

Rubens Curcino Ribeiro

O princípio da boa-fé e o planejamento tributário

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu de Direito Tributário do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Brasília – DF
2011

RUBENS CURCINO RIBEIRO

O princípio da boa-fé e o planejamento tributário

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu de Direito Tributário do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em ____/____/____, com menção ____ (_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof. Dr. Leonardo Saide Manzan.

Integrante: Prof. Dr.

Integrante: Prof. Dr.

Dedico o presente trabalho à minha família, onde sabemos que ali reside o nosso refúgio.

Agradeço ao meu ilustre Professor e Orientador para me auxiliar nessa árdua e curta elaboração deste trabalho monográfico.

O fim do Direito não é abolir nem restringir, mas preservar e ampliar a liberdade.

John Locke

RESUMO

RIBEIRO, Rubens Curcino. *O princípio da boa-fé e o planejamento tributário*. 2011. nº de folhas 56. Trabalho de conclusão de curso de especialização, pós-graduação, em direito tributário – Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília/DF, 2011.

O presente trabalho aborda o julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário número 370.682-9 de Santa Catarina, mais especificamente sobre a posição tomada sobre os efeitos prospectivos da decisão, tendo em vista que no julgamento desse acórdão o Tribunal Pleno mudou entendimento para não conceder mais direito para os contribuintes ao crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados em operações de produtos com alíquota zero. Para realizar este estudo, foi examinado o princípio da boa-fé, confiança legítima, segurança jurídica. Foram abordados também os conceitos básicos do planejamento tributário e sobre os principais casos de evasão fiscal, tais como fraude à lei, negócio jurídico indireto, simulação e abuso de direito. Após a análise do acórdão, apenas quanto aos efeitos prospectivos e não sobre o mérito, restou concluído se o Tribunal Pleno deveria ter dado efeitos prospectivos à decisão para proteger o contribuinte de boa-fé que realizou o planejamento tributário lícito.

Palavras-chave: boa-fé, planejamento tributário, Imposto sobre Produtos Industrializados, alíquota zero, efeitos prospectivos.

ABSTRACT

RIBEIRO, Rubens Curcino. *The principle of good faith and tax planning*. 2011. n. leaf 56. conclusion work of specialization course, graduate school, in tax law – Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília/DF, 2011.

This work discusses the trial by the Supreme Court of extraordinary appeal number 370,682-9 of Santa Catarina, more specifically about the position taken on the prospective effects of the decision, in order that the trial of that judgment the Court Fully changed understanding not to grant more rights for taxpayers to the claim of industrialized products tax on transactions in products with zero. To perform this study, it was established the principle of good faith legitimate expectations, legal certainty. Been addressed also to the basic concepts of tax planning and on the major cases of tax evasion, such as fraud to law enforcement, legal business, simulation and indirect abuse of rights. After the analysis of judgment, in respect only of prospective effects and not on the merits, was completed the full Court should have prospective effect given to the decision to protect the good-faith contributor who has done the legitimate tax planning.

Keywords: good faith, tax planning, tax on Industrialized Products, zero, prospective effects.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
Capítulo 1 - O Princípio da Boa-Fé	12
1.1 O conceito de boa-fé	12
1.1.1 A boa-fé objetiva	14
1.1.2 A boa-fé subjetiva	16
1.1.3 Distinção entre boa-fé objetiva e subjetiva	18
1.2 Proteção da confiança legítima	20
1.3 Segurança jurídica	21
Capítulo 2 - Planejamento Tributário	24
2.1 Conceito de planejamento tributário	25
2.2 Diferença entre elisão e evasão fiscal	28
2.2.1 Simulação	32
2.2.2 Negócio jurídico indireto	33
2.2.3 Fraude à lei	34
2.2.4 Abuso de direito	36
Capítulo 3 - Crédito Presumido no Imposto sobre Produtos Industrializados	38
3.1 Breve relatório sobre o Recurso Extraordinário n. 370.682-9 Santa Catarina – Supremo Tribunal Federal	38
3.2 Decisão do Pleno sobre efeito prospectivo	45
3.3 Análise da decisão em relação aos efeitos prospectivos	48
CONCLUSÃO	52
REFERÊNCIAS	54

INTRODUÇÃO

O planejamento tributário é matéria que sempre causa polêmica, ante o natural embate de tentativa de redução de pagamento de tributo pelos contribuintes e o costumeiro aumento de carga tributária pelo Estado. Os contribuintes tentam sempre fazer valer a legalidade de seus planejamentos tributários, enquanto o Fisco procura ao máximo desqualificá-los para tributar as transações e, geralmente, quando é descoberto novas operações que não são passíveis de anulação, o legislador edita norma que proíbem tais práticas.

Dentro deste tema, vemos que existem requisitos para que o planejamento tributário seja válido e considerado lícito, sob pena de ser direcionado para o campo da evasão fiscal e, conseqüente, ilicitude. No presente estudo, analisaremos o julgamento do Recurso Extraordinário n. 370.682-9 de Santa Catarina, mais especificamente sobre a possibilidade de dar efeitos prospectivos à decisão, tendo em vista que houve reversão da jurisprudência. Pretendemos, assim, responder à seguinte pergunta: A boa-fé do contribuinte deve ser levada em consideração para verificação de licitude do planejamento tributário? A resposta a esse problema se faz necessária porque a análise estrita dos fatos sem consideração da boa-fé do contribuinte afronta os princípios basilares do Estado Democrático de Direito, tais como segurança jurídica, confiança legítima, boa-fé.

A apreciação da decisão sobre os efeitos prospectivos do recurso extraordinário citado acima será realizada com base no estudo do acórdão e argumentos demandados pelos eminentes Ministros, bem como a explicitação do princípio da boa-fé e do planejamento tributário.

Surge a seguinte hipótese do problema: Se o contribuinte realizou planejamento tributário de boa-fé, então o Supremo Tribunal Federal deveria dar efeitos prospectivos à decisão no RE 370.682-9/SC.

O estudo desse caso é relevante porque visa demonstrar se houve ou não equívoco na decisão e para nortear o posicionamento jurídico que deve ser adotado em casos semelhantes e também futuros. Essa crítica nos situará da forma que deve ser tratada uma mudança no entendimento jurisprudencial da Corte Suprema, pois cada decisão tomada por este Tribunal repercute como precedente para todas as esferas judiciais e, até mesmo, extrajudiciais.

O método utilizado neste estudo é o hipotético dedutivo, por meio da pesquisa bibliográfica a livros, revistas especializadas, legislação, jurisprudência e fontes virtuais especializadas. Especialmente, foi analisado o acórdão do RE n. 370.682-9/SC, do Supremo Tribunal Federal – STF (2007).

Este trabalho foi dividido em três capítulos. O primeiro estuda o princípio da boa-fé, confiança legítima e segurança jurídica. O segundo aborda os conceitos básicos do planejamento tributário, licitude e ilicitude. O terceiro e último capítulo analisa o caso concreto do RE 370.682, colacionando as principais teses abordadas no acórdão, em relação ao mérito e sobre os efeitos prospectivos da decisão.

Sem os conhecimentos de doutrinadores como André Lavareda Fonseca, Cláudio Borba, Elcio Fonseca Reis, Flávio Alves Martins, Francisco Coutinho Chaves, Hugo de Brito Machado, Lúcia Helena Briski Young, Marco Aurélio Greco, Rui Stoco, dentre outros, não seria possível levar a termo esta monografia.

Capítulo 1

O PRINCÍPIO DA BOA-FÉ

1.1 O conceito de boa-fé

A origem da expressão boa-fé remonta aos primórdios dos tempos romanos, mesmo nessa época já se visualizava uma nítida dualidade de conceitos, na caracterização simultânea da *bona fides* (boa-fé) e da *fides bona* (fé-boa) e, de um lado, analisava-se a crença de um sujeito para avaliar se este procedia conforme os ditames legais, de outro lado, todas as relações eram fundadas na confiança e os juízes eram conduzidos a critérios de decisões éticas e sociais.

A expressão boa-fé possui origem latina, em *fides*, que, nos tempos romanos, significava honestidade, confiança, lealdade e sinceridade. Sua existência decorre do primado da pessoa humana. Acredita-se que a expressão boa-fé, ou sua noção, surgiu a princípio no Direito Romano, tendo uma conotação, uma hermenêutica diferenciada pelos juristas alemães. No Direito Romano, pode-se afirmar que “A *fides* seria antes um conceito ético do que propriamente uma expressão jurídica da técnica. Sua jurisdição só iria ocorrer com o incremento do comércio e o desenvolvimento do *jus gentium*, complexo jurídico aplicável a romanos e a estrangeiros” (Lewichi, *apud* Fonseca, 2000, p. 58). Já no direito Alemão, o que se entende por boa-fé é a fórmula da lealdade e da confiança, regra essa que era observada nas relações jurídicas. Já na idade média, com o domínio então exercido pela Igreja Católica, a boa-fé começou a se traduzir como a ausência de pecado, dentro do contexto dos ideais cristãos. A boa-fé não mais era aplicada à posse ou às obrigações, mas apenas aos acordos meramente consensuais.

Mais adiante, continuou-se intensamente o processo de subjetivação. Na Idade Moderna, com a ascensão da burguesia e todos os valores a ela relacionados, o princípio da boa-fé foi inteiramente absorvido pelo dogma da autonomia da

vontade. Os contratos faziam lei entre as partes e a vontade destas era a lei suprema, não devendo o Estado interferir de qualquer modo.

Atualmente, a boa-fé é encarada sob os seus diversos ângulos, sendo que, como princípio, atua, simultaneamente, como postulado ético inspirador da ordem jurídica e critério de aplicação das normas existentes.

Conforme o entendimento de Martins (2000):

Tão grande é a importância deste instituto, que, embora não se possa afirmar que todas as normas jurídicas de um determinado ordenamento sejam derivadas de *boa-fé*, pode-se dizer que é um dos princípios que mais influencia o sistema, representando o reflexo da ética no fenômeno jurídico.

Hoje em dia, a boa-fé age principalmente como princípio amparado pela ética inspiradora da ordem jurídica e a aplicação das normas existentes. Diante de um princípio de tão grande importância, podemos afirmar que é um dos princípios que mais influencia o sistema jurídico brasileiro, representando o reflexo da ética no fenômeno jurídico.

Assim, cabe-nos ressaltar que a boa-fé constitui uma norma que condiciona e legitima toda experiência jurídica, desde a interpretação dos mandamentos legais e das cláusulas contratuais, até as suas últimas consequências.

Segundo Stoco (2002, p. 37) "a boa-fé constitui atributo natural do ser humano, sendo a má-fé o resultado de um desvio de personalidade".

No entanto, uma corrente minoritária entende pela superação da distinção entre boa-fé objetiva e subjetiva, optando pela unidade destes conceitos. Entretanto, a maioria da doutrina e da jurisprudência, nos dias atuais, admite a existência de dois prismas da boa-fé: um subjetivo e um objetivo, num entendimento de que a unificação das vertentes acabaria por elevar ainda mais o nível de abstração dos conceitos.

1.1.1 A boa-fé objetiva

O princípio da boa-fé objetiva se estabelece em uma regra ética, em um grande dever de guardar fidelidade à palavra dada ou ao comportamento praticado, na ideia de não fraudar ou abusar da confiança alheia, o respeito e a obrigação. Ela se relaciona com a lealdade, honestidade e probidade com a qual a pessoa mantém em seu comportamento. A boa-fé objetiva seria uma regra de conduta imposta, mas não definida em lei, remetendo a princípios e normas sociais.

A boa-fé objetiva ou boa-fé lealdade é um dever - dever de agir de acordo com determinados padrões socialmente recomendados de correção, lisura e honestidade para não frustrar a confiança da outra parte.

Menezes Cordeiro (1999), acrescenta que: “A boa-fé apenas normatiza certos fatos que, estes sim, são fonte: mantenha-se o paralelo com a fenomenologia da eficácia negocial: a sua fonte reside não na norma que mande respeitar os negócios, mas no próprio negócio em si”.

Um exemplo dessa mencionada ética é um dever de guardar fidelidade à palavra dada ou ao comportamento praticado, na ideia de não fraudar ou abusar da confiança do outrem. Não se opõe à má-fé, quem o faz é a boa-fé subjetiva, nem tampouco tem relação com o fato da ciência que o sujeito possui perante a realidade.

A boa-fé objetiva se apresenta como um princípio geral que estabelece um roteiro a ser seguido nos negócios jurídicos, incluindo normas de condutas que devem ser seguidas pelas partes, ou, por outro lado, restringindo o exercício de direitos subjetivos, ou, ainda, como um modo hermenêutico das declarações de vontades das partes de um negócio, em cada caso concreto.

Ao se ter um lado objetivo para o princípio da boa-fé, o juiz deixou de ter de seguir estritamente o que consta em lei, podendo fazer a justiça, de modo singular em cada caso concreto que apareça.

Na concepção objetiva, a boa-fé contrapõe-se à ausência de boa-fé e não à má-fé. Assim, em princípio, a atuação em desconformidade com os padrões de conduta exigíveis caracteriza violação do dever de agir de boa-fé (objetiva), mesmo sem má-fé (ou dolo) e sem culpa. Portanto nem sempre a atuação não conforme a boa-fé (objetiva) será ilícita, e, mesmo quando não ilícita, em princípio, continuará sendo geradora de responsabilidade.

É importante destacar que somente com a criação do código do consumidor em 1990, é que a boa-fé objetiva foi realmente consagrada em nosso ordenamento jurídico, derivada dos dizeres constitucionais, essa modalidade de boa-fé começou então a ser utilizada para interpretações contratuais, integração de obrigações pactuadas, mostrando-se absolutamente fundamental, para que as partes de um negócio jurídico pudessem agir com lealdade perante o outrem, até o cumprimento de suas obrigações.

A boa-fé objetiva passou por uma lenta e gradativa evolução desde os tempos romanos, passando pelo direito alemão, sendo que, pelo legislador constituinte de 1988 foi reconhecida e erguida à condição de princípio, adquirindo o *status* de fundamento ou qualificação essencial da ordem jurídica. Isto significa dizer que atua como postulado ético inspirador de toda ordem jurídica e que, por fim, sempre deverá ser aplicado no caso concreto. Nos dias atuais, não há como não se reconhecer a sua incidência em todos os temas de direito civil, direito processual civil, direito do consumidor.

Marques (2000, p. 87), define boa-fé objetiva como:

(...) uma atuação “refletida”, uma atuação refletindo, pensando no outro, no parceiro contratual, respeitando seus interesses legítimos, seus direitos, respeitando os fins do contrato, agindo com lealdade, sem abuso da posição contratual, sem causar lesão ou desvantagem excessiva, com cuidado com a pessoa e o patrimônio do parceiro contratual, cooperando para atingir o bom fim das obrigações, isto é, o cumprimento do objetivo contratual e a realização dos interesses legítimos de ambos os parceiros. Boa-fé objetiva é um *standard* de comportamento leal, com base na confiança, despertando na outra parte co-contratante, respeitando suas expectativas legítimas e contribuindo para a segurança das relações negociais.

Para melhor abranger o conceito da boa-fé objetiva, citaremos importantes características para melhor compreensão. A primeira pressupõe a existência de duas pessoas ligadas por uma determinada relação jurídica, que lhes imponha especiais deveres de conduta, de cada uma delas em relação à outra, ou, pelo menos de uma delas em relação à outra. A segunda característica são aquelas referentes ao comportamento exigível do bom cidadão, do profissional competente, de uma pessoa diligente, comportamento este expresso na noção de *bonus pater familias*. Deve-se observar também se a situação criada produziu na contraparte um estado de confiança no negócio celebrado, quando então deverá se tutelar essa expectativa. Desde que a contraparte tenha legitimamente confiado na estabilidade e segurança do negócio jurídico que celebrava, fato que impõe-se a tutela dessa confiança pelo princípio da boa-fé objetiva.

1.1.2 A boa-fé subjetiva

A boa-fé subjetiva refere-se a elementos psicológicos e internos do sujeito. Neste quesito, há a valoração da conduta do agente, uma vez que agiu na crença, analisando-se a convicção na pessoa que se comporta conforme o direito. O manifestante da vontade crê que sua conduta é correta, tendo em vista o grau de conhecimento que possui de um ato ou fato jurídico. Há a denotação de ignorância, crença errônea, ainda que escusável.

Nas palavras de Martins Costa (2000, p. 411):

A expressão boa-fé subjetiva denota o estado de consciência ou convencimento individual de obrar a parte em conformidade ao direito, sendo aplicável ao campo dos direitos reais, especialmente em matéria possessória. Diz-se subjetiva justamente porque, para a sua aplicação, deve o intérprete considerar a intenção do sujeito na relação jurídica, o seu estado psicológico ou íntima convicção.

Na aplicação dessa boa-fé, o juiz deverá se pronunciar acerca do estado de ciência ou de ignorância do sujeito. Utilizando-se dos ensinamentos de Cordeiro (2001, p. 515-516), podem ser consideradas tais afirmações:

Perante uma boa-fé puramente fática, o juiz, na sua aplicação, terá de se pronunciar sobre o estado de ciência ou de ignorância do sujeito. Trata-se de uma necessidade delicada, como todas aquelas que impliquem juízos de culpabilidade e, que, como sempre, requer a utilização de indícios externos. Na boa-fé psicológica, não há que se ajuizar da conduta: trata-se, apenas de decidir do conhecimento do sujeito. O juiz só poderá proferir, como qualquer pessoa, juízos em termos de normalidade. Fora a hipótese de haver um conhecimento direto da má-fé do sujeito, sendo assim, os indícios existentes apenas permitem constatar que, nas condições por ele representadas, uma pessoa, com o perfil do agente, se encontra numa situação de ciência ou ignorância.

A boa-fé subjetiva é também conhecida como boa-fé crença, isto porque, diz respeito a substâncias psicológicas internas do agente. Em linhas gerais, consiste em uma situação psicológica, estado de espírito ou ânimo do sujeito que realiza algo ou vivência um momento sem ter noção do vício que comete.

Normalmente o estado subjetivo deriva da ignorância do sujeito, a respeito de determinada situação, ocorre, por exemplo, na hipótese do possuidor da boa-fé subjetiva, que desconhece o vício que macula a sua posse. Assim, neste caso, o legislador poderá ampará-lo, não fazendo o mesmo em relação ao possuidor de má-fé. Na aplicação dessa boa-fé, o juiz deverá se pronunciar acerca do estado de ciência ou de ignorância do sujeito.

Bruno Lewicki (2000, p. 71) esclarece sobre a concepção de boa-fé subjetiva:

A boa-fé subjetiva, ligada ao voluntarismo e ao individualismo que informam o nosso código civil, é insuficiente perante as novas exigências criadas pela sociedade moderna. Para além de uma análise de uma possível má-fé subjetiva no agir, investigação eivada de dificuldades e incertezas, faz-se necessária a consideração de um patamar geral de atuação, atribuível ao homem médio, que pode ser resumido no seguinte questionamento: de que maneira agiria o *pater familiae*, ao deparar-se com a situação em apreço? Quais seriam as suas expectativas e as suas atitudes, tendo em vista a valoração jurídica, histórica e cultural do seu tempo e de sua comunidade? A resposta a esses questionamentos encontra-se na boa-fé objetiva, sendo que esta consiste numa imprescindível regra de comportamento, ligada à eticidade que se espera e seja observada em nossa ordem social.

Assim, a boa-fé subjetiva se refere ao estado psicológico da pessoa, consistente na justiça, ou, na licitude de seus atos, ou na ignorância de sua antijuricidade. Alípio Silveira (apud Martins, obra cit., p. 104) a chamou de boa-fé crença e Coelho (2005, p. 33) definiu como “a virtude de dizer o que acredita e acreditar no que diz”. Assim, aquele que se encontra em uma situação real e imagina estar em uma situação jurídica, age com boa-fé subjetiva.

A boa-fé subjetiva ou boa-fé crença, na definição de Fernando Noronha (1994), diz respeito a dados internos, fundamentalmente psicológicos, atinentes ao sujeito. É o estado de ignorância acerca das características da situação jurídica que se apresenta, suscetíveis de conduzir à lesão de direitos de outrem. Na situação de boa-fé subjetiva, uma pessoa acredita ser titular de um direito, que na realidade não tem, porque só existe na aparência. A situação de aparência gera um estado de confiança subjetiva, relativa à estabilidade da situação jurídica, que permite ao titular alimentar expectativas, que crê legítimas. Discute-se na doutrina os elementos que caracterizam a boa-fé subjetiva: se a simples ignorância do interessado acerca da situação jurídica que caracteriza a boa-fé psicológica ou se seria exigível um estado de ignorância desculpável no chamado entendimento ético da boa-fé.

1.1.3 Distinção entre boa-fé objetiva e subjetiva

O conceito unitário de boa-fé estabelecia-se em dois pilares: primeiramente, pelo fato de a boa-fé atuar sempre como pauta de comportamento ditada pela moral social e também porque, tanto a boa-fé subjetiva como a objetiva continham uma normatividade, embora fosse em graus distintos.

A boa-fé subjetiva se refere a dados psicológicos, elementos internos, os quais conduzem o sujeito a uma ignorância do caráter ilícito de suas condutas, relaciona-se com a idéia de crença errônea, enquanto que, a boa-fé objetiva, refere-

se a elementos externos, normas de conduta, que determinam a forma de agir de um indivíduo, conforme os padrões de honestidade socialmente reconhecidos.

Nos dizeres de Martins (2000, p. 16):

A boa-fé guarda em si uma notória distinção entre a boa-fé subjetiva e a boa-fé objetiva. Aquela, considerada como a concepção na qual o sujeito ignora o caráter ilícito de seu ato, esta, um pouco mais exigente, considera-se como a que não protege o sujeito que opera em virtude de um erro ou de uma situação de ignorância o seu comportamento não é o mais adequado conforme a diligência socialmente exigível.

A subjetiva se caracterizaria como um estado e a objetiva, uma regra de conduta. Cabe salientar, todavia, que os dois significados não são antagônicos e sim complementares e devem nortear todo o comportamento humano dentro do universo jurídico.

Neste sentido, de acordo com as ponderações de Godoy (*apud* Rosenvald, 2005, p. 80), podemos concluir que:

Alguém pode perfeitamente ignorar o indevido de sua conduta, portanto obrando de boa-fé (subjetiva) e, ainda assim, ostentar comportamento despido da boa-fé objetiva, que significa um padrão de conduta leal, pressuposto da tutela da legítima expectativa daquele que se contrata. Daí dizer-se que pode alguém estar agindo de boa-fé (subjetiva), mas não segundo a boa-fé (objetiva).

O princípio da boa-fé objetiva versa sobre um conjunto de deveres exigidos nos negócios jurídicos, mais explicitamente notados, nos contratos, destinado a pautar a conduta dos contratantes, num silogismo de honradez, honestidade, probidade e boa-fé. Já a boa-fé subjetiva diz respeito a dados internos, fundamentalmente psicológicos, atinentes diretamente ao sujeito, a intenção.

Dentro do conceito de boa-fé objetiva reside a boa-fé subjetiva, já que uma boa atuação presume, inexoravelmente, uma boa intenção. Portanto, toda vez que há previsão da boa-fé objetiva, também está prevista a subjetiva, pela relação de mutualismo que os conceitos mantêm.

Como a própria terminologia diz, uma se refere ao objeto da obrigação e outra se refere ao sujeito da obrigação. Diz-se que um elemento objetivo da obrigação tem boa-fé se não estiver eivado de vícios dolosos na sua constituição.

Cabe ressaltar, novamente, que os dois significados não são contraditórios e sim complementares e devem nortear todo o comportamento humano dentro do universo jurídico.

1.2 Proteção da confiança legítima

Segundo Maurer (2001, p. 70):

A proteção à confiança foi desenvolvida pela primeira vez em conexão com a retratação de atos administrativos beneficentes antijurídicos.

Segundo a concepção jurídica anterior, a autoridade administrativa tinha o direito, até mesmo, em regra, era obrigada, a retratar um ato administrativo antijurídico.

A proteção da confiança legítima direciona-se para o futuro, como é o caso da previsibilidade e da imutabilidade das situações, dentre outros. Mas esses exemplos não se encaixam para aqueles casos já garantidos pela estrita legalidade. Eles relacionam-se com o ambiente de direito seguro. Podendo-se falar no estado de confiança, que não mais se restringe à legalidade.

Com isso, o cidadão confia no comportamento do Estado e não pode ser prejudicado em razão da confiança que nele depositou. Acredita deter o direito legitimamente, até porque tal direito lhe fora concedido pelo mesmo. O panorama fático no qual se encontra o indivíduo, nestes casos, é gerado pela própria atuação estatal. Instala-se esse estado de confiança, no âmbito do Poder Judiciário quando os tribunais decidem reiteradamente em certo sentido, levando o jurisdicionado a crer que continuará a adotar a mesma orientação em casos idênticos futuros. No entanto, essa justa expectativa, por vezes, se frustra.

Daí a lição de Derzi (2011):

O juiz, diferentemente do legislador, está vinculado às suas decisões e às premissas que as fundamentaram, sendo mais estreito o seu espaço de liberdade. Ou seja, o princípio da igualdade impõe que a sentença seja

obrigatoriamente fundamentada. E a mesma fundamentação deverá nortear idênticas decisões futuras, em casos idênticos. Permitir a alteração do juízo, sem a demonstração das diferenças em um novo caso concreto posterior, seria consentir no arbítrio e no querer qualquer judicial, afrontoso à isonomia.

Derzi (2011) conclui: "Interpretações imprevisíveis instalam a arbitrariedade, que desiguala injustamente os contribuintes e projetam insegurança. A segurança é condição da igualdade e não sua contradição, traço formal limitativo do sistema, que necessariamente o separa do ambiente restante".

Tôrres (2006) adverte que "A proteção da confiança legítima não é universal. Mas não pode ser visto jamais como princípio subjetivo, casuístico ou discricionário". O autor é enfático ao sustentar que este princípio não é simplesmente uma solução para todos os casos.

Listaremos agora alguns requisitos da proteção da confiança legítima, que são: atuação lícita da administração pública, caso contrário, se o ato for ostensivamente ilícito, não haverá dúvida quanto à sua invalidade; competência do órgão administrativo na matéria, da mesma forma, se o órgão for incompetente, teremos a invalidade natural do ato; a Administração deve objetivar situação que produza estado de confiança, na qual o administrado tenha essa noção; que o cidadão mantenha-se em boa-fé (não se pode pleitear direito que corresponda à atitude de má-fé, pois a ninguém é dado alegar a própria torpeza).

1.3 Segurança jurídica

O princípio da segurança jurídica se encontra intensamente relacionado ao Estado Democrático de Direito, podendo ser considerado inerente e essencial ao mesmo, sendo um de seus princípios basilares que lhe dão sustentação.

A expressão segurança jurídica comporta mais de uma noção. Becker (*apud* Amaral, 2010) lembrava: "o jurista nada mais é que o semântico da linguagem do

direito. A cada momento que pensamos numa expressão jurídica, numa palavra jurídica, o que nos vem à mente é o campo de irradiação semântica desse termo”.

Para melhor compreensão, partamos da bipartição do princípio da segurança jurídica. Carvalho (1991) defende que:

A segurança jurídica tem dupla conotação, ou bi-direcionamento. Ela se volta para o passado e se arma para o futuro. Volta-se para o passado quanto protege aquelas situações já definitivamente consolidadas no pretérito: coisa julgada, ato jurídico perfeito, direito adquirido, garantia de irretroatividade do direito etc. Arma-se para o futuro quando alerta o administrado contra as mudanças que ocorrerão ou poderão ocorrer, permitindo-lhe que se prepare; é a previsibilidade da atuação estatal, que, no direito positivo, se manifesta nos princípios da não-surpresa, da anterioridade tributária, da espera nonagesimal, etc.

A segurança jurídica depende da aplicação, ou melhor, da obrigatoriedade do direito. Para Reale (1998, p. 171), discorrendo acerca da obrigatoriedade ou a vigência do direito, afirma que:

A idéia de justiça liga-se intimamente à idéia de ordem. No próprio conceito de justiça é inerente a uma ordem que não pode deixar de ser reconhecida como valor mais urgente, o que está na raiz da escala axiológica, mas é degrau indispensável a qualquer aperfeiçoamento ético.

Ele afirma, ainda, que, segundo postulado da ordem jurídica positiva, “em toda comunidade é mister que uma ordem jurídica declare, em última instância, o que é lícito ou ilícito”. Notamos com isso que a obrigatoriedade do direito compõe a segurança jurídica, estando a mesma vinculada ao valor de justiça de cada sociedade.

Segundo Souza (1996, p. 128), “a segurança está implícita no valor justiça, sendo um ‘a priori’ jurídico”. Ele afirma ainda que se a lei é garantia de estabilidade das relações jurídicas, a segurança se destina a estas e às pessoas em relação; é um conceito objetivo, ou seja, conceito finalístico da lei.

O princípio da segurança jurídica possui conexão direta com os direitos fundamentais e ligação com determinados princípios que dão funcionalidade ao ordenamento jurídico, tais como: a irretroatividade da lei, o devido processo legal, coisa julgada, respeito aos direitos adquiridos, respeito ao ato jurídico perfeito, outorga de ampla defesa e contraditório aos acusados em geral, ficção do

conhecimento obrigatório da lei, prévia lei para a configuração de crimes e transgressões e cominação de penas, declarações de direitos e garantias individuais, justiça social, independência do poder judiciário, vedação de tribunais de exceção, vedação de julgamentos parciais, entre outros.

De certa forma, podemos destacar que, em virtude da dinamicidade do direito, na tentativa de acompanhar o desenvolvimento social, cabe aos legisladores buscar e aperfeiçoar o sistema legal do país. Podemos dizer ainda que a lei vai mudando de sentido em função de diversos fatores, sendo um deles quando se altera os valores de aferição da realidade social. Assim, surge a necessidade de adequar o sistema político-econômico com o direito positivado, já que os legisladores lançam determinadas propostas, inclusive constitucionais, que afetam diretamente a população. Não é de se espantar, pois, que a população, em determinados casos, se revolte contra medidas que a princípio prejudiquem seus direitos fundamentais, com isso, os cidadãos pressionam o Estado para que sejam mantidos seus direitos adquiridos, muitas vezes acarretando um verdadeiro clamor público pela observância dos princípios que norteiam o Estado Democrático. Podemos, categoricamente, afirmar que o princípio da segurança jurídica reveste-se de suma importância no atual contexto social do nosso país, já que, segundo ele, a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Fica, a nosso ver, a discussão da importância e observância do princípio da segurança jurídica, já que o mesmo é quem fornece o respaldo legal às inovações trazidas ao ordenamento, principalmente, no meio jurídico.

Capítulo 2

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário tem se tornado procedimento essencial para a permanência de empresas no mercado. Como sabido, a carga tributária no Brasil é alta e a competição de empresas nacionais e estrangeiras tem se acirrado constantemente. As empresas que não se preocupam em realizar um estudo para diminuir a carga tributária estão gradativamente perdendo espaço no mercado, pois a margem de lucro da maioria das empresas é curta e uma diferença na carga tributária pode significar a ausência de competitividade no mercado. Por outro lado, temos a necessidade do Estado de sobreviver e isso se concretiza com a tributação. Assim sendo, temos de um lado o contribuinte que precisa pagar menos e o Estado que sempre deseja aumentar a arrecadação. Este tema também já foi objeto de preocupação de Machado (2008, p. 26):

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.

Com a tendência relevada pelas nações comunistas do leste europeu no sentido da denominada economia de mercado, o tributo ganha ainda maior importância, na medida em que se constata a ineficiência da economia estatizada.

É importante, porém, que a carga tributária não se torne pesada ao ponto de desestimular a iniciativa privada. No Brasil, infelizmente, isto vem acontecendo. Nossos tributos, além de serem muitos, são calculados mediante alíquotas elevadas.

Por outro lado, o Estado é perdulário. Gasta muito, e ao fazê-lo privilegia uns poucos em detrimento da maioria, pois não investe nos serviços públicos essenciais dos quais esta carece, tais como educação, segurança e saúde. Assim, mesmo sem qualquer comparação com a carga tributária de outros países, é possível afirmar-se que a nossa é exageradamente elevada, posto que o estado praticamente nada nos oferece em termos de serviços públicos.

Ao analisar o duelo contribuinte *versus* Estado, Maria Alessandra Brasileiro de Oliveira, ao prefaciar a obra de Francisco Coutinho Chaves, *Planejamento Tributário na Prática* (2010, p. XII), afirma que:

Dentro deste contexto, o *Planejamento Tributário* surge, conforme defende o autor, como necessidade indispensável à continuação da atividade econômica, tendo como finalidade a eliminação das exações ilegais, facilitando a escolha de ações que minimizem os custos tributários, tema que foi dissecado nessa obra, sob o enfoque teórico-prático.

Como visto, o contribuinte, pessoa física ou jurídica, deve se planejar frente aos tributos para pagar a menor carga possível e, assim, evitar a crise financeira. A relevância do tema obriga o estudo aprofundado e detalhado.

2.1 Conceito de planejamento tributário

Em primeiro lugar, precisamos compreender o significado linguístico de planejamento tributário. Planejar é “traçar; fazer o plano de; projetar, fazer tensão de; programar, planificar; planejar” (Dicionário Online, 2011). No âmbito do direito, planejamento tributário é analisar o quadro geral do contribuinte e traçar um plano para reduzir sua carga tributária. No entendimento de Young (2011, p. 103) o significado de planejamento tributário é:

Entendo que o planejamento consiste em observar a legislação pertinente e optar, ou não, pela ocorrência do fato gerador. É uma forma de projetar dados e assim, determinar resultados, os quais poderão ser escolhidos para serem realizados ou não.

Nas palavras de Gubert (2003, p. 33):

O planejamento tributário é o conjunto de condutas comissivas ou omissas, da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou depois da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar, transferir ou postergar legal e lícitamente os ônus dos tributos.

No entendimento de Fabretti (2005, p.104):

O planejamento tributário é a atividade preventiva que estuda **a priori** os atos e negócios jurídicos que o agente econômico (empresa, instituição financeira, cooperativa, associação etc.) pretende realizar.

Sua finalidade é obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor realmente exigido por lei.

Devem se pesquisar, antes de cada operação, suas consequências econômicas e jurídicas, porque uma vez concretizadas, considera-se o fato gerador e existente seus efeitos (art. 116 do CTN), surgindo a obrigação tributária.

Portanto, devem-se estudar e identificar todas as alternativas legais aplicáveis ao caso ou a existência de lacunas (“brechas”) na lei, que possibilitam realizar a operação pretendida da forma menos onerosa possível para o contribuinte, sem contrariar a lei.

Como visto, o planejamento requer antes de tudo um estudo minucioso sobre o quadro fiscal e/ou societário do contribuinte, ou seja, o planejador deve “tirar uma foto” da situação do sujeito passivo e, com base no estudo e oportunidades legais, projetar o caminho mais benéfico para reduzir a carga tributária. É importante ressaltar que existem casos de pouca redução da carga tributária com alta garantia legal e, ao revés, com alta redução da carga tributária, mas sem tanta garantia legal, geralmente quando se determina atitudes inovadoras no mundo jurídico. Sobre este aspecto, Chaves (2010, p. 13) classifica o planejamento tributário em três categorias: conservador, moderado e agressivo:

O conservador é aquele em que o técnico aplica o que está na lei ordinária, não sendo necessária qualquer interpretação jurídica, aplicação de princípios ou conhecimento da Constituição Federal ou Código Tributário Nacional.

Já para o moderado, é necessário haver um maior conhecimento da legislação tributária, assim como afinidade com a Constituição Federal e com o Código Tributário Nacional, bem como o acompanhamento do posicionamento do Poder Judiciário sobre matérias polêmicas.

Ainda sobre o moderado, quando se trata de matéria polêmica, o contribuinte, antes de fazer qualquer modificação em seus procedimentos contábeis e fiscais, deve realizar consulta administrativa aos órgãos competentes ou ingressar com ação no Poder Judiciário em busca de uma declaração do seu direito.

O planejamento tributário agressivo é a escolha de uma ação que não está autorizada na lei ordinária, somente com base em interpretação do Código Tributário Nacional e na Constituição Federal. Mas o contribuinte não ingressa com pedido judicial, ou seja, ele faz a escolha e realiza o procedimento e espera ser interpelado pelas autoridades fiscais, e, caso

seja autuado, ingressa com os recursos administrativos e judiciais, se necessários.

Anualmente, o contribuinte tem de revisar seu planejamento tributário, em razão das constantes mudanças na legislação (...).

Ordinariamente, quanto mais benefício trazer o planejamento tributário terá também mais riscos de reprovação e autuação por parte dos órgãos fiscalizadores. Portanto, o planejamento tributário deve ser realizado com embasamento na Constituição Federal, Código Tributário Nacional, leis ordinárias, princípios jurídicos, jurisprudência etc., para que não reste caracterizada a evasão fiscal, simulação, fraude, dentre outros. É esse o entendimento de Andrade Filho (2005, p. 644):

Planejamento tributário ou “elisão fiscal” envolve escolha, entre alternativas igualmente válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visem reduzir ou eliminar ônus tributários, sempre que isso for possível nos limites da ordem jurídica. Há um abismo de significação entre elisão fiscal e evasão fiscal. A elisão fiscal, segundo a concepção que adotamos, é atividade lícita de busca e identificação de alternativas que, observados os marcos da ordem jurídica, levem a uma menor carga tributária e requerem o manejo da ordem competente de duas linguagens: a do Direito Positivo e a dos negócios, e, portanto, não se restringe à descoberta de lacunas ou “brechas” existentes na legislação.

Como bem anotado, o planejamento tributário é a justaposição do Direito Positivo com os negócios, ou seja, é a realização lícita de negócios jurídicos em conformidade com o ordenamento jurídico, objetivando a menor carga tributária possível.

Para Melo (1998, p. 83):

O planejamento fiscal constitui um direito das pessoas naturais e jurídicas ordenarem suas atividades e negócios profissionais, pautado pelo princípio da autonomia da vontade e da conformidade com os modelos jurídicos engendrados pelo legislador, com a finalidade de assegurar-se dos tributos sobre elas incidentes, e possuir embasamento jurídico para minorar os respectivos encargos que afetam seus patrimônios.

Além de ser um direito do contribuinte, Chaves (2010, p. 5) afirma que fazer planejamento tributário não é apenas um direito garantido na Constituição Federal, mas também um dever legal determinado pelo art. 153 da Lei n. 6.404/76. Vejamos então o inteiro teor do art. 153, da Lei das Sociedades Anônimas:

Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.

Como bem anotado, na administração de uma empresa ou em negócios pessoais, o contribuinte deve procurar reduzir os custos de suas transações e a diminuição da carga tributária está dentre os seus deveres. Esse também é o entendimento de Young (2011, p. 71):

É obrigação/dever de todo administrador maximizar os lucros e minimizar as perdas. Assim, se faz imprescindível para a sobrevivência de uma empresa no mercado, elaborar estudos sobre seus dados e projetá-los para obtenção de menor ônus possível para o empresário.

Atento, o Fisco poderá ter interesse em averiguar a real finalidade da reorganização perpetrada, objetivando encontrar indícios que possam levar à conclusão de prática de algum ato ilegal.

Nesse momento, entram em cena os institutos da elisão ou evasão fiscal, através dos quais pode o Auditor fazendário aceitar os atos praticados ou simplesmente desconsiderá-los, entendendo como ilegais ou afrontantes aos dispositivos de lei vigentes.

Como já exposto em alguns conceitos, existe uma grande diferença entre planejamento fiscal e evasão fiscal. O primeiro se trata de um procedimento lícito e sempre embasado pela boa-fé do contribuinte. O segundo se refere a procedimentos ilícitos e maculados da má-fé, pois o contribuinte sabe que suas ações se enquadram perfeitamente em fatos geradores de tributos, mas procuram a todo modo fugir do pagamento do valor tributado. Desta forma, devemos distinguir planejamento tributário (elisão fiscal) de evasão fiscal.

2.2 Diferença entre elisão e evasão fiscal

A diferenciação de elisão e evasão fiscal é de suma importância, pois de acordo com enquadramento a ser dado pelo planejamento adotado penalidades administrativas e judiciais poderão surgir.

Na elisão fiscal sempre estará presente a boa-fé do contribuinte de realizar um planejamento de acordo com a Constituição Federal, Código Tributário Nacional, princípios tributários, leis, doutrina, jurisprudência etc. Ou seja, o contribuinte pretende reduzir a carga tributária para o mínimo possível mas não quer que, com isso, infrinja o ordenamento jurídico.

Na evasão fiscal o contribuinte também almeja a diminuição ou até eliminação da carga tributária, mas não se importa se o seu planejamento está ou estará infringindo as normas positivas.

Ocorre que em certos casos concretos a linha que determina se o ato efetivamente praticado pelo contribuinte é elisão ou evasão fiscal pode não ser tão clara e se situar na zona cinzenta da interpretação. Procuraremos explicitar as principais regras e posicionamentos que norteiam as diferenças e atos que se enquadram na elisão ou evasão fiscal, ressaltando que a análise deve ser feita para cada caso concreto, pois este demonstrará o intuito do contribuinte. É importante destacar que o Código Tributário Nacional determina que em caso de dúvida a interpretação deve ser a mais favorável ao contribuinte/acusado. Vejamos o inteiro teor do art. 112 do CTN:

Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Como se verifica, o planejamento tributário deve ser analisado sempre sob o ângulo da boa-fé do contribuinte. Além disso, a elisão fiscal é conceituada por Malerbi (1984, p. 13) como:

A elisão tributária refere-se a um certo tipo de situações criadas pelo contexto do direito tributário positivo que, por não estar compreendido dentro do catálogo legal das situações tributárias existentes, pertence, assim, àquela área de proteção jurídica do particular (relacionada com sua

liberdade negocial e, precipuamente, com a sua propriedade), constitucionalmente assegurada, na qual o Estado tributante não pode ingressar.

Para Melo (1998, p. 83):

A elisão fiscal consiste em procedimento lícito, revestindo a natureza do negócio jurídico indireto, colimando a obtenção de uma economia fiscal, tendo como limite legal a livre forma jurídica consentânea com os atos do contribuinte.

No SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL, disponibilizado no sítio da Receita Federal, o Professor Greco (2001, p.18), palestrante em substituição ao Professor Alcides Jorge Costa, conceitua a elisão fiscal:

A doutrina tributária brasileira se dedicou ao tema há alguns anos e construiu uma definição de elisão como uma conduta lícita do contribuinte antes da ocorrência do fato gerador, que ele pratique sem que esteja revestida de nenhuma prática simulatória, com a qual ele obtenha uma menor carga tributária legalmente possível.

Essa é uma definição pelo critério positivo, vamos dizer assim, o que me permite também construir uma “definição pela negativa”, se fosse possível isso em lógica, dizendo que quando se trata de elisão não estamos falando de condutas infracionais, do tipo sonegação, falsidade, crimes, etc., não estamos falando das chamadas substituições materiais, ou seja, quando o contribuinte pura e simplesmente opta por não consumir um determinado produto porque a carga tributária é muito elevada e passa a consumir um outro produto, e também não estamos falando das denominadas opções fiscais, que são previsões legais que muitas vezes até induzem o contribuinte a uma menor carga tributária.

Assim, a elisão fiscal ocorre quando o contribuinte se adequa à lei e princípios jurídicos para diminuir ou, em alguns casos, até eliminar a pagamento de um tributo. No entanto, quando existe alguma ação que viola o direito positivo, entramos na seara da evasão fiscal, sendo, portanto, planejamento fiscal ilegal, conforme enuncia Young (2011, p. 76) “nesta categoria (evasão fiscal) são utilizados meios ilícitos e fraudulentos para se obter uma economia tributária, diferentemente da elisão tributária, que é um meio legal, formalmente lícito, encabeçado pelos princípios da legalidade e tipicidade”. Complementando, a autora conceitua evasão fiscal como “aquele negócio jurídico efetuado de forma dolosa, com o intuito de burlar o Fisco, visando um não pagamento da obrigação tributária, ou pagamento com menor carga, porém, de forma ilícita”.

Marins (2002, p. 30) diz que evasão fiscal é:

Sempre que o contribuinte se utiliza de comportamentos proibidos pelo ordenamento para diminuir, deixar de pagar ou retardar o pagamento de tributos diz-se que está se utilizando de prática evasiva. A evasão tributária é a economia ilícita ou fraudulenta de tributos porque sua realização passa necessariamente pelo incumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes.

Fabretti (2001, p. 148) entende que a evasão ocorre “quando o contribuinte adota métodos ilícitos, após a ocorrência do fato gerador, para diminuir o montante do tributo devido ou para, até mesmo, não pagá-lo. Por ser ilícita, a evasão fiscal configura crime contra a ordem tributária”.

Alguns autores vão além da licitude ou ilicitude do ato para caracterizar a evasão fiscal e dizem que se o contribuinte infringir o princípio da capacidade contributiva, também estará utilizando de prática evasiva. Vejamos o entendimento de Santos (1970, p. 96):

O princípio da capacidade contributiva, universalmente consagrada pela Ciência das Finanças facilmente impressiona o nosso espírito, como regra comum de justiça. O Estado deve repartir a carga tributária de acordo com as possibilidades econômicas de seus habitantes, de modo geral, e, de modo específico, conforme a capacidade econômica de cada indivíduo, poupando, tanto quanto possível, o necessário físico de cada um.

E conclui Huck (1998, p. 11) que também caracteriza evasão fiscal:

... o artifício doloso do qual se vale o agente para subtrair ao tributo manifestações de capacidade contributiva originalmente a ele sujeitas. Se evasão é sempre fraudulenta, a elisão é uma categoria lógica de reflexão, uma maneira de designar esquematicamente as técnicas com aparência legal destinadas a contornar ou evitar a aplicação das leis tributárias.

No entanto, no entendimento de Machado (2008, p. 45), a capacidade contributiva e a solidariedade são princípios de devem se voltar primordialmente para o Estado:

Solidariedade e capacidade contributiva, a rigor, são princípios dirigidos ao legislador. Nenhum e nem outro podem ser vistos como caminho para burlar o princípio da legalidade. Eles devem ser postos em prática pelos caminhos ditados pelo princípio da legalidade. Os princípios constitucionais em geral são limitações ao Poder. No que diz respeito à tributação os princípios constitucionais são limitações ao poder de tributar. Assim, tanto quanto o princípio da legalidade, o princípio da capacidade contributiva deve ser visto como um limite ao arbítrio dos governantes. Não como um pretexto para sua ampliação.

Com isso, pode-se concluir que a evasão fiscal gera economia tributária, mas não é tecnicamente um planejamento tributário, pois este pressupõe a legalidade dos atos.

Geralmente, a evasão fiscal se dá por simulação, negócio jurídico indireto, fraude à lei, abuso de direito e de formas. Assim, teceremos alguns comentários sobre esses institutos que são considerados ilegais e, em princípio, não podem ser utilizados para realizar planejamento tributário.

2.2.1 Simulação

A simulação ocorre quando um ato jurídico sequer foi realizado, mas é formalizado negócio jurídico que indica sua existência. Silva (1998, p. 759) conceitua simulação:

Praticamente, a simulação resulta da substituição de um ato jurídico por outro, ou da prática de um ato sob aparência de um outro, como a alteração de seu conteúdo ou de sua data, para esconder a realidade do que se pretende.

Assim, a doação que se faz sob aparência de venda, a venda que se promove sob aspecto de um depósito ou a locação contratada sob modalidade de venda, revelam simulações. Indicam contratos que se realizam sob fingimento ou sob disfarce, escondendo a realidade dos verdadeiros contratos.

Reis (2008, p. 126) diferencia a simulação em relativa e absoluta:

Na simulação absoluta há apenas a aparência de negócio jurídico, que de fato é falso, havendo um único negócio jurídico que se simula. O ato absolutamente simulado, segundo a doutrina de Marcos Bernardes de Mello, é inexistente, na medida em que sequer se mostra presente o elemento volitivo (declaração) necessário para a existência do mesmo.

(...)

Na simulação relativa, por outro lado, há efetivamente o negócio jurídico, que, porém, apresenta uma vontade declarada em desconexão com a vontade real. O que se apresenta é uma ocultação da vontade real (negócio jurídico dissimulado) através da vontade declarada (negócio jurídico

simulado). A simulação relativa apresenta, então, uma declaração enganosa da vontade de forma a ocultar o negócio dissimulado.

A diferenciação de simulação relativa e absoluta se faz importante, pois as consequências jurídicas são diferentes para cada caso. Na simulação absoluta todo o ato será considerado nulo, enquanto na simulação relativa o negócio simulado será nulo, mas subsistirá o negócio dissimulado, se este for considerado válido na subsistência e na forma.

2.2.2 Negócio jurídico indireto

O negócio jurídico ocorre quando as partes querem atingir um determinado fim, mas se utilizam de um negócio jurídico que não tem como objetivo primordial essa finalidade. Geralmente, o negócio adotado é análogo ao fim colimado. No negócio jurídico indireto as partes se sujeitam às regras do negócio adotado para atingir o escopo realmente desejado. Assim ensina Reis (2008, p. 124):

Ocorre o negócio jurídico indireto quando as partes recorrem a um determinado jurídico, mas o escopo prático visado não é o normalmente realizado através do negócio jurídico adotado, mas um escopo diverso, muitas vezes análogo àquele de outro negócio com ou sem forma típica no sistema jurídico.

(...)

O que caracteriza o negócio jurídico indireto é o fato das partes pretenderem alcançar um fim que não é o típico do negócio adotado, mas para atingir este fim adotam e se sujeitam a toda as disciplinas desse negócio.

Pode-se afirmar que todo negócio jurídico é caracterizado por um escopo típico que se destina a realizar e no qual se identifica precisamente a sua causa econômica, social e jurídica; mas nada impede que esse negócio seja disciplinado pelas partes, em face do princípio da autonomia da vontade, de modo que os fins decorrentes desse negócio se realizem, mas também sejam realizados outros objetivos que são os que efetivamente predominam na vontade das partes.

Diferente da simulação que o negócio jurídico é inexistente, aqui existe um negócio jurídico com finalidade diversa daquela habitualmente alcançada com tipo

utilizado. Para Alves (2001, P. 66-67), o negócio jurídico indireto pode ser dividido em negócio jurídico fiduciário e negócio jurídico em sentido estrito:

No negócio jurídico fiduciário o que se tem não é uma divergência entre a causa, ou seja, a finalidade econômico-prática do negócio, e o seu motivo, mas, sim, um descompasso entre o meio jurídico de que se usa (que foi criado para alcançar um fim muito mais amplo) e o fim a que se visa e que é muito menor do que aquele que é o do negócio jurídico utilizado. Transfere-se a propriedade para constituir-se uma garantia. É um negócio sério e realmente querido.

Por outro lado, temos os chamados negócios jurídicos indiretos em sentido estrito, que a doutrina geralmente trata apenas como negócios jurídicos indiretos.

Esses negócios jurídicos indiretos para ocorrerem necessitam da observância de dois requisitos: o primeiro é que as partes se utilizem de um negócio jurídico típico e devidamente desejado por elas. Portanto, aqui não temos uma figura dogmática nova; temos um negócio jurídico já existente, tipificado pela lei, criado e previsto pela lei, com os efeitos que ela prevê. O segundo requisito é que, por meio desse negócio jurídico típico, que visa a uma finalidade para a qual a lei o criou, que é uma finalidade objetiva, as partes persigam um fim diverso daquele para o qual o negócio jurídico foi criado. E isso se faça - e esta é a doutrina dominante - por meio da utilização de pactos ou cláusulas que se aponham a esse negócio jurídico típico.

Negócio jurídico indireto é, portanto, a obtenção de uma finalidade a mais de determinado negócio jurídico.

2.2.3 Fraude à lei

Na fraude à lei, o negócio jurídico perpetrado está plenamente de acordo com a legislação quando observado separadamente. Ocorre que, esse negócio aparentemente legal está, na verdade, infringindo uma norma jurídica quando analisado dentro do contexto geral.

O contribuinte tem conhecimento que não pode realizar um ato, mas o pratica para tentar fraudar a lei. Greco (1998, p. 58) entende que:

A figura da fraude à lei, assim entendida a conduta do contribuinte de frustrar a aplicação da lei tributária mediante a utilização de uma 'norma de cobertura que protegeria a conduta realizada. Nesta figura haverá uma norma contornada (de que resulta menor ônus) que o contribuinte invocaria e sob cuja incidência pretende se ver alcançado.

Pontes de Miranda (1970, p. 50-51) afirma que a fraude à lei é a tentativa da parte em aplicar uma regra jurídica ao invés da fraudada, veja-se:

A fraude à lei consiste, portanto, em se praticar o ato de tal maneira que eventualmente possa ser aplicada outra regra jurídica e deixar de ser aplicada a regra jurídica fraudada. Aquela não incidiu, porque incidiu essa; a fraude à lei põe diante do juiz o suporte fático, de modo tal que pode o juiz errar. A fraude à lei é infração da lei, confiando o infrator em que o juiz erre. O juiz aplica a sanção, por seu dever de respeitar a incidência da lei (= de não errar).

No mesmo sentido, Reis (2008, p. 128) diz que:

Recebe-se que a fraude à lei é uma violação indireta ao ordenamento jurídico; há uma norma imperativa cuja incidência se quer evitar e outra norma de direito, a qual servirá de suporte à conduta que será praticada.

Por isto, analisado isoladamente, o ato praticado em fraude à lei se aparenta verdadeiro e válido. O agente quer efetivamente praticá-lo e se submete às suas conseqüências normais. O problema é que estas conseqüências estarão produzindo o mesmo resultado que o sistema procura evitar, ou seja, estará produzindo resultado desejado pela parte, mas contornando a incidência da norma imperativa.

Resta configurada a fraude à lei quando o contribuinte tenta se furtar da incidência de determinada norma jurídica e realiza outra norma que, apesar de ser legal, está se contrapondo àquela. A Lei n. 4.502/64, em seu art. 72, define fraude como:

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

Deste modo, o planejamento tributário não pode praticar uma ação que necessariamente estará infringindo uma norma que o sistema jurídico queria que fosse evitada.

2.2.4 Abuso de direito

O abuso de direito ocorre quando o agente utiliza seu direito com excesso ou distorção das normas éticas e jurídicas, afrontando e ultrapassando o limite dos direitos de terceiros. Reis (2008, p. 135) entende que abuso de direito é:

A admissão do abuso do direito tem sido fundada na necessidade de se respeitar direitos de terceiros, quando o titular do direito exercido o exerce de forma a exceder ou desvirtuá-lo das normas éticas ou mesmo fugir ao fim preconizado pela norma jurídica.

Também ensina Theodoro Junior (2003, p. 135):

A origem do tratamento doutrinário do abuso de direito se deu, sem dúvida, como forma de repressão a condutas intencionalmente desviadas dos padrões exigidos pela consciência social. Foi assim que, desde o princípio se instituiu sanção para o titular do direito que o exercia com a “intenção de prejudicar alguém”, a sanção essa que consistia no dever de indenizar o prejuízo injustamente causado a outrem, e que se justificava pela construção científica da teoria da emulação.

No abuso do direito o agente possui a autorização legal de exercer um direito ou, pelo princípio da liberdade, fazer tudo aquilo que não é proibido, mas, no momento que exerce tal direito o faz de forma que extrapola os limites éticos e normativos de maneira que atinge o direito de terceira pessoa. O abuso de direito é considerado como ato ilícito, portanto, que o pratica está sujeito a indenizar a parte prejudicada. É o que dispõe o art. 187 do Código Civil Brasileiro, *in verbis*:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Portanto, o ato do contribuinte que extrapola os limites legais e esperados da norma jurídica, por ser abusivo, pode ser considerado ilícito pelo sujeito ativo da relação tributária e, conseqüentemente, cobrar o tributo devido com multas.

É importante, também, diferenciar o abuso de direito da fraude à lei. Neste, o ato é aparentemente lícito quando visto restritivamente, mas ilícito quando analisado em confronto com as demais normas. Naquele, existe apenas uma norma infringida,

que é realizada pelo excesso no uso do direito. Vejamos o entendimento de Elcio (2008, p. 141-142):

Tem-se que, no ato abusivo, há o exercício do direito de forma excessiva, desvirtuando sua finalidade, sem a observância dos preceitos da boa-fé ou dos bons costumes, ou seja, abusa-se do direito subjetivo, enquanto na fraude à lei há duas normas jurídicas que retratam a situação fática, uma que é utilizada como norma de cobertura que permite a prática do negócio jurídico e dá ensejo aos efeitos pretendidos pelas partes e outra (fraudada) que é cogente e impõe ou proíbe determinado ato e, por consequência, atribui efeitos ao pressuposto fático, efeitos esses que também são imperativos e não podem ser excluídos ou modificados pela vontade das partes.

Deste modo, temos que o ato abusivo não respeita o princípio da boa-fé e dos bons costumes, trazendo consequências jurídicas que desvirtuam a probidade e ética que os cidadãos devem possuir e agir.

Por todo o exposto neste capítulo, demonstramos os princípios básicos e primordiais do planejamento tributário e as principais ações do contribuinte consideradas ilícitas ou proibidas, passíveis de serem declaradas nulas no todo ou em parte, conforme o caso.

Assim, no próximo capítulo analisaremos um caso de que foi realizado um planejamento tributário e no julgamento do Supremo Tribunal Federal não foi analisado com afincos o princípio da boa-fé do contribuinte.

Capítulo 3

CRÉDITO PRESUMIDO NO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

3.1 Breve relatório sobre o Recurso Extraordinário n. 370.682-9 Santa Catarina – Supremo Tribunal Federal

O processo que estamos analisando diz respeito à possibilidade dos contribuintes se creditarem presumidamente do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – nos casos em que os insumos estão sujeitos à alíquota zero ou não tributados – NT. No caso em apreço, conforme extrato de andamento processual do sítio do Tribunal Regional Federal – TRF – da 4ª Região (Justiça Federal de Santa Catarina, 1999, processo n. 99.80.03176-0) o contribuinte ajuizou ação ordinária no dia 12/11/1999 visando crédito acima referido contra a União – Fazenda Nacional. Em 26/07/2000 o MM. Juiz de 1ª instância julgou o pedido improcedente. Inconformado, o contribuinte interpôs recurso de apelação para o TRF (TRF, 2001, Apelação Cível n. 2001.04.01.005841-6), que reformou a r. sentença e julgou procedente os pedidos por unanimidade no dia 21/02/2002. Inconformada, a União interpôs Recurso Extraordinário para o Supremo Tribunal Federal – STF, onde foi registrado sob a espécie RE 370.682-9/SC.

A matéria tratada nesse recurso já tinha sido abordada pelo STF em outros recursos e a posição majoritária era de autorizar os contribuintes se creditarem do IPI em insumos de alíquota zero e isentos. No entanto, com a alteração na composição do órgão, a matéria foi novamente levada ao plenário para rediscussão pelo recurso citado acima. O julgamento do recurso se deu em 25/06/2007 e efetivamente transitado em julgado em 16/02/2011, resultando no provimento do mesmo para negar o direito dos contribuintes em obter o crédito presumido nos casos referidos, alterando a posição anteriormente adotada. Vejamos agora os principais pontos e votos desse julgamento.

O Relator originário foi o eminente Ministro Ilmar Galvão, que assim relatou o processo (p. 2):

Recurso que, pela letra **a** do permissivo constitucional, foi interposto contra acórdão que reconheceu a contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI o direito de creditar-se do imposto que presumidamente seria devido pela entrada de insumos e matérias-primas adquiridos sobre o regime de isenção, imunes, não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

A união sustenta que o acórdão, ao reconhecer direito a crédito nas hipóteses de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero, ofendeu o inciso II do § 3.º do art. 153 e, ainda, o § 6.º do art. 150 da Constituição Federal.

Em seguida o ilustre Ministro pronunciou seu voto, justificando de início o reexame do tema (p. 3), em 10/04/2003:

RAZÕES DO REEXAME DA MATÉRIA PELO PLENÁRIO

Recentemente, ao apreciar, a Primeira Turma, um agravo manifestado contra despacho que tivera por não ofensivo ao princípio da não-cumulatividade acórdão que reconheceu a contribuinte do IPI direito a crédito presumido relativo a matéria-prima não sujeito ao referido imposto, no montante de **R\$ 250 milhões**, foi sugerido a este Relator do recurso que pedisse vista do recurso e o mantivesse no aguardo de reapreciação, pelo Plenário, da questão do crédito presumido do IPI sobre matéria-prima adquirida sob os regimes de isenção e alíquota zero, e, ainda, da não-tributação.

Essa é a razão pela qual trouxe à Mesa o presente recurso.

OS PRECEDENTES

No precedente do Plenário – RE 212.484, Redator para o acórdão o em. Ministro Nelson Jobim –, tratou-se do direito ao crédito do IPI correspondente ao imposto presumido sobre xarope de coca-cola adquirido na Zona Franca de Manaus, logicamente, sob o **regime de isenção** do tributo. Já no RE 357.277 se teve em mira pretensão da natureza, relativa a imposto que presumidamente seria devida pela entrada de insumos adquiridos sob o **regime de alíquota zero**.

(...)

Restou, entretanto, vencido, no mérito, este relator que sustentou o descabimento do pretendido crédito, em qualquer das hipóteses em que o IPI não é cobrado pela aquisição da matéria-prima, sem que daí decorra ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

O em. Ministro explica que o crédito presumido apenas poderá ser creditado nas operações em que realmente for pago o imposto na operação anterior, ou seja,

se nada foi pago, nada poderá ser compensado. O princípio da não-cumulatividade tenciona (p. 5):

Tem o referido princípio por objetivo – como já repetidamente afirmado pelo STF – impedir o imposto em cascata, isto é, o imposto sobre imposto, dessa forma assegurando que, no preço da venda do produto acabado, a parcela alusiva ao tributo não ultrapasse o valor resultante da aplicação da respectiva alíquota final.

Continua dizendo que o § 6º do at. 150 da Constituição Federal autoriza a concessão de crédito presumido somente mediante lei específica para tal fim e, se o legislador está proibido de fazê-lo sob outra forma, menos ainda teria o julgador autorização para tal. Conclui seu voto dando provimento ao recurso da União, isto é, não autorizou a utilização de crédito presumido do IPI em insumos não tributados ou com alíquota zero.

Na sessão seguinte, em 15/12/2004, o Ministro Gilmar Mendes proferiu seu voto e destacou a importante alteração que a Lei n. 9.779/99 que autorizou o contribuinte a compensar-se no valor da carga tributária incorporada em seu insumo, notadamente nos casos em que a operação anterior possuía alíquota zero (p. 30). E completa dizendo que os contribuintes que adquirem o insumo sem operações anteriores já teriam grande benefício legal, vejamos (p. 31):

O problema que se coloca nos recursos que tem chegado a esta Corte refere-se ao contribuinte que se sucede àquele favorecido pela alíquota zero.

Para este contribuinte os benefícios também não são menores. Em primeiro lugar, ele adquire um produto desonerado de IPI. Adquire um produto de cuja incidência efetiva de IPI foi zero, e mais, adquire um produto livre de carga tributária anterior à fase da alíquota zero.

Sobre o princípio da não-cumulatividade diz que “o contribuinte da fase subsequente à alíquota zero não está, de modo algum, sendo vítima de uma tributação cumulativa. **Está, simplesmente, sendo onerado pelo tributo que incide originariamente sobre seu produto**” (p. 36).

Em relação à essencialidade do IPI, diz que se houver creditamento nesses casos, os produtos supérfluos seriam beneficiados, o que desvirtuaria a seletividade

do imposto. Termina seu voto concluindo pelo provimento do recurso quanto ao direito de crédito sobre insumos sujeitos a alíquota zero ou não tributados.

Nesta mesma sessão, os Senhores Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Marco Aurélio e Ellen Gracie acompanharam o Relator para dar provimento ao recurso, momento em que o Senhor Ministro Cesar Peluso pediu vista dos autos.

Em 23/03/2006 o Senhor Ministro Cesar Peluso proferiu seu voto explicando, de início, qual o cerne da questão processual debatida, que merece total transcrição por sua essencialidade e clareza do assunto (p. 44-45):

A União interpôs este extraordinário contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que reconheceu à ora recorrido do direito de se creditar do IPI relativo às aquisições de produtos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero, bem como a correção monetária dos respectivos créditos. (fls. 162)

A discussão se restringe às aquisições não tributadas ou sujeitas à alíquota zero, pois, segundo a União “o reconhecimento de crédito, pela aquisição de produtos não-tributados ou sujeitos à alíquota zero – diversamente do que ocorre com os isentos – é contrário ao disposto no art. 153, § 3º, inciso II do texto constitucional” (fls. 175).

A recorrente o direito da recorrida ao crédito do IPI relativo às aquisições isentas, mas insurge-se contra o crédito relativo às demais espécies desonerativas, com os seguintes argumentos:

a isenção não se confunde com a alíquota zero, nem com a não-tributação (estes últimos não seriam benefícios fiscais);

não há lei específica que autorize o creditamento;

em consequência, não há alíquota por aplicar neste processo, de modo que o judiciário não poderia fixá-la sob pena de atuar como legislador “positivo”;

Adotar a alíquota da saída em relação aos produtos adquiridos (conforme orientação jurisprudencial desta Corte) implicaria seletividade às avessas, pois isso atribuiria crédito maiores para produtos mais onerados, que, pelo princípio da seletividade, são os supérfluos.

O em. Ministro ressalta que a Procuradoria-Geral da República opinou pelo reconhecimento do crédito do IPI, pois entendeu que não havia qualquer distinção entre alíquota zero, isenção ou não-incidência, e que todos esses institutos estão sujeitos ao princípio da não-cumulatividade (p. 45).

Trouxe, também, o voto do Ministro Gilmar Mendes e conclui que “o argumento central de seu bem elaborado voto é a ausência de repercussão econômica para o adquirente de produto sujeito à alíquota zero do IPI” (p. 46), pois o custo tributário já teria sido objeto de aproveitamento. No entanto, diz que argumento possui vícios (p. 47):

O argumento padece de dois vícios: i) petição de princípio quanto à interpretação da cláusula constitucional da não-cumulatividade; ii) sujeição da interpretação da Constituição (não-cumulatividade) à Lei nº 9.779/1999.

O que procurei demonstrar no voto proferido no **RE nº 353.657** é que a Constituição Federal distinguiu entre o ICMS e o IPI. Embora sejam ambos não-cumulativos, **a vedação para aproveitamento do crédito na etapa subsequente à isenta (ou não tributada), ou para manutenção do crédito relativo a estas saídas não tributadas (gênero), só existe para o ICMS.**

O Ministro observa que a Lei n. 9.779/99 não se aplica ao caso, pois a lei se direciona ao vendedor de produtos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não incidência e o caso em análise se refere à etapa subsequente. Além disso, haveria uma inversão da interpretação da norma constitucional, pois o voto foi embasado na lei e se esta fosse revogada a Constituição passaria a ter outra interpretação (p.48). Além disso, o duplo favorecimento desta lei:

(...) não condiciona a interpretação da não-cumulatividade em relação à cadeia na qual se insere: i) primeiro, porque não é inerente à não-cumulatividade a transferência do crédito acumulado (pelo vendedor desonerado); ii) segundo, não há implicação necessária ente o “benefício fiscal” concedido ao vendedor e a repercussão no seu “preço” de venda.

Ou seja, ainda que se pudesse analisar a matéria, o retorno da “incidência herdada” pelo vendedor à cadeia produtiva, de modo a interferir na interpretação da não-cumulatividade à etapa subsequente, não é certo, nem obrigatório. (fl. 50)

Ainda, rebate a teoria do Ministro Gilmar Mendes que o contribuinte estaria apenas pagando tributo que incide originariamente sobre o seu produto, veja-se (fl. 51):

Essa interpretação significa subtrair direito subjetivo constitucional (não-cumulatividade) do adquirente como forma de compensação (custeio financeiro-econômico) de benefício concedido a outro sujeito (vendedor), para que o Fisco se mantenha incólume no final do processo. Ou seja, o Fisco concede o benefício fiscal ao vendedor à custa do comprador e arrecada o mesmo que arrecadaria se não lho tivesse concedido.

Assim, a compensação deve alcançar toda a cadeia, e não apenas operação imediatamente anterior, pois a norma constitucional não faz essa distinção (fl. 52).

Sobre a essencialidade, tratada no voto do Ministro Gilmar Mendes, o Ministro Cezar Peluso assim se manifesta (fl. 52-53):

Data maxima venia, não é a repercussão do benefício fiscal concedido, na etapa anterior da cadeia produtiva, ao adquirente, o que se discute no presente caso, mas a não interferência desse benefício fiscal na etapa subsequente, ou seja, o que se questiona é a possibilidade de o benefício fiscal concedido no meio da cadeia produtiva aniquilar os créditos relativos às etapas anteriores.

(...)

Não há subsídio algum, senão redução do montante do IPI a ser pago pelo vendedor em atenção ao fins da não-cumulatividade.

Desta forma, o Ministro Cezar Peluso encerra seu voto para negar provimento ao recurso da União. Acompanham o voto deste, os Senhores Ministros Nelson Jobim (Presidente) e Sepúlveda Pertence.

O Senhor Ministro Ricardo Lewandowski pediu vista dos autos, que retornou a julgamento no dia 15/02/2007. O Ministro salienta que nas constituições anteriores sempre se manteve o princípio da não-cumulatividade ao IPI e que na Constituição de 1988 nada foi alterado. Ao afirmar que negava provimento ao recurso, lembrou que uma norma infraconstitucional não pode balizar o entendimento da norma constitucional (p. 63), além de que, a Constituição não restringe a aplicação do princípio da não-cumulatividade (p. 65). Vejamos parte do voto (66):

Não é possível, com efeito, interpretar-se literalmente a Carta Magna com relação à expressão “montante cobrado”, pois, para a utilização do crédito do IPI, não se exige, como aliás jamais se exigiu, o efetivo pagamento do tributo, mas apenas que ele incida na operação anterior. Assim, diante da norma exoneratória, ou o tributo não será devido, ou será devido, mas dispensado, devendo, todavia, sempre ser considerado, sob pena de abolir-se o instituto da isenção, substituindo-o pelo do diferimento da incidência.

Destaca ainda, o princípio da livre iniciativa como pilar da Constituição Federal:

De fato, apesar de não ter sido objeto de debate nestes autos, e embora não se esteja diante de causa de pedir aberta, não há como deixar de reconhecer que a própria higidez dos fundamentos da ordem econômica

nacional, albergados no art. 170, *caput*, da Carta Magna, que têm como um dos pilares a livre iniciativa, depende da estrita observância dos postulados que regem o sistema tributário nacional, com destaque, aqui, para o princípio da não-cumulatividade, limite objetivo que o texto constitucional estabelece (sic) à atividade fiscal do Estado.

Finaliza, então, seu voto e nega provimento ao recurso.

Na mesma sessão, o Senhor Ministro Celso de Mello proferiu seu voto. De início, destacou alguns julgados em que o STF deu direito ao creditamento presumido do IPI nos regimes de isenção e alíquota zero. Acrescenta que a definição conceitual entre alíquota zero e isenção não é o diferencial que autoriza ou não o crédito do IPI (p. 79):

Qualquer que seja a definição conceitual que se dê à alíquota zero – **quer para assimilá-la à isenção** (como entendem os eminentes Professores Misabel Derzi e Paulo de Barros Carvalho), **quer para distingui-la**, enquanto noção ontologicamente diversa, **do fenômeno isentivo** (como sustenta o eminente Professor SACHA CALMON) -, **o que se revela inquestionável**, em termos econômicos, **aos efeitos peculiares à isenção, o que permite dispensar-lhes o mesmo** tratamento, **em ordem a considerar** presente, **quanto a ambas, a existência** do direito ao crédito. (grifos do original)

Mais a frente, conclui que a orientação do STF não autorizava o provimento do recurso (p. 88): “**o acórdão objeto do presente recurso extraordinário ajusta-se**, com integral fidelidade, a essa diretriz jurisprudencial, **não se revelando acolhível**, por isso mesmo, a meu juízo, **a pretensão jurídica** que a União Federal deduziu **nesta causa**” (grifos do original).

Assim, a decisão final sobre o mérito se deu da forma seguinte, conforme se verifica no extrato de ata (p. 96):

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso, e, por maioria, deu-lhe provimento, vencidos os Senhores Ministros Cesar Peluso, Nelson Jobim, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello, que lhe negavam provimento. Em seguida, suscitada questão de ordem pelo Senhor Ministro Ricardo Lewandowski no sentido de dar efeitos prospectivos à decisão, o julgamento foi suspenso para aguardar a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente) e o Senhor Ministro Eros Grau, ausentes, justificadamente. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Plenário, 15.02.2007.

3.2 Decisão do Pleno sobre efeito prospectivo

O Tribunal Pleno se reúne no dia 25/06/2007 apenas para decidir se atribua à decisão efeitos prospectivos. O presente estudo visa, primordialmente, analisar se o princípio da boa-fé do contribuinte levaria o STF a deferir efeitos prospectivos a essa decisão acima resumida. Em princípio o Pleno, após alguns debates, firmou entendimento que poderia ser dado efeitos prospectivos em caso de direito subjetivo, ouviram os advogados das partes e prosseguiram sobre a análise do mérito propriamente dito da questão de ordem. Vejamos agora os principais argumentos dos ministros.

O Senhor Ministro Ricardo Lewandowski foi o primeiro a votar, dizendo que (p. 115-116):

Por essas razões entendo que convém emprestar-se efeitos prospectivos às decisões em tela, sob pena de impor-se pesados ônus aos contribuintes que fiaram na tendência jurisprudencial indicada nas decisões anteriores desta Corte sobre o tema, com todas as conseqüências negativas que isso acarretará nos planos econômico e social.

Para se ter uma ideia do gravame que uma decisão *ex tunc* representaria para os jurisdicionados, registro que a União, antes mesmo da consolidação da nova maioria no Plenário, já vinha ingressando com ações rescisórias perante o Tribunal Federal da 4ª Região contra contribuintes que, com fundamento nos julgados anteriores do STF, obtiveram o direito de creditar-se do IPI nas operações isentas, não tributadas ou taxadas com alíquota zero.

Isso, é claro, sem mencionar as incontáveis execuções fiscais que serão ajuizadas, dentro do prazo prescricional, contra os contribuintes que se valerem dos créditos escriturais, em conformidade com a jurisprudência desta Corte e demais tribunais.

Assim, Senhora Presidente, ante as peculiaridades do caso, e em homenagem não apenas ao princípio da segurança jurídica, mas também aos postulados da lealdade, boa-fé e da confiança legítima, sobre os quais se assenta o próprio Estado Democrático de Direito, proponho que se confira efeitos *ex nunc* as decisões proferidas nos REs 353.657 e 370.682.

O Senhor Ministro Marco Aurélio foi o próximo a proferir voto. No seu entendimento, o art. 27 da Lei n. 9.868/99 (p. 121-122) autoriza a modulação apenas da decisão constitutiva negativa, ou seja, declaração de inconstitucionalidade, e não

em casos subjetivos. Demonstra, ainda, a dualidade de situações ocorridas entre os contribuintes que ajuizaram ações e seriam beneficiados com a modulação e aqueles que não ajuizaram e teriam prejuízo, pois não gozariam do mesmo benefício, *in verbis* (p. 125-126):

Contribuintes que ingressaram em Juízo alcançarão, com o termo inicial de vigência que porventura venha a ser fixado, vantagem retroativa aos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação. Conseguirão o implemento do crédito, embora à margem da autorização normativa constitucional, como se esta não estivesse em vigor desde 1998. Aqueles que não ingressaram em Juízo, aconselhados corretamente pelo setor técnico, sofrerão as peias dos dois institutos consagrados em Direito: a prescrição e a decadência; enquanto os outros lograrão verdadeiro enriquecimento ilícito, porque contrário à Constituição Federal, em esvaziamento ao tributo no que em certas situações passará a ser, ante os interesses da União, negativo, conforme explicitado no voto condutor do julgamento. Está-se a ver que a prevalência da fixação de termo inicial para definir-se o direito, ou não, ao crédito implicará não a preservação da segurança jurídica, não o agasalho de excepcional interesse social, mas desordem desenfreada, ficando os contribuintes e os cidadãos em geral estimulados aos questionamentos em Juízo para, anos após, obterem, quem sabe, a feitura de justiça salomônica, com resultado econômico-financeiro distanciado, a mais não poder, dos ditames constitucionais e que, em última análise, será suportado por toda a sociedade.

Sobre a segurança jurídica aduz que os julgados específicos sobre o tema não haviam transitado em julgado e que, na verdade, não havia mudança de jurisprudência. E mais:

A segurança jurídica está, na verdade, na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal e exercendo o Supremo o papel que lhe é reservado – o de preservar a própria Carta da República e os princípios que a ela são ínsitos, como o da razoabilidade e o do terceiro excluído.

Além disso, destaca que dar efeitos prospectivos à decisão causará enormes danos ao Erário Público e isso seria suportado por toda a sociedade. E conclui seu voto para rejeitar a questão de ordem.

Acompanharam o Ministro Relator Marco Aurélio os Senhores Ministros Carmén Lúcia – que apenas ressaltou a ausência de jurisprudência e quebra do princípio da igualdade com os contribuintes que não ajuizaram ações (p. 143); Eros Grau – concordando com o voto condutor, acrescenta que antes de transitada em julgado “até então a pretensão judicial da pessoa jurídica deverá ser nele registrada em conta de provisão não dedutível” (p. 145).

Neste momento, breve debate sobre acórdãos que teriam ou não transitado em julgado, onde restou evidente que vários casos de isenção transitaram em julgado, principalmente o *leading case*, RE 212.484.

Em seguida o eminente Ministro Joaquim Barbosa proferiu seu voto. Ressaltou que “com base no julgamento do caso-líder (RE 350.446) em 18.12.2002. a Corte já proferiu aproximadamente sessenta decisões sobre a matéria” (p. 152) e que considera “inadequado afirmar que o caso-líder apontado (RE 350.446) pudesse condicionar os parâmetros econômicos das operações anteriores à publicação do respectivo acórdão” (p. 153), tendo em vista que entre a publicação do recurso extraordinário citado acima e a tendência de reversão transcorreu apenas um ano e oito meses. No mesmo sentido votou o Senhor Ministro Carlos Britto, aduzindo a mais que a modulação caberia muito bem se fosse um caso bem consolidado (p. 163).

No mesmo sentido se posicionou o Senhor Ministro Cezar Peluso, onde negou aplicação prospectiva à decisão, “mas reconheço, como limite temporal de retroatividade, o dia 20/01/1999, data de início de vigência da Lei nº 9.779/1999” (p. 172).

O em. Ministro Gilmar Mendes também entende que o caso não merece efeitos prospectivos porque a jurisprudência não estava consolidada a ponto de atingir a segurança jurídica (p. 175-181).

O Senhor Ministro Sepúlveda Pertence destaca os julgados que precederam ao debate em comentário (p. 184):

Trata-se, na verdade, da reversão de um precedente, um precedente impressionante, tomado por nove votos contra um, no qual – permita-me o Ministro Cezar Peluso – não se discutiu apenas a isenção. O problema do crédito nos insumos adquiridos com isenção se discutiu no RE nº 212.484.

Na mesma data, afirmou-se que a mesma orientação era de adotar-se com relação à hipótese alíquota zero. Refiro-me ao RE nº 357.277, relator o Ministro Ilmar Galvão, vencido, redator para o acórdão o Ministro Nelson Jobim.

E completa que o tema que levou a rediscussão da matéria foi a aquisição dos produtos chamados não-tributados no RE n. 353.777 e, deste então, a Fazenda nunca deixou que a discussão do tema morresse (p. 185). Ao final, nega efeitos prospectivos, pois também não entende que não houve virada de jurisprudência.

A Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente) se limitou a seguir a linha da divergência e rejeitou a questão de ordem (p. 187).

Assim, somente o em. Ministro Ricardo Lewandowski votou no sentido de dar efeitos prospectivos à decisão.

No entanto, uma análise mais minuciosa sobre o tema e principalmente sobre caso julgado, que simboliza também muitos outros casos, a conclusão poderia ser outra.

3.3 Análise da decisão em relação aos efeitos prospectivos

Em síntese, vemos que os eminentes Ministros negaram o creditamento presumido do IPI para as operações de produtos com alíquota zero porque não havia repercussão econômica para esse contribuinte, não havia previsão legal, o Fisco teria grande prejuízo de arrecadação, dentre outros motivos, conforme citados acima.

Em relação aos efeitos prospectivos da decisão, observamos que o fundamento principal para negar tal efeito foi o curto prazo entre o acórdão precedente e o que indicou que a posição do Supremo Tribunal provavelmente mudaria, menos de dois anos.

Apesar de o Ministro Sepúlveda Pertence ser contrário à modulação da decisão, viu-se em seu voto o equívoco cometido pelo STF. Ele diz que o já no RE 212.484 tinha-se firmado entendimento que o tratamento para isenção e alíquota

zero seriam idênticos, ou seja, se na isenção poderia se creditar, então na alíquota zero também. Ocorre que o julgamento do RE 212.484, *leading case*, foi julgado em 05/03/1998 e transitado em julgado em 10/12/1998.

Assim, com base neste julgamento as empresas iniciaram seu planejamento tributário e começaram a utilizar o crédito nas operações de alíquota zero de boa-fé e, fundamentados na confiança legítima e segurança jurídica que o trânsito em julgado lhes deu, acreditaram que tal posicionamento não seria alterado, pelo menos por um longo período.

Foi, na verdade, a partir daí que o Estado, por intermédio do Supremo Tribunal Federal, de certa forma autoriza o contribuinte a utilizar do crédito do IPI em operações de isenção e alíquota zero. Tanto isso é verdade que o recurso que ora se estuda foi ajuizado em primeira instância em 1999, isto é, logo após a decisão da Corte Suprema. Deste modo, o argumento de que o tema teria sido analisado apenas no RE n. 350.446 e logo depois a sinalização de que o entendimento do tribunal mudaria é insubsistente.

Além disso, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região autorizou o contribuinte a se creditar desde o julgamento em 2002, já seguindo orientação determinada no RE 212.484. Ora, desde 2002 o contribuinte em tela, e muitos outros, já estavam autorizados por decisão judicial para creditar no IPI, mesmo que de forma provisória. No entanto, esse “provisório” já era tido como definitivo, pois o Supremo Tribunal Federal já tinha dito que a alíquota zero teria o mesmo tratamento de isenção e na isenção era autorizada a utilização do crédito do IPI.

Como visto, os contribuintes realizaram um planejamento tributário conforme orientação do tribunal supremo brasileiro e autor da última voz sobre assuntos constitucionais. Não podemos dizer agora, no julgamento da análise prospectiva do recurso, que as partes ajuizaram o processo por conta e riscos próprios, como se estivessem se aventurando em um processo sem qualquer fundamento legal, doutrinário ou jurisprudencial.

Além disso, o argumento de que os contribuintes que não ajuizaram processos estariam em prejuízo com os que ajuizaram, ferindo o princípio da isonomia, é um tanto quanto imaturo. Em todo o ordenamento jurídico vige o seguinte mandamento: *dormientibus non succurrit jus*, ou seja, o direito não socorre aos que dormem. Da mesma forma que os contribuintes ficariam “prejudicados” com os efeitos prospectivos da decisão, também ficariam se o Supremo Tribunal Federal entendesse que seria possível se creditar com as operações de produtos com alíquota zero, pois também estaria limitado pelos institutos da prescrição e decadência.

Ora, aquele que estuda e procura o seu direito não pode ser afetado por aquele que sequer se importa com as possíveis lesões que rotineiramente está sujeito. Não podemos inverter a lógica processual e passar a privilegiar o cidadão que não ajuíza processos, que não procura o Poder Judiciário, que não está atento às movimentações sociais, jurídicas e econômicas. É como se o Poder Judiciário olhasse para esse cidadão e dissesse que não poderia prejudicá-lo porque não ajuizou também um processo para ver valer seu direito, mas “prejudica” esse mesmo contribuinte quando possui um direito e não faz uso do seu direito constitucional, pois está sempre sujeito à prescrição e decadência, de um modo geral.

Em relação ao fator econômico, é evidente que a parte mais fraca da relação e geralmente prejudicada são os contribuintes. Não podemos dizer aqui que os cofres públicos não seriam lesados e que toda a sociedade pagará por tal desfalque. Aliás, isso aqui se confirma. Entretanto, o aspecto econômico não deve ser analisado separadamente, sem relação com o contexto. Conforme anotado acima, no julgado do RE 212.484 foi firmado entendimento que isenção teria direito a se creditar e que no caso de alíquota zero a mesma posição seria tomada. O contribuinte então, de boa-fé e embasado na confiança legítima e segurança jurídica que permeia o Estado Democrático de Direito Brasileiro, passou a se utilizar do crédito nas operações de alíquota zero. Por isso, na realidade quem está sendo prejudicado é o contribuinte que confiou no sistema normativo e depois foi surpreendido. Entender de modo diverso aí sim é causar insegurança jurídica, pois daqui em diante não podemos mais confiar nos precedentes do STF, mesmo que

julgados pelo Pleno, porque a cada mudança dos membros da Suprema Corte a posição pode ser alterada e não teremos segurança jurídica sequer do que já havia sido sedimentado.

Nas palavras de Derzi (2008, p. 11-12):

Mas ainda no caso do RE nº. 370.682-SC, relativo ao IPI, não tendo havido, segundo a Corte, o nascimento de **norma judicial válida**, por força da inexistência de coisa julgada, pode-se indagar sobre a proteção da confiança, em especial da boa fé, hipótese em que haverá, como alerta COUTO E SILVA²⁰, um teor de subjetividade. Ou seja, atos específicos, individuais e concretos, como as decisões monocráticas de Ministros da Corte Suprema, então convencidos da definitividade daquela norma judicial, foram praticados em relação a certo contribuinte (limitares; decisões monocráticas acolhendo o seu pedido, etc.). Nessa hipótese, de forma legítima, formou-se a confiança sobre a definitividade do entendimento do STF, e então o contribuinte atuou de boa fé, levando seus créditos ao balanço. Mereceria ele, agora, com a mudança de entendimento, pagar atrasados, de forma retroativa e sofrer pesadas penalidades? Entendemos que não, já que atos estatais específicos – como as decisões monocráticas, legalmente autorizadas – afiançaram o comportamento do contribuinte de boa fé. Mas não se pode deixar de observar que o Supremo Tribunal Federal não parece ter estabelecido nenhuma discriminação entre tais princípios (segurança, irretroatividade, proteção da confiança e da boa fé).

Sendo assim, se o caso fosse analisado com maior atenção e sob a ótica do princípio da boa-fé, confiança legítima e segurança jurídica, então o Supremo Tribunal Federal teria dado efeito prospectivo da decisão para resguardar o próprio passado do tribunal e dos contribuintes.

CONCLUSÃO

A análise dos efeitos prospectivos da decisão tomada pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal nos traz à tona a ausência de apreciação pelo Pleno de todas nuances e pontos de vista sobre o tema. Restou claro que as principais causas de não dar efeitos prospectivos foram a repercussão econômica para os contribuintes, falta de previsão legal e prejuízo do Fisco.

Como visto, o Ministro Ricardo Lewandowski pretendeu dar efeitos prospectivos à decisão que negou o crédito presumido do IPI para as operações de produtos com alíquota zero porque entendeu que se imporia pesados ônus aos contribuintes, inúmeras execuções fiscais e ações rescisórias, além de respeitar os princípios da segurança jurídica, lealdade, boa-fé e confiança legítima, onde todos se assentam no próprio Estado Democrático de Direito. No entanto, os demais Ministros não analisaram o caso, e também os demais, com afincamento que exigia.

Foi demonstrado claramente que, em verdade, a primeira análise de alíquota zero pelo STF foi no RE 212.484 em 1998, ou seja, quase dez anos da data de início sobre os efeitos prospectivos da decisão, em junho de 2007, no RE 370.682. Deste modo, já havia uma confiança legítima do contribuinte sobre o caso e este, de boa-fé e confiante na segurança jurídica que o Estado Democrático de Direito Brasileiro vem lhe garantindo, passou a se creditar do Imposto sobre Produtos Industrializados nas operações de isenção, conforme o julgado de 1998, e também nas operações de alíquota zero, pois neste julgamento já tinha definido-se que o mesmo tratamento para isenção seria dado à alíquota zero, apesar de não estar julgando sobre este último item.

Segundo demonstrou-se no estudo, o contribuinte, no caso em comento, estava de boa-fé e possuía uma confiança legítima para se creditar no IPI em alíquota zero. Como visto, o contribuinte preenche os requisitos do capítulo primeiro, que são: boa-fé, confiança legítima e segurança jurídica. Além disso, estava realizando um planejamento tributário lícito e suas atitudes não foram caracterizadas

como elisão fiscal, ou seja, não praticou simulação, negócio jurídico indireto, fraude à lei, abuso de direito, ou qualquer outro ato que ensejasse sua punição retroativa.

Assim, apesar de ter sido sinalizado pelo Tribunal que, com a alteração dos membros da Corte, a posição sobre a alíquota zero poderia mudar, isso, na realidade, ainda não estava determinado e não poderia ser desde logo ser interpretado em seu prejuízo.

Por todo o explicitado, podemos concluir que o Tribunal Pleno deveria ter dado efeitos prospectivos à decisão, justamente para enaltecer ao máximo todos os princípios constitucionais, tendo em vista que os princípios da boa-fé, confiança legítima e segurança jurídica foram reduzidos e desrespeitados, além do que, não se deu importância ao planejamento tributário completamente lícito que vários contribuintes realizaram.

REFERÊNCIAS

ALVES, José Carlos Moreira. Figuras correlatas: abuso de forma, abuso de direito, dolo, negócios jurídicos simulados, fraude à lei, negócio indireto e dissimulação. *In SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL*, 2001, Brasília, p. 61-78. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioInter/AnaisSeminarioInterElisaofis2002.pdf>>. Acesso em: 01 jul. 2011.

AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *A proteção da confiança legítima, o princípio constitucional da boa-fé e a resistência à tributação*. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2382, 8 jan. 2010. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/14134>>. Acesso em: 26 jul. 2011.

ANDRADE FILHO, Edimar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. 2. ed., atual. São Paulo: Atlas, 2005.

BRASIL. *Código Civil*. Coordenação por Anne Joyce Angher. 12. ed. São Paulo: Rideel, 2011.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Coordenação por Anne Joyce Angher. 12. ed. São Paulo: Rideel, 2011.

BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1974. Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de rendas internas. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 30 nov. 1974. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm>. Acesso em: 30 jun. 2011.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 28 jun. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 370.682-9 de Santa Catarina. Recorrente: União; Recorrida: Indústria de Embalagens Plásticas Guará Ltda. Relator originário: Ministro Ilmar Galvão; Relator para acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 25 de junho de 2007. *Diário da Justiça Eletrônico [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 19/12/2007. Disponível em:

<https://www.stf.jus.br/arquivo/djEletronico/DJE_20071218_165.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

CHAVES, Francisco Coutinho. *Planejamento tributário na prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil*. São Paulo: Saraiva, 2005. 3. v. 3.

CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha e Menezes. *Da boa fé no direito civil*. Coimbra: Almedina, 2001. 1 v.

CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha e Menezes. *Tratado de Direito Civil*. Coimbra: Almedina, 1999.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. Mutações jurisprudenciais, em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do Estado. [2008?]. Disponível em: <<http://www.oab.org.br/editora/revista/users/revista/1222960417174218181901.pdf>>. Acesso em: 23 jul. 2011.

Dicionário Online de Português. Busca: planejar. Disponível em: <<http://www.dicio.com.br/planejar>>. Acesso em: 23 jun. 2011.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Código Tributário Nacional comentado*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2005.

FONSECA, André Lavareda. *Boa-fé nos contratos*. Conteudo Juridico, Brasília-DF: 03 mar. 2009. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.23193>>. Acesso em: 26 jul. 2011.

GRECO, Marco Aurélio. Esboço da história do tratamento da elisão fiscal. *In* SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE ELISÃO FISCAL, 2001, Brasília, p. 15-28. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioInter/AnaisSeminarioInterElisaofis2002.pdf>>. Acesso em: 01 jul. 2011.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária. São Paulo: Dialética, 1998.

GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. *Planejamento tributário*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2003.

HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão no direito tributário internacional. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Planejamento Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1998. 2. v.

LEWICKI, Bruno. *Panorama da boa-fé objetiva*. *In*: Problemas de Direito Civil-Constitucional. Gustavo Tepedino (Coordenador). 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29. ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros Editora Ltda, 2008.

MALERBI, Diva. *Elisão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002.

MARQUES, Cláudia Lima. Direitos Básicos do Consumidor na Sociedade Pós-moderna de serviços: o aparecimento de um sujeito novo e a realização de novos direitos. *In*: Revista de Direito do Consumidor [do Instituto Brasileiro de Política e Direito do Consumidor]. São Paulo: Revista dos Tribunais, n.º 35, julho/setembro, 2000.

MARTINS, Flávio Alves. Boa-fé e sua formalização no direito das obrigações Brasileiro. 2. ed. Lumen Júris, 2000.

MARTINS COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MAURER, Hartmut. *Elementos de Direito Administrativo Alemão*. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. IPI, ICMS, ISS e Planejamento Fiscal. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Planejamento Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1998. 2. v.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Parte Geral. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970. 1 v.

NORONHA, Fernando. *Direito dos Contratos e Seus Princípios Fundamentais*. São Paulo: Editora Saraiva, 1994.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. São Paulo: Saraiva, 1998.

ROSENVALD, Nelson. *Dignidade humana e boa-fé no Código Civil*. 1. ed. Saraiva, 2005.

SANTOS, Manoel Lourenço dos. *Direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1970.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

SOUZA, Carlos Aurélio Mota de. *Segurança jurídica e jurisprudência*. São Paulo: LTr, 1996.

STOCO, Rui. *Abuso do direito e má-fé processual*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

THEODORO JUNIOR, Humberto; TEIXEIRA, Sávio de Figueiredo (coord.). *comentários ao novo código civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. v. 3.

TORRES, Heleno Taveira. *A Boa-Fé Objetiva no Direito Tributário*. Revista Internacional de Direito Tributário. Belo Horizonte, v. 6, p. 21-54, jul/dez. 2006.

Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Justiça Federal de Santa Catarina. Consulta processual. Processo n. 99.80.03176-0. Apelação Cível n. 2001.04.01.005841-6. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br>>. Acesso em: 12 jun. 2011.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. *Planejamento tributário*. 7. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP

**Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em
Direito Constitucional**

RUBENS CURCINO RIBEIRO

O princípio da boa-fé e o planejamento tributário

Brasília – DF

2011

Rubens Curcino Ribeiro

O princípio da boa-fé e o planejamento tributário

Brasília

2011