a inclusão do parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, qual seja, extirpar a figura da prática da elisão fiscal, que é a mais ampla configuração da licitude que se pode ter em um planejamento tributário feito nos limites legais.

*MEDIDA PROVISÓRIA Nº 66, DE 29 DE AGOSTO DE*

*2002 Convertida na Lei nº 10.637, de 30.12.2002*

*Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários, sobre o pagamento e parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas a legislação aduaneira, e dá outras providências.*

*O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art.62 da Constituição, adota a seguinte Medida Provisória, com força de lei:*

*(...)*

*PROCEDIMENTOS RELATIVOS À NORMA GERAL ANTI-ELISÃO*

*Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos*

*elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.*

*§1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:*

- I - falta de propósito negocial; ou*
- II - abuso de forma.*

*§2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.*

*§3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.*

*Art. 15. A desconsideração será efetuada após a instauração de procedimento de fiscalização, mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento.*

*Art. 16. O ato de desconsideração será precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento do tributo à autoridade de que trata o art. 15.*

*§1º Antes de formalizar a representação, o servidor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos que justificam a desconsideração.*

*§2º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.*

*§3º A representação de que trata este artigo:*

*I - deverá conter relatório circunstanciado do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes ao praticado;*

*II - será instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo.*

*Art. 17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados.*

*§1º Caso conclua pela desconsideração, o despacho a que se refere o caput deverá conter, além da fundamentação:*

*I - descrição dos atos ou negócios praticados;*

*II - discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;*

*III - descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos;*

*IV - resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios.*

*§2º O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora.*

*Art. 18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o §2º do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.*

*§1º O sujeito passivo será cientificado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.*

*§2º A contestação do despacho de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.*

*Art. 19. Ao lançamento efetuado nos termos do art. 18 aplicam-se as normas reguladoras do processo de determinação e exigência de crédito tributário.*

Assim, o legislador infraconstitucional ao ter pretendido com a inclusão do parágrafo único do art. 116 do CTN introduzir norma geral antielisiva, feriu gravemente, o sistema jurídico brasileiro, tendo em vista que os princípios que autorizam a utilização da elisão fiscal como forma de planejamento tributário lícito encontram-se previstos na nossa Carta Magna. O planejamento tributário, como maneira de redução de custos, não pode ser considerado como uma desonestidade do contribuinte, mas sim, uma maneira desesperada de sobreviver. Todo o estudo só vem corroborar a forte presença de um dos fatores que atualmente exercem forte influência sobre a capacidade competitiva das empresas, qual seja a possibilidade de reduzirem seus custos, inclusive na carga tributária, de modo a continuarem no mercado. Ora, a elisão fiscal, atualmente, nada mais é do que uma forma lícita de que o contribuinte lança mão para reduzir seus encargos tributários e tentar exercer uma influência determinante na busca por melhores condições de competitividade e de lucratividade, bem como sua manutenção no mercado.

Desta forma, entende-se que há sim plena legalidade e licitude em utilizar-se da elisão fiscal como um meio pelo qual pode o contribuinte chamar a atenção para o abuso de poder estatal caso seja reconhecida a constitucionalidade e legalidade da Lei complementar 104/01, introdutora do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, que segue abaixo:

#### **LEI COMPLEMENTAR Nº 104, DE 10 DE JANEIRO DE 2001.**

##### **Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.**

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei Complementar:

Art. 1º A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 9º .....

....."

"IV - .....

....."

"c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;"

"....."

"Art. 14 .....

....."

"I – não distribuïrem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;"

"....."

"Art. 43. ....

....."

"§1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção."

"§2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo."

"Art. 116. ....

....."

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

"Art. 151. ....

....."

"V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;"

"VI – o parcelamento."

....."

"Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica."

"§1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas."

"§2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória."

"Art. 156. ....

....."

"XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei."

....."

"Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial."

"Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades."

"§1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:"

"I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;"

"II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa."

"§2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo."

"§3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:"

"I – representações fiscais para fins penais;"

"II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;"



"III – parcelamento ou moratória."

Art. 199 .....

"Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos."

Art. 2º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 10 de janeiro de 2001; 180º da Independência e 113º da República.

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO

*José Gregori*

*Pedro Malan*

*Martus Tavares*

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### **Bibliografia:**

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão fiscal. O Parágrafo Único do Art 116, CTN e o Direito Comparado**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão fiscal**. 2ª edição. São Paulo: Brushatsky, 1977.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 3ª edição. São Paulo: Lejus, 2000.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

### **Artigos e Sites:**

AMARAL, Gilberto Luiz do. **As fragilidades dos planejamentos tributários**. Disponível em: <http://www.progresso.com.br/>. Acesso em: 07 de abril de 2008.

SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL. **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal. Brasília: Escola de Administração Fazendária – Esaf, 2001**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 07 de abril de 2008.

CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2005. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 15 de novembro de 2008.

CARGA TRIBUTÁRIA DO 1º SEMESTRE DE 2008. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/>. Acesso em: 15 de novembro de 2008.

[www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)

[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)

## **ANEXOS**

MDD

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 30.810 - Distrito Federal

EMENTA - Fraude ao imposto de renda; não pode acobertar-se á sombra da lei ou da simulação.

## ACORDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de recurso extraordinário nº 30.810, em que é recorrente Francisco de Paula Amarante e recorrida a União Federal, acorda a 1a. Turma do Supremo Tribunal Federal, unanimemente, não conhecer do dito recurso, ut notas precedentes.

Custas ex-lege.

Distrito Federal, 19 de julho de 1956.

Barros Barreto - presidente

Nelson Hungria -relator

00275020  
04370300  
08101000  
00000100

19-7-1956  
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

MCP

PRIMEIRA TURMA

RECURSO EXTRAORDINARIO Nº 30.810 - DISTRITO FEDERAL

RELATOR: - O SENHOR MINISTRO NELSON HUNGRIA

RECORRENTE: - Francisco de Paula Amarante

RECORRIDO: - União Federal

R E L A T Ó R I O

O SENHOR MINISTRO NELSON HUNGRIA: - Assim resumidamente opina o dr. Procurador Geral da República relativamente ao presente extraordinário:

" O recurso foi manifestado, oportunamente, sob invocação da alínea a da norma constitucional, alegando o recorrente que o ven. acórdão recorrido, que, por maioria de votos, rejeitou os embargos infringentes de fls. \* 138 a 151, opostos na apelação cível nº 2.934, \* vulnerou o art. 111, §§ 2º e 3º da Constituição Federal, o art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942), os arts. 1.432, 1.433 e 1.471 do Código Civil, os arts. 20, letra h e 11, § 2º, letra g do Decreto nº 24.239, de 22 de dezembro de \* 1947, e ainda o art. 87 do Decreto-lei nº 2.063, de 7 de março de 1940 (fls. 172/8).

00275020  
04370300  
08102000  
00000230

Trata-se de ação declaratória, na qual pediu o recorrente se declarasse, por sentença, lhe assistia o direito de deduzir da renda bruta, acusada no exercício de 1949, a importância de R\$ 909.670,70 (novecentos e noventa e nove mil, seiscentos e setenta cruzeiros e setenta centavos), correspondente ao prêmio de seguro do tal pago à "Sul América", Companhia Nacional de Seguros de Vida, conforme apólice n) 158.475, expedida em 11 de novembro de 1948 (fls. 2 a 15).

A sentença de fls. 86 a 90 \* julgou improcedente a ação, por isso que, engana-nosa a avenca, como se demonstrara, não podia \* prevalecer contra a Fazenda Nacional.

Acentuou o Dr. Juiz de Direito em sua jurídica decisão, fls. 89:

"Constituindo um seguro do tal nominalmente de cinco anos, livrou-se o obrigado de recolher o imposto de renda, sobre o prêmio, no exercício, pago à seguradora apenas os juros. Ótimo negócio, liquidável, a seguir, como então permitido.

Dessa forma em vez de contribuir para o erário comum, engrossou os lucros de entidade particular, embolsando as sobras, ainda de vulto. Saiu ganhando sempre, a dano do fisco.

A lei pressupõe seguros de vida normais, para garantia dos benefici-

ários. Não méras operações tendentes a colocar fora do alcance tributário, a \* troço de pingues interesses a terceiros a maior parcela dos ganhos do contribuinte."

Confirmada a sentença, em grau de apelação, por maioria de votos (fls. 123/5, \* 126/9 e 131/3) -, ao ven. acórdão, de fls. 136, que assim julgou, opôs o apelante embargos infringentes (fls. 138/51), que o colendo Tribunal Federal de Recursos rejeitou, assinalando não caber a pretendida dedução do prêmio de seguro dotal

"onde o contrato teve duração efêmera, sendo o prêmio devolvido, onde tudo não passou de uma falácia, de um \* meio de que se utilizou o contribuinte para lesar o fisco, para pagar menos im posto do que devia - O quid vital da dedução, o fim social da mesma, não pode ser esquecido pelo juiz no exame do caso. O legislador mandou deduzir, pressuposto a existência de um verdadeiro contrato de seguro, para incentivar o seguro de vida, o seguro dotal, não para \* propiciar descaminho, fuga à incidência tributária.

Em assim decidindo, para julgar improcedente a ação, face às circunstâncias do caso, o ven. acórdão de fls. 171 não contrariou o art. 141, §§ 2º e 3º da Constituição Fe-

deral, nem, em sua letra, os dispositivos de lei ordinária invocados pelo recorrente, mas se limitou a aplicar a lei, em função da prova concernente à matéria de fato.

Preliminarmente, pois, tendo o por inabível, opino pelo não provimento do recurso."

É o relatório.

V O T O      P R E L I M I N A R

O acórdão recorrido está em plena consonância com os julgados desta Suprema Corte em casos idênticos.

Caso típico de fraude contra o Fisco, não pode acobertar-se à sombra da lei. O abatimento que essa determina, para o cálculo do imposto de renda, no tocante a prêmios de seguros de vida, pressupõe, evidentemente, contratos reais e efetivo desembolso de dinheiro para pagamento de tais prêmios, e não contratos manifestamente simulados, visando exclusivamente a lesar o Fisco.

Não conheço do recurso.

\* \* \*



deral, nem, em sua letra, os dispositivos de lei ordinária invocados pelo recorrente, mas se limitou a aplicar a lei, em função da prova concernente à matéria de fato.

Preliminarmente, pois, tendo o por inabível, opino pelo não provimento do recurso."

É o relatório.

V O T O      P R E L I M I N A R

O acórdão recorrido está em plena consonância com os julgados desta Suprema Corte em casos idênticos.

Caso típico de fraude contra o Fisco, não pode acobertar-se à sombra da lei. O abatimento que essa determina, para o cálculo do imposto de renda, no tocante a prêmios de seguros de vida, pressupõe, evidentemente, contratos reais e efetivo desembolso de dinheiro para pagamento de tais prêmios, e não contratos manifestamente simulados, visando exclusivamente a lesar o Fisco.

Não conheço do recurso.

\* \* \*

00275020  
04370300  
08103000  
01010310

19.7.1956

MGB/

PRIMEIRA TURMA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 30.810 - Distrito Federal

RECORRENTE: Francisco de Paula Amarante

RECORRIDA: União Federal

D E C I S Ã O

00275020  
04370300  
08104000  
00000400

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte:  
DEIXARAM DE CONHECER, POR VOTAÇÃO UNÂNIME.

Tomaram parte no julgamento, os Srs. Ministros: Macêdo Ludolf, substituto do Sr. Ministro Ary Franco, que se acha em gozo de licença especial; Afrânio Costa, substituto do Sr. Ministro Luiz Gallotti, que se acha em exercício no Tribunal Superior Eleitoral, Cândido Mota, Nelson Hungria, - Relator, e Barros Barreto - Presidente.

---

OTACILIO PINHEIRO - Vice-Diretor.

7.3.67

Maria Eliza

SEGUNDA TURMA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 61.060 - RIO GRANDE DO NORTE

RECORRENTE : ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE  
RECORRIDO : JOSÉ DE ARIBAMAR LOPES

**E M E N T A :** IMPÓSTO DE VENDAS E CONTRIBUIÇÃO - 1. O Es-  
tado pode estabelecer em lei e em regula-  
mentos exatelas contra o perigo efetivo ou  
potencial de evasão tributária e fraude, co-  
mo a inscrição do estabelecimento e o paga-  
mento prévio do tributo, quando o contribu-  
inte é ambulante.  
2. No caso, a exigência foi arbitrária ,  
porque se tratava de negociante com estabe-  
lecimento certo e inscrito na repartição  
fiscal. Matéria de fato, imprópria de recu-  
so extraordinário.

**A C Ó R D E**

Vistos e relatados estes autos de Recurso Ex-  
traordinário nº 61.060, do Estado do Rio Grande do Norte, em  
que é Recorrente ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE e Recorrido  
JOSÉ DE ARIBAMAR LOPES, decide o Supremo Tribunal Federal,  
por sua Segunda Turma, não conhecer do recurso, unânime, de  
acôrdo com as notas juntas.

Distrito Federal, 7 de março de 1967.

- MARIAMALVA GUEIMARães - residente -

- AMIGUEL RIBEIRO - Relator -

00689020  
04370610  
00601000  
00000170

3  
fl. 5

7.3.67

858

Maria Eliza

SEGUNDA TURMA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 61.060 - RIO GRANDE DO NORTE

RELATOR : O SR. MINISTRO ALIOMAR BALEEIRO  
 RECORRENTE : ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE  
 RECORRIDO : JOSÉ DE ARRIBAMAR LOPES

## R E L A T Ó R I O

O SR. MINISTRO ALIOMAR BALEEIRO:— 1. O Recorrido impetrou mandado de segurança, porque o Fisco estadual estava a exigir-lhe o pagamento antecipado do imposto de vendas e consignações, quando da aquisição de cigarros para revenda em seu estabelecimento registrado e de portas abertas.

2. A autoridade apontada coatora defende o ato impugnado afirmando que, em regra, a exigência é feita quando ocorre operação de vendedores ambulantes, a fim de se evitar a evasão do tributo e concluindo, nas informações de fls. 20-21:

"Está bem entendido que todas as vezes que o impetrante fizer a demonstração imediata e cabal de

00689020  
 04370610  
 00602000  
 00000200

sua condição de comerciante fixamente estabelecido, prova atual e presente, como fêz na documentação que junta ao pedido, não será o fisco que o molestará com exigências descabidas.

Ao que tuão indica, se absteve o impetrante, quando da compra, de fazer referidas provas e, em consequência, lhe foi exigido o pagamento - o que é justo - do imposto, como se faz, comumente com os anbulantes.

Dest'arte, o pedido de segurança não tem objetivo, já que não seria a Administração que esqueceria as suas próprias normas, as diretrizes por ela editadas."

3. Concedida a medida institio litis (fls. 26-28), foi ela confirmada pelo V. Acórdão de fls. 29-30, do Tribunal de Justiça estadual.

4. Inconformado interpôs o Estado o recurso Extraordinário de fls. 27-28, admitido à fls. 29 e contrariado pelas razões de fls. 31-32 e pelo parecer da Procuradoria Geral da República (fls. 35-36).

É o relatório.

R.Ex. nº 61.960

860

- 3 -

V O T O

O SR. MINISTRO ALIONAR BARRALHO (Relator):

1. O Estado tem direito e poder de acautelar-se contra a fraude positiva ou potencial dos contribuintes de tributos de sua competência. Pode estabelecer, por exemplo, o registro ou inscrição dos negociantes, industriais e produtores sujeitos ao imposto de vendas, a fim de controlar as operações d'êles com os compradores e também com os vendedores. Pode pedir o Borderaux das duplicatas descontadas ou postas em cobrança nos Bancos. Pode exigir o pagamento prévio do imposto, quando o contribuinte ambulante, feirante, enfim mercador sem estabelecimento fixo e certo. Aliás, o Recorrente, como disse, pretende utilizar-se dessa cautela tão só nos casos de ambulantes ou contribuintes que não exibem a prova da inscrição do estabelecimento.

2. Não conheço, porém, do recurso, porque não há questão federal nos autos. Quando muito interpretação de Direito local e apreciação de provas. O V. Acórdão não negou o direito do Estado exigir o pagamento prévio de ambulantes e assemelhados. Apenas, pelas provas, não era esse o caso do Recorrido, que, negociante antigo, com casa aberta e inscrita, não poderia ser submetido ao vexame pelo qual passou.

00689020  
04370610  
00603000  
01130320

MBC

861

SEGUNDA TURMA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 61.060 - RIO GRANDE DO NORTE

RECORRENTE: Estado do Rio Grande do Norte. (Adv.: Cleóbulo Cortez Gomes).

RECORRIDO : José de Arribaraz Lopes. (Adv.: Dante de Mello Lima).

## D E C I S ã O

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte:  
A TURMA, UNÂNIME, NÃO CONHECEU DO RECURSO.

Presidência do Exmo. Sr. Ministro Hahnemann  
Guimarães.

Relator, o Exmo. Sr. Ministro Aliomar Baleeiro.

Tomaram parte no julgamento os Exmos. Srs. Mi-  
nistros Aliomar Baleeiro, Adalício Nogueira, Evandro Lins,  
Pedro Chaves e Hahnemann Guimarães.

Em 7 de março de 1967.

---

GUY MILTON LANG, Secretário

00689020  
04370610  
00604000  
00000480

23/5/55

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Seção de Jurisprudência  
Aud. de Publ. de 281 9 / 1955

64

TRIBUNAL PLENO

RECURSO DE MANDADO DE SEGURANÇA Nº 2.657 DISTRITO FEDERAL

*Premio de seguro deduzível  
do imposto de renda. Pagamento*

EMENTA - O pagamento do prêmio de seguro, que a lei <sup>sério</sup> permite seja deduzido do imposto sobre a renda, ha de ser o pagamento sério, que corresponda a um negócio efetivamente realizado, e não uma simulação de pagamento, engendrada para burlar a lei.

00229010  
04270020  
06571000  
00000170

A C Ó R D ã O

Acordam em sessão plenária do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade de votos, negar provimento ao presente recurso de mandado de segurança, em que é recorrente Hermano de Souza Neto e recorrida a União Federal.

Rio, 23 de Maio de 1955.

José Linhares ; Presidente

Mario Guimarães - Relator.



23.5.55

STF  
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

65

TRIBUNAL  
PLENO

RECURSO DE MANDADO DE SEGURANÇA Nº 2657 - Distrito Federal

RELATOR: O Senhor Ministro Mario Guimarães

RECORRENTE: Hermano de Souza Netto

RECORRIDA: União Federal

00229010  
04270020  
06572000  
00000200

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO MARIO GUIMARAES: - Hermano de Souza Netto requereu mandado de segurança contra o Delegado Fiscal do Imposto sobre a Renda, nesta Capital, para que se abstenha de promover, contra o impetrante, a cobrança executiva de quantia que a Fazenda julga lhe ser devida. O impetrante, ao fazer suas declarações, mencionou, para efeito de dedução do imposto, o referente ao seguro de vida, na importância de R\$ 474.088,10. Aconteceu, no entanto, que por um descuido, deixou de pagar os juros e a Cia./Seguradora cancelou a apólice. Agora, diz o recorrente, o Fisco, com grande sensacionalismo, pretende cobrar-lhe o imposto sobre aquela importância com a multa de 300%.

A Fazenda informou que houve manobra fraudulenta entre o segurado e a seguradora, tendente a lesar o Fisco, pois, quando da emissão da apólice, e sob sua caução, a seguradora emprestou ao segurado a quantia de R\$ 413.290,00 o que vale dizer, em outras palavras, que tudo não passou / de audáciosa ficção, porque nem o segurado desembolsou R\$ 474.088,00, valor do prêmio do seguro pago, nem a seguradora desembolsou R\$ 413.290,00, valor do empréstimo.

Achou o juiz que não estava líquido o direito do impetrante e denegou a segurança. No Tribunal de Recursos foia a sentença confirmada contra os votos dos senhores Ministros Elmano Cruz, Aguiar Dias, e Henrique D'Avila-fil.85. O impetrante recorreu, nos termos da Constituição Federal.

E' o relatório.

#### VOTO

O art.20, alínea b, do Reg. de Imposto sobre a Renda (Dec.24.239, de 22 de dezembro de 1947) permitia, na verdade, a dedução do prêmio do seguro, nas declarações / de imposto sobre a renda. E' claro, porém, que se trata de pagamento sério, efetivamente realizado. Não de uma simulação, com o fito de fraudar a lei. Ora, o que teria ocorrido, segundo se alega, neste e em outros muitos casos, seria uma aparência de pagamento. O devedor do imposto fazia um seguro e pagava o prêmio inicial - no caso de R\$ 474.000,00. Em seguida, levantava um empréstimo de quantia quasi correspon

A Fazenda informou que houve manobra fraudulenta entre o segurado e a seguradora, tendente a lesar o Fisco, pois, quando da emissão da apólice, e sob sua caução, a seguradora emprestou ao segurado a quantia de R\$ 413.290,00 o que vale dizer, em outras palavras, que tudo não passou / de audáciosa ficção, porque nem o segurado desembolsou R\$ 474.088,00, valor do prêmio do seguro pago, nem a seguradora desembolsou R\$ 413.290,00, valor do empréstimo.

Achou o juiz que não estava líquido o direito do impetrante e denegou a segurança. No Tribunal de Recursos foia a sentença confirmada contra os votos dos senhores Ministros Elmano Cruz, Aguiar Dias, e Henrique D'Avila-fls.85. O impetrante recorreu, nos termos da Constituição Federal.

E' o relatório.

00229010  
04270020  
06573000  
01000300

VOTO

O art.20, alínea b, do Reg. de Imposto sobre a Renda (Dec.24.239, de 22 de dezembro de 1947) permitia, na verdade, a dedução do prêmio do seguro, nas declarações / de imposto sobre a renda. E' claro, porém, que se trata de pagamento sério, efetivamente realizado. Não de uma simulação, com o fito de fraudar a lei. Ora, o que teria ocorrido, segundo se alega, neste e em outros muitos casos, seria uma aparência de pagamento. O devedor do imposto fazia um seguro e pagava o prêmio inicial - no caso de R\$ 474.000,00. Em seguida, levantava um empréstimo de quantia quasi correspon-

dente — \$ 413.000,00. Perdendo apenas a diferença, descontava, como tendo sido paga a quantia total. Mais tarde, era cancelada a apólice. Mas o desconto já estava feito, o realizado o objetivo de pagar menor imposto sobre a renda. Não se pôde afirmar, porque neste processo, não existe fase probatória, ter sido esse efetivamente o caso dos autos. Mas os indícios são contra o impetrante e tanto basta para tornar ilíquido o seu direito. Nego provimento.

---

23 maio. 1955

C. S. C.

TRIBUNAL PLENO

PROCESSO DE HABILITAÇÃO DE BARRAÇÃO N.º 2.657 - DISTRITO FEDERAL

REQUERENTE : Hermanno de Souza Netto;

REQUERIDA : União Federal

00229010  
04270020  
06574000  
00000480

## D E C I S ã o

Como consta da ata, a decisão foi a seguinte:

MAGNANIMOS PROVIMENTO, UNANIMEMENTE.

Não tomaram parte no julgamento os Exmos. Srs. Ministros Afranio Costa, Luis Gallozzi e Edgard Costa.

Ausentes, o Exmo. Sr. Ministro Rocha Lages, por motivo justificado e os Exmos. Srs. Ministros Barros Barreto e Lafayette de Andrada, por se acharem em gozo de licença, sendo substituídos, respectivamente, pelos Exmos. Srs. Ministros Afranio Costa e Sampaio Costa.

---

OBRIGADO FINHEIRO - Subsecretário.