

## PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO FERRAMENTA DE GESTÃO EMPRESARIAL À LUZ DO ARCABOUÇO JURÍDICO BRASILEIRO

José Wilson Bezerra de Sousa<sup>1</sup>  
Douglas Willyam Rodrigues Gomes<sup>2</sup>

**RESUMO:** O presente trabalho objetiva realizar uma análise a respeito dos limites legais do planejamento tributário praticado pelas organizações empresariais como ferramenta de gestão estratégica, especialmente, a sua forma mais conhecida, que é a elisão fiscal. Instrumento este que respeita as normas antielisivas vigentes, conforme disposto no art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, diploma legal máximo do nosso ordenamento jurídico, quando o assunto é legislação tributária. Tratar-se-á, em um primeiro momento, dos princípios constitucionais relacionados à temática em pauta, abordando o nascimento e concretização da relação jurídico-tributária, para, em seguida, discorrer-se sobre o conceito e definição de planejamento tributário, e, por fim, passar-se a realizar uma análise a respeito das possibilidades de melhorias competitivas e financeiras de uma empresa em função do seu planejamento tributário, pautado na elisão fiscal, sem ter a necessidade, portanto, de recorrer-se às práticas ilegais da evasão fiscal.

**Palavras – Chaves:** Planejamento Tributário. Gestão Empresarial. Legislação Tributária.

**ABSTRACT:** The present work aims to carry out an analysis of the legal limits of tax planning practiced by business organizations as a strategic management tool, especially its best known form, which is tax avoidance. This instrument respects the anti-avoidance rules in force, as provided for in article 116, sole paragraph, of the National Tax Code, the highest legal diploma of our legal system, when it comes to tax legislation. It will deal, at first, with the constitutional principles related to the theme in question, addressing the birth and implementation of the legal-tax relationship, then the concept and definition of tax planning will be discussed, and, finally, an analysis will be carried out regarding the possibilities of competitive and financial improvements of a company as a result of its tax planning. based on tax avoidance, without having the need, therefore, to resort to illegal practices of tax evasion.

2559

**Keywords:** Tax Planning. Business Management. Tax Legislation.

### 1 INTRODUÇÃO

Em linhas gerais, conforme Fabretti (2005), o planejamento tributário é utilizado para reduzir, adiar ou anular, dentro dos meios legais, o ônus fiscal. Sabemos que os tributos (impostos, taxas e contribuições) representam importante parcela da matriz de gastos das

<sup>1</sup> Graduando em bacharelado em ciências contábeis, Universidade Estadual do Ceará — UECE.

<sup>2</sup> Professor Orientador. Mestre em planejamento e políticas públicas pela Universidade Estadual do Ceará - UECE. Universidade Estadual do Ceará - UECE.

empresas e que com a globalização da economia mundial, tornou-se questão de sobrevivência empresarial a correta administração deste ônus tributário.

O planejamento tributário caracteriza-se como um dos principais agentes para o sucesso ou não de uma empresa no mercado. Para Chaves (2010, p. 20), “(...) considerando que a carga tributária tem atingido patamares que inviabilizam as atividades empresariais, o planejamento tributário tornou-se necessidade indispensável para a continuação dos negócios”. Neste contexto, a elisão fiscal é o mecanismo permitido em lei para tornar a carga tributária menos onerosa; ao contrário da evasão fiscal, que se caracteriza como sonegação.

É notável ressaltarmos que o princípio constitucional vigente não deixa dúvidas de que, dentro da lei, o contribuinte pode agir de acordo com o seu interesse, pois aquilo que a lei não proíbe, entende-se como permitido. Planejar corretamente o fato gerador ou o pagamento de tributos é um direito tão essencial quanto planejar o fluxo de caixa e fazer investimentos.

O objetivo do presente estudo é avaliar qual a melhor forma de diminuir, postergar ou evitar a alta carga tributária, utilizando-se da elisão fiscal como instrumento eficiente de planejamento tributário, avaliando, desta forma, as possíveis melhorias financeiras trazidas ao caixa da empresa, em função do pagamento de tributos planejado, bem como a importância nos resultados da empresa e como proceder a uma redução de tributos por meios lícitos.

2560

A importância do estudo aqui elaborado justifica-se pelo fato de que o Brasil sofre com uma elevada carga tributária, considerada uma das mais altas do mundo. Tal fato obriga o empresariado nacional a desenvolver estratégias para sobreviver, ante a fome do Estado em arrecadar. Diante desta necessidade de sobrevivência das organizações empresariais, em relação à boa administração dos pagamentos de seus tributos, é que surge o conceito de planejamento tributário, como alternativa de melhor adaptação e convivência à lei fiscal.

Para o desenvolvimento do estudo aqui apresentado foi realizada aprofundada pesquisa de revisão bibliográfica, através de diversas fontes, tais como livros, artigos, publicações, sites e revistas, buscando sempre extrair das referidas fontes o que melhor poderia contribuir com o engrandecimento do estudo aqui em tela.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 O poder de tributar delimitado na Constituição Federal

A Constituição Federal de 1988 prevê que o Estado possui poder de tributar. Tais previsões estão em grande parte estabelecidas no Título VI, Capítulo I – Artigos 145 a 162, do

diploma legal supremo de nosso ordenamento jurídico. Além destas normas nominalmente identificadas, podemos incluir outras previstas na Constituição, tais como os artigos 194 e 195, que tratam das contribuições para a seguridade social.

O sistema constitucional tributário está topograficamente previsto no Capítulo I, Título VI, da Constituição Federal de 1988, podendo ser analisado através da divisão em três grupos, a saber: a repartição das competências tributárias entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios; a partilha direta e indireta do produto da arrecadação; e, os princípios tributários e as limitações ao poder de tributar.

Porém, da mesma forma que a Constituição Federal de 1988 assegura aos entes tributantes o poder de legislar sobre os tributos de suas respectivas competências, assegura também ao contribuinte o direito perante o Estado, caso o Estado não respeite aos limites estabelecidos em lei, em se tratando de matéria tributária. A respeito desta relação, nem sempre amistosa, entre o Estado e o contribuinte, é válido observarmos o trecho a seguir:

Tal relação jurídica é polarizada, destacando-se no pólo ativo (credor) os entes tributantes: pessoas jurídicas de Direito Público interno, também conhecidas como Fiscos, isto é, União, Estados, Municípios e o Distrito Federal. No pólo passivo (credor), encontra-se a figura do contribuinte representado pelas pessoas físicas ou jurídicas. Dessa forma, cria-se o cenário afeto à natural invasão patrimonial, caracterizadora do mister tributacional, em que o credor (Fisco) avança em direção ao patrimônio do devedor (Contribuinte) de maneira compulsória, a fim de que logre retirar valores, que denominamos tributos, carregando-os para os seus cofres. Tal invasão é inexorável, não havendo como dela se furtar, exceto se o tributo apresentar-se ilegítimo, i.e., fora dos parâmetros impostos pela Constituição Federal, o que poderá ensejar a provocação do Poder Judiciário, no intuito de que se proceda à correção da situação jurídica. (SABBAG, 2008, p. 19).

## 2.2 Princípios Constitucionais

Os princípios constitucionais, em virtude de sua universalidade, são os elementos que dão estrutura aos sistemas jurídicos em geral e ao sistema tributário nacional e se constituem no arquétipo jurídico e fundamento de validade de todo o ordenamento jurídico tributário. Traçam as linhas mestras que deverão ser seguidas por todos os entes tributantes, não podendo ser contrariadas, sob pena de invalidade da ação estatal que busca arrecadar recursos do contribuinte para o atendimento das necessidades coletivas.

Tais princípios estão estabelecidos na Constituição Federal de 1988, de forma explícita ou implícita, devendo ser observados por todos que trabalham com as normas jurídicas sob sua influência. Os parâmetros constitucionais são importantíssimos, pois são os elementos norteadores da ação dos entes tributantes. Os princípios constitucionais que tratam de assunto

relacionado aos tributos irão determinar onde, como, quando e de quem será exigida a obrigação tributária. Tudo deve estar em estrita consonância com as disposições legais.

### 2.2.1 Legalidade para tributar

O poder de tributar do Estado é garantido pelo princípio constitucional conhecido como princípio da legalidade, segundo este princípio, encartado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, nenhum tributo poderá ser criado ou aumentado, senão em virtude de lei. Esta é a legítima manifestação da vontade do povo, por meio de seus representantes. Ao se aprovar uma lei criando ou aumentando um tributo, ele tem legitimidade, pois foi consentido – teve a autorização de quem vai arcar com o ônus da nova exigência.

Ainda neste sentido, ROSA JÚNIOR (2006, p. 255) define competência tributária como sendo a “parcela do poder de tributar conferida pela Constituição a cada ente político para criar tributos”. Podemos compreender, portanto, a competência tributária como a aptidão para criar tributos por meio de lei. É a atribuição dada pela Constituição Federal aos entes políticos que compõem o Estado, da faculdade de instituir tributos.

### 2.2.2 Isonomia ou igualdade tributária

A Constituição Federal de 1988 determina em seu artigo 150, inciso II, que é proibido aos entes tributantes instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Neste contexto de compreensão, temos o princípio da isonomia, que é também conhecido como igualdade tributária, que coloca no mesmo patamar as pessoas que se encontram em condições semelhantes, evitando protecionismos e injustiças, especialmente contra os mais desprotegidos.

Para melhor análise e compreensão de tão importante princípio tributário, recorreremos à doutrina, conforme trecho a seguir:

Tem-se de pôr, agora, outra face do princípio, segundo a lição clássica de que a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade. Celso Antônio Bandeira de Mello, reconhecendo a procedência dessa assertiva, coloca a questão de identificar quem são os iguais e quem são os desiguais, ou seja, “que espécie de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e pessoas sem quebrar a agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia?” (AMARO, 2003, p. 134).

### 2.2.3 Capacidade tributária

Apesar do pouco conhecimento por parte da grande massa populacional, a Constituição Federal de 1988 assegura ao cidadão o direito de pagar seus impostos de acordo com sua condição financeira, oferecendo ao Estado parcela de seu patrimônio que seja razoável e adequada às suas finalidades. Esta garantia encontra-se elencada pelo artigo 145, conforme podemos perceber a seguir:

§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. (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988).

Fica evidenciado, portanto, que o Poder Público, exercendo a faculdade que lhe é concedida pelo próprio povo, pode exigir impostos de todos quantos estejam sujeitos ao seu poder. Porém, o exercício desse direito observará a condição econômica de cada cidadão e será exigida de cada um, quantia em dinheiro em conformidade com a disponibilidade de seu patrimônio, de maneira que todos possam contribuir para a manutenção do Estado, na busca da realização de suas finalidades.

### 2.2.4 Irretroatividade da lei tributária

2563

A previsão do princípio da irretroatividade da lei está elencada no artigo 150, inciso III, letra “a”, da nossa Carta Magna de 1988, que também veda ao Estado, em todas as suas esferas de poder, cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentados.

### 2.2.5 Anterioridade da lei tributária

Tal princípio está previsto no artigo 150, inciso III, letra “b” da Constituição Federal de 1988 e apregoa que o tributo que foi criado ou aumentado em um exercício, somente pode ser exigido no ano seguinte. O objetivo deste princípio é oferecer ao contribuinte, que vai arcar com o peso do tributo novo, criado ou aumentado, tempo para que ele possa se organizar para suportar o ônus desta exigência e assim fazer seu planejamento tributário sem maiores consequências para a manutenção de suas atividades.

A legislação em relação a este assunto sofreu uma alteração no ano de 2003, quando foi aprovada a Emenda Constitucional nº 42/2003, que acrescentou a alínea “c”, criando reforço à

anterioridade do exercício, exigindo o decurso de tempo mínimo de 90 (noventa) dias, antes que a lei que instituiu ou aumentou o tributo possa gerar obrigações tributárias.

### 2.1.6 Tributo confiscatório

Prevê o artigo 150, inciso IV, também da Carta Magna de 1988, a proibição ao Estado de utilizar tributo com efeito de confisco. Mesmo não havendo uma definição clara do que seja confisco, o princípio permite ao contribuinte (quando a carga tributária à qual está submetido se revelar demasiado pesada) pleitear, junto ao Poder Judiciário que seja declarada a agressão ao mandamento e tornada ilegal a exigência tributária em questão. É mais uma garantia que o cidadão tem de ser tributado dentro dos limites que a Constituição estabelece.

### 2.3 Relação jurídica-tributária

A relação jurídica tributária, ou simplesmente relação tributária, conforme preferem alguns estudiosos, é o conjunto de atos, relações e procedimentos que ocorrem entre o contribuinte e o ente estatal tributante e que tem por objetivo maior estabelecer a obrigação tributária. Tal processo tem início com a ocorrência do fato gerador, que consiste em ser a concretização da hipótese de incidência do tributo e evolui, daí por diante, por várias fases, culminando com a extinção do crédito tributário, que pode ocorrer das mais variadas formas, tais como a prescrição, a decadência, a execução fiscal, dentre outras.

2564

É definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação. (CARVALHO, 2007, p. 315/316).

É notável o quanto é esclarecedora a definição da relação tributária acima descrita, pois, em poucas palavras, demonstra todas as etapas envolvidas neste processo. Este vínculo entre contribuinte e fisco faz-se necessário, pois o Estado tem a finalidade de promover a realização do bem comum por intermédio da Administração Pública. Diante disso, o Estado precisa satisfazer os anseios da sociedade e para isso necessita de recursos para a consecução de seus objetivos. Sabemos que atualmente a principal fonte de financiamento das atividades estatais advém do exercício do poder de tributar, que a faculdade que o Estado possui de exigir tributos de particulares para custear políticas públicas de interesse da coletividade.

### 2.3.1 Fato gerador

É considerado fato gerador da obrigação principal a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Já o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Considera-se, portanto, ocorrido o fato gerador e existente os seus efeitos: – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; e – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Tais definições e diferenciações em relação às obrigações principal e acessória possuem respaldo legal no Código Tributário Nacional. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; e – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. Ainda versando sobre fato gerador é relevante observarmos o trecho abaixo transcrito:

O fato ocorre no tempo. O referido aspecto é relevante para efeito, em primeiro lugar, de identificação da lei aplicável: se o fato ocorreu antes do início da vigência da lei, ele não se qualifica sequer como gerador; se já era à vista da lei anterior (sob cuja vigência ocorreu), ele estará submetido, em regra, às disposições daquela lei, e não às da nova; se o fato ocorreu no período de vigência de uma isenção, ele é um fato isento, e não um fato gerador de obrigação [...]. (AMARO, 2003, p. 259).

2565

É interessantíssimo observarmos o quanto o fator “tempo” é determinante na compreensão e análise do elemento fato gerador de uma obrigação tributária. Daí a necessidade do contribuinte está sempre atento às alterações na legislação vigente, pois qualquer ocorrência, caso venha a passar despercebida, pode representar uma perda com o pagamento desnecessário de tributos, acarretando, desta forma, prejuízos ao caixa da empresa.

### 2.3.2 Hipótese de incidência

Para uma melhor compreensão, a respeito da hipótese de incidência tributária, recorreremos, mais uma vez, ao pensamento do renomado doutrinador SABBAG (2008), onde o mesmo afirma que a hipótese de incidência tributária consiste em um momento abstrato, previsto em lei, que é capaz de desencadear a relação jurídica. Ainda segundo o mesmo autor,

apresenta-se como a abstração definida em lei de fatos e atos capazes de ensejar o nascimento da relação jurídica, momento em que direitos e deveres estarão determinados.

É comum a confusão entre fato gerador e hipótese de incidência, pois para muitos são institutos sinônimos. Tal confusão justifica-se, inclusive, pelo fato do próprio Código Tributário Nacional tratá-los como sinônimos em algumas circunstâncias. Porém, é unânime por parte dos doutrinadores que os institutos ora aqui citados são diferentes.

Em linhas gerais, vale o esclarecimento de que tal diferenciação dar-se pelo fato de que o “fato gerador” é um fato, algo que já ocorreu, que já gerou a obrigação tributária, é algo real. Já a “hipótese de incidência”, trata-se de uma hipótese, algo que poderá vir a ocorrer, não é algo acabado. Neste caso, ainda não há o que se falar em obrigação tributária, pois o fato gerador ainda não ocorreu de fato.

### 2.3.3 Obrigação tributária

A obrigação tributária pode ser principal ou acessória. 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. Já 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.

2566

É notável que a obrigação tributária caracteriza-se por ser uma obrigação decorrente de uma força legal, portanto, seu nascimento independe da vontade do agente. É sabido que ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária, ainda que não seja desejo do devedor, ou seja, trata-se de obrigação de nascimento compulsório.

Em se tratando de obrigação tributária é importante ressaltar que existem quatro elementos indispensáveis nesta relação: sujeito ativo, sujeito passivo, objeto e causa. Conforme o artigo 119, do Código Tributário Nacional, entende-se como sujeito ativo da obrigação tributária a pessoa jurídica de Direito Público titular da competência para exigir o seu cumprimento. Já o artigo 121, do mesmo Código Tributário Nacional, define sujeito passivo da obrigação tributária como sendo a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

Em relação ao objeto da obrigação tributária, é válido destacar que consiste na prestação que deve ser submetido o contribuinte e/ou o responsável. A causa da obrigação tributária é, em uma interpretação sucinta, a legislação tributária.



## 2.4 Planejamento Tributário

O planejamento tributário é uma temática que dá margem a grandes discussões doutrinárias. O que é consenso está no fato de que planejar é uma atividade extremamente necessária ao sucesso da atividade empresarial. Desta forma, as empresas procuram realizar uma análise de sua situação tributária, para poderem, de acordo com suas condições financeiras, cumprirem com suas obrigações perante o fisco.

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 possibilite a anulação ou o adiamento do ônus fiscal. (SHINGAKI, 2002, p. 29).

Para melhor compreensão de tão importante assunto, faz-se necessário conhecermos a opinião de outros renomados doutrinadores:

O planejamento tributário é elemento essencial que deve ser inserido na gestão empresarial e preceder a qualquer novo negócio ou alteração empresarial. É o planejamento tributário tão importante quanto um planejamento econômico, técnico, comercial, de mercado. (HUCK, 1997, p. 148).

Tais definições e conceitos de grandes doutrinadores só reforçam o quanto o planejamento tributário é relevante para o sucesso empresarial. Com a utilização do planejamento tributário como forma de gestão empresarial, visando à redução lícita da carga tributária, a empresa tornar-se-á mais competitiva, reduzindo seus custos e colocando no mercado produtos com um preço mais atraente.

2567

### 2.4.1 Conceito de planejamento tributário

Entende-se o planejamento tributário como uma estratégia de se planejar a redução de impostos que uma determinada empresa paga ao fisco, o que deverá, inevitavelmente, refletir nos resultados financeiros do referido empreendimento. É uma ferramenta muito importante e que se faz necessária atualmente, devida à extrema competitividade que atinge os mais diversos tipos de empreendimentos.

O tamanho, a importância e o alcance desta “estratégia” nos resultados financeiros da empresa dependerão de uma série de fatores internos e externos à atividade empresarial que, na medida em que forem sendo observados, gerarão maiores ou menores impactos no caixa do negócio. Para termos uma compreensão mais clara do que venha a ser o planejamento tributário e sua importância para o sucesso de um negócio, é válido observarmos o seguinte:

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, cuidando de implementar aquela menos onerosa, formando um conjunto de condutas, comissivas, da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou depois da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar, transferir ou postergar legalmente os ônus dos tributos. (DOMINGUES, 2000, p. 112).

O trecho acima descrito deixa-nos bem evidente o quanto é importante o processo de realização do planejamento tributário, logo no início da atividade empresarial, devendo ser feito um aprofundado estudo acerca de qual o regime de tributação que melhor atende às necessidades daquele tipo de negócio. Esclarece também que, uma vez feita à escolha pela forma de recolhimento de tributos, passa-se a outra etapa, que consiste em traçar planos no intuito de decidir qual a forma mais vantajosa deste pagamento ser efetivado.

Assim, quando alguém se refere a planejamento tributário, logo vem em mente a ideia de diminuição do pagamento de impostos. Desta forma, pode-se dizer que o planejamento tributário é um estudo preventivo realizado acerca das diversas modalidades de tributação existentes em nosso país e que analisa cada uma delas, com o objetivo de verificar qual apresenta, em sua apuração, maior economia no recolhimento de impostos. Nesta mesma linha de pensamento, é interessante a observação a seguir transcrita:

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. (CASTRO, 2002, p. 06).

Tal reflexão nos norteia em relação a real necessidade dos empreendimentos empresariais terem um efetivo programa de planejamento das ações relacionadas aos tributos. Trata-se, na verdade, de uma organização na vida do contribuinte, seja pessoa física ou jurídica, que, atento às normas fixadas pela legislação tributária, escolhe os meios legais com menor incidência tributária.

#### 2.4.2 Evolução do planejamento tributário

É de conhecimento de todos que o Brasil possui uma das mais altas cargas tributárias do Mundo. Este é um fator macroeconômico que muito atrapalha a competitividade de nossas empresas, visto que esta elevada tributação é um dos principais componentes da “tabela de custos” de produtos e serviços produzidos em solo pátrio. E o pior de tudo isto é que a contraprestação de serviços públicos ofertada pelo Estado é péssima e insuficiente. E esta

“insatisfação” sempre provocou no contribuinte o desejo de encontrar maneiras ou de fugir ou de retardar a obrigação tributária.

Ao longo de décadas, estudiosos e analistas do setor tributário desenvolveram planejamentos e estratégias visando à obtenção da situação mais vantajosa para as empresas pagarem seus tributos aos entes tributantes. Este processo de “aperfeiçoamento técnico” de como pagar a carga tributária da empresa da melhor maneira possível evoluiu bastante ao longo dos anos. Operadores do Direito Tributário encontraram novas “brechas” dentro da lei, bem como “aprimoraram” antigas lacunas, buscando, cada vez mais, a situação que mais favorecesse ao contribuinte. E são exatamente sobre estas “brechas” e “lacunas” que iremos discorrer no tópico seguinte deste trabalho.

#### 2.4.3 Evasão fiscal e elisão fiscal

É fato que, na tentativa de reduzir a carga tributária sobre seus negócios, os contribuintes apelam para as mais diversas ferramentas que podem figurar como planejamento tributário. A utilização deste instrumento tende a diminuir as despesas com impostos, taxas e contribuições. Neste momento, mecanismos como a elisão fiscal e até mesmo a evasão fiscal são figuras presentes sobre a matéria tributária.

2569

É válido destacarmos que a elisão fiscal consiste em evitar a obrigação tributária ou reduzir o montante do tributo, sem que tal fato implique em infringir a legislação tributária. É também conhecida como evasão legal, evasão legítima, evasão lícita, economia fiscal, economia de imposto, entre outras denominações.

Já a evasão fiscal, é toda e qualquer omissão ou ação tendente a suprimir, reduzir ou retardar o pagamento de uma obrigação tributária. É sempre um ato de ilegalidade. Desta forma, fica evidente que a elisão fiscal é um ato lícito, enquanto que a evasão fiscal é uma atividade fraudulenta, ilegal. A respeito desta diferenciação, é louvável observarmos a citação abaixo transcrita:

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. (SOUZA, 1998, p. 174).

Diante da transcrição acima, observa-se a importância de se considerar o fator temporal para se classificar um procedimento tributário como elisão, uma vez que, esta ocorre antes da concretização do fato gerador. Este por sua vez corresponde ao pagamento do tributo e surge

somente quando o crédito tributário é identificado. A não ocorrência do fato gerador implicará na impossibilidade do pagamento do tributo. Assim, se o contribuinte estiver utilizando de atos lícitos, ou seja, dentro da lei, não estará cometendo práticas fraudulentas.

Conforme já comentado neste trabalho de pesquisa, a evasão fiscal é um ato ilícito, onde o contribuinte encontra “maneiras” que desrespeitam os dispositivos legais para não pagar ou pagar menos tributos. A evasão fiscal pode ser simples ou qualificada. A evasão fiscal simples dá-se pelo não pagamento do tributo declarado como devido pelo próprio contribuinte, normalmente não decorrendo de qualquer ardil, fraude ou malícia do mesmo. Já a evasão fiscal qualificada decorre da falta de pagamento, total ou parcial, do tributo, cujo valor não é declarado como devido pelo contribuinte, necessitando ser apurado pelo fisco. Geralmente, é dolosa ou fraudulenta e envolve a utilização de meios ilícitos para evitar, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento ou recolhimento do tributo devido.

Normalmente, os meios mais utilizados de fraudes fiscais são: prestação de declarações falsas ao fisco, atraso no pagamento de tributos, inserção nos livros e documentos fiscais de informações incorretas, omissão de operações ou rendimentos sujeitos à tributação com o objetivo de não efetuar ou reduzir o pagamento de tributos. Ainda, versando sobre a temática evasão fiscal, analisaremos o trecho seguinte:

2570

Evasão de tributos é terminologia oriunda da ciência das finanças, fato que explica sua contaminação com um significado econômico. A origem econômica da expressão é causa de uma certa incerteza que se nota todas as vezes em que pretendem os autores analisá-la a partir de suas conseqüências eminentemente jurídicas. (HUCK, 1997, p. 30).

Na busca de maior compreensão, em relação ao assunto, segue transcrição:

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. (MARINS, 2002, p. 30).

É característica da figura da evasão fiscal, onde o contribuinte utiliza-se de um comportamento proibido pelo ordenamento jurídico, ou seja, ilegal, visando com isto, à redução ou a supressão do imposto devido ao Estado tributante. Torna-se, desta forma, indispensável à ocorrência da ilegalidade, qual seja a intenção de fraudar do contribuinte. O agente evasivo tem a intenção de, com a sua conduta, proibida pela norma jurídica, ocasionar um prejuízo aos cofres públicos.

Em linhas gerais, a elisão fiscal é equivalente à economia lícita de tributos, no ato do cumprimento da obrigação tributária e significa ato ou efeito de elidir, eliminar, suprir. É uma

maneira de prover economia seguindo a disposição legal. Para o contribuinte, a elisão fiscal torna-se arma essencial na economia de recursos para pagamento de tributos. O planejamento tributário está relacionado com a elisão fiscal. Elidir é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento do tributo por atos ou omissões lícitos do sujeito passivo, anteriores à ocorrência do fato gerador. Portanto, elisão fiscal é definida como a economia tributária lícita, ou seja, que respeita os dispositivos legais.

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. (FABRETTI, 2005, p. 153).

Para termos uma visão mais clara do conceito e definição de elisão fiscal, é válido recorrermos à outra definição:

A adoção pelo contribuinte de condutas lícitas que tenham por finalidade diminuir, evitar ou retardar o pagamento do tributo é considerada como prática elisiva. Dá-se através de expedientes, omissivos ou comissivos, que evitam licitamente a prática do fato impositivo da obrigação tributária. (MARINS, 2002, p. 31).

Portanto, objetiva a elisão fiscal evitar a incidência do tributo, adotando-se medidas que evitem a ocorrência do fato gerador, a redução do montante a ser pago, reduzindo-se a base de cálculo ou a alíquota a ser aplicada, e ainda, se possível, o retardamento do pagamento do tributo, sem que isto implique na ocorrência de multa para o contribuinte.

#### 2.4.4 Norma antielisão à empresa

É consenso entre os estudiosos do assunto que o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, é um verdadeiro “atentado” ao princípio da legalidade, no que se refere à aplicação de penalidades às empresas que realizam planejamento tributário através da elisão fiscal, pois o referido parágrafo único autoriza o agente do fisco a fazer a interpretação da situação fiscal da forma que se mostrar mais onerosa ao contribuinte. Ou seja, a empresa estava se valendo de uma lacuna legal, por exemplo, para reduzir os fatos geradores de uma determinada obrigação tributária. Ao ser autuada pelo agente fiscal, este agente poderá desconsiderar esta lacuna na lei e penalizar esta empresa pelo fato de a mesma estar realizando “manobras” para pagar menos tributos.

Tal dispositivo legal conferiu plenos poderes ao agente do fisco, dando-lhe enormes poderes discricionários. Esta situação esdrúxula fere, inclusive, o princípio constitucional da divisão de poderes, tendo em vista que o fiscal tributário terá plena liberdade em utilizar-se da

legislação que ele achar mais conveniente para forçar o contribuinte a pagar mais tributos. Para um maior entendimento do que versa o artigo 116, do Código Tributário Nacional, em seu parágrafo único, é válido transcrevermos tal dispositivo legal:

Parágrafo Único. 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. (CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, 2014).

Após a leitura atenta do trecho acima transcrito, fica evidenciada a ânsia arrecadatória por parte do Estado, pois o contribuinte é colocado em uma situação de total vulnerabilidade em relação à fiscalização, já que esta poderá recorrer a qualquer um dos inúmeros dispositivos legais para autuá-lo, alegando que o mesmo está “dissimulando” a situação da empresa, visando evitar, desta forma, a obrigação tributária.

#### 2.4.5 Elisão fiscal e os resultados financeiros e competitivos

Evidente que a empresa que consegue realizar um eficaz planejamento tributário, através de uma consolidada política interna de elisão fiscal, terá enormes ganhos financeiros e competitivos. Os recursos que eram utilizados para pagar “tributos evitáveis”, agora economizados, poderão ser direcionados para projetos de expansão do negócio.

2572

A elisão fiscal representa, portanto, um fôlego a mais que a empresa ganhará, pois terá uma redução na carga tributária ou terá um retardamento do pagamento de tributos, e isto poderá ser um importante fator de sobrevivência da empresa no mercado competitivo. É de conhecimento de todos que o planejamento tributário é uma ferramenta de gestão empresarial que deixou de ser opcional e passou a ser considerado como essencial para garantir a permanência do negócio no mercado. Tornou-se uma questão de sobrevivência.

Podemos citar inúmeras vantagens financeiras advindas da elisão fiscal, tais como:

- ✓ Redução da carga tributária da empresa;
- ✓ Retardamento do pagamento da carga tributária;
- ✓ Melhoria do fluxo de caixa da empresa;
- ✓ Aumento dos recursos disponíveis para formação de capital de giro; e,
- ✓ Redução da necessidade de empréstimos bancários para “desafogar” o caixa.

São inúmeras também as vantagens competitivas e de mercado para a empresa que adota, sistematicamente, a elisão fiscal como ferramenta de planejamento tributário, a saber:

- ✓ Maior disponibilidade de recursos para projetos de expansão;

- ✓ Aumento do poder de barganha e negociata;
- ✓ Possibilidade de compras em grandes quantidades;
- ✓ Possibilidade de redução de preços, ante aos praticados pelos concorrentes;
- ✓ Possibilidade de melhorias e incrementos nos produtos ou serviços ofertados; e,
- ✓ Redução do custo global da atividade empresarial.

Diante das vantagens financeiras e competitivas acima apresentadas, fica claro que a organização empresarial que não pratica elisão fiscal estará fadada a perder muitas possibilidades de crescimento no mercado, bem como desperdiçar, desnecessariamente, muitos recursos financeiros.

### 3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A metodologia adotada, ou seja, a pesquisa bibliográfica e a revisão documental mostraram-se satisfatórias ao que se propunha, ou seja, mostrar a importância do planejamento tributário, realizado através da elisão fiscal, para a sobrevivência das empresas em suas atividades vitais de mercado.

É fato que o ordenamento jurídico-tributário brasileiro é bastante complexo e oneroso para as empresas, o que causa grandes dificuldades na manutenção das atividades, principalmente para aquelas que dispõem de poucos recursos para investimentos em consultorias especializadas, tais como financeira e tributária. Apesar de pouco difundido na literatura específica, os benefícios do planejamento tributário em uma empresa, independentemente do seu ramo ou porte, são imensuráveis.

É indiscutível que esse recurso demonstrou-se ser uma ferramenta competitiva de grande importância, através da identificação de práticas elisivas eficazes. Quando o planejamento tributário vem acompanhado de um estudo dos custos da organização empresarial, contribuindo para redução da carga tributária, permite à empresa uma contenção dos custos e, conseqüentemente, gerando uma maior lucratividade aos cofres da mesma.

O bom gerenciamento tributário de uma empresa oferece informações oportunas sobre fatores internos e externos, que influenciam na tomada de decisão e permitem uma melhor definição quanto à melhor opção no pagamento dos tributos. Sugiro a continuidade da investigação do assunto aqui abordado, por se tratar de um tema importantíssimo para a sobrevivência das organizações empresariais e ainda pouco explorado pela literatura especializada, apesar de sua grande relevância gerencial.



#### 4 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. 493p.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

\_\_\_\_\_. Lei n. 5.172, de 25 out. 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)> Acesso em: 16 de jul. 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. 590p.

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 2002.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática: Gestão Tributária Aplicada**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DOMINGUES, José Luiz Nunes. **Planejamento Tributário: economia legal de recursos para as empresas**. Belém: Alves Gráfica e Editora, 2000. p. 112.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Normas antielisão**. Disponível em <http://www.tributarista.org.br>. Acesso em: 28 de jul. 2024.

2574

\_\_\_\_\_. **Código tributário nacional comentado**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão – rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

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

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 19ª ed. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2006.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito: Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008. 479p.

SHINGAKI, Mário. **Gestão de impostos**. São Paulo: Saint Paul Institute Of Finance, 2002.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1998.