XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

DEMETRIUS NICHELE MACEI

FLÁVIO COUTO BERNARDES

Copyright © 2017 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Demetrius Nichele Macei, Flávio Couto Bernardes – Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia
ISBN:978-85-5505-558-4
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Direito, Democracia e Instituições do Sistema de Justiça

1.Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Tributos. 3. Impostos. XXVI Congresso Nacional do CONPEDI (27. : 2017 : Maranhão, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

Universidade Federal do Maranhão - UFMA
São Luís – Maranhão - Brasil
www.portais.ufma.br/PortalUfma/index.jsf

XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Começamos esta apresentação parabenizando e agradecendo todos os profissionais envolvidos para que o XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA, sob o tema Direito, Democracia e Instituições do Sistema de Justiça se concretizasse num sucesso, como realmente ocorreu.

Cabe, então, nesta etapa final, registrar os trabalhos dos comprometidos articulistas que sujeitaram corajosamente seus trabalhos ao crivo dos avaliadores no intuito principal de enriquecer a Ciência do Direito.

Desta feita, apresentamos, a seguir, os artigos que se submeteram ao Grupo de Trabalho denominado "Direito Tributário e Financeiro II". Para tanto, os artigos avaliados serão brevemente introduzidos para que o leitor se sinta instigado a se aprofundar na leitura completa da obra.

Iniciamos tal empreitada, com o texto “A EDIÇÃO DE CONVÊNIOS NO ÂMBITO DO ICMS: LIMITES À LEGALIDADE” de autoria de José Julberto Meira Junior e Demetrius Nichele Macei. O artigo analisa de forma objetiva o instituto do convênio no âmbito do ICMS e os seus limites legais e constitucionais a serem observados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária e pelas unidades federadas.

Em seguida, Analice Franco Gomes Parente e Marcus Vinícius Parente Rebouças, em “CAPITALISMO E DESIGUALDADE SOCIAL NO CAPITAL NO SÉCULO XXI, DE THOMAZ PIKETTY”, analisam aspectos relativos à desigualdade social diante das tendências inerciais do capitalismo de hipervalorização da taxa de rendimento do capital em face do crescimento econômico.

“SOCIEDADE LIMITADA: RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES PELAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS”, de Juliano Mirapalheta Sangoirsa, trata da responsabilidade dos administradores de sociedades limitadas pelos débitos tributários da sociedade. Mais especificamente, o artigo foca na questão interpretativa do artigo 135 do Código Tributário Nacional, principalmente no tocante a intepretação que a Fazenda Nacional tem dado a tal dispositivo.

Na sequência, Fernando Rangel Alvarez dos Santos e Alexandre Pedro Moura D'Almeida, em “A TRIBUTAÇÃO DA RENDA DO TRABALHO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO”, discutem a relação entre a tributação da renda do trabalho e seu papel no cenário democrático. Atestam, por intermédio de uma pesquisa descritiva, um distanciamento entre o legislador e o destinatário da norma.

Em “IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NA ATUAL SITUAÇÃO SOCIOECONÔMICA DO BRASIL”, Mariana Pontes Caminha Muniz, pertinentemente, averigua o binômio possibilidade e necessidade da instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, no Brasil. A articulista analisa, também, os principais projetos de lei e a proposta de emenda à Constituição relacionados ao imposto.

O próximo artigo, denominado “A DAÇÃO EM PAGAMENTO TRIBUTÁRIA E APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL”, de Armando Rodrigues Gadelha Moreira, com base na análise doutrinária, legislativa e jurisprudencial, esta com foco no Supremo Tribunal Federal, procura esclarecer como o instituto da dação em pagamento pode se assemelhar com uma execução voluntária, questionando-se, então, a possibilidade da utilização subsidiária da Lei de Execução Fiscal, no intuito de se ampliar as possibilidades de bens a serem usados na dação em pagamento na esfera fiscal.

Fabiano Ferreira Lopes e Leonardo Albuquerque Marques, autores de “CONSIDERAÇÕES SOBRE A NOTA FISCAL ELETRÔNICA E SEUS REFLEXOS QUANTO AO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO”, clarificam os impactos no lançamento tributário, quando da implantação do Sistema de Escrituração Digital, especialmente quanto à Nota Fiscal Eletrônica.

O texto “TRIBUTAÇÃO E MOEDAS VIRTUAIS”, de Bruno Schimitt Morassutti e Alexander Pibernat Cunha Cardoso, aborda, de forma genérica, o fenômeno das moedas virtuais sob a perspectiva do direito tributário. Os autores analisam o suporte fático dessa tecnologia e o confrontam com as regras matrizes de incidência tributárias que vigem atualmente. O mais interessante é a conclusão dos pesquisadores, que constataram, por motivos que são bem explanados no texto, que atualmente só é possível tributar as moedas virtuais pelo IR, pelo ISSQN e pelo ITCMD.

Com um teor mais crítico, “TRATAMENTO DESFAVORECIDO DO MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL: SOB ANÁLISE DO PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO”, de Cloeh Wichmann Orive Lunardi e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, analisa o confronto entre os parcelamentos para o Microempreendedor Individual

(MEI) e o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), no intuito de demonstrar que o tratamento jurídico dispensado aos microempreendedores individuais não respeita, de fato, a diretriz constitucional sobre o favorecimento das pequenas empresas.

Com um recorte bem específico, "A PROGRESSIVIDADE FISCAL RELATIVA AO IPTU ENQUANTO POLÍTICA PÚBLICA REDISTRIBUTIVA MUNICIPAL", dos articulistas Tamara Rodrigues Ramos e Ricardo Bravo aborda, com foco no Imposto Predial e Territorial Urbano, o contexto das políticas públicas fiscais municipais, cujo objetivo seja uma tributação equitativa.

"DIÁLOGO SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA PENA DE PERDIMENTO NA IMPORTAÇÃO", de autoria de Eduardo Silva Luz e Liziane Angelotti Meira, com apoio doutrinário e jurisprudencial, fomenta a discussão sobre a constitucionalidade da pena de perdimento aplica em matéria aduaneira nos casos de importação irregular.

Jeferson Sousa Oliveira, em "EFEITOS SOCIOECONOMICOS DO PLANEJAMENTO FISCAL", de forma analítica, aborda o cenário da erosão da base tributável e transferência de lucros (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS), procurando compreender como o papel do planejamento tributário frente às finanças do Estado e seus reflexos quanto à viabilidade de financiamento de suas políticas públicas.

Com enfoque nas imunidades fiscais, Bruno Soeiro Vieira e Iracema De Lourdes Teixeira Vieira apresentam "IMUNIDADE TRIBUTÁRIA MUSICAL: UMA ANÁLISE TELEOLÓGICA E CRÍTICA", trabalho que trata da análise teleológica da imunidade tributária musical, objeto da Emenda Constitucional nº 75. Com base em fontes legislativas, doutrinárias e jurisprudenciais, os pesquisadores esclarecem os fundamentos de criação da retrocitada emenda.

"O INSTITUTO DA "DELAÇÃO PREMIADA" E O CRIME DE LAVAGEM DE DINHEIRO OU BRANQUEAMENTO DE CAPITAIS NO DIREITO LUSO-BRASILEIRO", de José Arnaldo De Oliveira e Antonildes Medeiros Mota Gomes, compara os institutos da delação premiada e o crime de branqueamento de capitais no direito brasileiro e português. Além disso, os articulistas traçam a situação da legislação brasileira quanto as temáticas da corrupção e lavagem de dinheiro.

"RENÚNCIA DE RECEITA TRIBUTÁRIA E CIBERTRANSPARÊNCIA: SOBRE A (IN) DISPONIBILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES PELOS PORTAIS DA TRANSPARÊNCIA DOS MUNICÍPIOS COM MAIOR PRODUTO INTERNO BRUTO (PIB) DO ESTADO DO

RIO GRANDE DO SUL", de autoria de Luiz Felipe Menezes Tronquini e Têmis Limberger, num recorte bastante específico, por intermédio de pesquisa empírica, atesta a dificuldade da concretização da boa administração pública com fundamento na pobre disponibilização de informações relativas a renúncia de receita tributária decorrente da concessão de incentivos tributária pelos Portais da Transparência dos dez Municípios com maior PIB, no estado do Rio Grande do Sul, com base no ano de 2014.

O próximo artigo, intitulado "A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO PROTESTO DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA", de Jose Eduardo Barroso Colacio, utiliza a pesquisa jurisprudencial, com foco especificamente no Supremo Tribunal Federal para analisar se o protesto extrajudicial da Certidão da Dívida Ativa é de fato constitucional.

O penúltimo artigo chamado "A (NOVA) ROUPAGEM DA NORMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO: A TRIBUTAÇÃO À LUZ DE UMA TEORIA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA", de José Diego Martins de Oliveira e Silva e Vicente Bandeira de Aquino Neto, pretende identificar se o Estado Democrático de Direito influencia na essência da norma jurídico-tributária. Mais especificamente, o trabalho apresenta uma noção acerca da natureza da norma jurídica na visão de alguns jusfilósofos para, como meio para averiguar a essência arrecadadora e a essência garantidora da tributação.

Também pautada numa interpretação constitucional, "A EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA: UM OLHAR SOBRE A PERSPECTIVA DA AMPLA DEFESA COMO INTEGRANTE DO FEIXE DE GARANTIAS CONSTITUCIONAIS QUE COMPÕEM O DEVIDO PROCESSO LEGAL", de autoria de Henrique Machado Rodrigues de Azevedo e Flávio Couto Bernardes, analisa a relação do instituto da ampla defesa, corolário do princípio do devido processo legal, com a constitucionalidade da introdução da execução fiscal administrativa no ordenamento jurídico brasileiro.

Pois bem. Pelo conteúdo exposto acima, ainda que conciso, resta ainda agradecer a honraria que nos foi dada ao podermos fazer parte de tamanha realização voltada a Ciência do Direito. Agradecemos também os articulistas pela coragem e iniciativa que tiveram ao propor seus trabalhos ao CONPEDI.

Por último, mas não menos importante, registramos nossa gratidão ao CONPEDI por ter concedido este espaço de reflexão e grande aprendizado, bem como, sem mais delongas, convidamos todos os leitores a usufruírem desta coletânea.

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes – UFMG

Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei – UNICURITIBA

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 7.3 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

EFEITOS SOCIOECONOMICOS DO PLANEJAMENTO FISCAL

SOCIOECONOMIC EFFECTS OF FISCAL PLANNING

Jeferson Sousa Oliveira

Resumo

Muito se discute a respeito do cenário político-econômico mundial, no entanto, a comunidade internacional, na última década tem voltado seus olhos a estabilização e reversão do constante déficit em suas receitas tributárias, ocorrido em virtude do denominado planejamento tributário agressivo, notadamente utilizado pelas empresas transnacionais. Destarte, busca-se estudar os efeitos financeiros negativos causados ao Estado pelo planejamento tributário, além de contribuir com as discussões sobre o tema. Para tanto, utiliza-se o método hipotético-dedutivo, valendo-se de estudos bibliográficos sobre o tema proposto.

Palavras-chave: Globalização, Direito tributário: direito econômico

Abstract/Resumen/Résumé

There is much discussion about the world political-economic scenario; however, in the last decade, the international community has focused on the stabilization and reversal of the constant deficit in its tax revenues, due to the so-called aggressive tax planning. Transnational corporations. Thus, we seek to study the negative financial effects caused to the State by tax planning, in addition to contributing to the discussions on the topic. For this, the hypothetical-deductive method is used, using bibliographical studies on the proposed theme. Keywords: Globalization. Tax law. Economic Right.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Globalization, Tax law, Economic law

INTRODUÇÃO

Em um mundo cada vez mais globalizado, as pessoas físicas e jurídicas vêm expandindo de forma crescente suas relações comerciais e financeiras, de modo à sempre buscarem a adoção de medidas mais benéficas e lucrativas.

Ocorre que, visando o aumento da lucratividade, os até então contribuintes, por vezes recorrem à prática de medidas elisivas e/ou evasivas, o que acaba gerando o planejamento tributário agressivo, que resulta em uma constante erosão da base de cálculo dos tributos devidos.

Desde meados de 2012, o planejamento tributário tem se tornado um problema cada vez maior pelo mundo, o que fez a comunidade internacional, com apoio de organismos internacionais, buscarem uma solução imediata e enérgica para se contrapor à constante baixa arrecadatória.

A erosão arrecadatória, por outro lado, não agrada aos Estados, que em virtude desse planejamento tributário agressivo deixam de arrecadar um montante considerável em tributos, gerando assim um frequente *déficit* em seus cofres.

Esta situação nos remonta a clássica e interminável batalha entre Fisco e contribuinte, que neste caso, recai sobre a chamada erosão da base tributável e transferência de lucros (*Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*).

O BEPS tem se tornado nos últimos anos um problema de escala mundial para os mais diferentes países, pois como aduzido, eles vêm passando por uma constante baixa em suas arrecadações tributárias, o que logicamente é bastante preocupante, haja vista o impacto direto na receita dos Estados.

Ante a repercussão internacional, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE (*Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD*), acabou por se manifestar sobre o tema, almejando estabilizar e diminuir os efeitos da erosão fiscal.

A manifestação da OCDE, em seu relatório, reconheceu o BEPS como um problema de escala global que necessita de uma solução global. Deste modo, é possível compreender a dimensão e atualidade do tema tratado.

O Brasil, por seu turno, tem buscado aumentar seus recursos por meio de medidas que são tidas como fragilizadas, pois caso não sejam bem tipificadas, podem beirar a arbitrariedade e ensejar eventual inconstitucionalidade.

Deste modo, o presente artigo possui caráter analítico, a qual se valerá do método hipotético-dedutivo e de estudos bibliográficos a fim de abordar a problemática ora trazida. No mais, o estudo propõe-se a analisar como o planejamento tributário pode influir nas finanças do Estado, e consequentemente, refletindo a viabilidade de financiamento de suas políticas públicas.

1. GLOBALIZAÇÃO E SEU EFEITO INTEGRADOR

O ser humano, ao decorrer de toda a sua história sempre sentiu a necessidade de socializar com outros povos, seja para se proteger, seja para comercializar. Com o passar dos séculos, essas relações foram evoluindo de modo a que surgissem novos laços sociais.

Ao longo da Idade Média, os Estados, sempre custeados a partir de altos tributos cobrados se seus cidadãos, financiaram todos os seus luxos e extravagancias, o que gerava constantes abusos. Com o surgimento das ideias iluministas implicando no rompimento de antigos dogmas e a primeira dimensão de Direitos Humanos, o Estado passou a adotar um posicionamento menos intervencionista e arbitrário.

Economicamente a burguesia acabou encontrando seu espaço e décadas mais tarde o mundo ocidental passou a adotar o liberalismo como o sistema econômico dominante, permitindo assim, em tese, uma igualdade financeira entre as pessoas. “Mesmo ainda ao tempo do liberalismo o Estado era, seguidas vezes, sempre no interesse do capital, chamado a ‘intervir’ na economia.” (GRAU, 2015, p. 21)

Embora as ideias trazidas por Adam Smith (2015a, 2015b) propusessem um modelo econômico no qual o mercado se autorregulasse e isso ensejasse o desenvolvimento da sociedade, não foi isso o que ocorreu.

Com a ascensão das empresas privadas e a exploração desumana do trabalho, a sociedade clamou pela presença estatal na economia, a fim de estabelecer e resguardar direitos tidos como necessários ao bem de todos. Essa ideologia evoluiu para os direitos de titularidade difusa advindos pós segunda guerra mundial.

A evolução histórica a qual a humanidade se submeteu acabou reverberando na criação de diversos direitos individuais e coletivos, muitos deles possuidores de uma face econômico-social, que passaram, em sua grande maioria, a integrar a matriz constitucional de muitos Estados (BRITTO, 2016). Isso permitiu que muitos direitos deixassem de resguardar

apenas a pessoas físicas e passassem a abarcar também as pessoas jurídicas à medida do que lhes é aplicável.

Ocorre que criar direitos exige uma contrapartida, um custeio. Não existe direito que consiga ser executado e preservado sem que haja uma fonte mantenedora, haja vista os dispêndios inerentes à atividade.

Embora a população nacional seja para os Estados uma grande fonte de renda tributária, após o processo de globalização, alavancado principalmente a partir da década de 1990 com a popularização da internet, as companhias atuantes no mercado internacional ganharam lugar de destaque aos olhos do Fisco.

Embora Michael M. Weinstein (2005) entenda que o processo de globalização é um processo de integração econômica que visa ampliar as relações comerciais e os investimentos estrangeiros, alguns outros autores compreendem a globalização por um conceito mais amplo. Entretanto, é certo que a globalização estabeleceu ainda novos rumos para integração política, social e financeira no mundo.

Mesmo que economicamente este estado de integração tenha trazido novos malefícios ao mundo, concebeu-se também diversos benefícios, pois "a globalização fomentou o comércio e aumentou o investimento estrangeiro direto (IED) em muitos países. Portanto, a globalização suporta o crescimento, cria empregos, promove a inovação e tirou milhões de pessoas de uma situação de pobreza." (OCDE, 2014. p. 7)

Com a ascensão econômica das companhias transnacionais, sua influência social deixou de ser apenas direta, mas ganhando também um contorno indireto, pois o largo volume de transações comerciais geram o pagamento de tributos que são usados para custear políticas de governo, dentre elas, políticas sociais.

Mesmo que se possa dizer que a prestação pecuniária está diretamente ligada à atividade exercida pela companhia, o custeio das políticas sociais do Estado necessita de recursos advindos, em sua grande maioria, da arrecadação tributária. Por este motivo, as empresas possuem influência indireta sobre o financiamento das políticas públicas.

Diversos indicadores têm demonstrado que algumas companhias transnacionais têm tomado medidas de planejamento fiscal cada vez mais agressivas, ensejando perdas maciças de receitas ao Estado. (OECD, 2013, p. 8-9)

> "As empresas transnacionais – que se caracterizam por possuir a matriz em um país e atuação em diversos outros –, destacaram-se no cenário da globalização desempenhando papel determinante nas relações internacionais,

> que ultrapassam o âmbito econômico. Questões sociais, ambientais, de garantia de direitos dos trabalhadores e de sua dignidade estão nesta pauta." (RIBEIRO e OLIVEIRA, 2016, p. 30)

Enquanto a queda das barreiras comerciais fortaleceu a ambição das empresas nacionais, a fim de expandir seus ganhos e reduzir seus custos, isso ensejou o despertar dos Estados para a tributação do maior número possível de atividades produtivas e negociais exercidas pelas companhias transnacionais.

Logo, ante o constante aumento da carga tributária, tornou-se inviável manter o exercício da atividade econômica em um mesmo local sem que houvesse uma exorbitante queda nos lucros, o que é inaceitável por parte dos acionistas.

Muitas companhias detêm faturamento anual superior ao de diversos países não desenvolvidos, o que gerou forte poder econômico e grande influência política das empresas em Estados mais pobres.

O Estado, por sua vez, entende que as companhias são uma excelente fonte de arrecadação tributária, se não fosse pelo fato de que as mesmas investem em meios de abster-se em agir de modo a incorrerem nos vários fatos geradores presentes nos diversos textos legais dos países nos quais se fazem presentes.

> Embora as multinacionais clamem por cooperação na elaboração de normas internacionais para minorar a bitributação decorrente de divergências nas legislações nacionais, essas mesmas empresas não raro valem-se dessas discrepâncias para recolher menos impostos ou simplesmente não pagar nada. (OECD, 2013, p. 7-8)

O objetivo de tais medidas nada mais é do que continuar a ampliar os lucros da atividade exercida sem aumentar os custos, haja vista a forte presença da doutrina capitalista lutando para efetivar o ideal de acumulo de riquezas. Isso demonstra apenas a face autodestrutiva do capitalismo, na qual o Estado luta contra as companhias e a sociedades, e estes lutam entre si e contra aquele.

Destarte, rompe-se com a arrecadação estimada pelo Estado, da qual ele se baseia para determinar suas políticas públicas de caráter social. Deste modo, indiretamente a elisão fiscal realizada em larga escala não prejudica apenas os cofres públicos, mas também a toda sociedade.

Cabe destacar, que assim como os subsídios, o planejamento tributário é capaz de distorcer o cenário comercial de uma região inteira, pois estas medidas trazem uma falaciosa ideia de vantagem econômica obtida por meio do não pagamento de tributos, o que se resume em perdas sociais, prejudicando a toda população nacional.

2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E ESTADO

Na era da globalização, cada vez mais as pessoas físicas e jurídicas estão expandindo suas relações comerciais e financeiras, deixando o âmbito local e regional, a fim de explorar novos mercados em busca de oportunidades mais lucrativas.

Ocorre que, em meio a esta busca, os até então contribuintes, por vezes se valem da prática de manobras a fim de não incorrem no fato gerador da obrigação tributária e reduzir seus encargos fiscais. Essas manobras acabam gerando prejuízo ao erário, pois tem havido uma constante redução da arrecadação tributária.

O *déficit* arrecadatório incomoda bastante os Estados, pois os mesmos veem um contraste entre a receita estimada e a efetivamente recolhida, o que acaba por limitar suas politicas, ante a falta de recursos.

Essa histórica disputa entre o Estado e os cidadãos, no que tange ao pagamento de tributos, já foi capaz de fundamentar diversos conflitos civis, entretanto, em uma época onde os reis não mais são os ordenadores de medidas coercitivas de expropriação de bens pautada em violência e sangue, os Estados tiveram que aprender a buscar meios de fazer os cidadãos cumprirem suas obrigações e financiar suas politicas.

Com o surgimento de princípios humanistas e democráticos, o Estado passou a se adaptar e aplicar sua força através de medidas judiciais e outras formas indiretas, como aplicação de multas pelo exercício de seu controle fiscalizatório.

Mas no atual modelo capitalista – onde a Administração Pública se abstém de atuar em atividades comerciais, salvo quando imprescindíveis aos imperativos nacionais – houve aumento de processos judiciais e maior morosidade no ingresso de capital nos cofres públicos.

As altas alíquotas impulsionaram muitos contribuintes a desenvolverem meios de exercer suas atividades comerciais e financeiras sem incorrer no fato gerador dos tributos. Esses atos de elisão se tornaram tão usados e profissionalizados, que a economia obtida por seus praticantes possibilitou o surgimento do chamado planejamento tributário, medida esta que

se destina a estudar as lacunas da legislação tributária a fim de propiciar uma atuação sem muitos encargos fiscais.

O planejamento tributário usado sem respeitar qualquer limite legal ou ético foi considerado como agressivo, o que fez que os Estados se deparassem com uma nova realidade, na qual a iniciativa privada estava deixando de pagar tributos de forma maciça, as leis eram lacunosas e não abarcavam todas as condutas possíveis de se tributar, além de que as pessoas físicas e jurídicas estavam enviando seus lucros para o exterior, reduzindo assim a circulação de capital no país.

Tal situação, por se tornar comum a diversos Estados, passou a ser vista como uma preocupação da comunidade internacional, de modo que a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, entidade internacional responsável por promover o bem estar econômico e social das pessoas pelo mundo, reconheceu a grandiosidade do problema enfrentado pelos diversos Governos e passou a tratar do que hoje é conhecido por erosão da base tributável e transferências de lucros (*base erosion and profit shifting* - BEPS), tornando-o alvo de seus estudos.

> "Como muitas estratégias de erosão da base tributária e transferência de lucros tiram proveito dessas divergências de regras entre os países, fica difícil para um país resolver sozinho inteiramente o problema. Além disso, ações unilaterais descoordenadas e respostas isoladas por parte dos governos poderiam resultar no risco de dupla – ou até de múltipla – tributação para as empresas. Isso teria um impacto negativo não só nos investimentos, mas também no crescimento e nos empregos à escala global." (OECD, 2013, p. 10)

O combate à erosão da base tributável e transferências de lucros vem sendo objeto de diversos estudos e publicações por parte da OCDE, a qual tem ainda promovido fóruns internacionais com intuito de fazer com que os Estados-membros, dentre eles o Brasil, troquem informações e experiências para melhor se defenderem do planejamento fiscal agressivo.

Estima-se que anualmente as economias mundiais têm deixado de arrecadar entre 4 a 10% do que receberiam em tributos incidentes sobre atividades desenvolvidas pelas empresas transnacionais, chegando a uma diferença de 100 a 240 milhões de dólares por ano (OECD, 2015).

Uma das mais importantes publicações da OCDE sobre o assunto foi o Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros. A obra em questão

sugere contramedidas a serem tomadas pelo Estado a fim de tentar barrar a prática dos principais atos elisivos adotadas pelas transnacionais.

Como aponta a Organização, a erosão da base tributável e transferências de lucros é tida como um problema global que em matéria fiscal foi capaz de organizar os Estados-membros da OCDE e do G-20 para trabalharem juntos a fim de buscar uma solução a esta questão. (OECD, 2013).

Os planos que estão sendo utilizados, em parte, fizeram com que os governos voltassem sua atenção para a adoção de medidas fiscalizatórias e punitivas mais severas de âmbito interno.

3. A ELISÃO FISCAL NO BRASIL

O Brasil também passou a adotar medidas mais rígidas a fim de buscar reduzir os constantes *déficits* arrecadatórios. Dentre as medidas adotadas anteriormente ao inicio dos estudos da OECD sobre o tema, no país destacou-se a criação do que se tem atualmente por norma antievasão, consubstanciada no paragrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar 104 de 2001, o qual afirma que "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". (BRASIL, 1966)

Mesmo dispondo na parte final do artigo que a forma com que a desconsideração ocorrerá está sujeita a regulamentação, a redação deste paragrafo vem causando certa polêmica, pois como é sabido, a lei não é capaz de dispor sobre todas as situação fáticas passiveis de ocorrerem no dia a dia, com isso, parte do juízo de mérito sobre a existência de fraude ou não, ficaria a cargo do agente encarregado de realizar a fiscalização tributária, bem como, não há como se precisar quando o contribuinte pratica ato com finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo.

Nota-se que a critica está no fato da autoridade, pautada em seu instinto e subjetivismo, ter que provar a existência do fato gerador e do dolo na pratica de uma medida elisiva, desconsiderando-a e tornando-a uma fraude, para então fazer incidir tributos sobre um fato que até então não era tributável.

Ives Gandra Martins (2013. p. 547-548), aponta que há uma grande diversidade de coisas passíveis de serem tidas como dissimuladas, como por exemplo, a existência do próprio

fato gerador. O autor continua ainda, afirmando que caso a autoridade alegue dissimulação, caberá a esta provar a existência do fato gerador, conforme estabelecido na lei ordinária, além de ter que provar que a ocorrência está dissimulada por atos fraudatórios.

É evidente que caso haja a regulamentação do paragrafo único do artigo 116 do CTN por uma lei de conteúdo tendencioso em favor do Estado, o número de demandas judiciais ascenderá para além dos atuais, o que tornará ainda mais abstrato a tão desejada celeridade processual do Poder Judiciário brasileiro.

Outra situação possível seria a declaração de inconstitucionalidade do ato normativo que regular o paragrafo único em questão, pois a Administração Pública seria obrigada a restituir os valores até então arrecadados com base na referida lei, somado dos respectivos encargos legais.

Destarte, a fim de evitar a longa espera até a repetição dos valores *sub judice*, o governo deveria adotar políticas ou alterar a lei de modo a tornar mais célere à resolução de conflitos tributários, desjudicializando tantas causas quanto possíveis, com o intuito de ver-se exonerado de arcar com o pagamento de verbas acrescidas com seus respectivos encargos, ou então, agilizar a percepção dos tributos que lhe são devidos, mesmo que por meio da celebração de acordos.

O Estado deve tomar medidas como resposta ao planejamento massivamente realizado a fim de manter seu nível arrecadatório estimado, pois a disponibilidade de verba é o que financiará suas políticas. Entretanto, tais medidas necessitam ser mais eficazes, sem que isso gere o aumento de demandas administrativas e judiciais, postergando assim, o ingresso de dinheiro nos cofres públicos.

> "A ausência de resposta pode comprometer a concorrência no futuro, visto que algumas empresas, como as que fazem negócios no exterior e contam com uma sofisticada *expertise* fiscal, podem valer-se das oportunidades da erosão da base tributária e da transferência de lucros, obtendo assim vantagens competitivas não previstas em comparação com empresas que operam principalmente no mercado doméstico." (OECD, 2013, p. 10)

A desjudicialização seria uma das possíveis formas de encher os cofres públicos em médio prazo, mesmo que isso implique no não recebimento de parte do débito. Mas para que haja tal medida, se faz necessário que a Administração Pública adote uma politica diversa da que é aplicada na atualidade, alterando suas leis e procedimentos administrativos.

Uma eventual alteração legislativa no atual cenário politico nacional não é algo que seja de fácil conquista, pois esta deverá ser cuidadosamente delimitada após o estabelecimento de novas filosofias arrecadatórias.

Tal ideia é uma das soluções que poderiam ser adotadas em sede de eventual reforma tributária, que hodiernamente é tida como um divisor de águas entre a atual forma de arrecadação e um novo modelo, mais eficiente, a fim de reduzir a carga tributária e não comprometer o desenvolvimento do país.

Por outro lado, as empresas nacionais de médio e grande porte, bem como as transnacionais, não têm intuito de perder essa guerra contra o Fisco. Sabe-se que o paragrafo único do artigo 116 do CTN não inviabiliza o exercício da elisão fiscal, ante seu conteúdo de natureza punitiva aos praticantes de atos dissimulados.

Uma das maiores armas das companhias é o planejamento tributário, tido por muitos como sinônimo de uma sagaz administração. O planejamento, por sua vez, está embasado em uma das maiores fraquezas do Estado, a vinculação à legalidade.

Como a Administração Pública está sujeita ao principio da legalidade de forma diversa que as pessoas físicas ou jurídicas, ela se vê bastante limitada em suas medidas de combate à atuação comercial não tributada.

Por outro lado, a sociedade civil e a iniciativa privada poderão fazer tudo que a lei não proibir, pautados no principio da autonomia da vontade, diferentemente da Administração Pública, que só fará o que a lei lhe permitir, conforme o principio da legalidade.

A morosidade na atuação do ente público é o que torna verídica a afirmação de Bauman (1999) de que a atividade econômica move-se rapidamente, de modo que estará sempre a frente de qualquer atuação estatal que tente conte-la.

Desta forma, tendo a lei determinado o fato gerador tributário, o Estado não poderá sem que a lei altere os aspectos do tributo, amplia-los por conta própria. Logo, ante a necessidade de se observar o devido processo legislativo, a lei jamais será capaz de acompanhar as mudanças de mercado.

Mesmo com o surgimento de novas obrigações acessórias utilizadas para fechar o cerco às companhias, estas têm buscado caminhos diferentes para se eximir de arcar com o pagamento dos tributos.

4. REFLEXOS SOCIOECONOMICOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Evidentemente, o planejamento das empresas não se restringe a medidas elisivas tributárias para ampliar seus lucros, mas também abarcam a medidas de dominação de mercado. Ocorre que, mesmo durante o atual modelo econômico, o Estado deve regular o mercado com sabedoria, de modo a não acabar o prejudicando pelo excesso de sua intervenção.

Como bem trata Silveira e Naspolini (2013, p. 135), a Constituição Federal não se preocupou em definir os limites da atividade interventiva do Estado, mas sim com o necessário para assegurar o fim objetivado.

Ainda no âmbito do planejamento, as transnacionais, quando optam por migrar suas filiais para outros Estados, levam em conta, dentre outros aspectos, o tributário, o custo da mão de obra local e a influencia politica que exercerá na região.

Caso o governo intervenha no mercado a ponto de restringir ou tornar inviável o lucro da companhia, as transnacionais irão optar por migrarem a outros Estados, causando desemprego e outros efeitos sociais negativos.

O mesmo cuidado deve ser tomado quando se trata de empresas nacionais de pequeno e médio porte, haja vista que as mesmas podem acabar falindo e consequentemente deixando de arcar com o pagamento de diversos tributos, além de ascender o desemprego e onerando o erário com o aumento substancial do pagamento de benefícios sociais, tal como o seguro desemprego.

O aumento de desemprego seria capaz de ampliar a insatisfação da população ensejando uma queda no consumo e a ascensão do número de inadimplentes, o que faria que o Estado adentrasse a uma crise econômica, pois a indústria começaria a reduzir sua atividade produtiva, refletindo ainda em outros setores comerciais. Dai a importância de o Estado conhecer os limites da razoabilidade na criação e majoração dos tributos, bem como na fiscalização da arrecadação.

A OCDE calculou que dois trilhões de dólares foram lucrados por multinacionais norte-americanas em paraísos fiscais e não foram internacionalizados, sequer tributados. (OECD, 2013).

Ocorre que a falta de arrecadação ocasionada por procedimentos de elisão e evasão fiscal ensejam uma menor capacidade econômica do Estado, o que se reflete em um contingenciamento de diversos dispêndios, como o ensino e programas sociais, a fim de estabilizar os gastos públicos.

No Brasil, a referida medida pode ser tomada devido à baixa arrecadatória e a constante necessidade de realizar alterações na meta fiscal, haja vista a impossibilidade de atingir o que fora inicialmente previsto.

A queda arrecadatória somada a uma grave crise política pode obrigar o governo a suspender todas as despesas discricionárias, como o financiamento estudantil no Brasil e no exterior, prejudicando assim toda a sociedade.

Destarte, é possível dimensionar a gravidade da instabilidade arrecadatória vivenciada pela comunidade internacional, pois esta afeta tanto o Estado, quando as companhias e a sociedade.

Os Estados têm juntado forças para combater o planejamento tributário agressivo que vem devastando suas economias, no entanto, não se pode olvidar que as transnacionais continuarão buscando formas de evitar serem tributadas.

Independentemente de quem ganhe essa eterna briga, se as medidas adotadas para solucionar o impasse econômico internacional não forem tomadas com sabedoria e efetividade suficiente, a população é quem mais sofrerá, pois esta poderá se submeter à vivência em um Estado com economia fragilizada e politicas públicas deficientes, ou então, com aumento no desemprego e instabilidade de mercado.

Logo, compete aos Estados gerir suas rendas, revisar sua carga tributária e modificar as politicas de mercado rapidamente, a fim de tentar internacionalizar lucros obtidos por companhias transnacionais, atrair investimentos e voltar a tributar com maior eficácia, de modo a estabilizar suas economias e reduzir o impacto social causado pela busca desenfreada de obtenção de lucros e acumulo de riquezas.

CONCLUSÃO

Assim, verificou-se no trabalho ora apresentado, atualmente a comunidade internacional caminha rumo a uma possível adoção de conceitos comuns em matéria tributária, pautada na cooperação mútua a fim de reduzir os prejuízos a que estão atualmente se sujeitando.

No mais, essa cooperação se faz um elemento basilar para implantação de políticas fiscais comuns entre os Estados, haja vista que os sistemas tributários domésticos não podem mais ser estudados sob a perspectiva jurisdicional individual, devendo ser analisadas segundo uma ótica global.

Como aduzido ao longo do trabalho, a economia global vem passando por diversas situações de instabilidade e frequentes déficits, isso tem se dado, dentre outros motivos, pela crescente erosão da base tributável e transferência de lucros das multinacionais.

A OCDE, no relatório BEPS, atribuiu lugar de destaque a algumas ações utilizadas pelas multinacionais em seu planejamento tributário, ações estas que são capazes de gerar uma expressiva alteração na economia dos Estados, o que acabou por fazer com que estes focassem seus esforços no combate ao chamado planejamento tributário agressivo.

Contudo, frente aos métodos engenhosos e bastante atualizados de planejamento tributário adotado pelas multinacionais, tornando-as capazes de transcender fronteiras, chegou-se a conclusão de que a cooperação entre diversos Estados e a constante manutenção da transparência no compartilhamento das informações prestadas, são tidas como preceitos basilares para criar um sistema integrado de combate às medidas que vêm prejudicando suas receitas tributárias.

O Plano de ação, por sua vez, elencou quinze ações que buscam coibir consideravelmente a utilização de métodos de erosão da base tributável e transferências de lucros, atacando dentre outros, a fragilidade de normas domésticas no que tange ao comércio eletrônico, a utilização de vãos presentes nos sistemas de dois ou mais Estados a fim de gerar uma zona de pouca ou nenhuma tributação, a dedução abusiva de juros, a criação de instrumentos mais eficazes de combate ao planejamento tributário agressivo e a conquista e compartilhamento de novas informações sobre as práticas adotadas pelas companhias multinacionais.

Mesmo com a expectativa da OCDE em ver suas ações em funcionamento, não se pode esquecer que estas não passam de sugestões, logo, faz-se necessário ainda convencer os Estados para que adotem tais medidas conjuntamente.

Com isso, não resta outra opção à comunidade internacional senão fechar o cerco contra as práticas abusivas adotadas pelas multinacionais, o que não implica necessariamente na adoção das sugestões da OCDE, ou então, o frequente abalo em suas receitas fiscais permanecerá os assombrando.

Destarte, após a criação e aprimoramento das medidas fiscalizatórias e arrecadatórias dos Estados, é oportuno lembrar que ainda se fará necessário o decurso de alguns anos até que as ações adotadas se mostrem eficazes e produzam os efeitos esperados.

Mas o que não pode ocorrer, é que os Estados se atenham a adoção de praticas fiscalizatórias mais rígidas apenas em seus territórios, ou seja, ante o crescente déficit, a adoção da cooperação internacional é o meio mais eficaz para coibir o planejamento tributário agressivo, haja vista os prejuízos econômicos anualmente sofridos pelos Estados.

Por fim, vale lembrar que essa baixa arrecadação dos Estados pode acabar por comprometer a adoção e execução de suas politicas internas, vez que seu orçamento pode não condizer com o esperado.

REFERÊNCIAS

BAUMAN, Zygmunt. **O mal-estar da pós-modernidade**. Tradução: Mauro Gama, Cláudia Martinelli Gama. Rio de Janeiro: Zahar, 1998.

_____. **Globalização: consequências humanas**. Tradução: Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Zahar, 1999.

_____. **Capitalismo parasitário: e outros temas contemporâneos**. Tradução: Eliana Aguiar. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2010.

BARROS, Ana Sofia. **Multinacionais e a deslocalização de indústrias perigosas.** Coimbra: Coimbra, 2012.

BENACCHIO, Marcelo. A regulação jurídica do mercado pelos valores do capitalismo humanista. In: SILVEIRA, Vladimir Oliveira da; MEZZAROBA, Orides. (coord.). **Empresa, sustentabilidade e funcionalização do direito**. v. 2. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

BENACCHIO, Marcelo; VAILATTI, Diogo Basilio. Empresas transnacionais, globalização e direitos humanos. In: BENACCHIO, Marcelo (Coord.). **A sustentabilidade da relação entre empresas transnacionais e direitos humanos**. Curitiba: CRV, 2016.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Brasília: Congresso Nacional, 1988.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

BRITTO, Carlos Ayres. **O humanismo como categoria constitucional**. 1. ed. 3. reimp. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. 7. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva. 2010.

CUNHA, Leandro Reinaldo da; DOMINGOS, Terezinha de Oliveira. A responsabilidade da empresa como garantia do desenvolvimento econômico e social. In: SILVEIRA, Vladmir Oliveira da; MEZZAROBA, Orides. (coord.). **Empresa, sustentabilidade e funcionalização do direito**. v. 2. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 17ª edição. São Paulo: Malheiros, 2015.

MATOS, Leonardo Raphael Carvalho de; FEDERIGHI, Suzana Maria Pimenta Catta Preta. As teorias comparadas da função social da empresa. In: BENACCHIO, Marcelo (Coord.). **A sustentabilidade da relação entre empresas transnacionais e direitos humanos**. Curitiba: CRV, 2016.

MONTEIRO, Thiago Loures Machado Moura; CARVALHO, Vânia Ágda de Oliveira. A viabilidade econômica da sustentabilidade. 2017. In: ESCOLA SUPERIOR DOM HELDER **Constitucionalismo, economia e desenvolvimento sustentável**. Belo Horizonte: ESDH, 2017.

NALINI, José Renato. Sustentabilidade e ética empresarial. In: SILVEIRA, Vladmir Oliveira da; MEZZAROBA, Orides. (coord.). **Empresa, sustentabilidade e funcionalização do direito**. v. 2. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013.

OCDE, **Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**, OECD Publishing: Paris. 2013.

_____. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**, OECD Publishing: Paris. 2014.

OECD. **Information Brief**. OECD Publishing. 2015. Disponível em < http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-information-brief.pdf>, acessado em 21 de abr. de 2016.

PEREIRA, Henrique Viana; MAGALHÃES, Rodrigo Almeida. A função social das sociedades transnacionais. In: BENACCHIO, Marcelo (Coord.). **A sustentabilidade da relação entre empresas transnacionais e direitos humanos**. Curitiba: CRV, 2016.

RIBEIRO, Daniela Menengoti; OLIVEIRA, Jose Sebastiao de. Promoção e tutela dos direitos da personalidade pelas empresas transnacionais. In: BENACCHIO, Marcelo (Coord.). **A sustentabilidade da relação entre empresas transnacionais e direitos humanos**. Curitiba: CRV, 2016.

SAYEG, Ricardo Hasson; BALERA, Wagner. **O capitalismo humanista**. Petrópolis: KBR, 2011.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SILVEIRA, Vladmir Oliveira da; NASPOLINI, Samyra Haydêe Dal Farra. Direito e desenvolvimento no Brasil do século XXI: uma análise da normatização internacional e da constituição brasileira. In: SILVEIRA, Vladmir Oliveira da; *et al* (org.). **Desenvolvimento nas Ciências Sociais: o estado das artes**. Livro 1. Brasília: Ipea: CONPEDI, 2013.

SMITH. Adam. **A riqueza das nações**. 3ª ed. reimpr. Curitiba: Juruá, 2015a.

_____. **A riqueza das nações – Livro II**. 2ª ed. reimpr. Curitiba: Juruá, 2015b.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3. ed. São Paulo: Método, 2011.

WEBER, Max. **A ética protestante e o "espírito" do capitalismo**. Tradução: José Marcos Mariani de Macedo. São Paulo: Companhias das Letras, 2004.

WEINSTEIN, Michael M. **Globalization: what's new?**. New York: Columbia University Press. 2005.