

DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ENQUANTO INSTRUMENTO LEGÍTIMO DAS EMPRESAS GARANTIREM O SEU DESENVOLVIMENTO E SUBSISTÊNCIA FRENTE À ELEVADA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Bianca Amorim Fragueiro Pino¹

Raimundo Andrade²

RESUMO: O Brasil é considerado um dos países com a maior taxa de tributação do mundo perdendo até mesmo para países mais desenvolvidos como os Estados Unidos e a Espanha. Por sua vez, a arrecadação dos diversos tributos previstos no ordenamento jurídico pátrio, bem como suas elevadas alíquotas tem gerado insatisfação nos contribuintes que, sequer, conseguem afirmar haver contraprestação efetiva e de qualidade por parte do Estado, tendo em vista a precariedade dos serviços públicos que este lhe oferece. Observa-se uma crescente procura dos contribuintes, pessoas jurídicas, por meios lícitos de redução do encargo fiscal, considerando-se a expressiva, isto é, asfixiante cobrança tributária realizada no país. Assim sendo, o presente trabalho tem como objetivo analisar o planejamento tributário enquanto instrumento legítimo e necessário a fim de garantir o desenvolvimento da atividade empresarial frente à alta carga tributária praticada no Brasil, sua previsão legal e demais aspectos.

Palavras-chave: Planejamento. Tributário. Fiscal. Elisão. Evasão. Tributos.

ABSTRACT: Brazil is considered one of the countries with the highest tax rate in the world losing even to more developed countries such as the United States and Spain. In turn, the collection of the various taxes provided for in the country's legal system, as well as its high tax rates, has generated dissatisfaction among taxpayers who cannot even claim that there is effective and quality compensation by the State, given the precariousness of public services that it offers you. There is a growing demand for taxpayers, legal entities, by lawful means of reducing the tax burden, considering the expressive, that is, asphyxiating tax collection carried out in the country. Therefore, the present study aims to analyze tax planning as a legitimate and necessary instrument to ensure the development of business activity in view of the high tax burden practiced in Brazil, its legal forecast and other aspects.

Key word: Planning. Taxation. Fiscal. Avoidance. Evasion. Tributes. Tax.

¹ Bianca Amorim Fragueiro Pino. Estudante, graduanda do 10º semestre no curso superior de Direito da Universidade Católica do Salvador, e-mail: biafragueiro@hotmail.com.

² Raimundo Andrade. Professor na Universidade Católica do Salvador. Especialista em Direito Municipal pela Universidade Federal da Bahia (UFBA) e mestre em Direito pela PUC/SP.

INTRODUÇÃO. 1. Sistema tributário nacional. 1.1. Tributo: prestação pecuniária compulsória. 1.2. Princípios: limitações ao poder de tributar. a) Princípio da Legalidade. b) Princípio da Anterioridade. b.1) Princípio da Anterioridade Nonagesimal. b.2) Princípio da Anterioridade do Exercício. 1.2. Elisão fiscal. 1.2.1. Conceito. 1.2.2. Da previsão do instituto no ordenamento jurídico nacional. 1.2.3. O momento da elisão fiscal. 1.2.4. Configurações do planejamento tributário. 1.3. Evasão fiscal. 1.3.1. Conceito. 1.4. Diferenças materiais e legais entre a elisão e evasão fiscal. 1.5. Art. 116, parágrafo único do CTN - norma geral antielisão. **2. CONSIDERAÇÕES FINAIS. 3. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é conhecido por sua complexidade no que concerne a instituição, a majoração e a arrecadação das contribuições fiscais, considerando-se as limitações estabelecidas pela Constituição Federal de 1988, bem como a variedade de tributos existentes no país.

Fabretti (2013, p. 4) observa que as fontes de arrecadação de receitas públicas poderão ser: originárias ou derivadas, compreendida a primeira como as oriundas do patrimônio do Estado e as últimas advindas do patrimônio de terceiros, respectivamente. As derivadas subdividem-se em derivadas de contrato e de soberania. Sendo que esta última abrange os recursos arrecadados dos contribuintes, por meio do poder de império estatal, objeto do presente trabalho.

A Carga Magna, expressamente, autoriza em seu artigo 145 que a União, os Estados e os Municípios instituem impostos, taxas em razão da utilização de serviço público (efetivo ou potencial) e do exercício do poder de polícia, assim como contribuições de melhorias decorrente de obras públicas.

Além das espécies tributárias previstas no dispositivo mencionado, tem-se o empréstimo compulsório, as contribuições sociais e os impostos residuais previstos, respectivamente, nos arts. 148, 149, 154 da CF/88, todos de competência da União.

Para Machado (2017, p. 24) a tributação é um instrumento que a economia capitalista tem utilizado para sobreviver, sem o qual, o Estado só conseguiria realizar os fins sociais a que se propõe se monopolizasse toda a atividade econômica.

No entanto, frente à impossibilidade do Estado, por expressa vedação constitucional de exercer a atividade econômica, exceto em casos específicos previstos no art. 173 da Constituição Federal, quais sejam: i) *quando necessária aos imperativos da segurança nacional e* ii) *a relevante interesse coletivo*, é que se fundamenta a instituição dos tributos para o custeio das despesas decorrentes da atividade estatal.

Nessa conjuntura, compreendendo o tributo como a principal fonte de receita para o custeio dos gastos públicos e considerando que as receitas originárias e as derivadas de contrato não são capazes, por si só, de manter a máquina estatal, não há no que se falar em supressão dos atuais gravames fiscais, senão, em sua redução, ou melhor, a justa cobrança.

Todavia, frente a variedade de tributos existentes do Brasil, é importante levar em consideração, quando da sua instituição e majoração, os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, assim como os princípios tributários da legalidade, anterioridade, vedação do confisco, dentre outros, previstos no ordenamento jurídico.

Machado (2017, p. 25) acredita que além de elevada, a carga tributária brasileira é crescente, bastando ver que a cada dia se majora ou institui um tributo novo. Por essa razão, inclusive, entende que não precisa comparar o Brasil com nenhum outro país para que se constate que a tributação brasileira é alta.

O mesmo autor explica que não obstante o Estado necessite cobrar tributos para custear os gastos públicos, é importante se atentar para não tornar a carga tributária sobrecarregada demais para os contribuintes a ponto de desestimular a iniciativa privada quanto a atuação na atividade econômica.

Sucedem que, analisando a conjunção brasileira, o que acontece é exatamente o que Machado (2017, p. 25) condena, tendo em vista que o Estado despeja em seus contribuintes uma alta carga fiscal e investe pouco em serviços públicos como a educação, saúde e segurança *“privilegiando uns poucos, em detrimento da maioria”*.

Razão pela qual é possível vislumbrar a dificuldade das empresas em conseguir manter o exercício da atividade empresarial, de modo que estas utilizam-se dos meios legais para minorar estes atuais problemas. A elisão fiscal oportuniza, por

legítimos, a não incidência do tributo ou a redução da carga fiscal para o contribuinte.

Nesse sentido, Nogueira (2004, p. 29) considera importante que o planejamento tributário seja pensado de forma ampla, com a intenção de ver no tributo sua qualidade de instrumento financeiro indispensável à realização da justiça tributária, e, por conseguinte, da justiça social.

E, por mais que seja apropriado a prática da elisão fiscal à pessoa natural são, todavia, as pessoas jurídicas como principais pagadoras de tributos que, de maneira especial, necessitam considerar o planejamento tributário como instrumento fundamental ao desenvolvimento da atividade econômica, conforme será analisado a seguir.

1. Sistema tributário nacional

O sistema tributário brasileiro é regulamentado, de maneira especial, pela Constituição Federal de 1988 e pela Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional) que foi recepcionado com status de Lei Complementar, além de, é claro, inúmeras normas infraconstitucionais que disciplinam a matéria dos tributos.

Ante aos diversos tributos previstos no ordenamento jurídico, é possível entender a complexidade do sistema fiscal e compreender, ainda mais, a necessidade de se utilizar da elisão como instrumento para redução do peso que a carga tributária tem para os contribuintes, tanto pessoas físicas como – e especialmente - as pessoas jurídicas.

Não existe no ordenamento jurídico pátrio constitucional qualquer dispositivo que, expressamente, preveja ou vede a elisão fiscal. O entendimento quanto a realização do planejamento tributário, por sua vez, está mais que consolidado na doutrina.

Em que pese não existir expressão direta quanto a prática da elisão, existem leis infraconstitucionais como, por exemplo, a Lei no 6.404/76 que trata sobre a Sociedade por Ações e autoriza o administrador da sociedade anônima empregar os meios necessários ao exercício da atividade empresarial.

De igual forma, o Código Tributário Nacional, no seu art. 116, parágrafo único autoriza à autoridade administrativa desconsiderar os atos simulados (evasão fiscal) praticados pelo contribuinte após ou concomitante a ocorrência do fato gerador.

O entendimento consolidado na doutrina tributária, conforme expõe objetivamente Pereira (2012, p. 27), é pelo reconhecimento da licitude e eficácia da elisão fiscal quando não houver norma que preveja, expressamente, a tributação da forma jurídica adotada pelo particular. Destarte, enquanto não houver lei que expressamente proíba a prática de planejamento fiscal, esta continuará sendo exercida pelos contribuintes com o escopo de legalmente reduzir a carga tributária.

Antes de adentrar ao estudo propriamente dito do planejamento fiscal como instrumento legítimo de as empresas garantirem o seu desenvolvimento e existência frente à elevada carga tributária, necessário se faz tecer algumas considerações acerca do sistema tributário brasileiro, de forma a facilitar a compreensão sobre o instituto em comento.

1.1. Conceito de tributo

O art. 3º do Código Tributário Nacional traz o conceito de tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”

Extraí-se deste conceito que tributo é uma prestação pecuniária obrigatória, instituída por meio de lei e que deve ser paga em dinheiro pelo contribuinte para custear os serviços desenvolvidas pelo Estado à população.

Machado (2017, p. 58) entende que a obrigatoriedade prevista no dispositivo se refere a lei instituidora do tributo, uma vez que o mesmo será criado independentemente da vontade ou concordância do contribuinte.

Portanto, uma vez praticada a hipótese de incidência geradora da obrigação tributária nasce, imediatamente, a prestação compulsória para sujeito passivo que deve, necessariamente, assumir o encargo financeiro, afastando o seu desejo subjetivo pela criação ou não da lei que o instituiu.

O Supremo Tribunal Federal, inclusive, firmou entendimento no sentido de ser obrigatório o pagamento do tributo cujo dinheiro tenha sido fruto de atos ilícitos pois,

em que pese tributo não configurar sanção, se praticado o fato gerador, nasce a obrigação de pagar o tributo.

Por sua vez, é importante observar que a não ocorrência da hipótese de incidência do tributo, isto é, o fato gerador previsto em lei, por si só, afasta a obrigação do pagamento. Isto porquê, não se pode falar em obrigação fiscal se não houver a ocorrência do fato gerador que enseja o pagamento.

Por conseguinte, sabendo que o tributo é uma obrigação que decorre exclusivamente de previsão em lei e tendo em vista que a legislação brasileira deposita – principalmente - nas empresas a “responsabilidade” de financiar a máquina pública e da alta carga tributária imposta, é possível compreender o pretexto que leva as empresas brasileiras, bem como as estrangeiras que se instalam no território nacional, a estar sempre buscando meios legais para diminuir a carga fiscal e continuar desempenhando a atividade empresarial.

Isto posto, o planejamento tributário, realizado antes da ocorrência do fato gerador, foi a forma legal que as empresas encontraram para diminuir, os tributos decorrentes da atividade empresarial, tendo em vista que as limitações ao poder de tributar não são suficientes para frear o Estado na instituição e majoração dos tributos de forma ilimitada e atentatória à atividade empresarial.

1.2. Princípios: limitações ao poder de tributar

Sabe-se que no âmbito do Direito Administrativo os princípios são importantes limitadores, evitando abuso e excesso de poder, dos atos realizados por agentes públicos no exercício de suas funções.

Nesse sentido, Machado (2017, p. 32) ensina que os princípios têm a função de proteger o cidadão contra eventuais abusos de poder dos agentes públicos.

No Direito Tributário os princípios são compreendidos como limitadores do poder de tributar que goza a União, os Estados e os Municípios, devendo ser observados sempre pelos entes federativos de modo a garantir a segurança jurídica aos contribuintes.

A Constituição Federal de 1988 dedicou uma seção inteira para tratar das limitações ao poder de tributar, introduzindo às relações jurídico-tributárias os princípios da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da competência, da

isonomia, da irretroatividade, da capacidade contributiva, da vedação do confisco, da uniformidade geográfica, da não discriminação quanto à procedência ou destino, da proibição de isenções heterônomas e da liberdade de tráfego.

Dentre os princípios tributário de notória relevância para o Direito Fiscal previstos na CF/88, e para o tema aqui proposto serão analisados apenas dois: legalidade e anterioridade.

a) Princípio da Legalidade

Pelo princípio da legalidade, previsto no artigo 150, I da CF/88, nenhum tributo será instituído ou majorado, senão por meio de Lei. Entende-se, portanto, que se não houver previsão em lei disciplinando o tributo, este não poderá ser criado, aumentado, extinguido ou reduzido.

Este princípio está diretamente ligado ao princípio da segurança jurídica que deve existir nas relações jurídico-tributárias, partindo da premissa de que do contribuinte não será cobrado tributo ou, ainda, aumentos do tributo que não esteja expressamente previsto em lei, seja complementar ou ordinária.

Para mais, esclarece Minardi (2017, p 47) que a lei que institui ou majora tributo deve conter as informações necessárias da norma jurídica tributária matriz, quais sejam: o fato gerador, o sujeito ativo e sujeito passivo, a base de cálculo e a alíquota, para que possa ser exigido do contribuinte.

É importante ressaltar que todos os tributos obedecem ao princípio da legalidade. De forma excepcional, poderá ser alterada as alíquotas dos impostos regulatórios de mercado, quais sejam, II, IE, IPI e IOF, por ato do Poder Executivo, desde que seja observado o limite o princípio da anterioridade que será analisado a seguir.

b) Princípio da Anterioridade

O princípio da anterioridade está expressamente previsto no art. 150, III, “b” e “c” da Constituição Federal e tem como previsão a vedação de cobrança de tributo no exercício financeiro ou antes de 90 dias em que haja sido publicada a lei que os instituiu.

Este princípio também certifica ao contribuinte a segurança jurídica nas relações jurídico-tributárias, haja vista que o tributo não poderá ser cobrado imediatamente após a publicação da lei.

Pelo princípio, que se subdivide em dois, quais sejam, anterioridade nonagesimal e anterioridade do exercício, garante-se ao contribuinte o tempo necessário para que tome conhecimento da instituição ou majoração do tributo, bem como para que realize um planejamento para enfrentar os encargos fiscais que lhe serão cobrados posteriormente.

b.1) Princípio da Anterioridade Nonagesimal

Pelo princípio da anterioridade nonagesimal, entende-se que o tributo só poderá ser cobrado do contribuinte após 90 dias da data em que tenha sido publicada a lei que o instituiu ou majorou.

Entretanto, existem tributos como o imposto extraordinário guerra, empréstimo compulsório, II, IE e o IOF que não obedecem a regra da anterioridade nonagesimal, e portanto, podem ser cobrados imediatamente.

Existem tributos que, apesar de não precisar obedecer ao princípio da anterioridade do exercício, precisa obedecer ao princípio da anterioridade nonagesimal, tais quais: IPI, casos de redução e restabelecimento de alíquotas da CIDE combustível e ICMS combustível e contribuição para seguridade social.

b.2) Princípio da Anterioridade do Exercício

O princípio da anterioridade do exercício estabelece que o tributo só poderá ser cobrado no exercício financeiro seguinte ao que tenha sido instituído ou majorado. A exemplo, o IR e a alteração na base de cálculo do IPTU e do IPVA.

Alguns tributos como o imposto extraordinário guerra, empréstimo compulsório, II, IE e o IOF que não deve obediência ao princípio da anterioridade do exercício.

Em que pese a Constituição Federal e as normas infraconstitucionais versarem sobre os princípios analisados, limitadores do poder de tributar, garantindo segurança jurídica ao contribuinte, este goza, ainda assim, do legítimo instrumento de redução da carga tributária que é a elisão fiscal, conhecida também como planejamento tributário, conforme será analisado a seguir.

1.2. Elisão fiscal

1.2.1. Conceito:

Considerando que tributo é prestação pecuniária compulsória e que o contribuinte, após a ocorrência do fato gerador, não pode evadir-se de realizar o seu pagamento, incumbe ao sujeito passivo se utilizar da elisão a fim de reduzir os encargos fiscais decorrentes dos tributos incidentes sobre sua atividade empresarial.

Pereira (2002, p. 25) entende que a elisão, aqui compreendida como sinônimo de planejamento fiscal, é a conduta realizada por meios lícitos que poderá conduzir à economia tributária.

Haja vista a elevada carga fiscal praticada no Brasil, Borges (2000, p. 60) apresenta o planejamento tributário

[...] como uma técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos tributários inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal.

Para Fabretti (2006, p. 32) planejamento tributário trata-se do estudo feito antes da realização do lançamento tributário, onde deverão ser analisados os efeitos jurídicos e econômicos, bem como as alternativas legais menos onerosas para o contribuinte, levando-se em consideração o bom senso no planejador a fim de minimizar os encargos financeiros e fiscais.

Siqueira *Et al.* (2015, p. 13) conclui que o planejamento tributário é o estudo, anterior a concretização da hipótese de incidência jurídico-tributária, sobre os efeitos jurídicos, fiscais e econômicos, com objetivo de, dentro da legalidade, encontrar uma forma menos onerosa para o contribuinte.

Lima e Duarte (2007, p. 9) instituem que a elisão fiscal tem como escopo, a partir das opções apresentadas na legislação pátria, encontrar a forma menos onerosa para a empresa escolher a forma do pagamento dos tributos através do seu

planejamento tributário.

O doutrinador entende que

[...] cabe aos gestores observar as limitações previstas em lei e delinear as estruturas formais legítimas para a sua atividade econômica. Logo, modelar o fato gerador com o propósito de impedir uma prestação tributária superior, utilizando a prática de uma correta administração dos tributos, fornece meio e instrumentos legítimos no processo de gestão estratégica empresarial competitiva.

Para Moreira (ANO, P. X) o planejamento tributário corresponde

À prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, de modo a obter-se legítima economia de tributos, seja impedindo-se o acontecimento do fato gerador, seja excluindo-se o contribuinte do âmbito de abrangência da norma ou simplesmente reduzindo-se o montante de tributo a pagar.

Denota-se do exposto que inúmeras são as definições sobre o objeto do planejamento tributário apresentadas pela doutrina nacional. No entanto, de forma objetiva e simplificada, pode ser conceituado como a ferramenta por meio da qual o contribuinte – nesse trabalho, pessoa jurídica - se utiliza para reduzir, excluir ou postergar o ônus fiscal que eventualmente, haveria de pagar.

Trata-se, portanto, de um estudo detalhado acerca da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo e os tributos incidentes sobre essa atividade econômica analisando, inclusive, as hipóteses de extinção do crédito tributário como, por exemplo, a remissão, a prescrição e a decadência para saber quais tributos foram dispensados de pagamentos, os prescritos e, também, os que decaíram. Analisa-se, também, as hipóteses de isenção e anistia do crédito tributário.

A economia fiscal pode ser conjecturada de duas formas: a primeira é quando o contribuinte opta pela elisão com o fito de evitar a hipótese de incidência tributária, isto é, o fato gerador que faz nascer a obrigação de pagar o tributo. A segunda remete ao direito do contribuinte de, no âmbito de incidência da norma, reduzir o

encargo fiscal por meios especiais como, por exemplo, os incentivos e isenções fiscais.

1.2.2. Da previsão no ordenamento jurídico nacional

A despeito da Constituição Federal de 1988 não disciplinar de forma expressa sobre a elisão fiscal em seus dispositivos, encontra-se consolidado na doutrina e jurisprudência nacional a licitude da prática que visa a economia de tributos, razão pela qual, inclusive, tem se tornado cada vez mais frequente no Brasil a sua prática.

Por sua vez, a Carta Magna institui como direito fundamental, previsto no art. 5º, II que *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude da lei”*, portanto, a possibilidade de utilização do planejamento tributário, vez que não há norma em sentido contrário proibindo, também chamado de elisão fiscal, meio legítimo para evitar ou minorar o pagamento dos tributos por parte dos contribuintes.

Entretanto, como já asseverado, em âmbito infraconstitucional a Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976 que versa sobre as Sociedades por Ações, em alguns de seus dispositivos prevê a possibilidade de o administrador dispor dos meios necessários, observando o dever de cuidado e diligência, na administração da sociedade e por via reflexa dos tributos, senão vejamos:

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

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.”

Esse é, inclusive, o entendimento de Moreira ao expor que

“a prévia estruturação das atividades empresariais com o fito de pagar menos tributos – planejamento tributário – é não somente direito de todos como dever inarredável daqueles a quem foi confiada a administração de sociedades anônimas, que devem gerir a poupança popular tão bem como o fazem com seu próprio patrimônio.

Pereira (2012, p. 27) entende que é fundamental visualizar o planejamento tributário em face do princípio da legalidade e da tipicidade, tendo em vista que

[...] o fato não previsto em norma tributária – ainda que tenha efeitos econômicos similares ao do fato previsto – não gera efeitos tributários. Parte-se da distinção entre conceitos *estruturais* e *funcionais*, para se concluir que apenas no primeiro caso é possível a elisão. No segundo, o conceito normativo funcional abrange qualquer resultado econômico, mesmo quando atingido por conduta atípica ou insólita”

Borges (2001, p. 28) declara a plena juridicidade do planejamento tributário, *in verbis*:

(...) verificar se a economia de impostos é oriunda de ação ou omissão anterior à concretização da hipótese normativa de incidência; examinar se a economia de impostos é decorrente de ação ou omissão legítimas; analisar se a economia de impostos é proveniente de ação realizada por meio de formas de direito privado normais, típicas e adequadas; investigar se a economia de impostos resultou de ação ou conduta realizadas igualmente a suas formulações nos correspondentes documentos e registros fiscais.

Pizolio (2004, p. 167) entende que o planejamento tributário é um direito do contribuinte, garantido no âmbito constitucional, para que este possa

organizar ou reorganizar seus negócios para buscar a economia de tributos, decorrente do princípio da autonomia da vontade e da liberdade de contratar, cabendo sempre notar, entretanto, a obrigatoriedade da existência de

negócios efeitos, reais, subjacentes a esta reorganização.

Em que pese não versar sobre a elisão fiscal, o Código Tributário Nacional, em seu art. 116, parágrafo único, traz a possibilidade de desconsideração, pela autoridade administrativa, dos atos que forem praticados com a intenção de sonegar tributos, configurando evasão fiscal, oposto da elisão fiscal, e que será abordada posteriormente.

1.2.3. Momento da elisão fiscal

Para que seja caracterizada a elisão fiscal (ou planejamento tributário) esta deve, obrigatoriamente, anteceder a ocorrência das hipóteses de incidência dos tributos, isto é, da ocorrência o fato gerador no mundo jurídico.

Portanto, para que seja considerado elisão (conduta legal) e não evasão fiscal (sonegação de tributos), a empresa deve visualizar no planejamento tributário o instrumento por meio do qual será possível evitar ou minorar o pagamento do tributo, desde que isto ocorra antes do surgimento do fato gerador que faz nascer a obrigação tributária, onde não será mais possível o planejamento.

Para Seixas Filho (2012, p. 19), em que pese o planejamento tributário ser instrumento lícito quanto a utilização de formas alternativas e indiretas que visam a economia fiscal do contribuinte, não é absoluto, esbarrando, inclusive, *“na falta de equivalência entre o fato praticado e o seu registro jurídico, o que configura artifício dissimulador usado para disfarçar ou camuflar o verdadeiro e real ato praticado”*

É seguro afirmar que o ato de evitar ou minorar tributos praticados após a ocorrência do fato gerador é compreendido como evasão fiscal, meio ilícito de redução da carga tributária, vedado pela Constituição Federal de 1988, pelo Código Tributário Nacional e leis tipificadoras de ilícitos fiscais, conforme será analisado a seguir.

1.2.4. Configurações do planejamento tributário

Pelo exposto em linhas sobrevindas sobre a elisão fiscal, a doutrina tem entendido pela possibilidade de disposição do instituto em dois momentos: o planejamento tributário induzido por lei e decorrente da lacuna na lei.

Moreira ensina que o planejamento induzido por lei é compreendido como aquele em que o ordenamento jurídico propõe para reduzir o encargo fiscal das empresas que, por sua vez, preenchem certos requisitos. À exemplo, *“pode-se citar as isenções concedidas a empresas instaladas em regiões pouco desenvolvidas (v.g., Zona Franca de Manaus).”*

Por planejamento tributário decorrente de lacuna na lei, o mencionado doutrinador entende como *“a típica elisão fiscal”*, decorrente de previsão na CF/88 no sentido de que *“ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei”*. Assim sendo, entende que lacuna na lei é uma brecha que possibilita o contribuinte de *“contribuinte utilizar-se de eventuais “falhas legislativas” para obter economia de tributos.”*

1.3. Evasão fiscal

1.3.1. Conceito:

Uma vez suscitadas as questões atinentes a elisão, é importante lembrar que em nada esta se confunde com a evasão fiscal, prática expressamente vedada pela Carta Magna e Código Tributário Nacional e leis configuradoras de ilícitos fiscais (Lei 8.137/90), desacato, contrabando e etc.

A evasão fiscal, também conhecida como sonegação de tributo, compreende a conduta do contribuinte de evitar ou minorar o gravame fiscal após ou concomitante à ocorrência do fato gerador que faz nascer a obrigação de pagar o tributo.

Segundo entendimento firmado por Silva *Et al.* a evasão fiscal decorre de

(...) uma ação culposa com a intenção de evitar a obrigação tributária apesar da ocorrência do fato gerador, ou seja, o contribuinte busca sair da relação fiscal após estar inserido na mesma, o que confere ao ato caráter de ilegalidade, constituindo-se em crime contra a ordem tributária.

Pereira (2012, p. 25) expressa entendimento no sentido de a evasão ocorrer após da ocorrência do fato gerador ou, ainda, por meios ilícitos, não sendo admitida no ordenamento jurídico e, por isso, passível de ser punida como ato ilícito, previsto na Lei que regulamenta os crimes contra a ordem tributária no Brasil.

Contudo, não se pode dizer que o planejamento tributário é um direito absoluto do contribuinte, tendo em vista que esbarrando em limites como, por exemplo, o momento em que é praticado o fato gerador, elemento fundamental para a aferição de legalidade à prática planejatória.

Isto porquê, se realizado antes da ocorrência do fato gerador no mundo concreto é claramente permitida e, portanto, legal; entretanto, se praticado após ou concomitantemente ao fato gerador, configura prática ilícita que tem como o objetivo dissimular a aplicação da legislação tributária e reduzir ou excluir o tributo devido.

Moreira ensina que a evasão fiscal constitui a prática, concomitante ou posterior à incidência tributária, na qual são utilizados meios ilícitos (fraude, sonegação, simulação) para escapar ao pagamento de tributos.

Para este doutrinador, existem, ainda, situações nas quais é possível vislumbrar a ocorrência da evasão fiscal antes da ocorrência do fato gerador. À exemplo menciona:

O caso clássico do comerciante que emite notas fiscais adulteradas e somente após promove a saída da mercadoria de seu estabelecimento é típico exemplo das falhas existentes ao empregar-se somente o critério temporal para diferenciação dos institutos. Ciente disso, a doutrina tradicional considera, além do aspecto cronológico, o da legitimidade dos meios utilizados para correta caracterização da elisão ou evasão fiscal, como se verá a seguir.

Ainda nesse sentido, Moreira esclarece que a evasão fiscal pode ser caracterizada por três práticas: sonegação, fraude e simulação, conforme será analisado no tópico que trata sobre a norma antielisiva.

1.4. Diferenças materiais e legais entre a elisão e a evasão fiscal

O dicionário da língua portuguesa define elisão como *'ato ou efeito de elidir'*; *'supressão'*; *'eliminação'* e evasão como *'ação de abandonar algo'*; *'abandono'*.

Não obstante a semelhança existente entre as expressões, é possível afirmar que os institutos não se confundem, tendo em vista que o primeiro consiste no instrumento de redução de tributos por meios legítimos e o segundo por meios ilícitos.

Nesse sentido, Moreira esclarece que, apesar das divergências conceituais sobre os institutos, existe certo consenso no entendimento de que a elisão se trata da prática lícita de redução de tributos e evasão fiscal a sonegação ou simulação, portanto, ilícita.

Moreira ensina que existem dois critérios para diferenciação dos institutos: o critério cronológico e da licitude dos meios utilizados pelo contribuinte para não pagar o tributo.

A primeira consiste no instrumento por meio do qual se objetiva a minimização dos encargos financeiros frente aos tributos incidentes sobre atos e fatos geradores praticados por pessoas físicas e jurídicas, dentro do que é permitido pelo ordenamento jurisdicional.

Já a evasão fiscal é compreendida como a forma ilícita de redução ou exclusão da tributação como, por exemplo, a sonegação ou a fraude de tributos.

Nesse sentido, Carvalho (2004, p. 58) entende que o critério que diferencia um instituto do outro é o momento que o contribuinte pratica o planejamento tributário. Assim sendo, se praticado antes da ocorrência do fato gerador trata-se de elisão fiscal. No entanto, se praticada após a ocorrência do fato gerador, trata-se de evasão fiscal.

Para Sousa (1998, p. 174)

(...) o único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de elisão; na segunda

trata-se de fraude fiscal.

Amorós ensina que *“a elisão para nós é não entrar na relação fiscal. A evasão é sair dela. Exige, portanto, estar dentro, haver estado ou podido estar em algum momento.”*

O entendimento firmado por Moreira é no sentido de que, na elisão fiscal são sempre utilizados meios lícitos para a redução do tributo, no entanto, na evasão fiscal *“empregam-se meios ilegítimos, como a fraude, sonegação e simulação”*

A prática da evasão (ilegal) no Brasil ensejou a inclusão, por meio da Lei Complementar nº 104 de 11 de janeiro de 2001, de um parágrafo ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, conforme será analisado a seguir.

1.5. Art. 116, parágrafo único – Norma geral antielisiva

O art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, também conhecido como norma antielisiva, estabelece que

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

O dispositivo trata de forma genérica a norma antielisiva e, preconiza, conforme entendimento de Estrella (2004, p. 130) que a formulação dos procedimentos de desconsideração dos atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, serão disciplinados pelos entes federativos.

Ainda nesse sentido, o doutrinador ensina que *“o ato de desconsideração atua no plano de eficácia e não da validade. Desconsiderando o negócio, este não gera efeitos à Fazenda Pública, mas continua válido e surtindo seus regulares efeitos a terceiros, como corolário do artigo 118 do CTN.”*

Considerando que o dispositivo mencionado prevê lei ordinária regulamentando o procedimento, ensina o doutrinador que *“a tese da legislação ordinária de cada membro da federação deveria ser, na verdade, a norma antielisiva específica”*.

A nova norma, tida como cláusula antielisiva e consagrada por alguns como a cláusula geral antielisiva do direito tributário brasileiro, na verdade, se interpretada como deve ser, nos limites que permitem sua compatibilidade com os princípios constitucionais, não representa inovação no direito pátrio, nem pretende introduzir a chamada interpretação econômica, nem muito menos está proibindo o planejamento fiscal, medida em que a prática administrativa e judicial há muito desconsiderava atos ilícitos praticados pelos contribuintes para burlar o fisco. (JANCZESKI, Célio Armando, p. 196)

Carvalho (2004, p. 65) entende que a norma antielisiva foi criada com a fito de evitar a evasão tributária, podendo a autoridade administrativa desconsiderar os atos e negócios jurídicos quando constatar a dissimulação do fato gerador do tributo.

Para Moreira sonegação é o ato de ocultar a ocorrência do fato gerador que faz nascer a obrigação de pagar o tributo. Fraude é o ato de evadir o pagamento do tributo por adulteração ou falsificação de documentos.

Entende o mencionado doutrinador que a simulação pode ser dividida em: absoluta e relativa. Na primeira o contribuinte finge que a obrigação tributária não existe. Na segunda, também conhecida como dissimulação, *“sob o ato ou negócio praticado jaz outro negócio, oculto, que corresponde à real vontade das partes”*

O conceito de atos simulados pode ser extraído do art. 167 do Código Civil de 2002, *in verbis*:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

- I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
- II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

A simulação torna o negócio jurídico nulo. Já a dissimulação, conforme ensina Carvalho (2004, p. 67), torna o negócio jurídico oculto, desde que válido formalmente.

Para Estrella (2004, p. 126) a simulação e a dissimulação “*são defeitos nos negócios jurídico que tem como objetivo burlar a lei ou prejudicar um terceiro procurando obter alguma vantagem econômica*”.

O doutrinador entende que simular é “*fingir o que não é*”, enquanto dissimular é “*esconder o que é*”.

Carvalho (2004, p. 66), citando o filósofo francês Jean Baudrillard, entende que a dissimulação prevista no dispositivo do CTN é o ato de “*fingir não ter o que se tem*”. No direito tributário, significa ocultar do Fisco o fato gerador que faz nascer a obrigação de pagar o tributo. Já simulação significa “*falsear uma situação fática ou jurídica que desvie a incidência do tributo*”.

Para Seixas Filho (2012, p. 9)

(...) por este dispositivo do Código Tributário Nacional a autoridade fiscal está autorizada a não levar em consideração os documentos formados e firmados pelo contribuinte, isto é, a forma jurídica adotada pelo contribuinte para revestir ou representar os seus atos comerciais ou econômicos, por entender que, na realidade, teriam sido praticados outros atos ou negócios jurídicos que gerariam uma quantidade maior de imposto.

Ainda nesse sentido, Seixas Filho (2012, p. 19) aponta incumbir à autoridade fiscal o ônus de provar o artifício ou disfarce utilizado pelo contribuinte para se evadir do pagamento do tributo, bem como ao Judiciário fixar a interpretação consentânea com o fato questionado, nos termos da lei ordinária reguladora de tal apuração por parte do Fisco.

Janczeski (2004, p. 196) conclui que a jurisprudência vem coibindo a evasão fiscal e protegendo o planejamento tributário, conforme pode ser verificado nas ementas colacionadas abaixo:

TRIBUTÁRIO. ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. IRPJ. IRREGULARIDADE NA DECLARAÇÃO DAS RECEITAS. INOCORRÊNCIA. PERÍCIA COMPROBATÓRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ELISÃO FISCAL. 1. Discute-se a validade do lançamento fiscal, que desconsiderou as declarações de rendimentos da autora, por ter ela debitado despesas, não comprovadas, lastreadas em notas fiscais de prestação de serviços emitidas por sua controladora. 2. O laudo elaborado teve-se, especialmente, aos documentos contábeis da autora e da prestadora de serviços, cuja análise possibilitou aferir se o procedimento adotado por aquela estaria a revelar subtração de tributos. 3. A estruturação da pessoa jurídica, pela qual há uma controladora, por si só não pode evidenciar uma atuação fraudulenta, em face de prestação de serviços entre si, quando demonstrado por documentos a efetividade dessa relação comercial entre ambas. 4. Confunde-se a ré ao considerar esse fato ilegal, tido como elisão fiscal, glosando parcela das despesas apresentadas pela autora, apenas por compartilharem, controlada e controladora, serviços entre si. A evasão fiscal sim, seria passível dessa prática, quando verificado que os atos perpetrados são fraudados com esse objetivo, o que não ocorreu, conforme determinado pela perícia levada a efeito. 5. Prevalece o periciamento técnico, com a constatação de não ter havido elisão fiscal, não podendo subsistir a glosa efetuada, pois não constatada a sonegação de receita ao Fisco, pela suposta transferência de recursos à coligada. 6. Ilegítima a glosa levada a efeito pelo Fisco, com a lavratura do auto de infração, quando comprovado por documentos que todas as receitas auferidas e pagas foram declaradas e oferecidas à tributação. 7. A regularidade das escritas fiscais deve encontrar suporte em todos os haveres do contribuinte, entendidos nestes, o recebimento e o pagamento pelos serviços prestados, e demais registros. 8. Precedentes. 9. Apelação e remessa oficial improvidas. (TRF-3 - AC: 45034 SP 95.03.045034-9, Relator: JUIZA ELIANA MARCELO, Data de Julgamento: 17/05/2007, Data de Publicação: DJU DATA:24/05/2007 PÁGINA: 703)

AGRAVO DE PETIÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATO GERADOR. ACORDO HOMOLOGADO APÓS O TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO EXEQÜENDA. ELISÃO FISCAL. O trânsito em julgado da sentença que contempla parcelas salariais não assegura que estas componham a base de cálculo das exações previdenciárias, vez que ainda inexistente o fato gerador da respectiva contribuição. O acordo homologado judicialmente após o trânsito em julgado da decisão de mérito caracteriza verdadeira elisão fiscal, pois constitui óbice ao nascimento da responsabilidade tributária dos acordantes em recolher aos cofres públicos as contribuições advindas da condenação. Recurso a que se nega provimento. (RO 51400-62.2004.5.22.0103, Rel. Juiz convocado GIORGI ALAN MACHADO ARAÚJO, TRT DA 22ª REGIÃO, TRIBUNAL PLENO, julgado em 05/06/2007, publicado em - -) (TRT-22 - RO: 514006220045220103, Relator: GIORGI ALAN MACHADO ARAÚJO, Data de Julgamento: 05/06/2007, TRIBUNAL PLENO.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme exposto em linhas precisas, tributo é prestação compulsória que tem como justa causa servir para financiar a máquina pública que prestará os

serviços públicos e, portanto, deve ser adimplido pelo sujeito passivo quando praticado o fato gerador que faz nascer a obrigação jurídico-tributária.

Diante dessa previsão, é importante observar os tributos a que se sujeitam os contribuintes – pessoas jurídicas e físicas – ao Estado é muito grande, se somada todas as empresas do território nacional. Por essa razão, inclusive, é possível compreender a insatisfação destes, tendo em vista que o Estado muito pouco oferece em termos de serviço público efetivo e de qualidade e, por sua vez, exige muito.

Sem falar nos tributos que estão, cada vez mais, sendo majorados pelos governantes e, no entanto, parece nunca ser o suficiente para financiar serviços públicos necessários como a educação, a saúde, dentre outros.

Assim sendo, é possível afirmar que a alta tributação praticada no Brasil acaba por desestimular o empresário quanto ao exercício da atividade empresarial, pois reflete diretamente no financeiro da empresa, haja vista que significativa porcentagem do dinheiro obtido vai para o governo e que pouco ou quase nada é dado em retorno ao cidadão.

Diante dessa expressiva cobrança que, muitas vezes, sobrecarrega o contribuinte, é possível vislumbrar, além das limitações constitucionais ao poder de tributar, o planejamento tributário como meio alternativo de redução do tributo antes da ocorrência do fato gerador. Instrumento este que as empresas têm cada vez mais se utilizado para reduzir os tributos incidentes sobre a atividade empresarial que exerce, sem que isto implique em atividade ilícita de sua parte.

Assim sendo, urge distinguir planejamento fiscal enquanto instrumento lícito, da evasão fiscal, atividade contrária a lei e que sofre sanção expressa do ordenamento fiscal brasileiro e do sistema penal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

MACHADO, Hugo de Brito. Et Al. **A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade: Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN.** O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001.

MINARDI, Josiane. **Tributário: teoria e prática.** JusPodivm, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. – 38ª edição. São Paulo: Malheiros, 2017.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Et al. **“Limites Éticos e Jurídicos ao Planejamento Tributário”**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhaes. (Org.) Planejamento Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 27-50.

PIZOLIO, Reinaldo. Et al. **“Norma Geral Antielisão e Possibilidades de Aplicação”**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhaes. (Org.) Planejamento Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 144-178.

Janczeski, Célio Armando. Et al. **“Cláusula Antielisiva à Luz da Interpretação da Lei Tributária”** In: PEIXOTO, Marcelo Magalhaes. (Org.) Planejamento Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 180-.201.

CARVALHO, Cristiano. Et al. **“Breves Considerações sobre Elisão e Evasão Fiscais”**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhaes. (Org.) Planejamento Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 51-71.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. Et al. **“A Norma Antielisão Revisitada: artigo 116, parágrafo único, CTN”** In: PEIXOTO, Marcelo Magalhaes. (Org.) Planejamento Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 104-141.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Et al. **“Considerações sobre planejamento Tributário”**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 72-89.

Brasil. Constituição Federal da República, de 1988.

Brasil. Lei nº 5.172 (Código Tributário Nacional), de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Município.

SANTOS, Adiléia Ribeiro; OLIVEIRA, Rúbia Carla Mendes. **“Planejamento Tributário com ênfase em empresas optantes pelo lucro real.”** Disponível em: <http://www.ccontabeis.com.br/18cbc/361.pdf>. Acesso em: 15 de mar. de 2017.

SIQUEIRA, Euripedes Bastos; CURY, Lacordaire Kemel Pimenta; GOMES, Thiago Simões. **“Planejamento Tributário”**. Disponível em: http://www.portalcatalao.com/painel_clientes/cesuc/painel/arquivos/upload/temp/51c23e8670bb3aeef7da564aa767d33b.pdf. Acesso em: 03 de abr. de 2018.

MOREIRA, André Mendes. **“O planejamento tributário sob a ótica do Código Tributário Nacional”**.