



**UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR – UCSAL
FACULDADE DE DIREITO**

GABRIELA DE OLIVEIRA RIBEIRO

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ORGANIZACIONAL:
*Limites e Possibilidades da “Tax Transformation”***

Salvador - BA
2020

GABRIELA DE OLIVEIRA RIBEIRO

- Direito

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ORGANIZACIONAL:
Limites e Possibilidades da “*Tax Transformation*”**

Artigo apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Universidade Católica do Salvador.

Professor Orientador: Marco Valério Viana Freire.

Salvador - BA
2020

AGRADECIMENTOS

A vida é um roteiro escrito por Deus cuja execução depende das nossas escolhas e objetivos. É imensa a felicidade e gratidão a Deus por ter me capacitado para alcançar esta conquista. A fé, a determinação e a confiança que me destes para manter-me firme confirmam que não estou sozinha, pois sei que “Mil cairão ao teu lado e dez mil, à tua direita, mas tu não serás atingido”. Inicialmente agradeço ao Senhor por me proporcionar o dom da vida e por me permitir construir um caminho de aprendizagem, sabedoria e conhecimento. De fato, sem a presença de Deus em minha vida não seria possível continuar os meus estudos como desejo e ter força para manter-me firme e persistente naquilo que – com o consentimento do Pai – eu escolhi buscar para minha vida.

Agradeço aos meus amados pais Nivaldo e Rosilene pela dedicação, amor e companheirismo. Vocês são meus exemplos de vida e me ensinam que podemos conquistar tudo com fé e esforço. A vitória é nossa e tenho certeza que sem vocês nada seria possível. Aos meus avós Valdete, Nilson, Edvaldo e Rita, minha amada dinda Rosimeire, tios, primos e amigos se estendem meus agradecimentos por todo apoio e amizade.

De maneira especial, agradeço também ao professor Marco Valério Viana Freire por toda paciência e dedicação dispensada para me ajudar no curso desta disciplina e no tocante à elaboração e planejamento da temática que é objeto deste trabalho. Além disso, agradeço a todos os professores que contribuem diariamente para a minha formação em Direito.

“É preciso ter os pés na terra e a cabeça nas estrelas” para acreditar que somos capazes de viver o que nos torna felizes. Fé em Deus, coragem e força para não desistir e seguir! Ame, chore, até caia, mas seja capaz de reerguer-se e continuar em busca do sucesso! Vamos celebrar uma das muitas alegrias que virão! O que me move é a certeza que “O Senhor é o pastor que me conduz: felicidade e todo bem hão de seguir-me”!

“Posso, tudo posso naquele que me fortalece. Nada e ninguém no mundo vai me fazer desistir”.

(Padre Fábio de Melo)

SUMÁRIO

1	CONSIDERAÇÕES INICIAIS	6
2	A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA COMO PRINCÍPIO FUNDANTE DA RELAÇÃO FISCO - CONTRIBUINTE.....	9
3	O DEVER JURÍDICO DOS CIDADÃOS-CONTRIBUINTES DE DAR CUMPRIMENTO ÀS NORMAS TRIBUTÁRIAS	11
4	A GESTÃO TRIBUTÁRIA ORGANIZACIONAL COMO INSTRUMENTO PARA O CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS: O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO VEÍCULO DE GESTÃO TRIBUTÁRIA EFICIENTE	13
5	O DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A NORMA GERAL ANTIEVASIVA: LIMITES E POSSIBILIDADES INTERPRETATIVAS DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	19
5.1	A INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA GERAL ANTIEVASIVA.....	22
5.2	A CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA GERAL ANTIEVASIVA.....	25
6	AMPLIANDO A VISÃO E OS HORIZONTES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ATRAVÉS DA ' <i>TAX TRANSFORMATION</i> '	28
7	' <i>TAX TRANSFORMATION</i> ': LIMITES E POSSIBILIDADES FACE À NORMA GERAL ANTIEVASIVA E <i>COMPLIANCE</i>	34
8	CONSIDERAÇÕES FINAIS	38
	REFERÊNCIAS	42

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ORGANIZACIONAL:

Limites e Possibilidades da “*Tax Transformation*”

Gabriela de Oliveira Ribeiro¹
Prof. Marco Valério Viana Freire²

Resumo: O escopo do presente artigo tem por finalidade demonstrar de que maneira a *tax transformation* está modificando os procedimentos e práticas de planejamento tributário nas organizações e de que forma esta transformação digital influencia o nível de conhecimento dos profissionais do departamento fiscal. Desse modo, o presente estudo objetiva compreender como a revolução tributária tecnológica reflete no âmbito do planejamento tributário, especialmente, no tocante aos saberes intelectuais dos tributaristas. Diante disso, a partir da análise metodológica qualitativa e descritiva estabelecida com fundamento em uma coletânea bibliográfica, tem-se que muitos são os impactos desta transformação para o âmbito tributário em razão da ampliação ocasionada para o desenvolvimento de técnicas de gestão tributária inerentes ao planejamento fiscal.

Palavras-chave: Planejamento Tributário; Gestão Estratégica; *Tax Transformation*.

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O Direito e a Contabilidade são ramos do conhecimento que percorrem um caminho semelhante e, em muitas circunstâncias, são complementares. Desse modo, enquanto o Direito destina-se a determinar impositivamente por intermédio da legislação como devem ser realizados os procedimentos e as relações sociais, a Contabilidade, por sua vez, caracteriza-se como uma ciência social aplicada que estuda e executa as funcionalidades e os procedimentos normativos de controle e registro dos eventos de uma instituição econômica, seus efeitos e aspectos relativos ao patrimônio das organizações (OLIVEIRA et al, 2002).

No Brasil, o Código Tributário Nacional, Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966, discorre acerca da finalidade dos tributos, a extensão desses, o alcance, os limites e as definições relativas aos contribuintes e aos agentes fiscalizadores dos regulamentos tributários. Somado a isso, esta lei complementar acrescenta elementos salvaguardados pela Constituição Federal de 1988, quando esta trata dos aspectos relativos ao Sistema Tributário Nacional. Neste cerne, o Direito Tributário e a Contabilidade Tributária são

¹Discente do Curso de graduação em Direito da UCSal. E-mail: gabriela.ribeiro@ucsal.edu.br

² Professor orientador do respectivo artigo, UCSal. E-mail: marco.freire@pro.ucsal.br

os ramos específicos que possuem como ponto de interseção o seguinte assunto: a área tributária (PÊGAS, 2014). Desse modo, tendo em vista os elementos mencionados, neste trabalho será apresentado o planejamento tributário como instrumento de gestão fiscal no âmbito da *tax transformation*.

Assim sendo, diante das inquietações ocasionadas pela elevada carga tributária brasileira, esta que compreende um alto custo para as organizações quando do cumprimento das obrigações fiscais, surgiu o seguinte questionamento: Quais são os reflexos supervenientes da *tax transformation* para as práticas de planejamento tributário e de que maneira esta transformação impacta o nível de conhecimento dos profissionais do setor fiscal?

Acrescido a isso, tem-se como objetivo geral do presente trabalho compreender como a *tax transformation* repercute no campo do planejamento tributário, sobretudo, no tocante ao nível de conhecimento dos tributaristas. Além disso, quanto aos objetivos específicos tem-se: descrever de que forma as ferramentas tecnológicas voltadas para a esfera fiscal impactam o desenvolvimento dos procedimentos de planejamento tributário nas organizações e; identificar em que sentido a revolução fiscal ocasionada pela transformação tributária digital influencia o nível de conhecimento técnico em gestão tributária estratégica destes profissionais.

O planejamento tributário é uma prática realizada com a finalidade de conciliar os interesses administrativos e financeiros da organização, tendo como perspectiva atender os anseios das leis no tocante ao efetivo cumprimento das obrigações tributárias. Dessa maneira, de acordo com (ALLIGHAM e SANDMO, 1972), as práticas de planejamento tributário apresentam-se como elementos de estruturação tributária visando melhores resultados para o contribuinte e evitando o descumprimento legal. Demais, conforme dados apresentados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), em 2018, a expectativa é de que o brasileiro necessita trabalhar aproximadamente 153 dias por ano para realizar o pagamento das obrigações tributárias em razão da elevada carga fiscal do país.

Além disso, segundo uma pesquisa realizada pelo Banco Mundial entre 190 nações, o Brasil ocupa a 184^a posição no ranking em relação ao pagamento de impostos. Em razão disso, conforme o relatório Doing Business do Banco Mundial, ano de 2017, neste país, aplica-se, em torno de, 1.958 horas anuais para a realização da apuração e pagamento total de tributos de uma organização, sendo as médias dos países membros

da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico de aproximadamente 159,4 horas anuais, isto que com o advento da transformação tributária vem se modificando. Portanto, em concordância com a Lei Federal nº 12.325, de 2010, entende-se que o planejamento tributário é um direito do cidadão contribuinte, vez que tal instituto é legítimo e ramo da gestão estratégica (MELLO, 2019).

Ademais, esta pesquisa contribui para o âmbito do Direito Tributário e para a ciência contábil, vez que ao tratar acerca do planejamento tributário existe o interesse em demonstrar a correlação entre as normas tributárias e as expectativas das entidades organizacionais (IUDÍCIBUS e LOPES, 2012). Além disso, a economia tributária decorrente da redução da carga fiscal de maneira estratégica promove mais geração de riqueza para estas organizações financeiras. Portanto, este assunto torna-se importante para os profissionais de do ramo tributário, para as entidades e para o Estado em razão do fato de conciliar dois elementos importantes: o pagamento assertivo das obrigações tributárias, ou seja, o cumprimento da lei e; a redução da carga fiscal para as organizações. (MATTOS, 2017); (STROHMEIER, 2010).

Neste contexto, o presente estudo será desenvolvido a fim de compreender o planejamento tributário atual como reflexo da *tax transformation*, esta que tornou-se contemporaneamente um elemento fundamental por influenciar quase que a totalidade dos segmentos socioeconômicos. Como também, a relevância pessoal desta temática se justifica através da experiência intelectual com as ciências jurídica e contábil e pela compreensão de que a transformação tecnológica possibilitará uma reestruturação revolucionária para as técnicas de gestão fiscal e, principalmente, para os profissionais tributaristas.

O presente trabalho trata-se de um estudo qualitativo, do tipo descritivo, desenvolvido como uma revisão bibliográfica devido ao fato de ser um estudo que visa identificar como a *tax transformation* influencia as modalidades práticas de planejamento tributário desenvolvidas nas organizações. A pesquisa qualitativa caracteriza-se por levar em consideração as crenças, vivências e opiniões, logo, tendo em consideração que uma pesquisa de cunho qualitativo deve compreender as concepções e fenômenos humanos sociais como hábitos de vida, as atitudes e valores expressos, podendo então, através destes, interpretar como as práticas de planejamento tributário estão sendo desenvolvidas nas instituições após o advento da transformação fiscal (MINAYO, 2007). A pesquisa descritiva objetiva descrever as características de

uma determinada amostra populacional ou fenômeno a ser estudado, no caso em questão, o âmbito tributário após a revolução tecnológica (GIL, 2002). Assim, a partir de uma coleta bibliográfica, visando identificar os aspectos intrínsecos a este conteúdo.

2 A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA COMO PRINCÍPIO FUNDANTE DA RELAÇÃO FISCO - CONTRIBUINTE

A dicção direito compreende uma pluralidade de significados, sendo empregada em diversos sentidos e acepções. Desse modo, em sua obra “A Luta pelo Direito”, o autor Rudolf Von Jhering afirma: ‘o direito não é uma pura teoria, mas uma força viva’. Ademais, o doutrinador previamente mencionado atribui duas vertentes ao versar acerca da significação inerente ao direito: o sentido objetivo e o subjetivo. A perspectiva objetiva relaciona-se intimamente aos princípios jurídicos e normas impostas pelo Estado como instrumento de regulamentação da vida em sociedade com o propósito de harmonizar as relações interpessoais. Bem como, o viés subjetivo abarca a concretização do direito do indivíduo, ou seja, é a transfusão da norma abstrata como direito pessoal.

Demais, no tocante ao âmbito jurídico, o direito contempla cinco conteúdos fundamentais: norma, faculdade, ciência, justiça e fato social. Neste sentido, o direito exterioriza-se nos aspectos dogmático, filosófico e sociológico. O campo da dogmática estuda a norma jurídica e a sua intervenção social em virtude do poder de invocar a regra, esta que reflete diretamente na faculdade do indivíduo em razão da necessidade de atender e seguir as instruções normativas. Bem como, a vertente sociológica destina-se a compreender, os fatos sociais e, quanto à interpretação filosófica, esta se propõe aos princípios fundamentais e a natureza jurídica do direito (SIQUEIRA JR., 2019).

Além do mais, tem-se que o Direito, enquanto ciência jurídica e ramo de conhecimento social aplicado, objetiva regulamentar as relações sociais e, sobretudo, salvaguardar as garantias e deveres essenciais aos indivíduos e ao Estado por intermédio de sua estrutura normativa. Assim como, o estudo da dogmática do direito dialoga diretamente com a temática das fontes do direito, estas que representam a gênese do conhecimento jurídico. Dessa maneira, antes mesmo de tratar acerca da temática da legalidade tributária, faz-se imprescindível destacar que a lei caracteriza-se como uma fonte formal imediata do direito que, por sua vez, provoca diversos efeitos e repercussões jurídico-sociais (GIACOMELLI et al., 2018).

Os princípios jurídicos são compreendidos como a sustentação da norma, quer isto dizer, os elementos que solidificam a relevância e a significação das leis e regulamentos normativos. Somado a isso, os princípios são norteadores do direito e indicam valores que devem ser instituídos em casos fáticos. Não apenas, ainda que sejam expressos ou tácitos, os princípios estão essencialmente presentes na concepção das normas e são aplicáveis quando estas apresentarem lacunas ou omissões, sendo esta ponderação segundo o artigo 4º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB. O princípio da legalidade tributária configura-se, sobretudo, como um instrumento de segurança jurídica e, por conseguinte, atende à aceção de que o direito deve ser confiável, calculável e compreensível, em consequência da definição anunciada pela Constituição da República Federativa do Brasil ao destacar este país como um Estado Democrático de Direito (PAULSEN, 2020).

Como também, a segurança jurídica em matéria tributária salvaguardada pelo princípio da legalidade destaca que o conteúdo do direito deve ser uma certeza para aqueles que o seguem e também instrumento de proteção aos indivíduos regidos pela legislação tributária. Dessa maneira, em relação ao princípio da legalidade tributária e a Carta Magna brasileira, tem-se o artigo 150, I, que limita a exigência ou o aumento de qualquer tributo sem lei que estabeleça tal circunstância. Além disso, a amplitude deste princípio configura-se como bastante vasta compreendendo os seguintes critérios: a anualidade; a anterioridade; a espera nonagesimal, e outros aspectos (BRITO, 2016). Entretanto, no presente cenário, o objetivo é estabelecer a relação entre o princípio da legalidade como elemento ocasionador da relação Fisco-contribuinte.

Neste sentido, o artigo 3º do Código Tributário Nacional prevê que todo e qualquer tributo deve ser instituído através de lei plenamente vinculada, elemento este que ratifica e evidencia a característica do princípio anteriormente mencionado e a sua correspondência com a segurança jurídica no âmbito tributário (PAULSEN, 2020). Roberto Caparroz destaca ao falar de maneira técnica que não é a lei que origina a obrigação tributária, mas sim os comandos e normas veiculados por ela, que estabelecem os parâmetros que norteiam as hipóteses de incidência que serão aplicadas à sociedade. Assim como, o autor recorre a dois princípios básicos que justificam a imprescindibilidade da lei para a criação dos tributos, sendo eles: a legalidade - conforme artigo 150 da Constituição Federal de 1988 e o princípio da autoimposição tributária que é comum nos Estados Democráticos (CAPARROZ, 2019).

O Estado desempenha as atividades administrativas, econômicas, sociais, políticas, financeiras, policiais, educacionais e de cunho internacional, visando satisfazer o interesse coletivo. Em suma, para que essas atividades possam ser desenvolvidas, a Administração Pública demanda capital, este que é obtido por meio da atividade financeira, esta que é financiada pelos recursos obtidos através da arrecadação tributária. Desse modo, a relação Fisco-contribuinte surge em razão da autorização e da previsão legal e, porquanto, a partir do estabelecimento da obrigação tributária, sendo a sua efetivação de caráter inquestionável, ou seja, não admitindo, em regra, a possibilidade de descumprimento desta, aliás, é um caso de submissão à legislação.

Dessa maneira, observa-se que o princípio da legalidade tributária atua como ponto chave para que haja a relação entre o Estado e o contribuinte, vez que é a legislação tributária que determina e gera esta obrigação de pagar tributos e que também confere segurança quando da instauração desta relação. Diante disso, o princípio constitucional, revalidado pelo Código Tributário Nacional, esculpe ambos os significados para este princípio: instrumento motivador da relação Fisco-contribuinte e elemento de coesão entre a obrigação tributária interposta pelo Estado para o contribuinte e a garantia de direitos no âmbito tributário (PAULSEN, 2020).

3 O DEVER JURÍDICO DOS CIDADÃOS-CONTRIBUINTES DE DAR CUMPRIMENTO ÀS NORMAS TRIBUTÁRIAS

A Administração Pública encarrega-se da responsabilidade de gerenciar a utilização dos recursos necessários para a efetivação da estrutura social através do fornecimento de serviços essenciais para os indivíduos como a ratificação da cidadania, a qualidade de vida, o desenvolvimento social e econômico respeitando a sustentabilidade ambiental e demais aspectos. Dessa forma, o Direito Tributário manifesta fundamentalidade crucial no contexto estatal em virtude do fato de que os recursos oriundos para o financiamento da Administração Pública, em sua maioria, são advindos da arrecadação tributária. Dessarte, o Estado necessita de fontes de recursos, estes que são extraídos da própria sociedade, como por exemplo, o tributo que, em consonância com o princípio da legalidade tributária, somente é requerido quando instaurado em lei. (PAULSEN, 2020).

Nesta linha, o cumprimento às normas tributárias comporta-se como uma responsabilidade primordialmente social, vez que este dever jurídico torna-se um

compromisso firmado, por intermediação legislativa, entre os cidadãos-contribuintes e seus pares. Por outras palavras, esta incumbência de financiar o Estado abarca um cenário de cooperação da vida em sociedade visto que os recursos recolhidos transformam-se em serviços prestados à coletividade.

Não obstante, a relação Fisco-contribuinte em termos fáticos apresenta idiossincrasias peculiares apesar de o seu estabelecimento ocorrer por disposição legislativa e por ser um atendimento à cidadania. Em suma, a obrigação tributária, em concordância com o conceito de tributo estabelecido pelo CTN, assume perspectiva compulsória e, então, necessária para o funcionamento do ente público. Em síntese, a determinação legal que gera a imposição do pagamento de tributos a partir da ocorrência do fato gerador ocasiona um confronto de convicções haja vista que para a maioria dos contribuintes o desembolso de recursos funciona como uma intervenção em seu orçamento particular, ao passo que, para o Estado a arrecadação tributária resume-se em necessidade para fins de utilidade pública (LUKIC, 2017). No Brasil, esta temática apresenta-se cada vez mais como um colossal dilema em consequência ao modo como ocorre o gerenciamento dos recursos públicos pelos agentes competentes.

Diante disso, ao dissertar sobre esta temática, torna-se oportuno no tocante aos encargos jurídicos inerentes aos cidadãos-contribuintes versar resumidamente sobre a teoria política e filosófica do contrato social de literatos como Thomas Hobbes, John Locke e Jean-Jacques Rousseau. O contratualismo, em termos gerais, compreende que a sociedade relaciona-se através de um contrato social, a saber, um acordo comum que assume o propósito de alcançar uma única finalidade: o bem estar para a coletividade. Assim sendo, por acréscimo, em referência ao filósofo grego Aristóteles e a sua concepção de definir o homem como um ser político, tem-se que são considerados cidadãos os indivíduos que possuem direitos civis e políticos de um Estado e também deveres e responsabilidades (SIQUEIRA JR, 2016).

Ademais, a cidadania é o instituto que habilita o cidadão a participar e contribuir para a organização do Estado como membro da vida política da sociedade, isto é, credencia o indivíduo enquanto elemento constitutivo estatal e sujeito político, sendo contemplado por direitos e garantias e conjuntamente sujeito ao cumprimento de deveres e obrigações. Neste contexto, o cumprimento às normas tributárias é, indubitavelmente, um dever jurídico circunscrito pelo exercício da cidadania. Em outros termos, a obrigação tributária em atendimento à legalidade faz-se uma ferramenta

legítima e compreende, especialmente, a responsabilidade sociopolítica dos membros de um Estado (SIQUEIRA JR, 2016).

Acrescido a isso, o próprio vocábulo contribuinte, como é denominado o sujeito passivo da obrigação tributária, em termos semânticos e, de certo modo filosófico, reflete a concepção de colaboração, sinergia, participação e solidariedade, quer dizer, o membro que coopera com a sociedade na qual participa a fim de que esta seja organizada e possa retribuir direitos e garantias para o seu próprio bem estar social. Logo, vale destacar que o pagamento de tributos, em termos teóricos, não se equipara a um mero desembolso, mas também caracteriza-se como um retorno monetário para um contexto social amplo desencadeando, no que lhe concerne, em uma ação social e cidadã.

Dessa maneira, por ser o pagamento de tributos um dever dos cidadãos-contribuintes, previsto em legislação própria e específica, de caráter compulsório e necessário para o funcionamento da Administração Pública, a perquisição por alternativas lícitas para tornar mais favorável o cumprimento dessa obrigação tornou-se objeto de diversos estudos gerando, portanto, a temática do planejamento tributário (LUKIC, 2017). Com efeito, a existência do dever de cumprir às determinações da legislação tributária estimulou o crescimento e o progresso de técnicas e instrumentos de planejamento com o intuito de satisfazer e contrapesar a relação entre o atendimento ao princípio da legalidade tributária e os interesses financeiros dos contribuintes.

4 A GESTÃO TRIBUTÁRIA ORGANIZACIONAL COMO INSTRUMENTO PARA O CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS: O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO VEÍCULO DE GESTÃO TRIBUTÁRIA EFICIENTE

As organizações, independentemente de seu tamanho e abrangência, ramo de atuação, sejam essas de caráter público ou privado, empresarial ou do terceiro setor, evidenciam-se como um conjunto de pessoas que buscam alcançar um objetivo comum. Desse modo, o grupo de indivíduos que forma este complexo organizacional desempenha atividades previamente definidas e determinadas com o propósito de que, a partir da divisão de responsabilidades, seja atingido o objetivo comunitário que fundamenta a existência deste sistema (SCHERMERHORN, 2006, p.2).

Neste sentido, a cultura organizacional compreende os valores, crenças, regulamentos, normas aplicáveis, formas de comunicação e inspirações que norteiam as

entidades tornando-se, por esta razão, um elemento bastante fundamental. Bem como, a cultura é imprescindível quando da elaboração de estratégias e planejamentos, estes que são instrumentos condutores de um grupamento, determinando, então, a sua missão, valores e visão perante a sociedade. Sendo assim, o clima organizacional e as particularidades deste ambiente são alinhados a partir da maneira como os envolvidos neste conjunto comportam-se e realizam as suas funções (PEREZ, 2017, p.39).

O ambiente organizacional requer expertise, destreza e conhecimento para a condução, definição de metas e finalidades. Dessa maneira, visando satisfazer essas necessidades surgiu a temática da gestão como modalidade de administração de organizações. Destarte, a gestão abarca quatro funções que compõem o processo de administração da seguinte maneira: o planejamento, o controle, a organização e a liderança (SCHERMERHORN, 2006, p.8).

Além disso, a Teoria Geral dos Sistemas desenvolvida pelo biólogo húngaro Ludwig Von Bertalanffy (1920, *apud* DE SORDI, 2018, p. 15) apresentou um modelo de interpretação das organizações como sistemas abertos que interagem com o meio ambiente, gerando repercussões e efeitos sociais. Portanto, a gestão objetiva avaliar todos os elementos que interatuam com uma dada organização visando que esta relação seja estabelecida de maneira legítima, adequada, atendendo tantos aos anseios da entidade como também dos demais envolvidos que atuam no âmbito externo, estes que são denominados de *stakeholders*.

Neste contexto, o Estado atua como um dos principais envolvidos e interessados no âmbito organizacional principalmente devido à arrecadação tributária, que financia o funcionamento dos órgãos e entidades da Administração Pública, estes que prestam serviços e atendimento às necessidades e anseios coletivos. Dessa forma, visando atender o dever jurídico fundado pelo princípio da legalidade tributária, os cidadãos-contribuintes, principalmente no contexto organizacional, recorrem a técnicas de gestão tributária com a finalidade de reduzir os custos orçamentários relativos ao pagamento de tributos (LUKIC, 2017). Portanto, o planejamento tributário tornou-se elemento imprescindível para o ambiente organizacional, vez que representa um veículo de gestão tributária eficaz e, primordialmente, eficiente.

A carga tributária brasileira sempre admite posição central em grandes debates e análises em virtude do elevado percentual que a resume. Logo, isto quer dizer, que a porcentagem relativa à arrecadação tributária total quando comparada com o valor do

Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro demonstra o quão exorbitante e acentuada é esta taxa para os contribuintes. Dessa maneira, visando apresentar elementos fáticos que comprovam esta ponderação, ao avaliar os dados apresentados pelo Ministério da Economia, em um estudo realizado pela Receita Federal do Brasil (RFB) tem-se que os percentuais da carga tributária bruta dos anos de 2015 a 2018 foram, respectivamente em linha temporal, os seguintes: 32,11%, 32,38%, 32,33% e, 33,26%.

Demais, segundo notícias veiculadas por instituições como a InfoMoney e a UOL, no ano de 2019 a expectativa em relação ao percentual da carga tributária bruta foi de aproximadamente 35%. Sendo assim, percebe-se que esta porcentagem sofreu quatro aumentos consecutivos quando observados desde o ano de 2015 e, caso os dados afirmados pelos veículos de informação mencionados anteriormente sejam confirmados quando da apuração realizada pelo Ministério da Economia conjuntamente com a RFB, o exercício de 2019 poderá ultrapassar o recorde de 33,64% observado em 2007.

Nesta seara, como supracitado, a temática da carga tributária continuamente atrai desde tempos remotos muitos olhares e, por esta circunstância, o economista Arthur Laffer, defensor da concepção de que a redução da carga tributária cobrada pelo Estado em relação às empresas poderia elevar a arrecadação, criou a teoria da Curva de Laffer. Em termos sucintos, a curva é uma parábola, com concavidade voltada para baixo, que expressa a relação entre a arrecadação e a alíquota média tributária e defende que em um dado momento, isto é, no ápice da parábola que forma a curva, tem-se um ponto ótimo de arrecadação e, conseqüentemente, da alíquota ideal. Entretanto, caso o Estado mantenha a elevação da carga fiscal ocorre uma redução da receita arrecadada em razão do desestímulo gerado para os contribuintes implicando a sonegação e a evasão fiscal (AZEVEDO; ALVES 2017, p.84).

Além do mais, existem pesquisas que versam acerca da melhor relação entre a arrecadação tributária e os custos resultantes desta para os contribuintes, fato este que deu origem à Teoria da tributação ótima apresentada por Azevedo e Alves (2017, p.84) que tem por intuito identificar estruturas tributárias que sejam capazes de gerar arrecadação para a Administração Pública ao menor custo possível, isto é, ratificando a eficiência para o sistema tributário, tornando-o mais flexível e capaz de provocar menos resistência para a sociedade. Então, em razão da necessidade de alinhar todos os aspectos referentes ao pagamento de tributos em uma organização foi desenvolvido o planejamento tributário como segmento de gestão nas organizações.

A expressão planejamento derivada da associação das palavras plano e ejar possui como significado a seguinte determinação: “ter como intenção ou como objetivo”. Assim sendo, é de simples compreensão visualizar que o propósito do estabelecimento de um planejamento tem como finalidade utilizar elementos que permitam o alcance de uma dada meta ou objetivo. Neste cerne, recapitulando o conceito de organização e admitindo que a existência de um objetivo comum a todos os seus participantes a caracteriza, faz-se então lógico compreender que as organizações planejam as suas ações, quer dizer, elas recorrem a um planejamento para atingir a sua finalidade essencial, ou seja, o seu objetivo (SCHERMERHORN, 2006, p.8).

Desse modo, existem algumas modalidades de planejamento, sendo todos esses associados à definição de estratégias, mas o recorte temático deste trabalho versa especificamente sobre o planejamento tributário. O planejamento tributário entende-se como uma modalidade de gerenciamento realizada pelas organizações com a intencionalidade de obter os melhores resultados possíveis no que diz respeito ao pagamento dos tributos. Destarte, o planejamento tributário de acordo com OLIVEIRA et al (2002, p. 36-37) deve ser compreendido da seguinte maneira:

Entende-se por planejamento tributário uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte.

Diante disso, o planejamento tributário caracteriza-se como uma prática administrativa de controle financeiro e, por sua natureza, é considerado um direito no que tange à proteção aos interesses de pessoas físicas ou jurídicas. Sendo assim, o planejamento tributário é definido como um instrumento de análise da legislação a fim de obter os melhores resultados e redução de custos no contexto dos pagamentos dos tributos (STROHMEIER, 2010). Como ainda, em conformidade com o exposto por Silva e Faria (2017, p.15) tem-se: “o planejamento tributário consiste em organizar as operações mercadológicas da empresa, por meio de ferramentas e mecanismos, de forma estrutural e jurídica”.

A definição conceitual de planejamento tributário, apesar de apresentar peculiaridades inerentes à visão de cada doutrinador, representa, de certo modo, um contexto singularizado e comum que defende tal prática como instrumento lícito e

legítimo para a redução de custos referentes aos pagamentos de tributos. Neste contexto, então, torna-se imprescindível destacar algumas outras temáticas intimamente concernentes ao assunto abordado. Assim, é importante salientar que o planejamento tributário também é tratado como elisão fiscal por ser um ato realizado preventivamente que, dentro dos parâmetros da legislação tributária vigente no ordenamento brasileiro, destina-se a utilizar mecanismos e técnicas para atenuar os desembolsos tributários para as organizações, gerando economia orçamentária (GARCIA, 2018).

Para além disso, a expressão elisão fiscal atua como um sinônimo do termo planejamento tributário e, dessa forma, o cidadão-contribuinte impede, através de atos lícitos e em conformidade com a legalidade tributária, a ocorrência do fato gerador ou atenua a base de cálculo a fim de obstar o surgimento da obrigação ou reduzindo o seu valor (LUKIC, 2017, p.31). Desse modo, a elisão fiscal não reflete transgressão à legislação tributária, sendo, por esta causa, ato permitido e adequado que revela os interesses do contribuinte em reduzir os impactos orçamentários oriundos do pagamento das obrigações tributárias.

Conquanto, a evasão fiscal em nada se confunde com a temática anteriormente abordada, vez que esta configura omissão por parte do contribuinte para impedir a incidência do tributo ou excluir a carga tributária (LUKIC, 2017, p.30). Em outras palavras, a evasão fiscal alinha-se às perspectivas da sonegação fiscal, esta que é conduta típica criminosa prevista em instrumentos legislativos como a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965 e a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 que dispõe sobre os crimes contra a ordem tributária.

Destarte, o planejamento tributário é a gestão do pagamento de tributos e deve ser presente no cenário organizacional desde a concepção do projeto e estruturação das expectativas da entidade. Como também, existem duas perspectivas ao tratar deste tema, sendo elas a visão operacional e a estratégica. O planejamento tributário operacional basicamente alude sobre o atendimento às exigências tributárias, isto é, o cumprimento das exigências legais, incluindo as tarefas rotineiras, operações em atendimento aos prazos de pagamento dos tributos sem um olhar de promover um alinhamento tático de cunho mais gerencial.

No entanto, o planejamento estratégico é uma análise específica da empresa, visando o mais benéfico enquadramento tributário para a organização, tornando-se, dessa maneira, um elemento de visão holística que pretende tratar do futuro da

instituição ao passo que realiza o cumprimento das obrigações de modo mais eficiente. Sendo assim, a gestão tributária deliberada através de um planejamento estratégico atua com o propósito de atingir o objetivo da organização com eficiência, por outra forma, diferentemente do atendimento aos anseios operacionais esta busca estruturar os recursos num cenário de melhor aproveitamento tipificado como a realização das demandas de maneira competente e qualificada.

Ademais, faz-se fundamental salientar que o planejamento tributário carece, essencialmente, de bom senso, habilidade, visão sistêmica ampla e da competência técnica do planejador ou do setor de planejamento, vez que a relação custo-benefício de uma opção fiscal deve ser minuciosamente avaliada para que realmente haja economia e ganhos fiscais para a entidade (FABRETTI, 2017). Igualmente, para desenvolver um planejamento tributário qualificado e eficiente são necessários profissionais comprometidos, determinados e competentes.

Portanto, o conjunto de pessoas para formular este procedimento deve ser escolhido estrategicamente, levando em consideração a participação de profissionais que detenham conhecimento detalhado acerca das operações das organizações. Neste ponto, os advogados, principalmente do ramo tributário, e os contadores são peças fundamentais neste processo, além de profissionais envolvidos nos processos operacionais da entidade como os administradores, funcionários do marketing, equipe de compras e de vendas e outros atuantes da organização. Em resumo, o grupo de indivíduos que elabora o planejamento deve compor um ecossistema, primordialmente, jurídico-contábil e que também contemple circunstâncias inerentes ao ramo de atividade da instituição.

O planejamento tributário é um elemento de gestão estratégica fundamental e destina-se a evitar transtornos com a fiscalização, oferecer mais mecanismos para investir em novas estratégias e promover o crescimento da instituição, qualificar a gestão financeira, reduzir os custos com os fornecedores e atenuar a burocracia inerente aos cumprimentos das obrigações tributárias. A estruturação do planejamento deve ser iniciada a partir de uma equipe que desenvolverá um cronograma para definir as etapas e procedimentos necessários para o processo de revisão fiscal. Em consequência, é fundamental realizar um levantamento histórico da organização a fim de identificar a origem de todas as transações efetuadas, a verificação acerca da ocorrência de todos os fatos geradores para identificar se houve cobrança indevida de algum tributo, analisar a

modalidade de tributação mais econômica e satisfatória e realizar cálculos e diversos cenários objetivando a escolha mais assertiva para a organização (CHAVES, 2017, p.4).

Ante o exposto, como supramencionado, o planejamento tributário assume a característica de ser um elemento que promove eficiência para a organização, fato este que colabora para a sua manutenção no cenário econômico a partir de um estrutural ordenamento estratégico. Neste enquadramento, especialmente no tocante às organizações empresariais, este ramo da gestão tributária torna-se elemento de eficiência, visto que promove a redução de custos e economia a partir do atendimento aos interesses dos contribuintes e também em consonância às determinações do Estado (CREPALDI, 2019, p.3).

5 O DIREITO AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A NORMA GERAL ANTIEVASIVA: LIMITES E POSSIBILIDADES INTERPRETATIVAS DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A Lei Complementar nº 104, proferida em 10 de janeiro de 2001, acrescentou o parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), sendo esta alteração com a finalidade de permitir à autoridade administrativa a desconsideração de atos jurídicos e econômicos realizados pelos contribuintes quando houver o entendimento de dissimulação do fato gerador e, conseqüentemente, a não incidência de tributos. Desse modo, a fim de coibir práticas ilícitas realizadas com o propósito de impossibilitar o surgimento da obrigação tributária, o legislador inseriu a norma geral antievasiva, também denominada de antielisiva, porém neste estudo a nomenclatura adotada será a primeira e tal posicionamento fundamentado posteriormente. Assim sendo, faz-se importante observar o disposto legislativo citado *ipsi litteris*:

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

Ademais, a inclusão supramencionada foi instituída através do projeto de Lei Complementar nº 77/1999, apresentado pelo Ministério da Fazenda, que defendia que a inclusão do parágrafo único no artigo 116 do CTN tornava-se necessária por constituir-se como instrumento eficaz para o impedimento de procedimentos e práticas de planejamento tributário efetuados com abuso de forma ou de direito (LUKIC, 2017, p. 61). Entretanto, a perspectiva apresentada neste ponto especialmente compreende que a

norma geral antievasiva fundou-se para repressar ações de planejamento tributário realizadas de maneira demasiada e ilícita e esta percepção estorva a temática e a essencialidade do direito ao planejamento tributário em virtude deste ser um elemento técnico de gestão e legítimo, não caracterizando, portanto, objeto alicerçador e motivador para a criação da norma geral antievasiva.

Neste sentido, torna-se imprescindível retomar os conceitos de elisão e evasão fiscal com o objetivo de justificar a distinção presente entre o planejamento tributário e a norma geral antievasiva, vez que esta visa desconsiderar atos ilegais, ou seja, transgressões à legislação tributária e não a utilização de metodologias e estratégias de gestão técnicas e pertinentes no âmbito tributário. Dessa maneira, antes de adentrar estritamente na discussão acerca da nomenclatura da norma tratada neste tópico, cabe uma interpretação etimológica sobre o termo *dissimular* presente no dispositivo normativo apreciado. O vocábulo, cuja origem dimana do infinitivo latino *dissimulare*, significa “fingir para fora”. Somado a isso, PAULSEN (2019, p. 214) determina a seguinte percepção sobre este termo: “é ocultar, esconder, encobrir”. Em resumo, é visto que a intencionalidade do legislador ordinário ao defender e possibilitar a desconsideração de atos ou negócios jurídicos objetivou somente situações ilícitas e ilegítimas, estas que são caracterizadas como evasão fiscal.

Destarte, como apresentado anteriormente, a evasão fiscal em nada se confunde com o planejamento tributário. A primeira é instituto ilícito e cabe punição haja vista que desenvolve-se com o intuito de burlar e fraudar a Fazenda Pública, isto é, são condutas de sonegação fiscal e, por sua vez, crimes contra a ordem tributária. Não obstante, a elisão fiscal, cujo planejamento tributário faz-se expressão idêntica, refere-se aos procedimentos de gestão tributária eficiente que objetivam a realização do cumprimento do dever jurídico dos cidadãos-contribuintes em atendimento ao princípio da legalidade tributária a partir do estabelecimento de regras oriundas de um estudo técnico e, por conseguinte, tornando-se ato legítimo.

Nesta seara, após a recapitulação de conceitos fundamentais e do discernimento da dessemelhança entre a norma geral antievasiva e o planejamento tributário, faz-se oportuno versar sobre a nomenclatura da norma introduzida ao CTN por intermédio do parágrafo único do artigo 116. A lei, em termos amplos, destina-se a repressar ações entendidas como inapropriadas para a ordem social. Logo, no contexto em questão, o objetivo desta norma destinou-se a combater a evasão fiscal facultando à autoridade

administrativa que em casos de fraudes tributárias pudessem ser revertidos os atos e negócios jurídicos ilícitos. Então, a fim de ratificar que a norma geral coíbe a sonegação fiscal e, por este motivo, deve ser chamada de antievasiva, tem-se o posicionamento Heleno Tôrres (*apud* BOGO, 2005, p. 242-243):

Ao nosso ver, com o referido parágrafo único, do art. 116 do CTN, o legislador nacional atribuiu aos legislativos importante instrumento para que estes possam controlar, de forma segura e objetiva, os atos elusivos que sejam construídos sem causa ou para encobrir um outro negócio real (por simulação ou fraude à lei), visando a uma economia de tributos ou superar vedações previstas pelo ordenamento e para obter vantagens fiscais, de outro modo indevidos.

Como ainda, a norma geral antievasiva em nada metamorfoseou o cenário jurídico-normativo, apenas reiterou a punição à sonegação fiscal ao afirmar que caso esta fosse percebida quando praticada seria desconsiderada e, por conseguinte, enquadraria a incidência de tributos e o nascimento da obrigação tributária, isto que é justo e previamente estabelecido em lei. Por acréscimo, Misabel Abreu Machado Derzi (*apud* BOGO, 2005, p. 246):

O parágrafo único do art. 116 refere-se à evasão ilícita, pois a simulação absoluta ou relativa (dissimulação), quando oculta a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação (preço, por exemplo), viola a lei, configurando verdadeira sonegação. E mais, sempre foram desconsiderados pela autoridade administrativa.

Demais, com o objetivo de solidificar a perspectiva de que a norma geral é antievasiva em razão do fato de que impede procedimentos de evasão tributária, tem-se ainda a perspectiva do célebre Ricardo Mariz de Oliveira (*apud* BOGO, 2005, p. 246):

E, efetivamente, o parágrafo único do artigo 116 se apresenta em nosso cenário jurídico exatamente como uma norma de combate à evasão, e não à elisão fiscal: esta é a sua verdadeira função, e, pois, esta é a sua verdadeira identidade e a sua verdadeira natureza.

Além do mais, a temática sobre planejamento tributário e a norma geral antievasiva sempre assumiu papel de destaque e desencadeou diversos debates doutrinários acerca de suas acepções em razão do caráter econômico relevante que possui o assunto. Sendo assim, cabe agora analisar a discussão sobre os limites do planejamento tributário a norma antievasiva no tocante ao critério da inconstitucionalidade e da constitucionalidade, argumentos e ponderações que justificam cada um destes posicionamentos.

5.1 A INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA GERAL ANTIEVASIVA

A inconstitucionalidade da norma geral antievasiva é sustentada por um dado aparato doutrinário por compreender que este regulamento desvaloriza os princípios da legalidade, da tipicidade tributária e da segurança jurídica e, desse modo, infringe diretamente a Constituição (BOGO, 2005, p. 243). Neste contexto, tem-se que os princípios da legalidade e da tipicidade versam, respectivamente, que todo e qualquer tributo deve ser instituído em lei para somente assim tornar-se devida a sua cobrança e que esta deve ser aparada tipicamente com todas as peculiaridades inerentes e previstas na legislação tributária.

Bem como, o princípio da segurança jurídica caracteriza-se como um subprincípio originado do Estado de direito e promove repercussões no tocante à certeza e estabilidade jurídica (PAULSEN, 2019). Ainda, cabe destacar que a Confederação Nacional do Comércio propôs em abril de 2001 a Ação Direita de Inconstitucionalidade (ADI - 2446) para apreciação do Supremo Tribunal Federal sobre esta temática.

Além disso, os doutrinadores que defendem a inconstitucionalidade desta norma entendem que esta contraria o direito à liberdade econômica e à livre iniciativa Alberto Xavier (2001, *apud* LUKIC, 2017, p. 63). Em suma, entende-se sob este olhar que a inconstitucionalidade da norma levaria à transgressão aos princípios citados visto que permite que a autoridade administrativa assumira a posição de legislador e, caso entenda pertinente, desconstitua negócios jurídicos e atos praticados pelos contribuintes com a finalidade de promover economia tributária, quer dizer então, utilizar procedimentos de planejamento tributário com a finalidade de atenuar custos de maneira lícita e que não causam ofensa alguma à legislação (BOGO, 2005, p. 244). Por acréscimo, aqueles que defendem esta postura ideológica entendem também que há desatendimento ao princípio da separação dos poderes quando da postura da autoridade fiscal como legislador ao definir quais aspectos materiais são suscetíveis ou não de desconsideração e consequente incidência tributária.

Assim como, para os que defendem a inconstitucionalidade da norma antievasiva tem-se a perspectiva de que a partir do momento em que a autoridade fiscal realiza o ato administrativo de desconsideração, a cobrança da obrigação tributária justifica-se à analogia, esta que é vedada pelo ordenamento tributário brasileiro como evidenciado no artigo 108, § 1º, do CTN. Logo, vale salientar que a

inconstitucionalidade acolhida por este segmento doutrinário entende que a legalidade e a segurança jurídica são requisitos imprescindíveis e fundamentais para o âmbito tributário, assumindo, então, supremacia nesta abordagem. Dessa forma, a seguir cabe a interpretação sobre o posicionamento de Luciano Alaor Bogo (2005, p. 245):

Argumentam, os partidários desse entendimento, que o princípio da legalidade estrita impede que se tributem fatos outros que não aqueles expressamente previstos na norma-padrão de incidência tributária. Assim, se o contribuinte não praticou o ato ou negócio previsto na norma, não pode ser tributado, ainda que o resultado econômico ou jurídico obtido seja equivalente àquele do ato ou negócio que normalmente seria tributado. Uma norma geral antielisão, que outorga ao fisco a competência para negar validade ao ato ou negócio jurídico diverso praticado pelo contribuinte e submetê-lo à hipótese de incidência tributária, representa manifesta ofensa ao princípio da legalidade e da tipicidade, além de significar a aplicação da analogia, o que é vedado pelo ordenamento jurídico.

Do mesmo modo, Alberto Xavier caracteriza-se como um dos doutrinadores brasileiros que defende a inconstitucionalidade da norma antievasiva com a teoria da tipicidade absoluta. Assim, em seu trabalho “Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Geral Antielisiva”, o autor disserta que a vigência do direito tributário sustenta-se no princípio da legalidade tributária, intitulada como “tipicidade cerrada” ou ainda “reserva absoluta de lei”. Somado a isso, consoante a este posicionamento, tem-se que a partir da reserva absoluta da lei extrai-se os quatro seguintes princípios: da seleção, do *numerus clausus*, do exclusivismo, e o da determinação também chamado de tipicidade cerrada (2001, *apud* LICKS, 2014, p. 19-20).

Neste contexto, o princípio da determinação compreende que não cabe ao legislador a responsabilidade de deliberar e captar a integralidade das situações tributáveis pautando-se em conceitos e cláusulas gerais expandidas, isto é, faz-se imprescindível determinar previamente, de modo taxativo, por intermédio da legislação tributária, quais são os institutos cuja aplicação da lei sugestiona a incidência de tributos. Acrescido a isso, o princípio do *numerus clausus* salvaguarda que a incidência e aplicação da norma tributária justificam-se somente quando a circunstância fática contemplar todos os elementos descritos na lei, vez que caso haja ausência e privação de qualquer de um dos requisitos deve ocorrer o afastamento do tributo (XAVIER, 2001, *apud* LICKS, 2014, p. 20).

Demais, o conceito de tipicidade fechada desenvolvido por Alberto Xavier compreende que o fato gerador é elemento substancial e necessário para que haja a incidência tributária, sendo esta ponderação aparada pelo artigo 114 do CTN. Além

disso, conforme demonstra este doutrinador, o atendimento à legislação oportuniza para os cidadãos-contribuintes o direito de realizar objetivamente a previsão das suas responsabilidades e direitos quando do cumprimento de obrigações tributárias. Como também, conforme discorre Xavier, os artigos 146, III, 'a' e 150, I, da Lei Maior, abarcam o princípio da tipicidade e também interditam tanto modificações constitucionais subsequentes quanto maneiras de delegação indireta das normas constitucionais aos aplicadores do direito, como a exemplo, os conceitos gerais e a analogia (2001, *apud* LICKS, 2014, p. 20).

Ademais, contrapondo-se aos que defendem a constitucionalidade desta norma, Alberto Xavier ampara seu entendimento também no princípio da liberdade de contratar, este que é associado à livre iniciativa, conforme o artigo 170 da Constituição. Outrossim, a fim de demonstrar a fragilidade da eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva o autor elenca três argumentos. O primeiro versa sobre o fato de que este princípio objetiva combater a desigualdade, sendo, então, uma garantia individual, isto é, uma proteção contra o arbítrio estatal, mas que não configura-se como um motivo para a tributação. Ainda, o segundo argumento defende que a capacidade contributiva compreende a igualdade na lei, ou seja, é o instrumento legal que ampara e demonstra esta igualdade, não cabendo, portanto, nenhuma interpretação em relação à igualdade diante da lei. Bem como, em terceiro momento, para Xavier não existe um conflito entre princípios, vez que acredita que a legalidade a capacidade contributiva não interatuam num mesmo plano haja vista que a primeira é regra e a segunda possui caráter principiológico mediada pela lei (2001, *apud* LICKS, 2014, p. 21-22).

Em resumo, o pensamento deste autor legitima a perspectiva absoluta da tipicidade fechada ao compreender que a incidência tributária apenas é devida e adequada quando todos os elementos requisitados pela legislação específica são contemplados. Por acréscimo, Xavier determina que no ordenamento brasileiro não existem limites para o caráter absoluto da tipicidade cerrada, ou seja, os direitos de cunho social e os princípios da solidariedade e da capacidade contributiva não restringem esta integridade da tipicidade vinculada embasada pelo princípio da legalidade tributária (2001, *apud* LICKS, 2014, p. 22-23).

5.2 A CONSTITUCIONALIDADE DA NORMA GERAL ANTIEVASIVA

Não obstante, o segmento doutrinário que defende a constitucionalidade da norma geral antievasiva sustenta seus argumentos nos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. O princípio da igualdade tributária ou isonomia está exposto no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal e destaca a impossibilidade de tratamento diferenciado por parte dos entes de nível Federal, Estadual e Municipal para contribuintes em situação equiparada. Outrossim, o princípio da capacidade contributiva, estabelecido no artigo 145, § 1º, da Carta Magna, caracteriza-se como um ramo do princípio da isonomia por defender que os contribuintes devem colaborar com a atividade financeira estatal por intermédio do pagamento de tributos de acordo com a sua capacidade financeira a fim de gerar uma espécie de justiça social (PAULSEN, 2019, p. 74-84).

Bem como, os defensores da constitucionalidade da norma geral antievasiva a entendem como um amadurecimento normativo justificado pelo enaltecimento da segurança jurídica e da justiça, ou seja, uma evolução do direito por permitir que a sociedade tenha convicção de que as normas tributárias serão cumpridas obedecendo à perspectiva de que a obrigação tributária deriva tão somente da lei e não permite que o contribuinte utilize de mecanismos para eximir-se da responsabilidade de realizar os pagamentos dos tributos (RIBEIRO, 2001). De outro modo, numa visão cada vez menos positivista acerca da ciência jurídica, este segmento compreende que o aprisionamento descomedido ao princípio da legalidade não permite a apreciação da justiça fiscal visto que cada contribuinte deve assumir a responsabilidade financeira tributária no tocante às suas possibilidades.

Neste ponto, os que concordam com esta percepção a entendem como sendo um instrumento de reorganização de ações que caberia a existência da obrigação tributária não configurando a utilização de analogia. Além do mais, a interpretação da constitucionalidade da norma antievasiva determina que não ocorra o desatendimento aos preceitos constitucionais em virtude de que os princípios da igualdade e da capacidade contributiva cooperam para a instituição de uma sociedade mais justa, solidária, que visa a erradicação da pobreza e a atenuação das desigualdades socioeconômicas (BOGO, 2005, p. 161). Então, logo abaixo apresenta-se a postura de Aldemário Araújo Castro (*apud* BOGO, 2005, p. 239) sobre este tema:

Ademais, também importa salientar, a norma geral antielisiva não tangencia ou flexibiliza a legalidade tributária. Não consagra a tributação por analogia, nem a chamada interpretação econômica do fato gerador. Ao viabilizar a desconconsideração, seria melhor dizer 'requalificação' do fato, terá necessariamente que apontar ou encontrar uma situação descrita na lei tributária (como fato gerador ou hipótese de incidência). A autoridade fiscal terá, para apurar o tributo devido, de aplicar (por subsunção) um a base de cálculo e um a alíquota diretamente relacionadas com um a hipótese de incidência estabelecida em lei. Portanto, aplicará a lei tributária A ou a lei tributária B.

Além do mais, a teoria da capacidade contributiva e exigência de um propósito extrafiscal desenvolvida por Marco Aurélio Greco fundamenta-se em determinar que o planejamento tributário possui três fases. A primeira denominada de "liberdade, salvo simulação" institui-se em um modelo de Estado Liberal Clássico pautado na liberdade e na segurança, em que a representatividade sociopolítica do indivíduo relaciona-se intimamente com os seus bens, vez que a partir de uma legalidade estrita tem-se que o pagamento de tributos implica a agressão ao patrimônio particular (2004, *apud* LICKS, 2014, p. 15).

Demais, na segunda fase Greco identifica algumas disfunções dos negócios jurídicos firmados em razão do abuso de direito e defraudação à legislação, sendo a justificativa deste doutrinador de uma evolução do Estado Democrático de Direito, que deixa de possuir uma perspectiva individualista e objetiva prezar pelos interesses sociais. Desse modo, esta fase predisporia a viabilidade de desacolhimento do planejamento tributário abusivo, conforme dispõe o artigo 187 do Código Civil de 2002, este que versa sobre o abuso de direito. Somado a isso, a terceira fase delimitada por Greco também decorre da existência de um Estado Democrático de Direito que defende que as normas devem coadunar com os valores característicos de um Estado Social, sendo estes a igualdade, a solidariedade e a liberdade positiva (2004, *apud* LICKS, 2014, p. 16).

Igualmente, opondo-se à teoria da tipicidade cerrada de Alberto Xavier, Greco desaprova a legalidade estrita a partir do entendimento da tipicidade flexível. De outra maneira, o autor compreende ser inviável que a lei possa desenvolver um grau absoluto de contemplação de todas as circunstâncias fáticas, em consonância com o princípio da determinação, e que em razão das lacunas permitidas pela legislação cabe, assim, interpretação quando da aplicação do direito. Além do mais, Greco defende que a Constituição prevê por intermédio do princípio da solidariedade que o pagamento de

obrigações fiscais não deveria restringir-se somente a um mero encargo atribuído por lei, mas também como um ato solidário praticado com a finalidade de contribuir com os indivíduos menos abastados (2004, *apud* LICKS, 2014, p. 16).

Em suma, para Greco a instituição de um Estado Democrático de Direito, solidificado constitucionalmente, promove uma quebra de paradigmas no sistema tributário ao instituir o pagamento de tributos como uma ação solidária visando a cooperação mútua. Neste sentido, faz-se interessante analisar o que expressa Greco (2006, *apud* LICKS, 2014, p. 17) a seguir:

“Na medida em que se reconheça, quando menos, o caráter programático da norma do §1º do artigo 145 da CF/88 não se pode deixar de reconhecer que • ainda assim • o princípio da capacidade contributiva se espraia por todo ordenamento tributário e atua como enriquecedor dos seus preceitos, além de servir de critério de compreensão das suas normas, atuando com a função de iluminar o ordenamento seja na criação das normas tributárias, seja na sua interpretação e aplicação pelos interessados e pelo juiz.”

Logo, tem-se que a teoria de Marco Aurélio Greco compatibiliza-se com as perspectivas do posicionamento acerca do constitucionalismo da norma antievasiva visto que contraria os fundamentos restritos à legalidade absoluta por defender um Estado Social e, por sua vez, solidário. Demais, este autor pressupõe que o ordenamento normativo não possui aparato suficiente para prever todas as possibilidades que, quando interpretadas, deveriam ser contempladas pela legislação tributária, sendo necessário que haja uma tipicidade funcional respaldada pelo princípio da capacidade contributiva para abarcar os institutos que de certa maneira a lei busca contemplar para fins de incidência tributária (LICKS, 2014, p. 19).

Diante disso, torna-se evidente que não há conformidade entre os segmentos e que estas considerações permanecem sendo combustível para debates e elucidações doutrinárias, sobretudo pela inexistência de regulamentação, esta que pode ser observada no final do parágrafo único do artigo 116 do CTN que determina que os procedimentos seriam estabelecidos futuramente por intermédio de lei ordinária. Dessa maneira, percebe-se, portanto, que este dispositivo carece de regulamentação e, para muitos doutrinários, a norma não possui eficácia e aplicabilidade plena por causa desta situação. Como também, a Medida Provisória nº 66 de agosto de 2002 previu os procedimentos, mas em razão de um amplo conflito de interesses ainda não houve a sua conversão em lei e, conseqüentemente, perdeu-se a sua eficácia (LUKIC, 2017, p. 66).

Ante o exposto, a norma antievasiva não contrapõe o planejamento tributário, mas sim a evasão fiscal. Neste sentido, a postura adotada neste trabalho não objetiva precipuamente tratar a norma antievasiva como inconstitucional ou não, pois, na verdade, ao apresentar estes contrapontos que sustentam este debate doutrinário, e defender a denominação norma geral antievasiva, a intencionalidade presente requer desassociar os efeitos desta norma quando da prática do planejamento tributário organizado e legítimo defendido neste estudo, vez que este é um direito fundamental salvaguardado constitucionalmente (BARROSO, 2019).

O direito ao planejamento tributário admite respaldo jurídico nos artigos 1º, IV e 170, caput, IV da Constituição Federal. Assim sendo, em virtude da complexidade inerente ao ordenamento tributário brasileiro, a utilização de um planejamento tornou-se instrumento de gestão estratégica e muito requisitado pelas organizações, especialmente do setor privado, com a finalidade de atenuar a carga tributária e seus efeitos orçamentários. Por sua vez, a livre iniciativa, assegurada constitucionalmente, fundamenta este direito ao compreender que é facultado ao contribuinte, desde que preservados todos os institutos legais concernentes, elaborar adequadamente um planejamento a fim de realizar as melhores escolhas lícitas para obter economia fiscal (BARROSO, 2019).

6 AMPLIANDO A VISÃO E OS HORIZONTES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ATRAVÉS DA 'TAX TRANSFORMATION'

O planejamento tributário, conforme abordado amplamente anteriormente, fez-se uma temática pertinente e, dessa maneira, repercutiu no cenário econômico em razão de sua relevância ao dispor acerca de procedimentos e técnicas eficientes para a atenuação das despesas tributárias para as organizações. Neste sentido, a gestão tributária desenvolvida por intermédio do planejamento sofreu diversas intervenções motivadas pelo avanço tecnológico, sendo essas alterações presentes em todos os segmentos do mercado econômico e, em termos amplos, no modelo de vida contemporâneo. Dessa maneira, nesta ocasião, cabe relatar os efeitos promovidos pela tecnologia para o planejamento tributário e as modificações inerentes a esta circunstância.

Em um primeiro momento, torna-se imprescindível versar sobre a Revolução 4.0, esta que intervém atualmente em todos os âmbitos socioeconômicos. O diretor alemão Klaus Schwab, fundador do Fórum Econômico Mundial, engendrou o conceito

de Indústria 4.0, também denominada da quarta revolução industrial, ao afirmar que a industrialização ocasionará modificações fundamentais no modo de vida das pessoas, caracterizando-se como uma conversão de paradigmas e não apenas um simples avanço tecnológico (BASSO, 2019, p. 21). Demais, a quarta revolução industrial surge a partir do amadurecimento da terceira revolução, esta que apresentou ao mundo objetos eletrônicos, meios de telecomunicações, a tecnologia da informação, com o propósito de total automatização de processos a partir da integração de sistemas (ORTEGA, 2019).

Neste contexto, a quarta revolução industrial, surgiu a partir da consolidação da internet que permitiu a difusão do conhecimento através da globalização (BASSO, 2019, p. 22). Bem como, esta compreende a inteligência artificial, a robótica, Big Data e muitos outros elementos, vez que é um instituto progressista resultante das revoluções antecedentes que, respectivamente, desenvolveram a mecânica, a elétrica e a automação segundo dados apresentados pelo Ministério da Indústria, Comércio e Serviços do Governo Federal brasileiro.

Neste cerne, a quarta revolução industrial impacta diretamente as organizações, alterando, portanto, a maneira como os processos são elaborados e executados. Assim, cabe dissertar sobre a maneira como o planejamento tributário é tratado neste novo momento e quais são os efeitos e repercussões para este elemento de gestão estratégica (ORTEGA, 2019). Em vista disso, a abordagem realizada neste estudo discursa sobre a *tax transformation*, quer dizer então, a transformação tributária desencadeada pela Indústria 4.0.

A *tax transformation* encontra-se em posição dianteira quando o assunto são os debates e as negociações que objetivam alinhar o caminho sobre as estratégias, novos tipos de negócios, formas de comercialização, políticas de governança para desenvolver a transformação dos modelos de negócios haja vista que o mundo modificou as suas formas de interação no tocante à geopolítica, às novas demandas dos consumidores, as necessidades de negócios contemporâneos, à globalização. Demais, como derivação dessas circunstâncias, as ascensões tecnológicas tornaram-se autoras das transformações ocorridas globalmente na política tributária nas últimas três décadas (FERREIRA, 2019).

Desse modo, conceitua-se como *tax transformation* o conjunto de ferramentas tecnológicas desenvolvidas com o objetivo de reestruturar a maneira como são realizados os procedimentos tributários nas organizações promovendo, assim, a

simplificação e automatização de processos operacionais e, à vista disso, o encadeamento de estratégias de gestão fiscal, para possibilitar o cumprimento tempestivo das obrigações tributárias, impedir os efeitos do inadimplemento e as responsabilidades consequentes, viabilizando os propósitos e perspectivas das práticas de elisão fiscal.

Por acréscimo, a fim de consubstancializar a definição supramencionada, tem-se a aplicação da Inteligência Artificial como exemplo da utilização da *tax transformation* nas organizações. Assim, o projeto “robô contador”, desenvolvido em 2018 pela empresa Roit Consultoria, caracteriza-se como uma ferramenta tecnológica que emprega a IA para a realização integral de seus processos, com competência para substituir o ser humano em 92% das demandas de análise dos documentos fiscais, com o percentual de 99,9% de acerto. Desse modo, verifica-se como exemplo de utilização da *tax transformation* nas organizações, quando após a apuração de uma dada obrigação fiscal, o robô realiza a averiguação entre todos os dados apurados com as regras fiscais normativas relativas à nota fiscal que originou aquela obrigação (BOSA, 2019).

Sendo assim, anteriormente ao pagamento de um boleto relativo a uma dada obrigação, as ferramentas tecnológicas desenvolvem um mecanismo de conferência integral das informações tributárias, salvaguardando o atendimento à legislação tributária e impedindo os efeitos do inadimplemento, afirmando as práticas de elisão fiscal e, além disso, propiciando o pagamento tempestivo das obrigações haja vista que o próprio sistema realiza o agendamento do pagamento para sua posterior liberação. Somado a isso, outros exemplos desta aplicação são o gerenciamento das apurações contábeis, das contas a pagar e a receber, a realização de leitura e verificação de todos os documentos fiscais por softwares capazes de interpretá-los e gerenciá-los posteriormente. (MELLO, 2019).

Além disso, para Alessandra Heloise Vieira, em participação no Seminário “*Tax Transformation – A função fiscal do futuro*”, realizado pela Comissão Técnica de Tributos do Instituto Brasileiro de Executivos de Finanças São Paulo (IBEF-SP), a transformação tributária representa uma chance de desenvolver todos os conhecimentos apreendidos até o momento atual, vez que a tecnologia possibilita o remanejamento do foco intelectual das atividades operacionais para as demandas estratégicas, estas que do ponto de vista organizacional são de superior relevância para a conquista do objetivo

comum de uma instituição, isto que afirma a teoria do *Hoshin Kanri* que configura-se como um método de gestão que visa alcançar os objetivos pretendidos de maneira estratégica.

Somado a isso, conforme o (IBEF-SP), tem-se a perspectiva estimada de que no âmbito tributário brasileiro 70% do período de trabalho destina-se tão somente à execução de afazeres extremamente operacionais e apenas 30% para analisar estrategicamente as perspectivas tributárias. Desse modo, tendo em vista que o planejamento tributário é instituto de gestão, com o advento da transformação digital acredita-se também no fortalecimento da administração tributária estratégica nas organizações, em razão do fato de que como os processos mecânicos serão desenvolvidos através da automatização de processos e da otimização de rotinas operacionais, haverá a inversão entre o tempo aplicado às atividades operacionais e o desenvolvimento de estratégias de planejamento tributário, estas que serão ampliadas, melhor aprimoradas e firmadas pelos profissionais do setor de tributos.

Na sequência, tendo em vista que o *tax transformation* implicou a transformação da área tributária tornando-a também um centro intelectual de produção de informações estratégicas, em virtude de que esta deixou de ser compreendida como um mero setor de *back office*, quer dizer, um escritório responsável pelo cumprimento das obrigações tributárias, de análise da legislação vigente, sendo muitas vezes entendida como um centro de custo para as organizações. Em síntese, a transformação tributária preparada pela quarta revolução industrial vem desencadeando uma nova percepção acerca dos departamentos fiscais ao determinar que estes não objetivam unicamente o atendimento às obrigações tributárias, mas, principalmente, buscam desempenhar mecanismos de gestão fiscal técnica, satisfatória, antecedendo possíveis eventualidades quando do estabelecimento de estratégias tributárias (TAXCEL, 2020).

Porquanto, a *tax transformation* é uma realidade incontestável que ampliará as técnicas de planejamento tributário em consequência da reformulação do tempo intelectual destinado às atividades operacionais e estratégicas, estas que tornam-se o principal alvo de análise e dedicação do setor fiscal. Entretanto, como todas as mudanças, requer a análise de todos os elementos e também possui algumas dificuldades inerentes ao seu processo de implantação, particularmente, no Brasil, em razão da complexidade existente no ordenamento tributário que o reconhece mundialmente como um dos países que mais exige gastos para o acatamento das

obrigações tributárias. Sendo assim, ao pensar na transformação digital na área tributária existem aspectos substanciais que exigem dedicação das organizações (TAXCEL, 2020).

O desenvolvimento profissional é um dos principais pilares para o sucesso da transformação digital nas organizações. Dessa forma, tendo em vista a conceituação de organização, compreendendo-a como um grupo de indivíduos que possuem como finalidade alcançar um determinado objetivo específico, tem-se que os profissionais do setor fiscal necessitam readaptar-se ao novo cenário de trabalho. Assim, habilidades como a colaboração, comunicação, liderança, visão global dos processos, flexibilidade e atualização técnico-intelectual constante são fundamentais para o estabelecimento de uma postura fiscal estratégica e estruturada (VALENTIM, 2019).

Como também, geralmente, os profissionais que laboram nesta área são advogados, contadores, administradores e economistas, ciências estas que são ramos do conhecimento social aplicado cujas alterações são recorrentes, mas o âmago dessas áreas do conhecimento não relaciona-se muito à tecnologia da informação, tornando-a, então, um desafio para muitos profissionais do ramo tributário em relação ao processo de adaptação. A *tax transformation* desenvolve-se no âmbito de recursos da tecnologia da informação como, a exemplo, a Inteligência Artificial (IA), Robotic Process Automation, Blockchain, Machine Learning, Algoritmo, Business Intelligence (BI), Rede Neurais, IoT-Internet das coisas, Big Data, Cloud Computing, Dados Estruturados e algumas outras ferramentas. Dessa maneira, a educação continuada torna-se fundamental para a constante atualização técnica de profissionais que precisam atuar em equipes fiscais multidisciplinares formadas a partir de uma pluralidade de conhecimentos capaz de estabelecer uma gestão tributária eficiente a partir da utilização de meios tecnológicos revolucionários (VALENTIM, 2019).

Neste sentido, a automação robótica de processos (RPA) refere-se à substituição do trabalho humano pelo digital, tornando-se em parte uma dificuldade para os profissionais da área visto que em razão da digitalização das atividades o contingente de pessoas trabalhando será reduzido, vez que tarefas repetitivas serão desenvolvidas por sistemas altamente especializados, fato este que inclusive reduzirá a possibilidade de erros e equívocos quando da apuração de tributos e atividades semelhantes. Apesar de que, ao mesmo tempo em que a tecnologia substitui o trabalho humano em alguns casos, esta também proporciona maior eficiência operacional, redução de custos na área,

atenuação de riscos de autuações fiscais e multas e, especialização e ascensão intelectual dos profissionais do setor fiscal (TAXCEL, 2020).

De outro modo, a redução do período dedicado pelos profissionais do âmbito tributário para atividades mecânicas e meramente repetitivas possibilitará que estes dediquem-se ao estudo de análises estratégicas, desenvolvam a busca por cursos de especialização principalmente na modalidade à distância a fim de aperfeiçoar os conhecimentos e, assim, somado à utilização de ferramentas tecnológicas e programas habilitados estes profissionais poderão incrementar e potencializar procedimentos técnicos capazes de estabelecer medidas de planejamento tributário eficientes e pertinentes para o processo de tomada de decisão (TAXCEL, 2020).

Além disso, do ponto de vista da compreensão de que as organizações funcionam como sistemas abertos, a transformação digital para ser propagada exige que seja realizado o mapeamento dos processos para que os profissionais conheçam todas as etapas das atividades desenvolvidas pela organização, a inteireza da cadeia de suprimentos e sua gestão que versa sobre a temática da *supply chain*, ou seja, desde a aquisição de insumos ou mercadorias até a sua entrega ao consumidor final. Desse modo, o mapeamento objetiva clareza em relação às atividades desenvolvidas para que, com o auxílio de sistemas especializados e integrados, torne-se possível estabelecer os melhores critérios de tributação, identificar os pontos fortes e as fraquezas presentes do contexto organizacional, explorar e propor melhorias que geram valor e as soluções de inteligência fiscal com a finalidade de alcançar a eficiência de resultados e economia tributária por intermédio de um planejamento (VALENTIM, 2019).

A *tax transformation* é a inteligência fiscal aplicada às organizações, funcionando, por sua vez, como elemento dilatador e revolucionário para o planejamento tributário, pois além de disponibilizar tempo para a gestão tributária permite a aceleração de dados através da tecnologia. Sendo assim, é imprescindível relatar algumas ferramentas que estão disponíveis no mercado contemporâneo e como elas atendem a esta finalidade. A automatização de processos através da robótica (RPA), conforme supramencionado, por exemplo, executa tarefas repetitivas e com isso leva à redução dos erros, padronização das atividades e aumento da velocidade dos processos, sendo muito utilizada em situações como a conciliação e reconciliação fiscal, cadastramento de fornecedores e clientes, registro e análise de notas fiscais,

faturamento, preenchimento dos impostos através de suas guias e muitas outras opções (VALENTIM, 2019).

Ademais, como visto, a inteligência artificial (IA) colabora com o processo de tomada de decisões estratégicas a partir do pensamento de robôs, mas este é um instrumento ainda distante da realidade das organizações. Por acréscimo, o Sistema de Motor de Cálculo efetua o acompanhamento das alíquotas e regras dos principais impostos - o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços Substituição Tributária (ICMS ST), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Programas de Integração Social (PIS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) - e verifica se estas estão aplicadas corretamente e em conformidade com a legislação tributária vigente (VALENTIM, 2019).

Como também, os Sistemas de Auditorias Fiscais são mecanismos de expertise fiscal que realizam a própria verificação e o cruzamento eletrônico dos dados dos arquivos digitais gerados pelas organizações com o propósito de que equívocos sejam evitados não permitindo a existências de fraudes e o instituto da evasão fiscal, ou seja, a sonegação por alguma falha durante a apuração fiscal. Bem como, tem-se o Sistema de Agenda e Guarda de documentos Fiscais que é uma solução que visa gerenciar de maneira centralizada a totalidade de arquivos e recibos relativos às obrigações fiscais, proporcionando mais controle dos documentos relativos às das obrigações tributárias, sendo um instrumento de fiscalização dos processos (VALENTIM, 2019).

7 'TAX TRANSFORMATION': LIMITES E POSSIBILIDADES FACE À NORMA GERAL ANTIEVASIVA E COMPLIANCE

A transformação digital estabelecida no âmbito fiscal configura-se como um elemento vanguardista a nível mundial, fato este que torna cada vez mais interessante analisar as possibilidades e os limites ocasionados pela *tax transformation*. Desse modo, neste momento, faz-se importante relatar os limites face à norma geral antievasiva e como os recursos tecnológicos estão modificando as rotinas e os procedimentos tributários. Assim como, tendo em vista que a *tax transformation* vem reestruturando as técnicas de planejamento tributário a partir da automatização, robotização, inteligência artificial (IA), processamento de dados e muitos outros instrumentos tecnológicos, nas circunstâncias referenciadas neste trabalho, tem-se a transformação digital como

elemento inerente ao planejamento tributário e, portanto, objeto de análise da norma geral antievasiva, parágrafo único no artigo 116 do CTN.

Em suma, nos tópicos anteriores estabeleceu-se que o planejamento tributário, em termos amplos, é um instrumento legítimo de gestão tributária que objetiva, através de mecanismos em atendimento à legislação fiscal, reduzir os efeitos financeiros e econômicos das obrigações tributárias para o orçamento das organizações, sendo denominado também de elisão fiscal. Portanto, por ser o planejamento e seus atributos modificados pela transformação digital, tem-se a correlata interpretação, como visto anteriormente, que a evasão fiscal limita o planejamento tributário e, conseqüentemente, a *tax transformation*. Em outros termos, faz-se fundamental compreender do ponto de vista jurídico que a *tax transformation* desenvolve-se em atendimento às normas tributárias, sendo integralmente compatível com o ordenamento legislativo brasileiro.

Neste cerne, tem-se que a transformação tributária digital destina-se à remodelagem da forma como é conduzida a realização das atividades fiscais permitindo, desse modo, a concentração dos esforços intelectuais dos profissionais tributários para a definição de estratégias de gestão fiscal. Logo, a *tax transformation* faz-se um composto de tecnologias coadunável com o regimento tributário, isto é, um elemento confiável que não atua em desatendimento às normas, mas somente outorga a possibilidade de aceleração das demandas meramente operacionais e, como resultado, o progresso e o aprimoramento de práticas de planejamento tributário legítimas, não permeando, então, a esfera da ilicitude e, em consequência disso, não abarcada pelos limites da norma fiscal antievasiva que contrapõe-se ao instituto da evasão fiscal.

Outrossim, em relação às possibilidades da transformação fiscal digital, vale destacar que, no Brasil, o início desta transição ocorreu por intermédio de determinações realizadas pelo próprio Fisco através da instituição do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) que, neste ano de 2020 completa treze anos desde o seu surgimento, e faz-se um caso internacional de grande destaque quando o assunto é a prestação de informações tributárias para o ente público estatal (VALENTIM, 2019).

Ainda, o SPED, em termos gerais, modificou as demandas dos profissionais tributários, elevou o número de cruzamentos de informações e dados fiscais a partir da integração de sistemas (ERP) e impôs de maneira obrigatória a necessidade de que as organizações utilizassem mecanismos mais eficientes de gestão tributária por requerer todos os dados e peculiaridades sobre as operações realizadas - procedimentos de

logística, dados de fornecedores e clientes. Além disto, se fez fundamental o investimento em capacitações e consultorias nas organizações para viabilizar o desenvolvimento desta atividade que tornou-se bastante inovadora e tecnológica na época de sua implementação (VALENTIM, 2019).

Nesta seara, assim como quando do estabelecimento do SPED, muitas são as dificuldades encontradas para que os profissionais se adaptem aos efeitos da *tax transformation*. Contudo, diversos são os efeitos positivos possibilitados por esta transformação haja vista que esta ferramenta será utilizada para auxiliar o combate de pressões competitivas e também agregar valor para as organizações e para os seus clientes. Dessa forma, empresas especializadas em consultoria tributária e auditoria, como por exemplo, a KPMG, Deloitte e Binder Dijker Otte & Co (BDO) revelam que a transformação tributária proporciona não apenas o atendimento às obrigações fiscais, mas, em razão da automatização e celeridade dos processos, permite que as atividades das organizações sejam apreciadas com um olhar técnico, sendo este pautado pela antecipação de cenários econômicos e, por conseguinte, o aprimoramento de gestão fiscal estratégica, eficiente e em consonância com a legislação, ou seja, sem que haja meios de transgressão às leis.

Somado a isso, em informativo publicado pela BDO, em abril de 2019, existem algumas razões para que a transformação fiscal seja convencionada nos departamentos tributários. Logo, a *tax transformation* é um instrumento motivador do aumento da receita e, em seguimento, da lucratividade das organizações, fato este evidenciado através da Pesquisa de Transformação Digital do Mercado Intermediário de 2019 realizado pela BDO, em que foram entrevistados 300 executivos, tendo como resultado que 71% dos participantes relataram a ocorrência de aumentos na receita e 74% viram aumentos na lucratividade nos últimos 12 meses. No âmbito tributário, tem-se que o alavancamento de tecnologias oportunizará a redução de custos operacionais, a minimização da responsabilidade tributária total, gerando aumento da produtividade e, por conseguinte, do lucro impulsionando a receita.

De mais a mais, a mesma pesquisa anteriormente citada destacou que a transformação digital na esfera tributária ocasionará o aumento da eficiência operacional em virtude de que profissionais tributários amplamente treinados poderão atender às necessidades de relatórios fiscais e requisitos de conformidade para focar seu tempo e dedicação intelectual no planejamento tributário estratégico. Demais, a *tax*

transformation propicia a redução dos riscos de erros, fraudes e evasão fiscal e também aumenta os procedimentos de conformidade. Logo, ao impulsionar tecnologias emergentes para potencializar as operações tributárias, os profissionais tributários terão mais disponibilidade, recursos e ferramentas para gerenciar e minimizar os passivos tributários, além de reduzir o risco de inconformidade fiscal.

Além do mais, segundo a pesquisa do BDO, mais uma das vantagens ocasionadas pela transformação tributária digital é a minimização da responsabilidade fiscal total, vez que ao modificar a função tributária, isto é, deixando de ser o departamento tributário somente um centro de custo, este passa a figurar como um ecossistema de gestão com consultores estratégicos, com reflexo direto na receita e na lucratividade, pois os impostos devidos em todas as áreas de uma entidade são analisados holisticamente para entender o impacto das decisões comerciais e, finalmente, para obter oportunidades de minimização do pagamento de obrigações tributárias gerando, então, economia fiscal e aumento da receita das organizações.

A implantação da *tax transformation* não caracteriza-se como um processo simples, principalmente por exigir investimento para adquirir ferramentas e sistemas, capacitação e especialização dos profissionais e muitos outros elementos. Todavia, os efeitos supervenientes desta transformação possibilitam um novo olhar para o âmbito tributário, suas especificidades e significação quando analisado o contexto socioeconômico. Neste cerne, esta modificação já é uma realidade verificada mundialmente, primordialmente, pela temática do *compliance* fiscal (TAXCEL, 2020).

Compliance é um vocábulo anglo-saxão oriundo do verbo *to comply*, cujo significado é agir em concordância com uma regra, norma, um pedido ou um comando. De outra forma, *compliance* é o dever de estar em conformidade e fazer cumprir regulamentos tanto internos quanto externos mandatórios às atividades da organização (MORAIS, 2005, *apud* Santos). Neste curso, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento (OCDE), ao tratar da temática da conformidade, destina-se a compreender e determinar que as organizações devem desenvolver todas as suas operações em atendimento aos regulamentos normativos externos e internos, ou seja, respeitando às determinações normativas. Destarte, no âmbito fiscal a *tax transformation* propicia o alargamento do *compliance* nas instituições ao ampliar as possibilidades de verificação de dados fiscais, dificultar e também reduzir as práticas de evasão fiscal, vez que como as informações são automatizadas essas podem ser revistas

e conferidas mais facilmente e em sua totalidade por intermédio da sistematização, conferência e análise de arquivos digitais (TAXCEL, 2020).

Diante disso, observa-se que *tax transformation* implicará uma nova perspectiva para o planejamento tributário, aprimorando-o e facilitando a sua execução em razão da disponibilidade de tempo dos profissionais para atender e elaborar as demandas e os procedimentos estratégicos. Como ainda, esta modificação colaborará para a atenuação da evasão fiscal haja vista que a automatização permite mais facilmente o diagnóstico e o estudo das informações tributárias, fato este que ocasionará o desenvolvimento de técnicas de *compliance* fiscal, quer dizer então, em condescendência com a norma geral antievasiva e, sobretudo, com a ciência jurídica presente no ordenamento normativo brasileiro (TAXCEL, 2020).

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A relação Fisco-contribuinte fundada, basilarmente, por intermédio do atendimento ao princípio da legalidade tributária, sendo este solidificado tanto pela Constituição Federal, CTN e demais legislações fiscais, objetiva tornar exigível o pagamento de tributos através de elementos normativos que atribuem segurança jurídica a este tipo relacionamento firmado entre o particular e o ente público. Dessa forma, a arrecadação tributária superveniente da existência desta relação fundada pela legalidade financia a atividade financeira do Estado, esta que é desenvolvida com o propósito de proporcionar à sociedade a assistência às necessidades e anseios coletivos.

Neste sentido, tendo em vista que a Administração Pública desenvolve suas atividades com a finalidade de conferir à coletividade recursos essenciais para promover garantias fundamentais e, especialmente, prezar pela dignidade da pessoa humana, tem-se, por sua vez, que o cumprimento às normas tributárias por partes dos contribuintes caracteriza-se, sobretudo, como uma atitude cidadã, visto que o atendimento às obrigações tributárias oferece fundos financeiros capazes de proporcionar melhorias para a sociedade. Então, o dever jurídico inerente à relação Fisco-contribuinte, respaldada pela legislação tributária vigente, engloba a esfera da cidadania ao insuflar e sugerir que cabe ao contribuinte a responsabilidade de cooperar com os interesses e pretensões sociais quando do cumprimento dos deveres e responsabilidades fiscais.

Bem como, o surgimento das obrigações tributárias ocorre a partir da existência do fato gerador do tributo, ou seja, a concretização da circunstância fática prevista

anteriormente em lei. Assim sendo, as organizações representam grandes centros ocasionadores destas obrigações em decorrência das diversas operações e negócios jurídicos realizados com a intenção de obter os elementos necessários para a realização de suas atividades e, conseqüentemente, para a consecução do objetivo que justifica a sua comparência no âmbito socioeconômico. No Brasil, a carga tributária representa um percentual bastante elevado, tornando-se, na maioria das vezes, um dos principais desafios para a permanência das instituições no mercado econômico.

Dessa maneira, haja vista que a economia orçamentária faz-se essencial para a condução das atividades de uma entidade, a gestão tributária assume a incumbência de promover a atenuação dos impactos gerados pelos pagamentos das obrigações fiscais e a redução do contingente financeiro desembolsado pelas exigências fiscais a partir de uma delimitação de estratégias eficientes. Neste contexto, o planejamento tributário ergue-se enquanto ramo da gestão tributária estratégica que objetiva desenvolver por intermédio de procedimentos técnicos e peculiares a redução da carga fiscal de maneira legítima, sendo, portanto, uma prática de elisão fiscal. Não obstante, a evasão fiscal representa um mecanismo ilícito de transgressão à legislação tributária, sendo desenvolvido com a finalidade de encobrir fatos propulsores da incidência tributária e, por isso, contemplado pela norma geral antievasiva, vez que abarca o campo da sonegação fiscal.

Demais, a norma geral antievasiva, instituída pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN, determina a possibilidade de desconsideração de atos ou negócios jurídicos firmados com a intencionalidade de fraudar a Fazenda Pública, ou seja, é a proibição da dissimulação e da descaracterização de situações cuja aplicação legislativa determina a exigência e a cobrança de tributos e, conseqüentemente, o surgimento de uma obrigação tributária. Portanto, a partir do debate acerca da inconstitucionalidade e constitucionalidade do referido dispositivo legal, sendo a primeira fundamentada pelos princípios da legalidade, da tipicidade, da segurança jurídica e o direito à livre iniciativa e, o segundo posicionamento sustentado precipuamente pelos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, tem-se o entendimento de que o planejamento tributário é um direito ancorado e corroborado constitucionalmente.

Neste enquadramento, a partir do advento da quarta revolução industrial conhecida como Indústria 4.0, tornou-se cada vez mais presente no âmbito das atividades fiscais a introdução de novos recursos tecnológicos desenvolvidos com a intencionalidade de oportunizar a melhoria dos processos tributários e, em decorrência,

a maneira como os profissionais desta esfera atuam e desenvolvem suas atividades, isto é, a ascensão da transformação tributária. Então, o surgimento da *tax transformation* vem alterando completamente o cenário fiscal haja vista que a automatização e sistematização de processos por intermédio de tecnologias inovadoras remontam a maneira como os profissionais deste setor distribuem o tempo dedicado à realização das demandas operacionais e estratégicas, estas que ganham maior destaque.

Diante do exposto, a *tax transformation* quando da sua apreciação em relação aos efeitos causados para o planejamento tributário e, especialmente, para os profissionais, reflete a possibilidade de valorização intelectual ao mecanizar as atividades repetitivas a partir da utilização de sistemas e priorizar o conhecimento humano para o desenvolvimento de procedimentos estratégicos relevantes, sendo estes capazes de promover não apenas ganhos do ponto de vista econômico, isto é, a redução de custos, mas também a expansão e a prosperidade de novos profissionais cada vez mais capacitados e inteirados tanto com a temática tributária como com a conjuntura tecnológica, econômica e social em termos amplos.

Ademais, a *tax transformation* compreende um conjunto de equipamentos tecnológicos que visam modificar o cenário ainda presente nos departamentos fiscais por intermédio de instrumentos compatíveis às legislações tributárias, não caracterizando-se, em hipótese alguma, como evasão tributária. Logo, o planejamento tributário como elemento de gestão fiscal estratégica ganha proeminência e amplia os seus horizontes por intervenção dos recursos tecnológicos que padronizam e automatizam as rotinas fiscais, reduzem os erros, aumentam o índice de *compliance* das operações e, em consequência disto, propiciam aos profissionais a elevação do nível de conhecimento em técnicas de planejamento fiscal e, em sequência, a redução financeira decorrente do pagamento de impostos.

Ante o exposto, o presente estudo destinou-se a dissertar sobre a temática do planejamento tributário não somente como um mero centro de custo presente nas organizações, mas também como um elemento influenciador para o futuro do campo tributário seja para os profissionais, organizações, para o Fisco e todos os demais institutos sociais inerentes a este âmbito. De outra maneira, a *tax transformation* implica um novo olhar para a esfera da gestão tributária e, por sua vez, expande os conhecimentos dos profissionais e, em consequência disso, as modalidades e os

procedimentos de planejamento tributário em consonância com o dever jurídico dos contribuintes e também com os anseios econômicos e orçamentários das entidades.

Diante disso, tem-se a compreensão de que a *tax transformation* é um elemento promissor para o âmbito jurídico-contábil, visto que promove uma reorganização estrutural em relação à maneira como são desenvolvidos e efetuados os procedimentos tributários. Como também, em virtude da facilitação da conferência de dados e informações tributárias, esta transformação apresenta resultados de eficiência bastante expressivos, fato este que avoca maior conformidade e segurança jurídica quando do estabelecimento da relação Fisco-contribuinte que, em termos gerais, custeia e mantém o funcionamento dos órgãos e entidades estatais.

REFERÊNCIAS

ALLINGHAM, Michael G; SANDMO, Agnar. **INCOME TAX EVASION: A THEORETICAL ANALYSIS**. Journal of Public Economics 1 (1972) 323-338.

AZEVEDO, Iraneide S. S. **Orçamentos, custos e finanças no setor público** [recurso eletrônico] / Iraneide S. S. Azevedo, Aline Alves ; [revisão técnica: Lilian Martins]. – Porto Alegre : SAGAH, 2017.

BASSO, Rodrigo Paiz. **Revolução 4.0: uma discussão acerca do papel do Estado e sua relação com os princípios constitucionais dentro do contexto jurídico trabalhista contemporâneo**. 2019. 60 f. Monografia (Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais). Curso de Direito. Universidade de Passo Fundo, Passo Fundo, RS, 2019.

BOGO, Luciano Alaor. **Elisão tributária: Licitude e Abuso do Direito**. 2005. 349 f. Dissertação (Mestre em Direito). Curso de Direito. Universidade Federal do Paraná. Paraná: Juruá, 2005.

BOSA, Gabriel. **Robô já faz 92% do trabalho de contabilidade**. 2019. Elaborado por Isto É Dinheiro. Disponível em: <https://www.istoedinheiro.com.br/robo-ja-faz-92-do-trabalho-de-contabilidade/>. Acesso em: 21 jun. 2020.

BRASIL. **Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942**. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm

BRASIL. **Lei nº 12.325, de 15 de setembro de 2010**. Dispõe sobre o Dia Nacional do Respeito ao Contribuinte. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2010/lei/L12325.htm

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm

Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p. BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição: estudos e pareceres** / Edvaldo Brito – 1. ed. – São Paulo: Atlas, 2016. 1144 p.; 23 cm.

CAPARROZ, Roberto. **Direito tributário esquematizado***/Roberto Caparroz: coordenador Pedro Lenza. - 3. Ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 39-59.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada** / Francisco Coutinho Chaves. – 4. ed. – São Paulo : Atlas, 2017.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento tributário: teoria e prática** / Silvio Crepaldi. – 3. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

DE SORDI, José Osvaldo. **Gestão por processos: uma abordagem da moderna administração** / José Osvaldo De Sordi. – 5. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

FERREIRA, Adriano. **Tecnologia ajuda na transformação tributária das empresas**. 2019. Disponível em: <https://www.dominiosistemas.com.br/blog/tecnologia-ajuda-na-transformacao-tributaria-das-empresas/>. Acesso em: 04 jun. 2020.

GARCIA, A. V. **Planejamento tributário**. Portaldaclasscontábil, 2007. Disponível em: <<https://classecontabil.com.br/planejamento-tributario-2/>>. Acesso em: 02 ago. 2018. <https://classecontabil.com.br/planejamento-tributario-2/>

GIACOMELLI, Cinthia Louzada Ferreira [et al.]. **Introdução ao Direito brasileiro e teoria do Estado** [recurso eletrônico]; [revisão técnica: Gustavo da Silva Santanna]. – Porto Alegre : SAGAH, 2018.

GIL, A. C. **Como elaborar projeto de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GLOBO NEGÓCIOS (Brasil). Globo. **Em 2019, Brasil será o país que mais tributa empresas**. 2019. Elaborada por Estadão. Disponível em: <https://epocanegocios.globo.com/Economia/noticia/2019/01/em-2019-brasil-sera-o-pais-que-mais-tributa-empresas.html>. Acesso em: 04 jun. 2020.

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

GRECO, Marco Aurélio. **Princípio da capacidade contributiva**, in Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, ano 4, n. 22, jul./ago. 2006

INFOMONEY (Brasil). **Carga tributária bate recorde de 35,07% do PIB, mesmo com a economia fraca**: em média, cada habitante recolheu o equivalente a r\$ 11.494 em impostos. Em média, cada habitante recolheu o equivalente a R\$ 11.494 em impostos. 2019. Elaborada Agência Estado. Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/minhas-financas/carga-tributaria-bate-recorde-de-3507-do-pib-mesmo-com-a-economia-fraca-2/>. Acesso em: 29 maio 2020.

INSTITUTO BRASILEIRO DE EXECUTIVOS DE FINANÇAS SÃO PAULO (IBEF-SP). **Departamento de tributos se redesenha com Tax Transformation**. 2018. Disponível em: <https://ibefsp.com.br/departamento-de-tributos-se-redesenha-com-tax-transformation/>. Acesso em: 10 mai. 2020.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (Brasil). **Brasileiro trabalha 153 dias por ano para pagar impostos** Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2644/BRASILEIRO-TRABALHA-153-DIAS-POR-ANO-PARA-PAGAR-IMPOSTOS>. Acesso em: 01 jun. 2020.

IUDÍCIBUS, S., LOPES, A. B. **Teoria Avançada da Contabilidade**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

JHERING, Rudolf Von, 1818-1892 **A luta pelo direito** / Rudolf von Jhering. – 25. ed. – Rio de Janeiro : Forense, 2017.

LICKS, Maurício. **Planejamento Tributário: Uma Análise Crítica Acerca Das Teorias De Marco Aurélio Greco E Alberto Xavier Sob A Perspectiva Da Legalidade Tributária**. 2014. 89 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel Direito). Curso de Direito. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Rio Grande do Sul:Porto Alegre, 2014.

LUKIC, Melina Rocha. **Planejamento Tributário**. 2017. Fundação Getulio Vargas. Disponível em: https://direitorio.fgv.br/sites/direitorio.fgv.br/files/u1882/planejamento_tributario_2017-1.pdf. Acesso em: 27 abr. 2020.

MATTOS, Alexandre José Negrini de. **Maximização da utilidade esperada, planejamento tributário e governança corporativa**. 2017. 160 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Controladoria e Contabilidade, Departamento de Contabilidade, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2017.

MELLO, Roberta. **Empresas que não utilizam Inteligência Artificial estão em risco**. 2019. Elaborado por Jornal do Comércio. Disponível em: https://www.jornaldocomercio.com/_conteudo/cadernos/jc_contabilidade/2019/05/684591-empresas-que-nao-utilizam-inteligencia-artificial-estao-em-risco.html. Acesso em: 21 jun. 2020.

MINAYO, M. C. S.; DELANDES, S. F.; GOMES, R. **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 25 ed. Petrópolis: Vozes, 2007.

OLIVEIRA, Luís Martins de et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. São Paulo: Atlas, 2002.

ORTEGA, João. **Indústria 4.0: entenda o que é a quarta revolução industrial**. 2019. Disponível em: <https://www.startse.com/noticia/nova-economia/industria-4-0-entenda-o-que-e-quarta-revolucao-industrial>. Acesso em: 05 jun. 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo** / Leandro Paulsen. –11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 616 p.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 8. Ed. – Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2014. 844 p.

PEREZ, Francisco Conejero. **Cultura organizacional e gestão estratégica: a cultura como recurso estratégico**/ Francisco Conejero Perez, Marcos Cobra. – 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2017.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Elisão Fiscal e a lei Complementar nº 104/2001. Dialética**, São Paulo, n. 83, 2001.

SANTOS, Renato Almeida dos. **Compliance como Ferramenta de Mitigação e Prevenção da Fraude Organizacional**. Disponível em

<http://www.cgu.gov.br/concursos/Arquivos/6_ConcursoMonografias/2-Lugar-Profissionais.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2020.

SCHERMERHORN, John R. **Administração: conceitos fundamentais**/ John R. Schermerhorn, Jr ; tradução Teresa Cristina Padilha de Souza, Eduardo Benedito Curtolo. - Rio de Janeiro : LTC, 2006

SILVA, Filipe Martins Da. **Planejamento tributário** [recurso eletrônico] / Filipe Martins da Silva, Ramon Alberto Cunha de Faria. – Porto Alegre : SAGAH, 2017.

SIQUEIRA JR., Paulo Hamilton. **Direitos humanos: liberdades públicas e cidadania** / Paulo Hamilton Siqueira Jr., Miguel Augusto Machado de Oliveira. — 4. ed. — São Paulo : Saraiva, 2016.

SIQUEIRA JR., Paulo Hamilton. **Teoria do direito** / Paulo Hamilton Siqueira Jr. – 5. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

STROHMEIER, Lilian Souza. **O planejamento tributário através da reorganizações societárias**. 2010. 35 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Ciências Contábeis e Atuariais, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.

TAXCEL (Brasil). Taxcel. **TAX TRANSFORMATION**. 2020. Por TAXCEL. Disponível em: <https://blog.taxceladdins.com.br/tax-transformation/>. Acesso em: 05 jun. 2020.

VALENTIM, Willian. **Como se preparar para a transformação digital da área tributária (Tax Transformation)?** 2019. Elaborada por GAM Tax Intelligence. Disponível em: <https://gamglobal.com.br/artigos/como-se-preparar-para-a-transformacao-digital-da-area-tributaria-tax-transformation>. Acesso em: 02 jun. 2020.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.