

OS EFEITOS COMPETITIVOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM TRIBUTOS INDIRETOS

Daniel Oliveira Matos

Mestre em Economia e Mercados pela Universidade Presbiteriana Mackenzie, Mestrando em Direito na Fundação Getulio Vargas de São Paulo (linha de concentração: Direito Tributário). Especialista em Direito Tributário, em Direito Empresarial e em Processo Civil. Graduado em Direito e em Economia. Advogado, Economista e Perito.

SUMÁRIO: **1** Introdução **2** O comportamento econômico do contribuinte no planejamento tributário **3** Planejamento tributário em tributos indiretos **4** Efeitos competitivos do planejamento de tributos indiretos na atividade econômica **5** Conclusão **6** Referências.

RESUMO: O presente artigo científico alude aos efeitos competitivos que o planejamento tributário em tributos indiretos possibilita ao contribuinte a fim de que haja melhor alocação e produção dos recursos escassos, especialmente em nossa estrutura tributária na qual há complexidade normativa que resulta em assimetria de informações, aumentando os custos de transação, o que é refletido nos preços relativos que são suportados pelos consumidores.

PALAVRAS-CHAVE: Direito tributário. Planejamento tributário. Tributos indiretos. Comportamento econômico. Efeitos competitivos.

1 INTRODUÇÃO

Neste artigo, o presente tema será tratado nas três seções seguintes, sendo que a primeira delas é destinada a analisar o comportamento econômico do contribuinte e sua tomada de decisão em aderir ao planejamento tributário, visto que é da natureza humana obter melhores condições de atuação e subsistência, sendo conhecido tal comportamento como *análise de custo-benefício*.

Na segunda seção, serão tratados alguns casos de planejamento tributário em tributos indiretos de forma a minorar a interferência nos preços relativos, em razão de uma maior intervenção estatal por meio de carga tributária.

Por fim, na terceira seção, serão analisados os efeitos competitivos da implementação de planejamento tributário em tributos indiretos e sua repercussão

na atividade econômica, o que se dará mediante análise crítica à política tributária nacional, bem como seu forte efeito interventivo nas atividades desenvolvidas pelos agentes econômicos, o que é repassado aos consumidores, resultando em regressão tributária.

2 O COMPORTAMENTO ECONÔMICO DO CONTRIBUINTE NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Antes de iniciar a presente seção, cumpre indagar: por que planejar? Por que existe a necessidade do contribuinte de reduzir a incidência tributária sobre sua atividade? Será uma vontade de não pagar os tributos na totalidade? Ou será uma vontade de pagar o tributo em conformidade com a disposição legal? Será que obter elisão fiscal atende ao objetivo do contribuinte de se tornar mais produtivo e eficiente em sua atividade?

Todas essas indagações do comportamento do contribuinte quanto à vontade constante de planejar e reduzir a carga tributária são explicitadas pela economia (ser), especialmente a economia comportamental e institucional, cujo comportamento do contribuinte deve estar adequado ao direito (dever ser).

A fim de demonstrar como a economia consiste na ciência capaz de responder a essas indagações com que frequentemente se deparam os julgadores administrativos e judiciais com a importante missão de distinguir elisão de evasão – em que pese o esforço do contribuinte em justificar um desejo lícito à manutenção efetiva de sua atividade –, nesta seção serão abordados temas como o comportamento econômico do contribuinte, a vontade de planejar, a efetividade e a eficiência competitiva, os custos de transação, a limitação à intervenção estatal e a importância do planejamento tributário e seus efeitos à sociedade.

Ato contínuo, cabe expor a necessidade de realizar planejamento tributário dos tributos diretos ou indiretos, visto que o Brasil possui um complexo sistema normativo em razão da vasta quantidade de normas editadas (legais e infra-legais), tais como: leis complementares, leis ordinárias, decretos, decretos-leis, resoluções, instruções normativas, circulares, soluções de consulta, entre outras.

Somem-se a isso decisões judiciais que integram o direito por meio das interpretações dos julgadores, repercutindo nas condutas dos indivíduos em sociedade, cujo fato sobreleva a complexidade normativa. Esclarece-se que há, outrossim, a edição de jurisprudência em todos os sentidos possíveis, mesmo em questões semelhantes.

Com a finalidade de minorar os impactos das decisões decorrentes de demandas repetitivas, o Código de Processo Civil de 2015 previu, nos arts. 976 e

seguintes, a figura do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR), a fim de compor o rol das decisões com efeito vinculativo, consoante se infere do art. 927.

Entretanto, em virtude da liberdade interpretativa do julgador, há situações em que se mantém a inconsistência de uma situação fática a um comando normativo, aumentando o custo de transação das empresas na condução dos negócios, vez que determinado planejamento tributário lícito pode ser entendido como evasão fiscal.

Tal custo é repassado nas transações exercidas pelos empresários e empresas nos preços de seus bens e serviços, pois são comprometidas mais de 1.958 horas para se pagar os tributos, conforme se infere dos dados colhidos no **Doing Business**. Saliencia-se que o Brasil ostenta a última posição no mundo em complexidade tributária para que o contribuinte cumpra regularmente todos os atos necessários ao pagamento dos tributos (art. 113, § 1º, do CTN).

Neste passo, faz-se necessário abordar conceitos da teoria econômica, bem como da Nova Economia Institucional (NEI), economia comportamental, e seus efeitos na tomada de decisões das empresas, ante a assimetria de informações existente em nosso sistema normativo tributário, consoante se inferirá adiante.

O indivíduo é movido por interesses pessoais visando à satisfação de uma vontade que fica adstrita às normas de convívio social, as quais são editadas pelo Poder Legislativo e interpretadas pelo Poder Judiciário, sendo que ambas as situações integram o direito (dever ser), como já dito anteriormente.

Esse plexo normativo tributário incute estímulos positivos e/ou negativos sobre os contribuintes que desejam cumprir suas obrigações tributárias em conformidade com o menor custo possível da incidência tributária¹ (elisão), visto que o *homo economicus* realiza constante *análise de custo-benefício*.

Não se pode olvidar a natureza dos indivíduos na condução dos seus negócios de sempre visarem a melhores condições por meio do planejamento tributário, de modo que haja maior efetividade na cadeia produtiva, repassando, assim, melhores preços ao mercado, o que beneficia o consumidor final por pagar um preço de produto com menor intervenção estatal, ou seja, tanto o consumidor quanto o ofertante de bens e serviços gozam de melhor ambiente econômico, posto que o Estado receberá arrecadação adequada.

O Estado, por seu turno, deve conferir uma estrutura institucional aos contribuintes que promova estímulos positivos na manutenção do fornecimento de bens e serviços ao mercado com melhores preços, contribuindo com

1. CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Planejamento tributário: teoria e prática**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 4.

o desenvolvimento econômico e a soberania da nação, nos termos dos arts. 1º, I, 3º, II, e 170, *caput*, da CRFB.

É cediça a importância da presença do Estado em sociedade para evitar comportamentos anárquicos, mantendo-se a ordem entre os cidadãos por meio de normas sociais que limitam a conduta dos indivíduos; contudo, não se pode afastar a intenção econômica do homem, visto que elas estão intrinsecamente entrelaçadas.

Isto posto, é dever do Estado fornecer as regras do jogo social que deverão ser observadas pelos indivíduos, ou seja, deve o Estado fornecer a estrutura institucional, porém, como já dito acima, o Estado deve empregar estímulos positivos à sociedade para que haja melhores trocas dos direitos de propriedade pelo mercado, havendo uma menor intervenção estatal sobre a atividade privada.

Salienta-se que o Estado é mero coadjuvante na economia, deixando o espaço livre ao desenvolvimento dos agentes econômicos privados, sendo que sua atuação deve se dar de forma diminuta.

Quando os agentes econômicos estão num ambiente que prestigie o desenvolvimento da atividade econômica/empresarial, é a população quem colhe os frutos com aumento dos níveis de renda, melhores oportunidades de emprego, melhor fornecimento de políticas públicas, como: educação, saúde, segurança pública, seguridade, entre outras.

Além disso, em razão desses estímulos, há uma atomização no mercado concorrencial, de modo que o consumidor é beneficiado com a presença de inúmeros *players* que irão acirrar a competição para fornecer bens e serviços de melhor qualidade com um preço não distorcido pela incidência tributária sobre bens e serviços de consumo; portanto, há uma melhora no nível de bem-estar social com o implemento de instituições inclusivas.

Reafirmando-se que as instituições induzem os indivíduos a majorar os seus ganhos pessoais – o que é fomentado pelo Estado por meio de um papel menos interveniente na incidência tributária e na economia, permitindo ao contribuinte minorar os custos de transação, refletindo-se positivamente na sociedade –, as empresas necessitam de clareza e estabilidade legal quanto às normas de conduta que devem seguir, de modo que possam planejar corretamente todas as suas atividades, inclusive a carga tributária mais adequada ao seu negócio, repassando o menor custo de transação possível aos consumidores.

A clareza e a estabilidade mencionadas consistem em informações seguras do legislador e do jurisdicionado, pois quanto maior a clareza em relação ao comportamento tributário, melhor a tomada de decisões da empresa a fim de

que possa ser mais efetiva e produtiva no mercado, vez que a posse de tais dados diminui a assimetria de informações.

Observe que os agentes econômicos têm pleno conhecimento quanto à formação dos preços, bem como quanto à inclusão dos custos no bem ou serviço transacionado (custos explícitos), porém, há um desconhecimento quanto aos custos implícitos, o que é proveniente de incertezas da atuação estatal na economia.

Esses fatos sobre o comportamento humano somente demonstram a complexidade do comportamento do indivíduo em sociedade por pretender constantemente a ascensão pessoal para suas subsistências dadas as circunstâncias peculiares², visto que o ser humano é guiado pela constante análise de *custo-benefício*.

Disso se extrai a informação de que os indivíduos preferem agir com fatos certos ante os incertos, dado que o ser humano possui aversão ao risco em níveis distintos, restando, portanto, ao indivíduo, mensurar o custo-benefício envolvido na escolha a ser feita e seus efeitos prospectivos que incidirão sobre sua cadeia, desaguando, ao fim, sobre o consumidor e toda a população.

Resta evidente que o ser humano sempre necessitou de maiores informações para a tomada de decisões, e a sua ausência ou incompletude leva o indivíduo a um esforço de previsão do futuro, posto que a escolha a ser feita demanda um evento futuro e incerto³, o que reafirma a necessidade de estudo sobre as instituições, uma vez que um ambiente com o emprego de instituições inclusivas minoraria a assimetria de informações, permitindo maior segurança na condução dos negócios.

Assim, as instituições existem para reduzir as incertezas das interações humanas⁴, especialmente as instituições inclusivas, conferindo métodos e modos organizados de se realizarem as escolhas, por meio de processos aperfeiçoados para tal condução, em que pese a racionalidade limitada dos indivíduos.

A partir desse ato, cabe pontuar que o estudo central das instituições consiste em combinações com a teoria do comportamento humano juntamente com a teoria dos custos de transação, cuja relevância se sobreleva no presente artigo em que se persegue a possibilidade de planejamento tributário em tributos indiretos, especialmente quando o Estado repugna o planejamento tributário

-
2. NORTH, C. **Institutions, institutional change and economic performance**. New York: Cambridge University Press, 1990. p. 21.
 3. NORTH, C. **Institutions, institutional change and economic performance**. New York: Cambridge University Press, 1990. p. 23-24.
 4. NORTH, C. **Institutions, institutional change and economic performance**. New York: Cambridge University Press, 1990. p. 25.

com fins puramente econômicos. Isso porque os custos de transação estão intimamente relacionados aos custos de produção, posto que todo o ofertante tenderá a atuar no mercado de modo a minorar as incertezas futuras⁵. Tal combate às incertezas e à insegurança futura é exercido mediante o planejamento tributário, pois a empresa se socorrerá do mercado de forma constante, logo, o impacto da tributação sobre os seus negócios será decorrente de sua manutenção no mercado.

Cada empresa, desta feita, deseja atuar no mercado de forma cada vez mais produtiva e eficiente, e, para tanto, deve haver uma clara compreensão do sistema normativo com o fito de maximizar o seu bem-estar, majorando as vantagens envolvidas na transação, revertendo-se na renda empregada para a aquisição do bem ou produto comercializado.

Nessa senda, fica claro que as instituições fornecem as estruturas para que as trocas sejam realizadas, determinando os custos de transação e de transformação: quanto melhores as instituições, melhores serão as trocas ante a gama de problemas resolvidos, com a motivação dos jogadores no mercado, almejando, sempre, o desenvolvimento nas trocas.

A estrutura institucional advém da validação estatal para a prática de planejamento tributário com finalidade econômica, que é inafastável na tomada de decisões, pois, como já dito, o indivíduo é um ser avesso ao risco e que realiza constante *análise de custo-benefício*, e o Estado logrará maior eficiência fiscal majorando sua arrecadação.

Portanto, o planejamento tributário exerce papel importante no desenvolvimento econômico do país, prestigiando a liberdade econômica em seus negócios, visto que o intento do contribuinte de minorar a incidência tributária lhe possibilita conferir melhores preços ao mercado ante a menor intervenção estatal, especialmente sobre os tributos indiretos que incidem sobre o consumo, o que será tratado na próxima seção.

3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM TRIBUTOS INDIRETOS

Ante a abordagem do comportamento econômico na seção anterior, em que se demonstrou que há a característica intrínseca ao comportamento econômico do indivíduo de realizar um planejamento tributário, faz-se necessário, nesta seção, aludir à possibilidade de planejamento tributário em tributos indiretos,

5. HARDIN, Russel. **Collective action**. New York: Routledge, 1982. p. 70.

aos conflitos normativos, e a algumas situações de planejamento tributário em ICMS e ISSQN, consoante se inferirá adiante.

A *priori*, cumpre afirmar que há a possibilidade de planejar tributos indiretos, especialmente nos impostos, posto que têm por finalidade apurar a riqueza auferida pelo contribuinte, nos termos do art. 16 do CTN.

Nesse sentido, cumpre citar entendimento de Aliomar Baleeiro⁶, em que expõe a definição de imposto, *in verbis*:

A definição do artigo 16 encerra conceito puramente jurídico, mas que coincide com a noção teórica. Por esta, a nosso ver, imposto é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento.

Assim, cumpre relembrar a regra-matriz de incidência tributária do ISSQN que encontra como fundamento constitucional o art. 156, III, da CRFB, em que se prevê exação tributária sobre a prestação de serviços de qualquer natureza.

E, em seu art. 146, a CRFB estabelece as normas gerais em matéria tributária, conferindo à lei complementar apontar as diretrizes constitucionais, sendo, portanto, o Código Tributário Nacional, lei complementar em matéria tributária, havendo previsão do ISSQN em seus arts. 71 a 73.

Entretanto, a vigência dos aludidos dispositivos do Código Tributário Nacional foi revogada pelo advento do Decreto-lei n. 406/1968 que estabelecia normas sobre o ICMS e o ISSQN.

Em 2003, foi publicada a Lei Complementar n. 116, dispondo sobre o ISSQN e seu fato gerador, resultando em revogação do Decreto-lei n. 406/1968; contudo, restaram vigentes algumas disposições sobre o ISSQN, dentre elas o ISSQN-fixo.

Com a manutenção dos artigos do Decreto-lei n. 406/1968 e a vigência da LC n. 116/2003, surgiram conflitos normativos, visto que os arts. 1º e 7º da LC n. 116/2003 previam, como base de cálculo do ISSQN, o preço do serviço.

Diante desse cenário normativo, o contribuinte possui o direito legal de realizar planejamento tributário a fim de minorar a carga tributária, momento em que determinadas atividades empresariais, tais como consultorias, sociedades unipessoais, entre outras, se valem da dicção legal do art. 9º do Decreto-lei n. 406/1968, sendo possível optar pela tributação do ISSQN-fixo em vez do ISSQN com base de cálculo consistente no preço efetivo do serviço.

6. BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 197.

Neste passo, importante reproduzir a dicção do art. 9º, § 1º, do Decreto-lei n. 406/1968, em que se altera a base de cálculo do ISSQN do preço do serviço para alíquotas fixas ou variáveis, desde que tal prestação de serviço se dê pessoalmente, consoante se infere do teor:

Art 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

Assim sendo, quanto ao ISSQN, é possível ao contribuinte optar pela incidência do ISSQN sobre base fixa, desde que presentes os requisitos legais, a fim de evitar a incidência do ISSQN tendo como base de cálculo o preço do serviço, consoante se infere do art. 116, I, do CTN.

Nessa toada, preleciona Robert Alexy sobre a discussão de teses de Hare e Toulmin acerca da necessidade de obter pleno enquadramento da situação fática à dicção legal⁷, *in litteris*:

A discussão da tese de Hare e Toulmin mostrou que quem afirma uma razão G (por exemplo, "A mentiu") elaborando uma proposição normativa N (por exemplo, "A agiu mal"), pressupõe uma regra R (por exemplo, "mentir é errado"), da qual, justamente a partir de G, segue-se N logicamente. N pode designar-se neste caso como "fundamentável por meio de G e R". Quem puser em dúvida a fundamentação de N por meio de G e R, pode dirigir-se contra G ou contra R. Se se dirige contra R, é necessário fundamentar a regra que se expressa através de "é errado mentir". Nessa fundamentação de segundo nível pode-se apresentar como razão um enunciado como "mentir gera sofrimentos evitáveis" (G'). Por sua vez, pressupõe-se uma regra (R'); por exemplo, "o que causa sofrimentos evitáveis é ruim". Seguindo este exemplo, para fundamentar também R', é necessária uma nova regra R', e assim sucessivamente.

Qualquer interpretação distinta que permita afastar o aludido direito do contribuinte que se enquadre dentro do ditame normativo resulta em expressa violação legal e constitucional, posto que a tipicidade tributária consiste em conceito fechado que não comporta interpretação extensiva, segundo afirma

7. ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**. São Paulo: Landy, 2008. p. 182.

Geraldo Ataliba⁸; por esta razão, qualquer descumprimento a exigência constitucional deságua em ofensa à segurança jurídica, *vide*:

[...] A h.i. é conceito determinado e fechado, por exigência constitucional, no Brasil. Não cabe, na matéria, falar-se em tipo; é errado invocar-se o princípio da tipicidade, que não satisfaz às exigências da segurança jurídica.

[...] A perspectiva dimensional da hipótese de incidência se costuma designar por base de cálculo, base tributável ou base imponible. A base imponible é insita à hipótese de incidência. É atributo essencial, que, por isso, não deixa de existir em nenhum caso. Todo tributo tem base de cálculo, por exigência constitucional [...].

Nessa situação indicada, há claro direito do contribuinte de realizar planejamento tributário do ISSQN incidente sobre o preço do serviço para o ISSQN-fixado com base distinta, evitando qualquer conflito normativo, sendo que tal planejamento tributário está pautado em norma antielisiva.

No tocante ao ICMS, é possível realizar planejamento tributário com o esteio de evitar a incidência do ICMS-estadual (art. 155, II, da CRFB), tendo como fato gerador a circulação de mercadorias, consoante dispõe o art. 1º da LC n. 87/1996, *in verbis*:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Colaciona-se lição de Roque Antonio Carrazza⁹ acerca do bem consistente em mercadoria para fins de exação tributária, *vide*:

Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão somente o bem móvel corpóreo (bem material) que se submete à mercancia. Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria.

Insistimos em que configura mercadoria o bem móvel corpóreo adquirido pelo comerciante, industrial ou produtor, para servir de objeto de seu comércio, isto é, para ser revendido.

8. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 63 e 108.

9. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 48.

É sujeito passivo aquele que circula mercadorias, independentemente da existência ou não de habitualidade, consoante se infere do art. 4º da LC n. 87/1996:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Ato contínuo, cabe pontuar o principal aspecto do ICMS, qual seja: "circulação", pois esta deve ser entendida como a circulação de fato e de direito, ou seja, se um contribuinte transfere uma mercadoria do estado A para o estado B, sendo que o destinatário consiste em empresa do mesmo contribuinte, tal bem corpóreo circulou de fato, ou seja, houve efetiva alteração da localidade do bem corpóreo.

Entretanto, não houve transferência do direito de propriedade do bem corpóreo, visto que o art. 481 do Código Civil¹⁰ é expresso ao prever a necessidade de contrato de compra e venda oneroso para que haja a transferência de titularidade sobre o bem corpóreo, ou seja, deve haver um terceiro que paga o preço avençado pela aquisição de determinado bem corpóreo, momento em que há a exação.

Neste sentido, colaciona-se entendimento de Roque Antonio Carrazza¹¹, ao aludir à circulação de mercadorias e seus requisitos legais, *vide*:

Deveras, só quando há transferência da titularidade das mercadorias (o domínio ou a posse indireta, como exteriorização da propriedade) é que o fato impositivo do ICMS se verifica. Do contrário incorre a alteração da titularidade da *res*; verifica-se, apenas, a saída física das mercadorias. Juridicamente falando, é o mesmo que tivessem sido levadas do depósito do estabelecimento para a vitrina. Ninguém cogitaria, na hipótese, de ocorrência de operação mercantil, apta a ensejar a cobrança de ICMS.

[...]

A simples celebração do contrato de compra e venda de mercadorias não faz nascer o dever de pagar o ICMS. Tal dever só surgirá quando este contrato for executado, com a *tradição*, vale dizer, com a *entrega efetiva* das mercadorias.

10. Art. 481, CC: "Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro".

11. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 57.

Assim, há a possibilidade de realizar planejamento tributário do ICMS, bastando ao contribuinte constituir filiais de sua empresa em outros Estados em que comercializa a fim de evitar a incidência do ICMS-interestadual, visto que no documento fiscal constará a mera transferência sem alteração na titularidade do produto, momento em que haverá o destaque dos tributos a fim de transferi-los ao Estado do destino.

Veja que, em ambas as situações propostas, o contribuinte que é tributado pelo ISSQN ou pelo ICMS, possui o direito de realizar sua atividade empresarial com menor oneração tributária, consistindo em operação lícita de elisão tributária, prescrita no art. 116 do CTN.

Portanto, há a clara possibilidade de realizar planejamento tributário em tributos indiretos, visto que o contribuinte age dentro da legalidade ao reduzir a incidência tributária sobre sua atividade, de modo que se mantenha competitivo no mercado concorrencial, cujos efeitos serão abordados em próxima seção.

4 EFEITOS COMPETITIVOS DO PLANEJAMENTO DE TRIBUTOS INDIRETOS NA ATIVIDADE ECONÔMICA

Ante a demonstração, na seção anterior, da possibilidade de realizar planejamento tributário em tributos indiretos por expressa dicção legal, é lícito ao contribuinte reduzir a incidência tributária sobre sua atividade empresarial (arts. 145, § 1º, 170, da CRFB; 116, do CTN).

Assim sendo, nesta seção, serão abordados os efeitos competitivos do planejamento tributário sobre a atividade empresarial, dentre eles a menor intervenção nos preços relativos, minorando a regressividade tributária.

Os tributos indiretos, simplesmente por existirem e incidirem sobre operações de consumo, interferem nos preços relativos, cujo custo de transação é repassado aos consumidores. Neste caso, quanto maior a carga tributária incidente sobre bens e serviços de consumo – bem como quanto mais fases tiver sua incidência –, mais distorcidos serão os preços aos consumidores em razão da incidência plurifásica incidente sobre a cadeia.

Desta feita, a incidência tributária sobre tributos indiretos consiste em instrumento redistributivo; contudo, sua manutenção em altos percentuais somente enseja efeito regressivo, especialmente sobre a população carente. Isto porque

é cediço que o governo faz uso de vários instrumentos redistributivos, como tributação sobre a renda ou benefícios sociais¹².

Neste passo, analisando a tributação indireta brasileira, cumpre aludir que as distorções causadas pelo sistema tributário que baseia sua carga tributária em tributos indiretos, por se tratar de método eficaz na fiscalização e na arrecadação tributária realizada pelo fisco, compensam a baixa tributação incidente sobre a renda.

Ademais, a maior presença dos tributos indiretos fornece desestímulos aos agentes econômicos, e, ainda, penaliza a classe social mais pobre, que compromete parte de seus salários com itens fundamentais da cesta básica, como alimentação, entre outros.

Também não se pode esquecer da complexidade tributária existente pelo número de horas gasto para atender às obrigações tributárias acessórias necessárias ao pagamento do tributo (obrigação principal), nos termos do art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, visto que o **Doing Business** relaciona o Brasil em último lugar no *ranking* na quantidade de horas necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias acessórias.

É certo que o Estado necessita custear o tamanho de governo desejado pela sociedade, cujo desejo é externado no momento em que o eleitor elege seu representante, crendo que serão cumpridas suas políticas social-democráticas, totalitárias ou liberais.

Em cada uma dessas políticas o país enfrenta um novo momento de reestruturação das instituições econômicas (inclusivas ou extrativistas), como abordado em seções anteriores, bem como reformas estruturais para que os eleitos sejam capazes de cumprir suas promessas de campanha, o que poderá aumentar ou diminuir o tamanho do governo e seu papel na sociedade.

Desta forma, o Estado implementará suas políticas tributárias de modo que obtenha a receita necessária para a manutenção do tamanho do governo; contudo, isso não poderá onerar a população, tampouco os agentes econômicos, pois surtirá efeitos na *performance* econômica do país, bem como no ritmo e na velocidade do crescimento econômico, o que é mensurado pelo *Fraser Institute* e pelo *Heritage* no relatório **The Economic Freedom**.

Neste passo se realizará uma análise do cenário tributário brasileiro e do sistema distorcivo que pauta sua maior fonte de arrecadação tributária em impostos indiretos e seus efeitos perante os agentes econômicos e toda a sociedade.

12. DECOSTER, André; LOUGHREY, Jason; O'DONOGHUE, Cathal; VERWERFT, Dirk. How regressive are indirect taxes? A microsimulation analysis for five european countries. **Journal of Policy Analysis & Management**, p. 328, 10 mar. 2010.

Sabe-se que a inserção de tributos induz à modificação no comportamento dos contribuintes e agentes econômicos, distorcendo os preços dos produtos e o retorno sobre os fatores de produção.

Essa distorção tem como origem a própria codificação da Lei n. 5.172/1966 – conhecida como Código Tributário Nacional – visto que em seu anteprojeto, o redator, Rubens Gomes de Sousa, optou por conferir tratamento didático às disposições tributárias, prevendo artigos de lei com o conceito de tributo, classificação das espécies tributárias, entre outros.

O aludido caráter didático do anteprojeto do atual Código Tributário Nacional certamente tinha por finalidade contribuir com a transparência fiscal e informacional necessária à absorção da obrigação tributária pela população e do dever de contribuir para o tamanho de governo, de modo que a sociedade tivesse conhecimento do interesse do fisco em tributar sem violar os direitos dos contribuintes quanto a possíveis excessos.

Entretanto, o anteprojeto do atual Código Tributário Nacional passou por inúmeras modificações em seu texto na Comissão Especial, momento em que foi retirado todo o caráter didático, redigindo-se um novo projeto de Código Tributário Nacional com a supressão de um conceito claro de tributo, da classificação das espécies tributárias, da observância à capacidade do contribuinte em suportar a carga tributária, entre outros.

Os aludidos cortes que resultaram no projeto de Código Tributário Nacional levado à votação criaram incerteza tributária, e, em virtude de os agentes econômicos serem avessos a riscos, isto desencadeou o aumento dos custos de transação, especialmente porque as normas de direito tributário são típicas normas comportamentais, ou seja, as disposições se amoldam a situações que permitem ao fisco apurar a riqueza de determinado bem ou serviço (art. 16 do CTN); desta forma, as normas tributárias são conhecidas como *normas de superposição*.

O aludido projeto foi aprovado, resultando na Lei n. 5.172/1966, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, que apresenta, inclusive, seções que dispõem sobre os *princípios tributários, limitações ao poder de tributar, espécies tributárias, repartição das receitas tributárias e finanças públicas*, compreendidas nos arts. 145 ao 167 da CRFB.

Quando o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, foi tido como *lei complementar em matéria tributária*, sendo que esta é a diretriz que deve reproduzir o desejo do constituinte por todas as demais normas tributárias, sejam elas infralegais ou infraconstitucionais,

independentemente da entidade político-administrativa que exare o ato normativo prevendo exação tributária.

Veja a importância que foi conferida ao Código Tributário Nacional como responsável por manter o desejo do constituinte cumprido pelo sistema normativo; porém, com o decorrer dos anos e a integração do sistema normativo tributário, gradativamente, foram sendo repassados os custos de um Código Tributário Nacional complexo à sociedade, o que era agravado com decisões judiciais e acórdãos de tribunais.

Dado esse grau de complexidade normativa que o sistema tributário nacional possui, isso acabou por onerar os agentes econômicos pela necessidade de se ater a todas as normas a fim de conseguir realizar o pagamento do crédito tributário sem quaisquer riscos de penalidades ou procedimentos fiscalizatórios.

Isso porque o imposto tem por finalidade apurar a riqueza que o contribuinte possui com determinado bem ou serviço – segundo o art. 16 do CTN – o que está amparado nos arts. 153, 155 e 156 da CRFB, que preveem a hipótese de incidência tributária, ou seja, preveem o fato gerador da exação tributária, por exemplo: se a empresa A vender mercadorias à empresa B, mediante pagamento financeiro, no momento da saída das mercadorias será devido o ICMS, visto que ocorre o seu fato gerador consistente na circulação de mercadorias com natureza onerosa.

Como se não bastasse o alto volume de normas prevendo obrigações para os sujeitos passivos da obrigação tributária – ou seja, os contribuintes responsáveis diretos pelo pagamento dos tributos, nos termos do art. 121 do CTN –, houve previsão, no art. 124 do CTN, ampliando o campo de responsabilização tributária a outros agentes econômicos que mantivessem, ainda que de forma efêmera, interesse na obrigação tributária. Veja que o Código Tributário Nacional, para garantir a eficiência na arrecadação tributária, poderia imputar a terceiros a obrigação de pagar o tributo.

E, após inúmeros questionamentos judiciais, houve a aprovação da Emenda Constitucional n. 3, de 1993, que acrescentou o § 7º ao art. 150 da Constituição Federal, prevendo situações de antecipação do pagamento do tributo (substituição tributária para trás), bem como situações de diferimento/postergação do pagamento do tributo (substituição tributária para frente).

A aludida Emenda Constitucional n. 3/1993 alterou o momento da exação tributária quer tenha ocorrido o fato gerador tendente a permitir a incidência tributária ou não, o que consistiu em custos de transação à sociedade, em que pese se trate de medida de fácil fiscalização, porém está sujeita a um maior grau de arbitrariedades e abusos, por criar fato gerador “fictício”.

Assim, a presença da substituição tributária onera os preços dos produtos ao consumidor, especialmente nos tributos indiretos que são impostos *ad valorem*, ou seja, são fixadas alíquotas em percentuais que incidem sobre o valor do bem ou serviço, tais como:

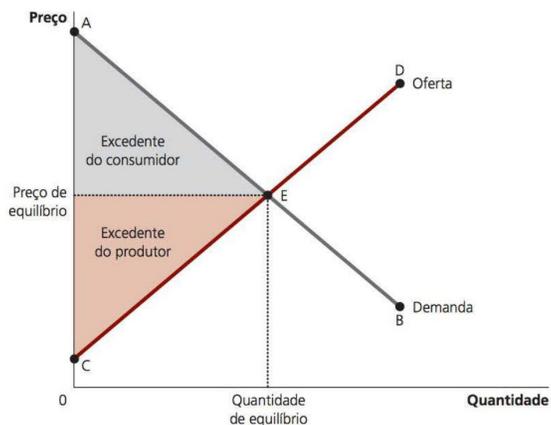
- ISSQN, que possui alíquotas que oscilam de 2% a 5% do preço do serviço prestado, cujo produto da arrecadação tributária é pertencente aos municípios, conforme o art. 156, III, da CRFB;
- IPI, que possui alíquotas que oscilam de 0% a 330% incidentes sobre a industrialização de produtos, logo, consiste em tributo *monofásico*, com destino da arrecadação ao cofre geral da União, nos termos do art. 153, IV, da CRFB; e o
- ICMS, que possui alíquotas que oscilam conforme a região do país de 7% a 20%, sendo que, para determinados produtos, os Estados podem adotar outros percentuais de alíquotas e modificações de bases de cálculo, além de consistir em tributo *plurifásico* e *não cumulativo*, ou seja, incide sobre toda a cadeia de consumo com dedutibilidade do tributo pago nas operações anteriores, além de possuir a substituição tributária que poderá ser antecipada ou postergada, além de possuir o percentual de presunção do ICMS devido para determinadas mercadorias, conhecido como IVA brasileiro, entre outras particularidades, com o produto da arrecadação aos Estados, nos termos do art. 155, II, da CRFB.

Assim, cabe ressaltar que a utilização pelo Brasil de alíquotas *ad valorem* repassa os custos de transação, proporcionalmente, aos agentes econômicos e à população, o que pode ser suportado mais pelos produtores do que pelos consumidores, ou o inverso, dependendo da estrutura competitiva dos mercados (concorrência perfeita, concorrência imperfeita, oligopólio, monopólio e monopólio). Isto porque a distribuição da carga tributária entre vendedores e consumidores dependerá da elasticidade-preço da oferta e demanda do mercado, visto que, em mercados com demanda inelástica, todo o imposto será suportado pelos consumidores ante a necessidade do consumo.

O efeito distorcivo da tributação sobre bens e serviços ocorre quando a incidência tributária distancia o preço dos custos marginais¹³, além de distanciar o retorno produtivo do produto marginal, logo, toda a sociedade perde essa camada de bem-estar.

13. HENDERSON, A. The case for indirect taxation. *The Economic Journal*, v. 58, n. 232, p. 538, dez. 1948.

Gráfico n. 1 – Excedentes do consumidor e do produtor em um mercado em equilíbrio



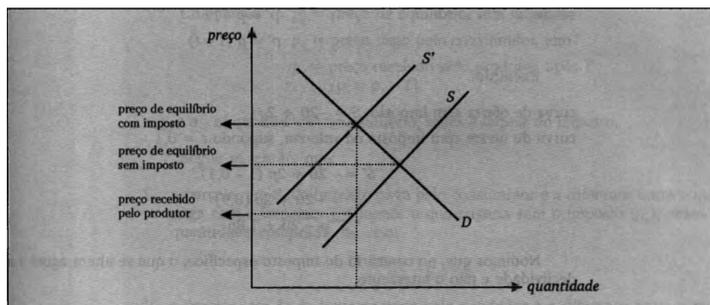
Fonte: MANKIW, 2013, p. 139.

A ilustração dos excedentes do produtor e do consumidor informa que esses excedentes são ferramentas básicas para estudar o bem-estar econômico no mercado¹⁴, visto que o equilíbrio demonstrado no gráfico 1 consiste no ponto de encontro da demanda agregada e da oferta agregada, momento em que há eficiência.

Contudo, no gráfico 1, não está contemplada a existência dos tributos indiretos incidentes sobre bens e serviços, motivo pelo qual se apresenta o gráfico 2, com a presença de um imposto específico no mercado:

14. MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. 6. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2013. p. 138.

Gráfico n. 2 – Efeito de um imposto específico sobre o equilíbrio de mercado

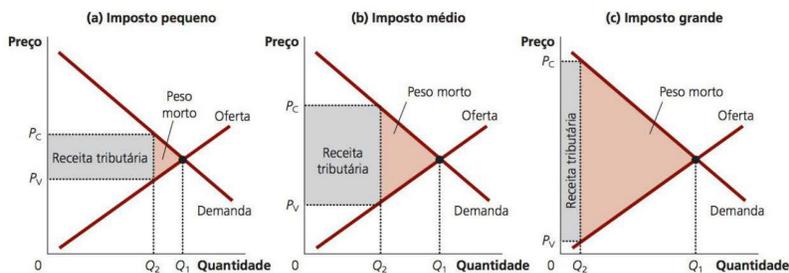


Fonte: VASCONCELLOS, 2003, p. 89.

Como se verifica no gráfico acima, a presença de um imposto indireto no mercado resulta no deslocamento à esquerda (de S para S') da curva de oferta, mantendo-se inalterada a curva de demanda, logo, o tributo indireto resultou em distorção sobre o preço de equilíbrio do bem ou serviço acima demonstrado.

Esse deslocamento da curva resulta em ineficiências econômicas, visto que todas as partes interessadas, ou seja, os agentes econômicos e o Estado perdem parcela de bem-estar econômico, pois uma parcela dos excedentes deixou de ser explorada em razão das distorções causadas pelo tributo sobre bens e serviços, conforme se verifica no gráfico abaixo:

Gráfico n. 3 – Distorções tributárias e elasticidades



Fonte: MANKIW, 2013, p. 155.

Como se verifica no gráfico acima, quanto maior for a incidência tributária (*flat* ou *ad valorem*), maior será o grau de ineficiência econômica (peso morto), causado pela distorção do tributo indireto sobre a atividade econômica.

Esse peso morto consiste em perda de bem-estar econômico dos agentes econômicos bem como do Estado, em razão da incidência tributária, visto que é essencial o recolhimento de tributos para a administração do Estado e a regular concessão dos bens e serviços públicos à sociedade.

O tamanho do peso morto é mensurado em conformidade com a elasticidade-preço da oferta e da demanda, do bem ou serviço objeto de incidência tributária¹⁵; desta forma, a distribuição da carga tributária entre vendedores e consumidores dependerá da elasticidade-preço da oferta e demanda do mercado, visto que, em mercados com demanda inelástica, todo o imposto será suportado pelos consumidores ante a necessidade do consumo:

Gráfico n. 4 – Distorções tributárias e elasticidades (demanda inelástica)



Fonte: MANKIW, 2013, p. 153.

Agora, segue o impacto do imposto sobre a oferta inelástica, verificando-se pequeno peso morto, consoante se infere do próximo gráfico:

15. MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. 6. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2013. p. 152.

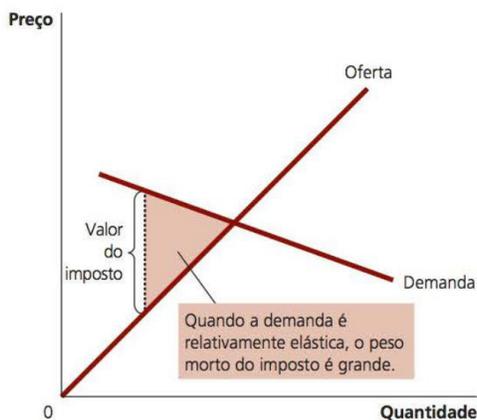
Gráfico n. 5 – Distorções tributárias e elasticidades (oferta inelástica)



Fonte: MANKIW, 2013, p. 153.

Em demandas elásticas, o imposto será suportado por ambos, a depender do grau de elasticidade do bem ou serviço, em gradações distintas ou paritárias, ou seja, a carga do imposto pode ser suportada em maior parte pelo agente econômico do que pelo consumidor, ou inversamente, conforme se demonstra o impacto em demanda elástica:

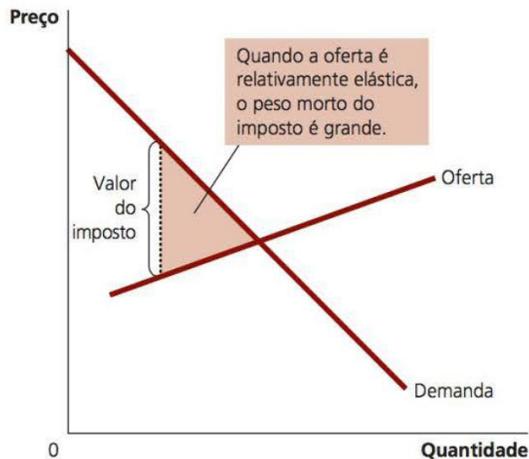
Gráfico n. 6 – Distorsões tributárias e elasticidades (demanda elástica)



Fonte: MANKIW, 2013, p. 153.

E agora o impacto em oferta elástica, percebendo-se que o peso morto econômico é maior do que em um bem ou serviço inelástico, *vide*:

Gráfico n. 7 – Distorções tributárias e elasticidades (oferta elástica)



Fonte: MANKIW, 2013, p. 153.

Veja que a incidência tributária nos mercados é distinta a depender do grau de (in)elasticidade dos bens e serviços, sendo que, independentemente de sua extensão, haverá perdas ao excedente do consumidor, que pagará mais caro pela mesma quantidade demandada, além de perdas ao produtor, que sofrerá redução de seu resultado, ocasionando readequação da quantidade produzida para que se mantenha a eficiência na capacidade produtiva.

Como dito anteriormente, em demandas elásticas, o imposto será suportado por ambos, a depender do grau de elasticidade do bem ou serviço que alternará o montante de imposto suportado, podendo ser maior ao vendedor do que ao consumidor em determinados mercados, ou inversamente.

Veja que a incidência tributária em mercados não competitivos, por exemplo, resultará em aumento do preço do produto ao consumidor, reduzindo a produção, ou seja, o repasse tributário aos consumidores vem acompanhado de menor produção com redução proporcional sobre as vendas. Esse aumento nos

preços faz o preço líquido do imposto cair, visto que o aumento do produto ao consumidor se dá em montante menor do valor total do imposto¹⁶.

Cabe mencionar que o Brasil apresenta sistema tributário progressivo, ou seja, o imposto de renda possui faixa de incidência de 7,5% a 27,5%, dependendo da renda auferida pelo contribuinte; assim, quem auferir maior renda terá maior percentual de incidência tributária, compensando-se as deduções legais, além da zona de isenção legal até a primeira faixa de incidência.

Neste passo, quando se agrega toda a carga tributária incidente sobre o consumo, há uma regressividade implícita, de modo que o produto da arrecadação tributária da classe mais rica se aproxima da classe mais pobre (de 27,41% contra 20,95%), pois esta classe possui maior comprometimento de sua renda com o consumo necessário à subsistência¹⁷. Isto sem considerar a carga tributária incidente ao trabalhador, o que aproxima ainda mais as classes sociais, restando claro que o nosso sistema tributário prestigia as classes mais ricas, em detrimento das classes mais pobres. Assim sendo, cumpre pontuar que 48% do produto da arrecadação tributária do Brasil é consistente de tributação sobre vendas e consumo¹⁸, ou seja, o ICMS é o imposto mais agressivo dos tributos indiretos.

Essa forte incidência dos tributos indiretos, como já dito, gera distorções nos comportamentos dos agentes econômicos (contribuintes de direito), bem como nos comportamentos dos consumidores (contribuintes de fato), produzindo ineficiências aos mercados, além de reduzir o bem-estar socioeconômico.

A distorção tributária pode ser amainada com a utilização de planejamento tributário (art. 116 do CTN), conforme o enquadramento fático-normativo elidindo a tributação; entretanto, a sociedade se beneficiaria de menor incidência tributária sobre os bens e serviços de consumo.

Assim, a tributação indireta distorciva é perseguida pelo governo para suprir o seu tamanho, adotando alíquotas *ad valorem* de modo que possa influir, proporcionalmente, no consumo das famílias, cujo produto da arrecadação é destinado a atender interesses redistributivos, independentemente se isto irá violar a capacidade contributiva dos contribuintes ou o tratamento equitativo.

Entretanto, penalizar o consumo confere fortes desestímulos à atividade econômica, sendo que o governo deveria prestigiar o desempenho e o desenvolvimento

16. BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 164.

17. BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 167.

18. BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 168.

da atividade econômica, de forma que houvesse tributação sobre o consumo sem que ela interferisse nos mercados.

Como se não bastassem as distorções supramencionadas, o Brasil possui outro problema que consiste na sua distribuição federativa quanto aos tributos, visto que a descentralização das finanças públicas realizada pela Constituição Federal de 1988 não foi seguida da descentralização de políticas públicas, o que acirra a competição tributária, conhecida como *guerra fiscal*.

Interessante notar que o Brasil foi um dos primeiros países a adotar o IVA, seguindo-se do *Value Added Tax* (VAT) francês, em que se tributam as mercadorias circuladas na cadeia de consumo até desaguar no consumidor, o qual pode obter a restituição de parcela do VAT.

Entretanto, o Brasil adotou um sistema misto de tributação indireta, de forma que o IVA foi *abrasileirado*, sendo inserido no ordenamento brasileiro como ICMS e IPI, ambos tributos não cumulativos, ou seja, que permitem a dedutibilidade dos valores pagos em operações tributárias anteriores.

Importante ponto a ser suscitado consiste em lembrar que o ICMS foi inserido no ordenamento brasileiro para substituir o Imposto de Vendas e Consignações (IVC) que era um tributo cumulativo – penalizando sobremaneira o consumo –, consistindo numa evolução nacional, ao se abandonar a manutenção de tributo cumulativo para o implemento de tributo não cumulativo.

Contudo, o IVA brasileiro permaneceu com aspectos distintos do IVA de outros países, por não permitir que o consumidor final (contribuinte de fato), obtivesse restituição de parcela dos valores pertinentes ao ICMS e ao IPI, razão pela qual está sendo proposta a alteração dos tributos incidentes sobre o consumo por meio das PECs n. 45 e n. 110, ambas em tramitação.

Além disso, o IVA brasileiro adotou, como método de computação, o método *nota de crédito*, em que o produtor/vendedor (contribuinte de direito) destaca na nota fiscal os valores que estão sendo recolhidos de IPI e ICMS e os percentuais, de forma que garanta ao adquirente das mercadorias conhecimento dos valores que poderá deduzir. Esclarece-se que esse método da nota de crédito é adotado mundialmente.

Contudo, somente no Brasil há o chamado “cálculo por dentro” do ICMS, em que se tributa o ICMS dentro do próprio produto do ICMS, majorando a exação tributária que seria, por exemplo, numa situação de 18% para alíquota efetiva, de 21,4% (18% sobre 18%).

O presente método do “cálculo por dentro” do ICMS é implementado por todos os estados brasileiros e foi declarado constitucional pelo Supremo

Tribunal Federal (STF) em 18.05.2011, após julgamento do Recurso Extraordinário n. 582.461/SP, com repercussão geral, ou seja, com efetividade para todo o país.

Essa decisão reforçou as distorções tributárias quanto ao emprego dos tributos indiretos, visto que o STF validou regra que majorava o produto da arrecadação tributária de forma distorciva.

Além dessa decisão do STF quanto à constitucionalidade do "cálculo por dentro do ICMS", a não cumulatividade do ICMS que foi festejada pelo Brasil quando de sua implementação, tornou-se inócua, visto que a previsão legal de alíquotas de ICMS, que podem oscilar entre 7% e 20%, manteve implicitamente a tributação em cascata dos impostos, ou seja, o IVA brasileiro ainda prestigia a cumulatividade dos impostos incidentes sobre o consumo.

Tal fato é agravado pelo aumento constante da complexidade que é criada com o fito de impedir a análise quanto aos impactos econômicos, pois existem diferentes bases de cálculo, alíquotas distintas, isenções, privilégios fiscais, anistias, entre outros que agravam a *performance* econômica.

Repise-se, diante desse cenário, que o agente econômico brasileiro realiza o planejamento tributário de forma a minorar a carga excessiva incidente sobre tributos indiretos.

O Brasil adota tal complexidade tributária de forma a manter o tamanho de governo que possui uma vasta gama de direitos sociais previstos na Constituição Federal de 1988, expondo a presença de instituições econômicas extrativistas, visto que a política tributária é utilizada com o fito de resolver problemas distributivos e de eficiência tributária, penalizando o consumo e o desempenho da atividade econômica.

Salienta-se que o país que adota políticas social-democráticas tende a penalizar o seu bem-estar social para atendimento das necessidades sociais por meio do Estado, sendo que deveriam ser desenvolvidas políticas liberais e de livre mercado para que a atividade privada exercesse o seu papel de impulsionar o crescimento econômico.

Enquanto perdurar esse efeito de desestímulo à eficiência produtiva e alocativa dos recursos, é fundamental o contribuinte lançar mão de planejamento tributário sobre tributos indiretos, de modo a diminuir os efeitos sentidos por essa tributação distorciva, pois o Brasil imputa maior percentual de arrecadação tributária sobre os assalariados e mais pobres ao se tributar bens e serviços de consumo, compensando uma menor tributação sobre a renda, e favorecendo os mais ricos.

Portanto, o planejamento tributário em tributos indiretos se torna imprescindível para a obtenção de justiça fiscal e equidade, a fim de que o contribuinte

faça emprego de normas antielisivas, mantendo-se competitivo e eficiente em seu processo produtivo, gerando menores efeitos sobre a população, em especial as classes mais pobres.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo acadêmico teve por finalidade demonstrar os efeitos competitivos da adoção pelo contribuinte de medidas antielisivas (planejamento tributário) em tributos indiretos, visto que o sistema normativo brasileiro é complexo e distorce os preços relativos em virtude da maior incidência sobre os bens e serviços de consumo.

Em razão disso, tratou-se dos aspectos comportamentais dos contribuintes em sociedade e de seu constante desejo de obter eficiência alocativa e produtiva contribuindo com o bem-estar social, sendo que cada indivíduo deseja evoluir e progredir em sua atividade empresarial, pois está no cerne humano analisar as condições, os custos e as informações disponíveis, ou seja, isso consiste em *análise de custo-benefício*. Trata-se de decorrência lógica, pois nenhum indivíduo, em sua racionalidade limitada, iniciará ou manterá desenvolvimento de atividade empresarial que esteja fadada ao fracasso ou à improdutividade em razão do excesso de intervenção estatal mediante a onerosa carga tributária, *in casu*, sobre os tributos indiretos, posto que tributar fortemente o consumo somente agrava o efeito regressivo da tributação brasileira.

O agente econômico enfrenta inúmeros custos de transação (explícitos e implícitos), os quais são decorrentes da estrutura institucional, ou seja, da política tributária que penaliza o desenvolvimento da atividade empresarial e aumenta o custo de oportunidade do agente econômico que opta por atuar no mercado.

Assim, fica evidente que o Brasil se utiliza de política tributária que fornece desestímulos à atividade econômica, e, com o desejo de contribuir com o desenvolvimento socioeconômico do país, o agente econômico faz emprego de planejamento tributário a fim de atingir sua finalidade, mantendo-se competitivo e eficiente em sua alocação de recursos.

6 REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**. São Paulo: Landy, 2008.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BAVETTA, Sebastiano; NAVARRA, Pietro. **The economics of freedom: theory, measurement, and policy implications**. New York: Cambridge University Press, 2012.

BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BRASIL. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 30 mar. 2020.

_____. **Lei n. 5.172, de 25, de outubro de 1.966, Código Tributário Nacional**. 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/l5172.htm>. Acesso em: 30 mar. 2020.

_____. **Lei n. 10.406, de 10, de janeiro de 2.002, Código Civil**. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm>. Acesso em: 30 mar. 2020.

_____. **Decreto-Lei n. 406, de 31, de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm>. Acesso em: 30 mar. 2020.

_____. **Lei Complementar n. 116, de 31, de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 30 mar. 2020.

_____. **Lei Complementar n. 87, de 13, de setembro de 1996, Lei Kandir**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 30 mar. 2020.

CAMPOS, Javier; SEREBRISKY, Tomás; SUAREZ-ALEMAN, Ancor. Time goes by: recent developments on the theory and practice of the discount rate. **Inter-American Development Bank – BID, IDB-TN-861**, set. 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento tributário: teoria e prática**. São Paulo: Saraiva, 2012.

DECOSTER, André; LOUGHREY, Jason; O'DONOGHUE, Cathal; VERWERFT, Dirk. How regressive are indirect taxes? A microsimulation analysis for five european countries. **Journal of Policy Analysis & Management**, 10 mar. 2010. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1002/pam.20494>>. Acesso em: 15 dez. 2019.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição Federal**. São Paulo: Saraiva, 1986. v. 03, p. 94-95.

FRIEDMAN, Milton. **Capitalism and freedom**. 40. ed. Chicago: Press, 1912.

- HARDIN, Russel. **Collective action**. New York: Routledge, 1982.
- HENDERSON, A. The case for indirect taxation. **The Economic Journal**, v. 58, n. 232, p. 538-553, dez. 1948.
- KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. 6. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2013.
- MCGUIGAN, James R; MOYER, R. Charles; HARRIS, Frederick H. de B. **Economia de empresas: aplicações, estratégia e táticas**. 13. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2016.
- NORTH, Douglass C. **Institutions, institutional change and economic performance**. New York: Cambridge University Press, 1990.
- PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/ESMAFE, 2011.
- PEACOCK, Alan. **The political economy of economic freedom**. Gentelman: Elgar, 1922.
- PERSSON, Torsten; TABELLINI, Guido. **The economic effects of Constitutions**. Massachusetts: The MIT Press, 2003.
- PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro; Elsevier, 2004.
- POWELL, Benjamin. **Economic freedom and prosperity: the origins and maintenance of liberalization**. New York: Routledge, 2019.
- SOUZA, Hamilton Dias de. Arts. 1º e 2º. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**, 1998. v. 1.
- THE WORLD BANK. **Doing Business: historical data sets and trends data**. Disponível em: <<https://www.doingbusiness.org/en/custom-query>>. Acesso em: 4 abr. 2020.
- USTRA, Octávio Lopes Santos Teixeira Brilhante. **O planejamento de negócios envolvendo tributos indiretos e os seus critérios especiais de resolução**. Dissertação (Mestrado em Direito e Desenvolvimento) – Fundação Getúlio Vargas (FGV), São Paulo, 2015.
- VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de. **Economia micro e macro**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- WEBER, Till Olaf; FOOKEN, Jonas; HERRMANN. Behavioural Economics and Taxation – European Commission, Taxation Papers. **Working Paper**, n. 41, 2014.