

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**O IMPACTO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, CONSIDERANDO OS  
INTRUMENTOS LEGAIS DISPONIBILIZADOS NA ELISÃO FISCAL.**

**Guilherme Theodoro Lopes dos Santos**

**Rio de Janeiro**

**2018**

**Guilherme Theodoro Lopes dos Santos**

**O IMPACTO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, CONSIDERANDO OS  
INTRUMENTOS LEGAIS DISPONIBILIZADOS NA ELISÃO FISCAL.**

Trabalho referente à disciplina de Monografia do  
Curso de Ciências Contábeis da Universidade  
Federal do Rio de Janeiro.

Orientador: Prof<sup>a</sup>. Ana Paula Pêgo

**Rio de Janeiro**

**2018**

## Sumário

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>4</b>
<b>2</b>	<b>METODOLOGIA</b>	<b>6</b>
<b>3</b>	<b>REVISÃO DA LITERATURA</b>	<b>7</b>
<b>4</b>	<b>DISCUSSÃO E RESULTADOS</b>	<b>10</b>
4.1	SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	10
4.2	CONCEITO DE TRIBUTO	10
4.3	ESPECIES DE TRIBUTOS	11
4.3.1	IMPOSTOS	11
4.3.2	TAXAS	12
4.3.3	CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA	12
4.3.4	EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO	13
4.3.5	CONTRIBUIÇÃO ESPECIAL	13
4.4	OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	13
4.4.1	FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	14
4.4.2	SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	14
4.5	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	15
4.6	GASTOS, CUSTOS E DESPESAS	16
4.7	CONCEITO DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL	16
4.8	ELISÃO FISCAL	17
4.8.1	TIPOS DE ELISÃO	17
4.9	EVASÃO FISCAL	18
4.9.1	FORMAS DE EVASÃO FISCAL	19
4.9.1.1	SONEGAÇÃO FISCAL	19
4.9.1.2	FRAUDE	19
4.9.1.3	CONLUÍO	20
4.9.2	PRINCIPAIS TIPOS DE SONEGAÇÃO	20
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO</b>	<b>21</b>
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>23</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Cerca de um terço da produção do Brasil é direcionada para os cofres públicos, ou seja, a carga tributária bruta representa aproximadamente 33% do Produto Interno Bruto (soma dos bens e serviços produzidos no país).

Para sobrelevar a altíssima carga tributária, surge diariamente a carência de um aprofundado estudo tributário para reduzi-la. Nesta quase cotidiana “guerra”, os legisladores sanam as lacunas que os especialistas tributários vão descobrindo e o fazem, por óbvio, para redução dos custos de forma lícita, em prol da obtenção de maiores lucros e do crescimento econômico, fazendo-o sempre em consonância com as leis que regem o sistema tributário brasileiro.

O planejamento tributário é, sem dúvida alguma, uma ferramenta relevante, independente da atividade desenvolvida, para que uma empresa possa obter sucesso caracterizado pelo lucro e crescimento ou, até mesmo, para que ela possa se estabelecer de forma estruturada. A principal característica do planejamento tributário é a necessidade de apontar seu foco para a legalidade de suas ações, mantendo um rigoroso controle que demonstre a correspondência de suas ações à legislação vigente.

Por consequência de seu tamanho e das constantes alterações, percebe-se bastante desconhecimento por parte das empresas e por vezes, pelos próprios profissionais da área contábil para com a legislação tributária. A ausência do conhecimento acaba gerando equívocos ao se estabelecer qual a modalidade tributária mais eficiente para a empresa, o que gera ônus e, por consequência, redução dos lucros.

A grande quantidade de leis tributárias, combinada à sua constante complexidade hermenêutica e à sua pesada carga, são aliadas no aumento da sonegação. A administração de todos os tributos através do planejamento tributário torna possível a elisão fiscal. Porém, ainda assim, poucos são os empresários que sequer tem ciência de sua existência ou conhecem sobre sua temática.

Torna-se essencial elucidar que tal proposta, qual seja, o planejamento tributário, exige capacitação e qualificação específicas, já que a legislação nacional é portadora de enorme complexidade, além de, é claro, ser letra viva e, portanto, sofrer constantes alterações do legislador que tenta, a todo custo, sanar suas lacunas. Tal

procedimento exige estudo técnico e detalhado com o intuito único de identificar alternativa mais interessante financeiramente e, acima de tudo, legal.

Ponto pacífico entre os doutrinadores e legisladores: o procedimento nomeado elisão fiscal visa diminuir, postergar e, quando possível, até mesmo evitar o pagamento de tributos das empresas, e o faz seguindo estratégias, ou, pelo planejamento tributário, como queira chamar, que pode ser desde a redução de uma alíquota utilizando benefícios ou incentivos fiscais legais, até mudança da base da empresa para um município que possua alguma espécie de incentivo ou anistia para uma determinada atividade econômica. Fato é que tais procedimentos devem seguir as mais lícitas regras reduzindo despesas e consequentemente maximizando os lucros de maneira aceita, correta, em comunhão com a legislação.

Isto posto, vê-se que juntamente com o desconhecimento para a escolha mais favorável da modalidade a ser aplicada para a tributação da empresa, também está a baixíssima difusão quanto ao planejamento tributário a ser feito a fim de se fazer tal escolha favoravelmente ao contribuinte.

O planejamento estrutural reconhecendo as diferenças entre elisão fiscal e evasão fiscal, dá-se à medida que visa à difusão de procedimentos amparados por lei que possam auxiliar os profissionais contábeis e empresários a ampliar as possíveis minimizações nos recolhimentos dos tributos através de informações embasadas na legislação por meio de um aprofundado estudo.

Diante de tais assertivas, eis que surge o questionamento: “o impacto do planejamento tributário, considerando os instrumentos legais disponibilizados na elisão fiscal, permitem a otimização do controle associado aos pressupostos de redução de custos nas empresas?”.

## 2 METODOLOGIA

Preliminarmente é imprescindível elucidar o que é conhecimento: “conhecer é estabelecer uma relação entre a pessoa que se conhece e o objeto que passa a ser conhecido” (GALLIANO, 1979). O conhecimento científico é obtido através da necessidade de solucionar problemas de ordem prática ou do desejo de fornecer explicações sistemáticas que possam ser testadas e criticadas.

O método utilizado para descrever a tentativa de elucidação da resposta ao problema proposto nesta pesquisa é do tipo exploratório. Isto se dá pelo fato de esclarecer ideias para a formulação de questionamentos mais harmônicos para estudos posteriores.

A pesquisa foi realizada através da coleta de aparato bibliográfico sobre o assunto em questão, de forma a confrontar informações de diversas literaturas publicadas.

Quanto a sua abordagem, é qualitativa, pois visa esclarecer a complexidade do problema com base nos estudos conceituais.

Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais. (RICHARDSON 1999, p.80)

O artigo é trabalho científico que trata, por escrito, a questão com abordagem metodológica e tem por objetivo criar conhecimento indispensável à elucidação do problema proposto.

### 3 REVISÃO DA LITERATURA

A contabilidade dispõe de inúmeras ramificações e dentre elas a tributária, onde se englobam os tributos cobrados pelos municípios, estados e a União. É notório o quão complexa é a legislação fiscal e, algumas vezes consideram dados que vão ao encontro do proveito do fisco em angariar mais tributos.

É o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática os conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada. (FABRETTI, 2009, p. 25)

O sistema tributário nacional (STN) é um agrupamento de juízos e normas unificadas em torno da concepção de tributo, que compreende diversos impostos e contribuições, sem contar as obrigações acessórias. Segundo Harada (2006, p. 324), “esse sistema pressupõe um conjunto de elementos, organizados de forma harmônica, formando um todo uniforme através de princípios que presidem o agrupamento desses elementos”.

Segundo Art. 2º/CTN, o sistema tributário nacional é regido:

O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

Segundo Fernandes e Silva (2005, p. 35): “competência tributária é a aptidão inerente à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, para criar, modificar e extinguir tributos, mediante a expedição da lei”.

O artigo 145 da CF/88 dispõe sobre os tributos que poderão ser criados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte,

facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

O art. 3º do Código Tributário Nacional conceitua tributo como:

Toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Oliveira et. al. (2004, p. 23) definem tributo como sendo “o vínculo jurídico entre o Fisco e o contribuinte decorrente de um fato lícito previsto em lei, tendo por objetivo uma prestação pecuniária”.

O tributo pode ser classificado em diversas categorias. Segundo Fernandes e Silva (2005, p. 10), “para detectar a natureza jurídica de um tributo, deve ser feita a análise de seu fato gerador, pois ele revelará a espécie tributária. A base de cálculo ajuda a confirmar a espécie do tributo”.

Entende-se por planejamento tributário o modo lícito de restringir a carga fiscal, que exige alto grau de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pela tomada de decisões estratégicas.

Sobre o Planejamento Tributário, Latorraca (2000, P.37) orienta que:

Costuma-se denominar de Planejamento Tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. O objeto do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal. (LATORRACA, 2000, p. 37).

Borges, por sua vez, alega que:

A natureza ou essência do Planejamento Fiscal – ou Tributário – consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência tributária ou, então, de fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou no tempo que lhe sejam mais propícios. Trata-se, assim, de um comportamento técnico-funcional, adotada no universo dos



negócios, que visa excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários. (BORGES, 2000, p.55).

Quando se fala de planejamento tributário é essencial explicar a distinção de elisão para evasão fiscal.

Conforme colocado por Cassone (1997, p. 191), “Elidir é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento do tributo por atos ou omissões lícitas do sujeito passivo, anteriores à ocorrência do fato gerador”. A elisão traduz-se na contenção lícita de tributos, cessando determinadas operações ou executando-as da forma menos onerosa para o contribuinte.

Sarandy (2004) analisou de forma exemplar a elisão, que é o modo legal para realizar a diminuição dos encargos tributários, podendo ser induzida ou caracterizada por fatos contemplados na legislação, tais como os benefícios oferecidos as organizações que se estabelecem na Zona Franca de Manaus.

De acordo com Cassone:

Evadir é evitar, reduzindo o pagamento do tributo devido, reduzindo-lhe o montante ou postergar o momento em que se torne exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores à ocorrência do fato gerador. (1997, p.191)

A evasão se equipara à ilicitude ao fisco, não se quitando o tributo devido, ou quitando-se abaixo do devido, de forma deliberada ou por negligência. Este método pode ser qualificado como fraude, ou seja, quando se é arquitetado previamente ao fato gerador, com artifícios a fim de afastar a incidência do tributo, ou por sonegação, que ocorre depois do fato gerador, com a ocultação do fato perante o fisco e o não pagamento.

Fabretti (2005, p.33) reitera que o mau planejamento tributário reverte-se em evasão fiscal, que é a diminuição de impostos descumprindo determinações legais e são vistos como crime de sonegação fiscal.

## **4 DISCUSSÃO E RESULTADOS**

Serão tratados os conteúdos bibliográficos que fundamentam este estudo, descrevendo e esclarecendo alguns conceitos que trarão informações para o entendimento desta pesquisa. Haverá, notadamente, definição e conceituação de sistema tributário nacional, planejamento tributário e obrigação tributária.

### **4.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Está estruturado de forma a permitir ao Estado a cobrança de impostos, taxas, contribuição de melhoria e contribuições sociais. As pessoas jurídicas e físicas estão sujeitas a cobrança dos tributos, mas sempre deve haver um motivo, denominado fato gerador.

Atualmente as pessoas jurídicas se incumbem do papel de repassadores de tributos, ou seja, o governo tributa as suas respectivas atividades, sendo por vontade própria ou sem a mesma. Ao que tudo indica são as pessoas físicas que liquidam os pagamentos de impostos e as sociedades repassam aos cofres públicos, pois o governo é munido de um imenso sistema tributário que estipula de que forma serão arrecadados os tributos.

Há diversos fatores que podem constituir o recolhimento de tributos, e por isso as sociedades repassam a quantia ao contribuinte, agregando o imposto ao valor do produto, e por óbvio, quanto maior a carga tributária maior será seu preço. Dessa forma, se fez a necessidade de originar um artifício que reduzisse a carga tributária, surgindo assim o planejamento tributário.

### **4.2 CONCEITO DE TRIBUTO**

Tributo é o encargo obrigatório aos cidadãos e pessoas jurídicas com o intuito de arrecadar quantias a um ente público (União, Estado e Município). De acordo com Oliveira et al (2004. p.23) o Código Tributário Nacional conceitua tributo como:

Toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O pagamento é algo inevitável instituído em lei e não há como negar recolhe-los. No entanto existem modos de se pagar menos e de maneira legal. Sua finalidade é adquirir meios para dar assistência às carências financeiras do Estado.

### 4.3 ESPÉCIES DE TRIBUTOS

O Sistema Tributário Nacional está constituído de modo a conceder ao Estado a coleta de: Impostos, Taxas e Contribuições de melhoria.

Art. 145/CF. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

#### 4.3.1 IMPOSTOS

O imposto é o montante em dinheiro requerido de forma legal pelo Poder Público, que terá de ser quitado pela pessoa física ou jurídica com o intuito de revertê-los para o bem comum, deixando de lado as vantagens de ordem pessoal ou particular.

Conforme está definido no art. 16, do CTN – Lei nº 5.172/1966, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Na concepção de Harada (2007, p. 30):

impostos (CF, art. 145, I) são exações desvinculadas de qualquer atuação estatal, decretadas exclusivamente em função do *jus imperii* do Estado. Seu fato gerador é sempre uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. O imposto sempre representa uma retirada da parcela de riqueza do particular, respeitada a capacidade contributiva deste.

Com isto, se deixa claro que é um tributo não vinculado devido pelo contribuinte, livremente de qualquer contraprestação por parte do Estado, tendo como exemplo IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano).

### 4.3.2 TAXAS

A taxa distingue-se de imposto, pois se trata de tributo quitado em motivação de um ofício recebido, de certa e determinada utilidade que um serviço público lhe ministra.

Segundo Harada (2002, p. 306) pode-se conceituar taxa como “um tributo que surge da atuação estatal diretamente dirigida ao contribuinte, quer pelo exercício do poder de polícia, quer pela prestação efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo difere da de qualquer imposto”.

O código tributário nacional estabelece que:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. (ART 77, CTN)

### 4.3.3 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

A contribuição de melhoria é um tributo que não se confunde com as taxas, embora ambas tenham natureza compensatória, mas, enquanto as taxas compensam serviços prestados pelo poder público, a contribuição de melhoria compensa a obra pública edificada em benefício da coletividade. (DENARI, 2008).

A contribuição de melhoria (art. 145, III da CF) é um tributo cobrado quando da realização de uma obra pública, da qual decorra, para os proprietários de imóveis adjacentes, uma valorização (ou melhoria) de sua propriedade.

Ou seja, é um tributo o qual o fato gerador é a valorização de propriedades resultantes de ações públicas, apenas podendo ser recolhido se houver uma obra que privilegie o contribuinte, valorizando o imóvel que carecia ter como fato gerador as despesas incorridas pelo governo na realização da obra.

Entretanto, a contribuição de melhoria pode ser estabelecida e arrecadada por quaisquer dos entes tributantes (União, Estado ou Município), contanto que seja exercida a obra pública que dá sustentação ao fato gerador deste tributo.

#### **4.3.4 EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO**

O empréstimo compulsório não se trata de empréstimo propriamente dito em consequência da obrigatoriedade de uma subscrição predeterminada em lei. É tido como uma espécie particular de tributo, pois além de ser concedido em determinados contextos, terá de ser ressarcido ao sujeito passivo que o tenha tolerado.

Segundo o Art. 148, CF:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

#### **4.3.5 CONTRIBUIÇÃO ESPECIAL**

As contribuições especiais são tributos que tem seus propósitos envolvidos com certas áreas de vantagem ao setor público.

São espécies tributárias tendentes a subsidiar despesas específicas que devem ser executadas pelo ente tributante. Possuem natureza de impostos (atividade do contribuinte) ou de taxas (atividade do poder público), como têm um propósito de custeamento específico.

Estão classificadas em: contribuição social, contribuição de intervenção de domínio público econômico e contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

O principal intuito da criação desse tipo de tributo foi auxiliar financeiramente os órgãos previdenciários, auxiliam para custear o poder de gestão do Estado junto a um mercado específico e manter os órgãos de classe.

#### **4.4 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

O vínculo existente pelo qual o Estado, utilizando a legislação tributária como alicerce, pode solicitar do particular uma prestação tributária positiva ou negativa é através da obrigação tributária.

Em conformidade com o artigo 113 do CTN, incide sobre o contribuinte, dois tipos de obrigações tributárias: as acessórias e as principais.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

#### **4.4.1 FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

O fato gerador é a conjuntura determinada em lei como indispensável e suficiente para seu acontecimento, conforme explicado no artigo 114 do CTN.

O legislador incorporou o acontecimento de certas ocorrências à aparição da obrigação tributária. O nascimento destes elementos pode ou não prover do desejo das partes, ou seja, independentemente do contribuinte não fazer algo, o fato gerador ainda assim ocorre e o imposto será devido.

Tem-se ainda o fato gerador da obrigação acessória, sendo esta qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (CTN, Art. 115).

#### **4.4.2 SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

A obrigação tributária nascida com a ocorrência do fato gerador é constituída pelo sujeito ativo e o sujeito passivo.

O sujeito ativo, "é a pessoa jurídica de direito público que possui competência para determinar o cumprimento da prestação tributária, e seu embasamento legal encontra-se no CTN, em seu Art. 119". (Rosa Júnior, 1997)

O sujeito passivo é aquele que possui a obrigação de fazer o pagamento da obrigação, sendo identificado como contribuinte ou responsável, conforme sua relação com o fisco: ela direta ou indireta.

O CTN em seus artigos 121 e 122 prevê a existência de dois sujeitos passivos, o da obrigação acessória e o da obrigação principal que se divide em direto e indireto, ou seja, o contribuinte e o responsável. O contribuinte é a pessoa que efetiva o fato gerador da obrigação tributária e o responsável é um eleito devedor da respectiva obrigação.

#### **4.5 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

O planejamento tributário é o modo de se planejar a redução de impostos em uma organização, o que pode refletir positivamente ou negativamente nos resultados da mesma. É uma ferramenta de extrema importância devido ao crescimento da competitividade que atinge os empreendimentos, e com isso, tornando-se indispensável para o aumento, em curto prazo, do dinheiro disponível em caixa.

Nesse sentido CASTRO (2000, p.6), comenta:

Ninguém se organiza para pagar mais impostos. No mercado competitivo das modernas relações empresariais, o processo de planejamento, como um todo, passou a ser necessidade básica. O planejamento tributário insere-se em um procedimento amplo e geral que deve preceder a qualquer novo negócio ou alteração de rumo no mundo empresarial. Ele objetiva o que qualquer outro planejamento visa: a eficiência, em termos de dispêndio com tributos significará sempre pagar menos, dentro dos limites da lei.

Com a mesma linha de raciocínio, Fabretti (2005, p.280) destaca que a lei sempre tem lacunas que podem ser aproveitadas:

Analisando as alternativas e as lacunas (brechas) existentes na legislação, verifica-se que, através dos anos, o Fisco vem eliminando-as por sucessivas alterações da lei. Entretanto, a globalização e a abertura da economia, a criação de mercados regionais, como, por exemplo, o MERCOSUL, traz mudanças muito rápidas que criam novas alternativas e novas lacunas na lei, sempre mais lentas que a dinâmica dos fatos econômicos.

Pode-se dizer que o planejamento tributário é o estudo preventivo ocorrido quanto às inúmeras modalidades de tributação existentes no Brasil, e que se examina cada uma com o propósito de verificar qual apresenta maior contenção no recolhimento de impostos.

Caracteriza uma organização na vida do contribuinte, seja pessoa física ou jurídica, atento às normas fixadas pela legislação tributária, escolhe os meios legais com menor incidência tributária.

O planejamento tributário somente é considerado válido quando efetuado em conformidade com a legislação tributária em vigor.

#### **4.6 GASTOS, CUSTOS E DESPESAS.**

É necessário que se faça uma distinção entre custos e despesas, como também é de fundamental importância conhecer o conceito sobre gasto.

Crepaldi (2002, p.17) afirma que custos são gastos relacionados a transformação de ativos (consumo de matéria prima ou salários). Despesa, segundo Martins (2001, p.26) tem a seguinte definição: “bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”.

As despesas caracterizam o sacrifício no processo de obtenção de receita. Em termos genéricos, gastos podem ser tanto um custo como uma despesa.

Martins (2010, p.24) classifica gastos como “sacrifício financeiro que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”.

#### **4.7 CONCEITO DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL**

Para se alcançar o êxito de um bom planejamento tributário é necessário passar a análise da distinção entre elisão fiscal e evasão fiscal, vez que há sensível diferença entre ambos, que, não raras vezes, atordoa o planejamento tributário lícito com a sonegação criminosa.



## 4.8 ELISÃO FISCAL

A elisão fiscal é a economia lícita de tributos, no ato do cumprimento da obrigação tributária. A palavra elisão significa ato ou efeito de elidir, eliminar, suprir. É o modo de prover economia seguindo o disposto a lei.

A elisão se torna arma essencial na economia, e o planejamento tributário está diretamente ligado com a mesma, pois elidir é evitar, reduzir o montante ou retardar a quitação do tributo por atos ou omissões lícitos do sujeito passivo, anteriores a ocorrência do fato gerador. Com isso, elisão fiscal é caracterizada como a economia tributária lícita.

Conforme Fabretti (2005, p. 153):

A economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou lacuna da lei denomina-se Elisão Fiscal. A elisão fiscal é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico, adotando-se a alternativa legal menos onerosa ou utilizando-se de lacunas da lei.

Em relação às lacunas da lei, Fabretti (2005, p. 153) faz uma relação com o que é vivido na prática quando se fala em legislação:

Embora parte significativa da doutrina não admita que possam existir lacunas na lei, não se pode esquecer que a legislação tributária brasileira é casuística, haja vista a torrencial edição e reedição de medidas provisórias, a boa técnica legislativa recomenda que a lei seja genérica, cabendo à interpretação aplicá-las aos casos concretos. Por mais que a norma procure discriminar e abranger todos os casos possíveis, sempre surgirão novos casos além dos previstos.

### 4.8.1 TIPOS DE ELISÃO

Encontram-se dois modos de elisão fiscal, um decorrente da própria lei, onde, o próprio dispositivo legal possibilita ou até mesmo estimula a economia de tributos. Há uma vontade clara e consciente do legislador de dar ao contribuinte determinados benefícios fiscais. Os incentivos fiscais são exemplos típicos de elisão induzida por lei.

E o outro modo é aquele que é fruto de lacunas e brechas existentes na própria lei, onde, o contribuinte seleciona por configurar seus negócios de tal modo que se harmonize com um menor ônus tributário, utilizando-se de elementos que a lei

não proíbe ou que possibilitem evitar o fato gerador de determinado tributo com elementos da própria lei.

#### **4.9 EVASÃO FISCAL**

Ao contrário da elisão, a evasão consiste na prática que infringe as normas vigentes. Corresponde à sonegação ou fraude por parte do contribuinte, é um ato que procura por economia de forma ilícita. A ilegitimidade se dá no ato do fato gerador e também após sua ocorrência, quando se reduz ou até mesmo oculta a obrigação tributária.

A evasão consiste em usufruir de procedimentos que violem diretamente a lei ou o regulamento fiscal, tudo com a finalidade de minorar o peso da tributação.

Conforme Marins (2001, p. 30):

A evasão tributária é a economia ilícita ou fraudulenta de tributos porque sua realização passa necessariamente pelo incumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes. A transgressão às regras tributárias caracteriza a evasão.

Ao que complementa Nogueira (1990, p.201).

Observe-se bem que a sonegação somente pode ocorrer em relação a fato gerador já realizado. O que na verdade é „sonegado”, escondido, é o conhecimento ao fisco da realização do fato gerador, da sua natureza ou das suas circunstâncias materiais ou das condições pessoais de contribuinte. Somente depois de realizado o fato gerador é que pode nascer objetivamente a obrigação e ser subjetivamente atribuída a alguém. Não pode cometer sonegação quem não chegue a realizar o fato gerador, porque somente com ele nasce a obrigação.

A evasão fiscal pode ser culposa, que ocorre da ausência do conhecimento em pagar o tributo, ou dolosa, que é sempre ilícita e configura-se crime (fraude, sonegação, conluio).

Nas infrações culposas, o contribuinte não tem a intenção de praticar o ato, mas o faz em decorrência de negligência, imprudência ou imperícia. Exemplo é o contribuinte que vende mercadorias e utiliza-se do modelo errado de nota fiscal para dar saída das mercadorias. As infrações dolosas envolvem a vontade do agente em praticar o ato.

#### **4.9.1 FORMAS DE EVASÃO FISCAL**

As formas de evasão que constituem crimes fiscais estão definidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, e serão apresentados e conceituados a seguir.

##### **4.9.1.1 SONEGAÇÃO FISCAL**

O ocultamento do fato gerador por parte do contribuinte com a intenção de não pagar o tributo devido constitui sonegação fiscal, portanto, um crime contra a ordem tributária.

De acordo com a Lei 4.502/64, sonegação:

É toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

- (1) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;
- (2) das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Todo e qualquer método doloso de impedir, por parte ou no todo, a ocorrência do fato gerador se constitui sonegação.

##### **4.9.1.2 FRAUDE**

Segundo art.72 da Lei 4.502/64:

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

Fraude é qualquer crime ou ato ilegal visando o lucro daquele que se utiliza de alguma ilusão praticada na vítima como seu meio principal. Na fraude, o contribuinte falsifica dados ou insere elementos incorretos nos livros ou documentos fiscais visando não pagar o tributo ou pagar valor inferior ao devido.

#### **4.9.1.3 CONLUIO**

Conluio, segundo o art. 73 da Lei 4.502/64, “é o ajuste doloso, ou seja, com intenção, que duas ou mais pessoas aturais ou jurídicas realizam visando a sonegação ou a fraude”. No conluio, existe a vontade de duas ou mais pessoas de não informar, por exemplo, renda em um negócio jurídico, para não haver a respectiva tributação.

#### **4.9.2 PRINCIPAIS TIPOS DE SONEGAÇÃO**

No Brasil, as empresas tem em média, por ano, uma soma de aproximadamente R\$ 400 bilhões de reais de tributos sonegados. No meio de tantos tipos de sonegação, destacam-se:

- Distribuição disfarçada de lucros;
- Venda de mercadorias sem nota fiscal ou meia nota;
- Passivo fictício ou saldo negativo de caixa;
- Deixar de recolher tributos descontados de terceiros;
- Compra de notas fiscais;

As punições por sonegar, independente do tributo, são severas, podendo acarretar em multas de até 225% (Lei 9.532/97 – art. 70).

## 5 CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como finalidade instruir o fenômeno da elisão fiscal, compreendida como o escape lícito do contribuinte do fato jurídico tributário.

Diante da elevada carga tributária e a complexidade do sistema tributário, o contribuinte carece de soluções que viabilizem o desenvolvimento de seu exercício econômico, ao mesmo tempo em que tais soluções não acarretem em um ônus ainda maior. Assim sendo, surge o planejamento tributário como instrumento gerencial a fim de proporcionar ao contribuinte formas de diferir ou até mesmo evitar a ocorrência do fato gerador de determinada obrigação tributária.

Planejamento tributário não se confunde com a evasão fiscal, uma vez que este procura na legislação as bases para sua aplicação. Independentemente de ser mínimo o traço que classifica a elisão fiscal da evasão, a doutrina e a jurisprudência diferenciam os institutos, viabilizando a aplicabilidade do planejamento tributário.

O discernimento entre evasão e a elisão baseia-se pela licitude do método utilizado. Se fosse exercida fraude à lei, simulação ou conluio se trataria de evasão; nas demais teria elisão, lícita, portanto.

A elisão subdivide-se, ainda, em própria e imprópria. A elisão imprópria se constitui na aplicação de permissivos legais para a atenuação da tributação e, por estar tratada em lei, não obteve maior foco neste trabalho. Por outro lado, a elisão própria se configura pela não incidência tributária. É o atuar do contribuinte de modo a evadir a consumação do fato jurídico tributário e a incidência da norma jurídica tributária. Esta conduta de procurar diminuir a parte com a qual auxilia com a sociedade, muito condenada por alguns doutrinadores, lhe é lícita.

Nada obstante, como se esclareceu, especialmente após a edição do Código Civil, novas barreiras foram exigidas aos planejamentos fiscais, sobretudo o abuso de direito e a boa-fé objetiva, princípio este que alcançou papel central no ordenamento jurídico, ganhando uma tríplice função.

Quanto às normas antielisivas especiais, se firma que são elas os recursos apropriados para se coibir a elisão fiscal, tendo o legislador constitucional que elucidar como hipótese de incidências as condutas elisivas que vem sendo utilizadas pelos contribuintes.

Ante todo o exposto, constata-se que, mesmo que o planejamento tributário tenha sua área de atividade restringida, ainda há conveniência para se realizar a

verdadeira elisão fiscal, contendo a prática de fatos jurídicos tributários, a incidência da norma e o conseqüente nascimento da relação jurídica tributária.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva 2002.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Notas sobre o sentido e o alcance das normas antielisivas dos artigos 13 a 19 da medida provisória 66/02**. In AMARAL, Gilberto Luiz do. (Coord.) Planejamento tributário & A Norma Geral Antielisão. Curitiba: Juruá, 2002.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

CASTRO, Flávia de Almeida Viveiros de. **Planejamento Tributário: A Lógica do Sistema e o Manicômio Jurídico Tributário**. Ordem dos Advogados do Brasil / Seção Santa Catarina. Nº 106. Caderno de Temas Jurídico, p. 6/7. Florianópolis: Maio de 2000.

**Carga Tributária Brasileira** <<https://www.valor.com.br/brasil/5377687/carga-tributaria-sobe-e-atinge-336-do-pib>>

**Carga Tributária Sonogada anualmente**

<<https://jornalgggn.com.br/noticia/sonegacao-no-brasil-atinge-r-415-bilhoes-por-ano>>

Acessado em: 12 de dezembro de 2018

**Código tributário nacional**. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)> Acessado em: 12 de dezembro de 2018

**Código tributário nacional**. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4502.htm)> Acessado em: 12 de dezembro de 2018

**Código tributário nacional.** Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9532.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm)> Acessado em: 12 de dezembro de 2018

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DENARI, Zelmo. Curso de Direito Tributário. 5º ed. Rio de Janeiro, 2008.

FABRETTI, Laudio Camargo. **Contabilidade tributária**, 09. Editora: São Paulo, Atlas, 2005.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Normas antielisão.** Disponível em: <<http://www.tributarista.org.br>>. Acessado em: 12 de dezembro de 2018.

FERNANDES, Marco Antônio Oliveira; SILVA, Mauro José. **Direito tributário.** São Paulo: Barros, Fischer e Associados, 2005.

GALLIANO, Guilherme: **O Método Científico, Teoria e Prática.** Editora Mosaico, 1979

GIL, Antonio de Loureiro; PACETTA, Flávio Fernandes; PIZZO, João Antônio; MOGE, José Eduardo; GALVÃO, Paulo Roberto; LEITE, Rogério. **Gestão de tributos na empresa moderna.** São Paulo, Editora Senac, 2011.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 16ª ed. rev e ampliada. São Paulo: Atlas, 2007.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na constituição de 1988.** Curitiba: Juruá, 2002. 306p.

LATORRACA, Nilton. **Direito tributário: imposto de renda das empresas.** 15.ed. São Paulo: Atlas, 2000.



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

MARTINS, Elizeu. **Contabilidade de Custos**. 10ª Ed. São Paulo, 2010.

NOGUEIRA, Ruy Barbos. **Curso de Direito Tributário**. 10ª Ed., São Paulo: Saraiva, 1990.

OLIVEIRA, G. P. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva 2005.

OLIVEIRA, Luis Martins de. et al. **Manual de contabilidade tributária**. 3. ed. São Paulo:Atlas, 2004.

OLIVEIRA, L. M. et al. **Manual de contabilidade tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social. Métodos e Técnicas**. 3ª edição, Editora Atlas, 1999.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e tributário**. 11. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

SARANDY, William Wagner Silva. **A importância do planejamento fiscal para a micro e a pequena empresa** 2004. Disponível em:<[http://www.fiscosoft.com.br/main\\_online\\_frame.php?page=/index.php?PID=125158](http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=125158)>