

A LIBERDADE CONTRATUAL DO CIDADÃO-CONTRIBUINTE DIANTE DA CONTEMPORÂNEA INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS CÍVEIS E TRIBUTÁRIAS ANTIELISIVAS

THE CONTRACTUAL FREEDOMS CITIZEN TAXPAYER FACED A CONTEMPORARY INTERPRETATION OF CIVIL AND TAX ANTI- EVASION RULES

Strauss Nasar¹

Resumo

A cidadania fiscal, aos comandos da nossa moderna Constituição, é apregoada para garantir os recursos necessários em prol da coletividade e do bem-estar da sociedade. Esse dever moral, além de legal, é discutível ao passo que o contribuinte depara-se com algumas restrições nas possibilidades lícitas de diminuir sua carga tributária ou ainda de se desviar de forma legal. Assim, diante dessa problemática existente, o presente trabalho tem o condão de apontar caminhos para o desempenho da cidadania fiscal, sem abuso de forma, abuso de autoridade, fraude à lei ou qualquer desrespeito à liberdade negocial.

Palavras-chave: Propósito Negocial. Planejamento Tributário. Cidadania Fiscal.

Abstract

The tax citizenship, driving our modern Constitution is proclaimed to ensure the necessary resources for the benefit of the community and the welfare of society. This moral duty, besides legal, is debatable the same time the taxpayer is faced with some restrictions on lawful possibilities of reducing its tax burden or to divert legally. So before this existing problem, this work has the power to point the way to the performance of tax citizenship without abuse so, abuse of authority, breach of the law or disregard for negotiating freedom.

Key-words: Business Purpose test. Tax Planning. Tax Citizenship.

Introdução

O presente trabalho centra-se na discussão entre os princípios gerais de Direito Tributário e os limites do planejamento tributário. Além das implicações legais, outros fatores que apontamos como questionamentos sobre a cidadania fiscal são a carga tributária e o retorno através dos serviços, sem esquecer do ralo que é a corrupção.

A regulamentação realizada pelo Direito Tributário e a relação do contribuinte com o Fisco, na maioria das vezes, é permeada de questões éticas que levam em

¹ Doutorando em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidad del Museo Social Argentino. Pós-graduado em Direito e Processo Tributários pela Universidade de Fortaleza. MBA em Gestão e Business Law pela Universidade de Fortaleza (2015). Professor Titular das disciplinas de Direito Constitucional e de Direito nas Organizações pela UNIP. Possui graduação em Direito pela Universidade de Fortaleza (2009).

consideração a atuação do cidadão como responsável pela mudança social e o financiamento dos gastos públicos para os serviços prestados à coletividade.

As imposições tributárias e as limitações ao poder de tributar enfrentam-se diante das questões morais e desse embate surgem divergências e posicionamentos distintos sobre a responsabilidade do cidadão, ou não, em face de uma eficiência arrecadatória e de uma liberdade negocial.

A situação conflituosa se instaura na possibilidade ou impossibilidade do contribuinte escolher a melhor situação ou negócio jurídico para a menor incidência tributária, o que pelo nosso ordenamento jurídico tributário pode ser definido como conduta ilícita, seja ela simulada ou sem propósito negocial.

Assim, surgem necessidades à manutenção do conceito de cidadania fiscal e uma delas é a transparência na atividade financeira, que a partir daí se transmitiria uma segurança ao contribuinte e, por fim, um cidadão que participe de maneira mais espontânea e coletivista diante das coisas públicas.

Ao se fazer um levantamento referente ao retorno de valores arrecadados com tributos, o IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – verificou que o Brasil ficou, pela quinta vez, na última colocação entre 30 países relacionados. Resta exemplificada a dificuldade de criar uma cultura de cidadania fiscal em um cenário de descrédito e falta de transparência nas relações entre o Estado e a sociedade.

A evolução do aparelhamento dos órgãos fazendários torna maior a averiguação por parte do Fisco em relação aos objetos contratuais, diante da contemporânea interpretação das normas cíveis e tributárias antielisivas, no aferimento da licitude e da legitimidade social dos negócios jurídicos realizados pelos cidadãos contribuintes no exercício de sua liberdade contratual.

Em função dessas considerações, o presente trabalho buscou fazer um estudo sobre a concepção de cidadania fiscal e as limitações ao poder de tributar, levando em consideração o dispositivo enunciado no art. 116, §único, do Código Tributário Nacional. Com base em doutrinas e posicionamentos do CARF – Contencioso Administrativo da Receita Federal, objetivou-se verificar e identificar as teorias e estratégias de defesa utilizadas em processos que envolvem esse objeto.

1. Cidadania fiscal

O Estado, para cumprir com seu papel institucional deve dispor de uma estrutura organizacional e administrativa que é custeada pela sociedade através da arrecadação

tributária. Em troca, presta-lhes serviços públicos e promove o bem comum. Ainda dessa relação, resta evidente que não lhe é facultada a possibilidade de esquivar-se da obrigação pecuniária tributária.

A manutenção desta relação contribuinte/Estado é assegurada pela Constituição Federal. Conforme Moraes (1997), essa condição de obrigatoriedade de adimplemento fiscal é a chamada *teoria do poder de império ou do poder soberano*. O Estado, apesar de possuir o poder fiscal, só pode manifestá-lo mediante uma lei, aceita pelo povo, devendo esta ser submetida à aprovação pelo Poder Legislativo, representante deste povo.

A respeito da relação entre o Estado, através do Fisco, e os administrados, os contribuintes, preleciona Carvalho (2010):

O subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispendo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes. Empreende, na trama normativa, uma construção harmoniosa e conciliadora, que visa a atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre Administração e administrados. E, ao fazê-lo, enuncia normas que são verdadeiros princípios, tal o poder aglutinante de que são portadoras, permeando, penetrando e influenciando um número inominável de outras regras que lhe são subordinadas.

Neste cenário, cria-se uma obrigação moral para o cidadão de contribuir com a coletividade, entre outras palavras, uma fatia do seu rendimento financeiro deverá ser destinada ao Estado, para que este utilize tais recursos em infraestrutura, educação, saúde, previdência e a aplicação de diversas outras garantias constitucionais.

Esta obrigação moral, segundo José Casalta Nabais (2012, p. 190), “implica que todos os membros da comunidade suportem o Estado, ou seja, que todos os membros da comunidade tenham a qualidade do dever fundamental de pagar impostos”. Trata-se da chamada cidadania fiscal: a qualidade que todos os indivíduos tem, enquanto membros ativos de um determinado Estado, de serem titulares de direitos e, ao mesmo tempo, de deveres, como o dever de pagar impostos. A existência e o funcionamento do Estado passaram a ser suportados, prioritariamente, por todos os membros da comunidade, que, em contrapartida, receberão serviços e serão alvo de políticas públicas relativas à efetivação dos diversos direitos constitucionais.

Segundo os ensinamentos de Almeida (2012), sobre o fenômeno da tributação e reflexão da consolidação do princípio da legalidade:

É inquestionável que o fenômeno da tributação tem contribuído de modo especialmente relevante para a reflexão sobre o princípio da legalidade e para a transformação do seu conteúdo. Os problemas fiscais estão por trás de muitos dos momentos históricos que marcam a construção da legalidade como princípio jurídico e direito subjectivo.

O pensador americano John Rawls representa neste limiar do século XXI, o empenho da filosofia política em estabelecer parâmetros éticos para a redefinição do modelo de justiça distributiva pugnado pela tradição democrático-constitucional nos últimos duzentos anos. Esse ambiente é composto por uma forte regulação na distribuição de bens e riquezas na sociedade e no pressuposto da dignidade em âmbito econômico, político, social e jurídico-fiscal, onde existe uma obrigação moral do contribuinte sobre seu papel como avalista dos gastos do Estado com a sociedade em geral.

Conforme Harada (2001), sobre o poder da administração fazendária no aferimento da validade jurídica do planejamento tributário:

Administração tributária é a atividade do poder público voltada para a fiscalização e arrecadação tributária. É um procedimento que objetiva verificar o cumprimento das obrigações tributárias, praticando, quando for o caso, os atos tendentes a deflagrar cobrança coativa e expedir as certidões comprobatórias da situação fiscal do sujeito passivo.

O excesso de exação nestes casos traz uma situação de falta de competitividade e uma conseqüente marginalização tributária que, por sua vez, tem como conseqüência, na maioria das vezes, em uma conduta de sonegação fiscal. Uma atitude de desespero e uma espécie de seleção adversa dentro do contexto socioeconômico.

Como leciona Sztajn (2005), o mecanismo de seleção adversa elimina do mercado os produtos de boa qualidade porque o vendedor não consegue convencer o comprador sobre a qualidade do produto.

Podemos verificar, portanto, a necessidade de transparência nas relações do Estado com os seus administrados, no sentido de garantir que os recursos captados serão implementados da forma mais benéfica e eficiente, além de apresentar maior controle social dos gastos públicos e educar o cidadão, entregando-lhe não só o dever moral de contribuir com o bem-estar da coletividade, mas, também, o sentido real do dever cívico de fazer parte de uma sociedade, de uma nação.

2. Limites ao planejamento

Além dos limites constitucionais, imunidade tributária e princípios constitucionais tributários, algumas condutas podem ser consideradas pela autoridade administrativa

como dissimulação do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Sobre planejamento tributário, preleciona Fabretti (2005):

Planejamento tributário é a atividade que estuda a priori os atos e negócios jurídicos que o agente econômico (empresa, instituição financeira, cooperativa, associação) pretende realizar. Sua finalidade é obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor realmente exigido por lei.

A pesquisa antes de cada operação, bem como suas consequências econômicas e jurídicas, deve ser realizada, porque uma vez concretizadas, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos, surgindo assim a obrigação tributária. O planejamento nada mais é do que essa pesquisa a fim de garantir maior economia negocial.

Ainda conforme Fabretti (2005), todas as alternativas legais aplicáveis ao caso ou a existência de trechos lacunosos na lei devem ser estudados e identificados para que se possibilite realizar a operação pretendida da forma menos onerosa possível para o contribuinte, sem contrariar a lei.

Como pode ser rapidamente evidenciado, a economia, a eficiência e a segurança jurídica são os pilares do planejamento tributário. Desta forma, farão parte do planejamento o estudo detalhado a estrita legalidade tributária, a segurança jurídica e a premissa da liberdade contratual.

Fossati (2006) apresenta um fator importante na a avaliação do Princípio da Segurança Jurídica:

A interpretação jurídica é um dos pilares do Princípio da Segurança Jurídica, segundo o qual o cidadão não pode ser surpreendido com inovações legislativas, interpretações e aplicações tendenciosas, políticas ou arbitrárias da lei, fora dos moldes previstos nas garantias fundamentais constitucionalizadas e nos limites materiais de tributar.

O Estado-Fisco está adstrito à interpretação jurídica dos negócios exercidos pelo cidadão-contribuinte ao realizar o planejamento tributário, sob pena de macular os princípios da estrita legalidade tributária e da segurança jurídica. Diante dessa ideia, temos o questionamento acerca do disposto no art.116, § único, do CTN, sobre a possibilidade da interpretação econômica.

A Lei Complementar nº 104, de 2001, acrescentou o parágrafo único ao artigo 116, do Código Nacional Tributário:

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

[...]

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

Sobre as regras acerca da norma geral antielisiva, classifica Fossati (2006):

- a) Regra Formal ou Estrutural: é de competência administrativa. Ao fiscal é outorgado poder para desconsiderar atos ou negócios jurídicos;
- b) Regra Material: refere-se ao ato ou negócio em si mesmo. A prática do ato ou negócio jurídico tendente a dissimular o fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária estão sujeitos à desconsideração;
- c) Regra da Aplicabilidade Normativa: concerne a instituição e regulamentação. A observância dos procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária é *conditio sine qua non* para o ato de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos dissimulatórios.

Dessa forma, com a edição da supracitada Lei Complementar nº 104, ameaçada está a natureza jurídica da relação entre os sujeitos tributários, podendo haver o já citado retrocesso à arbitrariedade fiscal. A amplitude da competência da Administração tributária para se inserir, mediante uma interpretação econômica, na liberdade contratual do cidadão-contribuinte, desconsiderando-a sem fundamento legal, afronta os princípios da estrita legalidade e da segurança jurídica.

Por conseguinte, a interpretação dos institutos tributários passa também por um processo evolutivo, acompanhando o contexto fático da realidade sobre a qual ela disciplinará. Vislumbra-se, assim, nas últimas décadas, o ressurgimento de valores relacionados à legitimidade de conduta que, com o positivismo jurídico, havia sido colocado em segundo plano, em nome da denominada legalidade estrita.

Nesse contexto, expressa Mendonça (1997): Assim, pelo prisma histórico, a legalidade veio a consagrar a existência do indivíduo perante o Estado. O cidadão passa a ser visto como detentor de direitos e liberdades oriundos de um pacto social. Portanto, como se observa, o princípio da legalidade é de indefectível origem democrática. Encerra em si a vontade popular contra a vontade de um ou de um grupo isolado.

Ainda sobre os princípios, a segurança jurídica está intrinsecamente relacionada com as limitações constitucionais do Poder de Tributar. A certeza jurídica assume valores legalistas que, com a evolução do Estado Liberal de Direito para Estado Social de Direito, foram temperados com valores principiológicos relacionados à legitimidade.

Para ordem tributária, a segurança jurídica assume a função de proteger integridade legal da relação entre o Estado-Fisco e o Cidadão-contribuinte. A preservação dos direitos e das garantias fundamentais deste, especialmente os relacionados à sua liberdade, torna-se a ideia central deste princípio.

Tal concepção torna a segurança jurídica valor fundamental na relação tributária entre o Estado-Fisco e o Cidadão-contribuinte. Para Carvalho (2006), a segurança jurídica é, por excelência, um sobreprincípio, pois seus ditames se refletem em princípios jurídicos, tais como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição e outros mais.

À respeito da interpretação econômica do fato gerador, expressa Cassone (1999):

Com efeito, se a lei ao descrever determinada hipótese de incidência tributária, é obrigada a mencionar expressamente todos os elementos objetos da compulsoriedade (pessoal, espacial, temporal, material e quantitativo), a análise desses elementos é que se ocorreu ou não determinado fato gerador, e não o resultado econômico de um ato, fato ou situação. Não podendo, portanto, por meio de uma interpretação simplesmente econômica, afirmar que ocorreu esse ou aquele fato gerador.

Admitir preponderância de valores de natureza econômica, tais como: lucratividade, eficiência, razão comercial, distribuição de renda pela tributação, em detrimento de normas essencialmente jurídicas, para disciplinar e até mesmo definir fatos como geradores de tributo, é permitir que os tribunais administrativos tributários decidam preterindo o fundamento jurídico da relação tributária.

Nesse diapasão, leciona Fossati (2006):

Hoje consideramos que é justamente o tão alardeado fundamento econômico, motivação/razão econômica ou business reason, expressão que arreperia os administradores de empresas que visam implementar reestruturações focadas na minimização da carga tributária. A voracidade da Fazenda, a nosso ver, leva-os a arbitrariedades a indevidas extensões de conceitos jurídicos que tornam os negócios no Brasil prejudiciais à segurança do próprio ordenamento jurídico pátrio.

Em recente julgado do CARF, no acórdão nº 1402001.472 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, o entendimento do órgão julgador administrativo em relação planejamento tributário e o propósito negocial legítimo:

GANHO DE CAPITAL. VENDA DE QUOTAS. PLANEJAMENTO FISCAL ILÍCITO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. INOCORRÊNCIA NAS REDUÇÕES DE CAPITAL MEDIANTE ENTREGA DE BENS OU DIREITOS, PELO VALOR CONTÁBIL A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 9.249/1995. Constitui propósito negocial legítimo o encadeamento de operações societárias visando a redução das

incidências tributárias, desde que efetivamente realizadas antes da ocorrência do fato gerador, bem como não visem gerar economia de tributos mediante criação de despesas ou custos artificiais ou fictícios. A partir da vigência do art. 22 da Lei 9.249/1995 a redução de capital mediante entrega de bens ou direitos, pelo valor contábil, não mais constituiu hipótese de distribuição disfarçada de lucros, por expressa determinação legal. **TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.** Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal, em razão da relação de causa e efeito que os vincula. Recurso Voluntário provido. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Portanto, diante de um contrato válido, não caberia ao fisco questionar seus efeitos. Há de se convir que, distinguir entre a elisão e a evasão tem se mostrado tarefa árdua, que suscita controvérsias nos debates doutrinários e nos julgamentos dos órgãos contenciosos administrativos.

3. O princípio do propósito comercial

A existência de razões econômicas, comerciais, patrimoniais ou de outra ordem, para justificar os atos praticados no planejamento tributário. Sobre a dicotomia da legalidade de atos ou negócios jurídicos dentro de um planejamento tributário, ensina Santi (2006):

O planejamento tributário instala-se nos limites do direito: nas difíceis, intrincadas e quase sempre inexploradas áreas de penumbra do direito, entre o direito e o não-direito, entre a moral-social e a letra da lei – retratando os limites entre a legalidade e a insegurança, entre a validade e a não validade dos negócios jurídicos, entre os interesses privado e público, entre a incidência e não-incidência, entre o lícito e o ilícito. Em razão de tudo isso, não por acaso, toda terminologia empregada nessa seara é vaga e imprecisa, não há consenso sobre o sentido e alcance dos termos e expressões como simulação, dissimulação, negócio jurídico indireto, fraude à lei, encobrindo as distinções entre evasão e elisão, entre alusão e efetiva economia de opção.

O negócio jurídico indireto, o abuso de direito e de forma, à luz do instituto da elisão fiscal, podem denotar a ocorrência de fraude à lei, lato sensu, de maneira que a fraude à lei pode abarcar todos os demais conceitos, dependendo de caso a caso. A legislação civil, a exemplo da legislação fiscal, também não exige que as operações realizadas pelo contribuinte tenham, necessariamente, um fundamento econômico diferente da própria economia de tributos.

Sobre a Teoria da Utilidade Comercial como critério de validade dos negócios jurídicos efetivos, traz Fossati (2006):

Também conhecida como Business or Corporate Purpose Theory, esta doutrina foi desenvolvida no Direito Suíço e no Direito Norte-Americano. Postulava que, como justificativa da prática elisiva, o contribuinte deveria demonstrar necessariamente a existência de intenção, propósito ou utilidade do negócio de natureza material ou mercantil, ou seja, o simples objetivo de evitar ou de reduzir o tributo – buscando a economia fiscal – independente na operação, não seria suficiente para legitimar a conduta elisiva.

Conforme Reis (2008), por outro lado, havendo capacidade contributiva e ausência de propósito negocial, ou seja, a falta de causa lícita ou a desconexão entre a causa prevista em lei para o negócio jurídico e aquela encerrada por este, isto é, quando este agir com excesso aos fins econômicos e sociais que o direito entendeu.

Em decisão em sentido contrário a anterior, o CARF entendeu que houve descompasso entre a realidade fática e o mero formalismo jurídico, como assim podemos analisar na seguinte ementa:

IRPF - RENDIMENTOS DE PRESTAÇÃO INDIVIDUAL DE SERVIÇOS – APRESENTADOR/ANIMADOR DE PROGRAMAS DE RÁDIO E TELEVISÃO – SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - São tributáveis os rendimentos do trabalho ou de prestação individual de serviços, com ou sem vínculo empregatício, independentemente a tributação da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988). Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Desta forma, os apresentadores e animadores de programas de rádio e televisão, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terão seus rendimentos tributados na pessoa física, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.

A decisão supra, ignorou a organização através de cooperativa do autuado e verificou que os valores contabilizados na pessoa jurídica eram, na verdade, rendimentos da pessoa física, a desconsideração da personalidade jurídica foi consubstanciada com base no art. 50 do Código Civil:

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

Além do art. 50, do CC, a decisão baliza-se nos termos do art. 160, do CTN:

Art. 106. A Lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
II – tratando-se de ato não definitivamente julgado.

- a) Quando deixe de defini-lo como infração;
- b) Quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) Quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

As operações até então explanadas seguem raciocínio semelhante para fins de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) quanto à apuração e compensação de bases de cálculo negativa de exercícios anteriores, conforme indica o artigo 57 da Lei nº 8.981/95:

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o lucro, Lei nº 7.689, de 1988, as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

Também devem ser observados os critérios estabelecidos pelo artigo 513 do Regulamento do Imposto de Renda para a compensação de prejuízos fiscais: *a pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.*

Conclusão

Ao longo do estudo foi possível concluir que o planejamento tributário é influenciado pela maneira como o Fisco e seus órgãos julgadores vem se posicionando sobre as opções de organização entre as atividades negociais e sua licitude, inclusive observando o propósito negocial de cada transação para evitar uma conduta dissimulada. A elevada carga tributária brasileira faz com que as organizações busquem relações mais eficientes e menos onerosas.

Em relação à compensação de prejuízos fiscais acumulados, a legislação brasileira não permite que esta conta seja transferida para a nova estrutura societária, seja nas operações de fusão, cisão, aquisição ou incorporação. No caso de transformação de sociedade a conta poderá permanecer, porém, não existe ganho ou perda nesta operação, apenas o tipo de sociedade é modificado. Entretanto, não há qualquer impeditivo legal que estabeleça que a conta de prejuízos fiscais permaneça nas empresas incorporadoras, isto é, as empresas que possuem prejuízos fiscais acumulados podem incorporar uma

empresa superavitária e compensar seus próprios prejuízos com os lucros futuramente auferidos.

Torna-se importante que, ao efetuarem operações de reestruturação societária, as empresas realizem um planejamento completo de todos os ônus inerentes à transação. No âmbito do planejamento tributário é tênue a linha que separa a elisão da evasão fiscal. Por isso, as empresas precisam revisar atentamente seus projetos de viabilidade, sendo imprescindível que estejam atentas à legalidade dos atos, bem como a sua interpretação, a fim de evitar que esteja sendo cometido um crime contra o fisco.

Portanto, o uso coerente do planejamento tributário, levando em consideração os limites do abuso de direito, de forma, o princípio da utilidade negocial e a substância comercial auxiliam uma segura e correta economia negocial. Importante, entretanto, salientar a necessidade de acompanhamento profissional de equipe especializada para a condução dos trabalhos de planejamento.

Referências

ALMEIDA, DANIEL. **Garantias dos contribuintes no sistema tributário**. 1ª ed. Saraiva, 2012.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: Acesso em 14 de Setembro de 2015.

BRASIL. **Código Civil**, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: Acesso em 05 de Setembro de 2015.

BRASIL. **Constituição Federal da República**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: Acesso em 05 de Setembro de 2015.

BRASIL. **Lei 8.981**, de 20 de janeiro de 1995. Disponível em: Acesso em 20 de setembro de 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

CARVALHO, L.G. Grandinetti Castanho de. **Processo Penal e Constituição: Princípios Constitucionais do Processo Penal**. 4. ed. São Paulo: Lúmen Júris, 2006.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código tributário nacional comentado**. 6.ed. SÃO PAULO: Atlas, 2005.

FRANCISCO JUNIOR, Fernando Khoury. **A substância e o propósito negocial como elementos legitimadores do planejamento fiscal internacional – Análise do Caso Marcopolo**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XVI, n. 117, out 2013. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13251>. Acesso em set 2015.

FOSSATI, Gustavo. **Planejamento tributário e interpretação econômica**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2006.

MENDONÇA, F. André de Souza. **Democracia e legalidade da tributação na Constituição Federal de 1988**. Revista de informação Legislativa, Brasília, n. 133, p. 199, jan. 1997.

NABAIS, José Casalta. **Por uma liberdade com responsabilidade**. Coimbra: Editora Coimbra, 2012.

SANTI, Marcos Diniz de. **Tributação das Empresas**. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2006.

SZTAJN, Rachel; GORGA Érica. **Tradições do direito**. In: ZYLBERSZTAJN, Décio; SZTAJN, Rachel. **Direito e economia – Análise econômica do direito e das organizações**. São Paulo: Campus, 2005.