

**FACULDADE ESTÁCIO DE SÁ**  
**ROBERTO DE ALMEIDA FRANKLIN**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:**  
**ASPECTOS LEGAIS DA ELISÃO FISCAL LÍCITA**

VITÓRIA  
2017

**ROBERTO DE ALMEIDA FRANKLIN**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:  
ASPECTOS LEGAIS DA ELISÃO FISCAL LÍCITA**

Trabalho apresentado na disciplina TCC EM DIREITO TRIBUTÁRIO da Universidade Estácio de Sá, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel no curso de Direito.

**Orientador: MSc. Jose Eduardo de Araújo Duarte**

VITÓRIA  
2017

## PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ASPECTOS LEGAIS DA ELISÃO FISCAL LÍCITA

**Roberto De Almeida Franklin<sup>1</sup>**

**RESUMO:** Este trabalho tem por objetivo, o estudo do planejamento tributário, igualmente conhecido como elisão fiscal lícita, seus aspectos legais, conceitos, diferenciação em relação à evasão fiscal. Foi desenvolvida uma análise sobre limitações, da aplicação do planejamento tributário, sua aplicação nas empresas, os benefícios proporcionados pela aplicação da elisão fiscal lícita, bem como, dos resultados esperados decorrentes de sua aplicação. Para a realização do presente trabalho foi realizada uma pesquisa bibliográfica sobre o tema, em livros, artigos científicos, dissertações de mestrado e sites, através da pesquisa realizada, conseguimos identificar a linha tênue que separa a conduta lícita da conduta tipificada, além de observar em julgados as características que embasaram tais decisões, a pesquisa realizada não possui a pretensão de esgotar o estudo sobre o tema, que gera grande polemica.

**Palavras-chave:** Planejamento tributário. Elisão fiscal lícita. Evasão fiscal.

### SUMÁRIO

1 SUMÁRIO, 2 METODOLOGIA, 3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, 3.1 ELISÃO, EVASÃO E NORMA GERAL ANTIELISIVA, 3.2 ELISÃO FISCAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, 3.3 ELUSÃO FISCAL, LIMITAÇÕES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, 4 LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL A APLICAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, 4.1 PRINCÍPIO DA TÍPICIDADE E DA ESTRITA LEGALIDADE, 4.2 PRINCÍPIO DA TIPICIDADE (RESERVA ABSOLUTA), 4.3 PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE, 5 A APRECIACÃO DO TEMA DA ELISÃO FISCAL NO TRIBUNAIS FEDERAIS, 5.1 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA, 6 IMPLEMENTAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, 7 RESULTADOS DA APLICAÇÃO DA ELISÃO FISCAL LÍCITA (PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO), 8 CONCLUSÃO, REFERÊNCIAS.

## INTRODUÇÃO

O planejamento tributário visa identificar, analisar as atividades econômicas que serão realizadas pelas empresas, para propor as ações legais de que, devem ser aplicadas com o intuito de reduzir a carga tributária, e potencializar o desempenho empresarial.

A principal função da elisão fiscal lícita é propor, respeitando os aspectos legais, estratégias que visem reduzir ou evitar a incidência de tributos, bem como, adiar ou reduzir o ônus tributário.

Uma análise da estrutura de custos tributários, com o objetivo de identificar os meios legais para aplicação da elisão fiscal é fundamental, para garantir a legalidade do processo. O artigo 153, da lei 6.404/76 determina que “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”.

Num cenário como o brasileiro, onde a elevada carga tributária pesa sobre o desenvolvimento das empresas, faz do planejamento tributário uma importante ferramenta, para amenizar esse ônus, observando as possibilidades legais.

Porém, existe uma linha tênue, em a licitude do planejamento e a ilicitude da evasão fiscal, que está relacionada de acordo com Malkowski (2000, p. 32) “A evasão tributária designa a fuga de pagar tributo, onde o indivíduo adota procedimentos ilícitos como artifício para mascarar o fato gerador”.

A possibilidade de através da elisão fiscal lícita, às empresas conseguirem gerar a redução do ônus tributário, e potencializar seus desempenhos econômicos, por si justifica a realização desta pesquisa, que ao término, esperamos contribuir para um maior entendimento sobre a viabilidade da aplicação da elisão fiscal lícita nas empresas.

Objetivo geral:

- Identificar os aspectos legais mínimos que permitem a prática da elisão fiscal lícita.

Objetivos específicos:

- Definir os conceitos de Elisão, evasão e elusão fiscal;
- Relacionar os fundamentos legais, que amparam o planejamento tributário;
- Identificar a jurisprudência sobre o tema elisão fiscal lícita;

- Avaliar os riscos da implementação de um planejamento tributário;
- Identificar os benefícios, que podem ser gerados com a aplicação do planejamento tributário.

## **1 METODOLOGIA**

O presente trabalho apresenta como proposta, a pesquisa bibliográfica sobre o tema “Planejamento Tributário: Aspectos legais da elisão fiscal lícita”, para dar o necessário embasamento teórico, realizou-se o levantamento de vasta bibliografia sobre o tema em questão, como livros, dissertações de mestrado, sites, artigos científicos.

A pesquisa teve como foco principal as publicações que, destacam o tema “Planejamento Tributário”, e autores como Geraldo Ataliba, Ricardo Cunha Chimenti, Luiz Shoueri, Leandro Paulsen dentre outros, foram consultados, além da Constituição Brasileira de 1988 e o Código Tributário Nacional.

A finalidade da pesquisa bibliográfica Segundo Lakatos e Marconi (1991. P. 183), é “[...] colocar o pesquisado em contato com tudo que foi escrito, dito ou filmado sobre um determinado assunto”.

Todos os esforços foram aplicados, no sentido de buscar na literatura o conteúdo necessário, para responder de forma satisfatória as questões, e os objetivos propostos, porém, o tema não se esgota ao término da pesquisa.

## **2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Estamos as voltas com um cenário em que, muito se fala em reformas onde se busca meios para estimular o desenvolvimento da economia, através de estratégias desenvolvidas pelo governo, para aliviar o peso do desenvolvimento socioeconômico, que assola a população e estimula o desenvolvimento da economia brasileira.

Ocorre que, este tipo de reforma não é tarefa das mais simples, pois envolve vários setores da economia, além de diferentes ramos do direito e dos setores trabalhista, previdenciário, fiscal e político. São reformas que irão mexer profundamente com toda a cadeia produtiva nacional, e afetarão diretamente a economia.

Em meio a todo esse cenário turbulento, estão os empresários que travam diariamente uma verdadeira batalha para sobreviverem a esse caos instalado em nossa economia, fazendo-se necessário, não apenas, aplicação de uma boa gestão administrativa e estratégica, mas igualmente, torna-se cada vez mais importante, o conhecimento e a aplicação de um

planejamento fiscal, visando uma melhor adequação aos regimes de tributação, visando à redução da carga tributária e a obtenção de melhores resultados.

Enfatiza Nilton Latorraca (2000, p. 37)

O planejamento tributário é a atividade empresarial que, desenvolve-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 seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal.

Corroborando o professor Luiz Alves (2017, p. 4) que, “O planejamento é o estudo das alternativas lícitas de formalização jurídica de determinada operação, antes da ocorrência do fato gerador, para que o contribuinte possa optar pela que apresente o menor ônus tributário”.

Segundo ensina Júlio César Zanluca (2017):

O planejamento tributário tem um objetivo a economia (diminuição) legal da quantidade de dinheiro a ser entregue ao governo. Os tributos (impostos, taxas e contribuições) representam importante parcela dos custos das empresas, senão a maior. Com a globalização da economia, tornou-se questão de sobrevivência empresarial a correta administração do ônus tributário<sup>2</sup>.

Torna-se importante ressaltar que, o planejamento tributário não se confunde com sonegação fiscal, planejar é optar pelas opções lícitas disponíveis, que resulte em menos pagamento de tributos, por outro lado, sonegar é a utilização de meios ilícitos como a simulação, fraude ou dissimulação com a finalidade de deixar de recolher no todo ou em parte os tributos devidos.

## 2.1. ELISÃO, EVASÃO E NORMA GERAL ANTIELISIVA

Antes de aprofundarmos nas questões inerentes ao planejamento tributário, faz-se necessário definirmos os conceitos de Elisão fiscal e Evasão fiscal, no que tange a evasão o entendimento é pacificado e o conceito deixa claro que é ao ato de dissimular a existência do fato gerador com o intuito de não pagar ou pagar menos impostos, porém, quando se trata de elisão, esbarraremos em uma dificuldade em caracterizar a boa ou a má intenção, a caracterização de atos lícitos que podem legalmente contribuir para a economia fiscal da empresa de atos que podem deixar em dúvidas sobre a real intenção dos gestores.

---

<sup>2</sup> Disponível em <http://www.portaltributario.com.br/artigos/planejamento.htm>

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), em seu artigo 116, § único indica, que a autoridade poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos, realizados com a intenção de mascarar o acontecimento do fato gerador do tributo, ou a natureza dos elementos que constituem da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

A lei complementar nº 104/2001, que incluiu o parágrafo único do artigo 116 do CTN, depende de lei ordinária para sua aplicação, em razão da ressalva de que deverão ser “[...] observados os procedimentos estabelecidos em lei ordinária”.

O parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, foi denominado de “Norma Geral Antielisão”. Uma denominação tecnicamente duvidosa, ao se analisar os conceitos de evasão, elisão e dissimulação.

Segundo Alan Martins (2014), “a maioria dos doutrinadores consideram que, evasão é sinônimo de sonegação, e diz respeito a qualquer artifício utilizado pelo contribuinte para fraudar ou ocultar a ocorrência de fatos geradores”.

Considerada um meio ilícita de não pagar tributos, como por exemplo, uma indústria que vende seus produtos sem emissão nota fiscal, camuflando suas operações, com o objetivo de reduzir ou deixar de pagar tributos sobre a produção industrial, receita, lucro, faturamento, a circulação de mercadorias entre outros.

Luiz Alves (2017, p.42), afirma que:

A evasão fiscal, ao contrário da elisão, consiste em prática contrária à lei. Geralmente, é cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando reduzi-la ou ocultá-la. A evasão fiscal está prevista e capitulada na Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo (Lei no. 8.137/90).

Alan Martins (2014) continua afirmando que, “para a maior parte dos doutrinadores, a elisão sinônimo de planejamento tributário, isto é, forma lícita de que se utilizada pelo contribuinte para impedir que ocorra o fato gerador e, e automaticamente, descaracterizar a sujeição passiva”.

E cita como exemplo, o caso fictício de uma distribuidora de combustíveis, estabelecida na fronteira entre duas unidades da federação, que resolve concentrar seus negócios em clientes do Estado vizinho. Como o ICMS não incide nas operações, que destinem combustíveis a outros Estados (CF, art. 155, § 2º, X, b), não se sujeitará à incidência do referido imposto, e isto sem prejuízos no campo logístico, haja vista sua localização geográfica privilegiada para tal desiderato.

E por fim a Dissimulação, Que para Alan Martins (2014), é o ato que, de alguma forma venha a disfarçar o fato gerador ou os elementos constitutivos da obrigação tributária. Um exemplo é da empresa que, simula exportações utilizando de “documentação fria”, para encobrir os fatos geradores de venda, realizadas no mercado interno sem a emissão das notas fiscais.

Com base nas distinções apresentadas por Alan Martins (2014), podemos verificar que a dissimulação, está ligada a evasão fiscal. Na elisão, não há dissimulação do fato gerador, sua não ocorrência é devido as estratégias estabelecidas e aplicadas nos negócios do contribuinte.

Fábio Szinwelski (2010) afirma que:

Neste diapasão, a doutrina majoritária entende que elisão fiscal é a conduta lícita do contribuinte que se esquia do tributo, evitando que o suporte fático da norma tributária se concretize do mundo fenomênico. Da elisão fiscal podem resultar a inexigibilidade do tributo, sua redução ou o diferimento da obrigação de pagá-lo<sup>3</sup>.

## 2.2. ELISÃO FISCAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Elisão fiscal constitui meio lícito, utilizado pelo contribuinte para evitar ou reduzir a tributação. Trata-se de um fenômeno peculiar ao planejamento tributário, compreendido por práticas que, afastam a ocorrência de fatos geradores de tributos ou interferem na alíquota e base de cálculo, promovendo a redução do valor do tributo a ser pago.

O planejamento ocorre, quando a empresa de forma legal, faz a opção pelo regime de tributação mais vantajoso, ou realiza algum ato para se enquadrar nas condições, para conseguir o enquadramento desejado.

Envolvendo os objetivos de reduzir a carga tributária e minimizar os custos fiscais, o professor Alan Martins (2014), segue apresentando algumas ações estratégicas, que podem ser aplicadas no campo empresarial:

- Concentração em atividades imunes ou beneficiadas com exonerações tributárias (isenções, alíquota zero, reduções de base de cálculo, alíquotas reduzidas, créditos outorgados).
  - Opções de fracionamento de negócios, atividades e obrigações.
  - Estratégias logísticas e de marketing.
  - Opção por regimes de tributação mais vantajosos.
  - Adoção de regimes de apuração mais econômicos.
  - Cisões, incorporações, fusões societárias, constituição e fechamento de filiais.
- (2014, p. 156-158).

---

<sup>3</sup> Disponível em <https://jus.com.br/artigos/17876/norma-geral-antielisiva-conceito-caracteristicas-constitucionalidade-regulamentacao-e-aplicacao-no-direito-brasileiro>.



Por fim ainda apresenta o “Enquadramento em prazos de pagamentos mais amigáveis ao fluxo de caixa da empresa e as Estratégias contábeis válidas e legais”.

Demonstrando assim, as possibilidades de aplicação do planejamento tributário (elisão fiscal lícita) com a finalidade de diminuir a carga tributária, e minimizar os custos fiscais, respeitando os requisitos legais, mas usando estratégias que afastam a ocorrência dos fatos geradores, ou interferindo na base de cálculo, com a intenção de reduzir o valor do tributo a ser pago.

### 2.3. ELUSÃO FISCAL, LIMITAÇÕES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Além da evasão fiscal, prática que consiste em ações explicitamente sonegatórias, alguns juristas vêm defendendo que, algumas outras práticas de planejamento tributário são ilícitas, por estarem em desacordo com a legislação do direito privado.

O abuso do direito e a fraude à lei foram introduzidos pelo Código Civil de 2002, na ordem jurídica brasileira, toda e qualquer prática empresarial que, padecer destes vícios constituirá evasão fiscal, escapando totalmente da esfera lícita do planejamento tributário.

De acordo com o Código Civil, artigo 187, o abuso de direito é a utilização abusiva de norma jurídica, onde “Comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”. (Lei 10.406/2002)

Alan Martins cita como exemplo:

É o que parece acontecer quando um estabelecimento empresarial é legalmente constituído e opera com mera aparência de funcionamento, tendo por finalidade exclusiva concentrar créditos de tributos como ICMS e IPI cuja utilização pela empresa não seja circunstancialmente vantajosa, objetivando-se posterior venda do estabelecimento a grupo empresarial que tenha interesse em aproveitá-lo (2014, p.161).

Está prática não condiz com a função social, e econômica de um estabelecimento empresarial, por esta razão, tal prática pode ser tida como abuso de direito, prática ilícita conforme o artigo 187 do Código Civil. Temos da mesma forma, no artigo 166, inciso VI do Código Civil, ser nulo o negócio jurídico, que tiver por objetivo fraudar a lei.

É certo que, tanto na prática de abuso do direito e a fraude à lei, o sujeito passivo atua em desconformidade com a finalidade negocial, mas sim em um contexto recentemente denominado pela doutrina de Elusão fiscal, que “São avenças simuladas ou fraudulentas,

totalmente sem causa negocial, pactuadas apenas e exclusivamente para evitar a incidência tributária” (MARTINS, 2013, p.161).

### **3 LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL A APLICAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Sakamoto e Bassoli (2005) em seu trabalho denominado “OS LIMITES CONSTITUCIONAIS AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO”, enumeram uma série de princípios constitucionais, que limitam a aplicação do planejamento tributário, dentre os quais destacaremos os seguintes:

#### **PRINCÍPIO DA TÍPICIDADE E DA ESTRITA LEGALIDADE**

O artigo 150, I da Constituição Brasileira de 1988, estabelece que ao contribuinte é assegurado que os entes federativos não poderão instituir ou majorar tributos sem lei que o estabeleça, eis que se configura o princípio da estrita legalidade de tributação.

Este princípio compreende a subsunção do fato gerador a norma tributária, onde, para que surja a obrigação tributária, deverá existir a norma (hipótese de incidência) antes que o fato ocorra e existindo a norma, está deverá descrever o fato gerador para que ocorra uma vinculação adequada entre ambos.

Destaca Fabio Ulhôa Coelho (2004, p. 55):

O sistema jurídico somente pode ser considerado lógico, se os enunciados por ele compreendidos puderem ser organizados sobre a perspectiva dos princípios e regras do raciocínio lógico, assim concluiu que [...] a lógica do sistema jurídico depende da unidade, consistência e completude das proposições jurídicas, caso contrário podem surgir antinomias ou as lacunas.

De acordo com Priscila Y. Sakamoto e Marlene Kempfer Bassoli (2005, p. 265):

Por um lado, o planejamento estratégico tributário empresarial deve respeitar o sistema jurídico do território em que está a matriz ou suas filiais, de forma a não tornar inválidos ou ilegais os seus planos, por outro lado, o empresário não está obrigado a deixar de fazer o que a lei não proíbe, e agir dentro das lacunas não é inválido, nem ilegal no sistema jurídico brasileiro.

Sakamoto e Bassoli observam ainda que, os princípios constitucionais tributários, podem ser definidos como vetores das normas, e protegem os contribuintes dos abusos do fisco na relação jurídica tributária, e destacam como os mais importantes os princípios da tipicidade, o da estrita legalidade.

## PRINCÍPIO DA TIPICIDADE (RESERVA ABSOLUTA)

Para Sakamoto e Bassoli (2005, p. 265) “[...] este princípio determina que a lei seja minuciosa ao descrever a hipótese de incidência do tributo, para evitar o uso da analogia ou da discricionariedade, na atividade de interpretação das normas tributárias”.

Salienta Paulo de Barros Carvalho, “[...] o tipo tributário é definido pela integração lógico-semântica de dois fatores: hipótese de incidência e Base de cálculo” (2004, p. 160). Sendo assim, podemos concluir que, o tributo apenas incidirá no caso de fato ou situação descrita em lei, ainda citando Paulo de Barros Carvalho diz que, “[...] o princípio da tipicidade da tributação encontra-se implícito na formulação do princípio da legalidade como reserva absoluta da lei” (2004, p. 20).

Frisa Alberto Xavier (2004, p. 17-18) que, a reserva absoluta de lei significa que, a lei tributária é *lex stricta* (princípio da legalidade):

[...] a exigência constitucional de que a lei deve conter não só o fundamento da conduta da administração, mas também o próprio critério de decisão do órgão de aplicação do direito no caso concreto, ao invés do que sucede na reserva relativa [...], ela não tem que fornecer necessariamente o critério de decisão no caso concreto que o legislador pode confiar que o legislador pode confiar à livre valoração do órgão de aplicação do direito, administrador ou juiz.

Sakamoto e Bassoli concluem que, o princípio da tipicidade retrata a “[...] liberdade fiscal, ou de opção fiscal, que permite aos contribuintes agir e planejar, desde que não o façam dentro dos limites demarcados pelos tipos legais, sendo livres para optar pelas condutas fiscais menos onerosas” (2005, p. 267).

## PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE

O princípio da legalidade tributária está previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal: I - Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça [...]”. (Brasil, 1988)

E no Artigo 5º inciso II da mesma Carta, onde diz que “[...] ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei”. (Brasil, 1988)

Paulo de Barros Carvalho destaca que:

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei, porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de

que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional (2004, p.157-158).

Acentua Geraldo Ataliba (1990, p. 63) que, a subsunção é um fenômeno lógico, “[...] de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei”. O código tributário nacional, no artigo 97, determina que, somente a lei pode estabelecer:

- I - A instituição de tributos, ou a sua extinção;
- II - A majoração de tributos, ou sua redução;
- III - A definição do fato gerador da obrigação tributária principal;
- IV - A fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo;
- V - A cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
- VI - As hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. (Brasil, 1966).

Cesar A. Guimarães Pereira observa que, “[...] a elisão tributária ampara-se em omissão legislativa ou em dispositivo legal que permita obter, sem o sacrifício da utilidade econômica da conduta do particular, a redução ou a supressão do encargo tributário” (2001, 199).

Especificam Sakamoto e Bassoli que, o “[...] planejamento tributário está amparado pela estrita legalidade, uma vez que somente há o dever de pagar os tributos se houver lei que preveja a hipótese de incidência de tais tributos, bem como há o direito de monos pagar se assim a norma tributária permitir ou não proibir” (2005, p. 269).

## **A APRECIÇÃO DO TEMA DA ELISÃO FISCAL NOS TRIBUNAIS FEDERAIS**

Diante do que foi observado, no tocante ao tema Elisão Fiscal, podemos constatar as práticas lícitas e ilícitas. Seguem algumas ementas de julgados, onde são caracterizados os dois tipos de elisão fiscal:

Primeiro observaremos a jurisprudência sobre a elisão fiscal lícita:

Ementa: AGRAVO DE INSTRUMENTO - PROCESSUAL CIVIL - MEDIDA CAUTELAR - LIMINAR CONCEDIDA - PRESENTES OS REQUISITOS - CIRCULAR DO BACEN - ILEGALIDADE - CPMF - ELISÃO FISCAL - CONDUTA LÍCITA. 1- Presentes os requisitos ensejadores da concessão da liminar. 2- Fumus boni iuris. Licitude da conduta da agravada. A intenção da agravada, em adimplir suas contas em moeda corrente que recebera de seus clientes e depositar o saldo remanescente, com o escopo de não fazer incidir a CPMF, demonstra a prática da elisão fiscal por omissão, cujo escopo é impedir o nascimento da obrigação de recolher o tributo. Ausência de ilegalidade. 3- Circular nº 3001/2000 do Banco Central. Inexiste lei que obrigue o depósito do dinheiro em conta corrente para o pagamento de contas, forçando a incidência da CPMF. Circular não é nem sequer tem força de lei. 4- A moeda nacional tem curso forçado e poder liberatório. Ilegal o ato

de impedir qualquer pagamento que se pretenda fazer mediante pagamento em dinheiro. 5- Cabível a pretensão da agravada de pagar suas contas com o dinheiro recebido de seus clientes, depositando em sua conta corrente apenas o saldo remanescente. Legalidade e possibilidade. Precedente jurisprudencial. 6- Periculun in mora. Sem a liminar a agravada estará obrigada agir na conformidade da Circular do Banco Central, fazendo incidir a CPMF. 7- Mantida a decisão. Agravo de Instrumento a que se nega provimento<sup>4</sup>.

(TRF-3, Agravo de instrumento, nº 2003.03.00.067298-0, Desembargador Relator Johonsom Di Salvo)

Podemos observar que, quando presentes os elementos caracterizadores de legalidade, como ausência de lei que, contradiga as ações praticadas, os tribunais têm reconhecido a licitude da aplicação da elisão fiscal, como forma de redução da carga tributária.

E em seguida apresentamos uma decisão, onde a sentença foi desfavorável ao embargante:

Ementa: PENAL. PROCESSO PENAL. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS JURÍDICAS NA IMPORTAÇÃO. **CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL TENTADO. NÃO APLICAÇÃO DA SUMULA 24 DO STF. EMBARGOS INFRINGENTES NÃO PROVIDOS.** I A interposição fraudulenta de pessoas jurídicas para realização de importação, aproveitando-se da condição de beneficiária do FUNDAP por parte da empresa "presta-nome" caracteriza sonegação fiscal. II - As modalidades de importação, "por conta e risco de terceiros" ou "por conta e risco próprios" possuem substâncias e repercussões fiscais diferentes. Embora pudessem ser utilizadas como modalidades diversas com vistas à celebração de negócio jurídico a princípio válido, como é a importação, a opção por uma delas deveria ter ocorrido segundo a legalidade e fidedignidade com que seria operada a substância do negócio, e não mediante inserção de dados falsos com vistas a sonegação de tributo. III - Existe diferença essencial entre planejamento tributário ou elisão fiscal lícita e o negócio ilícito causador de sonegação fiscal. Como já consagrado na doutrina, a elisão fiscal ocorre dentro das margens da licitude, mas se há ato ilícito na ação do contribuinte não cabe falar em elisão lícita ou planejamento tributário. IV - Pode-se ter como caracterizada a forma tentada do crime do art. 1º I, II e III da Lei n. 8.137/90, porquanto se os tributos foram recolhidos a menor na apresentação dos documentos de importação, em razão da fraude praticada, com inequívoco prejuízo à sua arrecadação integral de acordo com a substância da operação feita na realidade, a atuação da fiscalização em sua atividade própria para isso acabou ensejando o perdimento das mercadorias, impedindo que a vantagem do contribuinte com a fraude se consumasse pois não conseguiu revender as mercadorias. V - Embargos infringentes não providos<sup>5</sup>.

(TRF-2, Embargos infringentes, nº 0003597-70.2007.4.02.5001, Desembargador Relator Abel Gomes)

Quando a lei tipifica o fato gerador e é praticado atos fraudulentos com a finalidade de reduzir ou não pagar tributos, surge a caracterização da sonegação fiscal, que visa reduzir a carga tributária de formas ilícita.

<sup>4</sup> Disponível em:

<http://web.trf3.jus.br/consultas/Internet/ConsultaProcessual/Processo?NumeroProcesso=200303000672980>.

<sup>5</sup> Disponível em: <http://www.trf2.gov.br/cgi-bin/pingres->

[allen?proc=00035977020074025001&andam=1&tipo\\_consulta=1&mov=3#](allen?proc=00035977020074025001&andam=1&tipo_consulta=1&mov=3#)

Sendo assim, percebemos a possibilidade da implementação da elisão fiscal, de forma lícita, como sendo uma importante ferramenta utilizada na gestão das empresas, como forma de reduzir a carga tributária, e conseqüentemente o pagamento de tributos, gerando uma importante economia financeira, que poderá ser aplicada no desenvolvimento do negócio.

### 5.1. O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

Na Constituição encontramos nos artigos 145 a 162 os fundamentos constitucionais do sistema tributário nacional, onde distinguimos os princípios norteadores da prática tributária brasileira, sendo que nos artigos, 145 a 149, tratam dos princípios gerais da tributação nacional, os artigos 152 a 156, encontramos as limitações constitucionais ao poder de tributar, os artigos 153 a 156, tratam dos impostos dos entes federativos, e por fim nos artigos 157 a 162 temos a repartição de receitas tributárias arrecadadas.

Como sujeitos ativos da obrigação tributária, têm os entes federativos, que detêm a competência de instituir, majorar e cobrar os tributos, por outro temos o contribuinte com a obrigação de pagar os tributos, porém, sempre buscando por alguma maneira não pagar ou reduzir a carga tributária, o problema é que, nem sempre os meios utilizados para evitar ou reduzir o pagamento de tributos são considerados meios lícitos, o que caracteriza a chamada evasão fiscal.

Um exemplo de evasão fiscal são os caixas 2, utilizados para depositar os recursos financeiros obtidos na informalidade, que com o avanço da tecnologia passou facilmente a ser abrigado em paraísos fiscais, onde são “[...] constituídas através de empresas fantasmas e conhecidas como *off-shore*, que podem ter como participante do seu capital a proprietária do “caixa 2”, sediada no Brasil” (SILVA, 2005).

No final de 1988, o Banco Central passou a regulamentar as formas de remessas de numerários a paraísos fiscais, remessas essas denominadas “transferências internacionais”, esse controle é então exercido através da criação do Mercado e Câmbio e Taxas Flutuantes (MTF).

Segundo Parada Filho, “[...] a regulamentação expedida não impediu que as *off-shore* abrissem contas no Brasil sem a necessidade de cadastramento do CNPJ e sem que tivessem representação legal no Brasil”. Essas normas não foram suficientes, para impedir a lavagem de dinheiro e a ocultação de bens no exterior, e em função disso, foi sancionada a Lei nº 9.613/98, que possibilitou a o combate a essas operações criminosas.

A lei nº 9249/95, sancionada em 1996, instituiu o sistema de tributação em bases universais, que através de seu artigo 25, fez com que, as empresas brasileiras com participações

no exterior, fossem obrigadas a tributar no Brasil os lucros e os ganhos de capital de suas controladas, filiais e sucursais estabelecidas no exterior.

A lei 9.532/97 estabeleceu prerrogativas que permitia que,

[...] o valor declarado como receita na controlada, sediada no paraíso fiscal, não será tributado no Brasil se não for disponibilizado para a controladora. Por equivalência patrimonial, o patrimônio líquido da controlada no exterior é incorporado ao da controladora brasileira, de conformidade com o disposto nos artigos 384 a 391 do RIR/99, possibilitando que o "Caixa 2" contabilizado no paraíso fiscal seja incorporado ao patrimônio líquido da controladora brasileira. A controlada sediada nos paraísos fiscais ainda poderá emprestar o dinheiro do "Caixa 2" lavado à sua controladora, obtendo receitas financeiras a título de juros, gerando, assim, despesas financeiras na sua controladora estabelecida no Brasil. Se os contratos de empréstimo forem perfeitamente elaborados, essas despesas de juros serão dedutíveis para efeito do cálculo do imposto de renda, se a controladora brasileira optar pela tributação com base no Lucro Real. Por outro lado, ficam sem tributação as receitas de juros obtidas pela controlada estabelecida no paraíso fiscal, apesar de ter reduzido a carga tributária de sua controladora estabelecida no Brasil<sup>6</sup>.

Temos assim que, como formas de planejamento tributário lícito, o aproveitamento de incentivos fiscais; as diversas formas de tributação das pessoas jurídicas, e de seus cotistas acionistas; o pagamento de juros sobre o capital ou sobre o lançamento de debentures no lugar de dividendos ou lucros distribuídos; o arrendamento mercantil substituindo a compra de bens para o Ativo Imobilizado são exemplos que, estão ao alcance de todos os empresários (p. 09).

O autor ainda cita como formas de planejamento tributário legal, as brechas deixadas pelos legisladores, devidamente induzidos por lobistas, que representam os interesses dos empresários mais ricos.

## **6. IMPLEMENTAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Como toda a atividade de planejamento, vários fatores devem ser observados, como as fraquezas, as forças, as oportunidades e as ameaças, no planejamento tributário, não é diferente, pelo contrário, temos que acrescentar mais detalhes dos itens anteriores e aprofundar no estudo da gestão em todos os aspectos e em especial nos objetivos a que se propõe o planejamento a ser implementado.

Segundo Silvio Crepaldi (2017, p.80):

---

<sup>6</sup> Disponível em <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/ICCF/20090727164635.pdf>.

A atividade de gestão de tributos engloba a correta organização do mundo empresarial mediante o emprego de contratos, formulas jurídicas e estruturas societárias que permitam excluir, reduzir ou adiar os encargos tributários que oneram a empresa.

Não se podendo excluir desse rol, a contabilidade, a escrituração dos tributos devidos, os reflexos contábeis e fiscais das transações comerciais, que são elementos implícitos da rotina fiscal.

Crepaldi acredita que, a base do planejamento fiscal é “[...] a existências de dados regulares e confiáveis”, onde a contabilidade é vista como um conjunto de escrituração das receitas, custos e despesas, assim como de controle patrimonial ativo e passivo.

Silvio Crepaldi (2017, p.80), argumenta que:

Para que a contabilidade se preste ao planejamento, ela deverá refletir situação real do patrimônio e das receitas e despesas. Contas com saldos distorcidos, falta de atendimento do regime de competência, atrasos na escrituração, conciliações incorretas etc. [...] são fatores que diminuem a qualidade das informações contábeis e, por conseguinte, diminuirão a qualidade do planejamento pretendido.

Sendo assim o planejador tributário de sucesso, estarão sempre buscando informações precisas sobre os tributos, como base de cálculo, alíquotas, prazos de recolhimento, fato gerador, dentre outras. As informações internas e externas do contribuinte, como lucratividade, volume de negócios e formas de operações igualmente são de fundamental importância.

De acordo com Silvio Crepaldi (2017, p. 80), a partir das informações apuradas inicia-se o processo de comparar, analisar, verificar, deduzir, pressupor e idealizar alternativas lícitas para a redução fiscal, e apresenta como exemplo:

Se o contribuinte optou pelo regime do lucro presumido, segundo o qual está dispensado da escrituração contábil, porém a mantém, poderá avaliar, periodicamente, a vantagem ou desvantagem desse regime, com base nos resultados gerados no período que se submeteu a essa forma de tributação, comparativamente ao regime de lucro real. Quando se aplicar o planejamento pretendido, sua execução precisará ser avaliada à luz de critérios objetivos (2017, p. 80).

Assim, segundo o autor, questões relativas a eficácia do planejamento, como:

- A execução do planejamento tributário trouxe redução de impostos? Quanto?
- Houve custos adicionais (Administrativos, consultoria) nessa implantação? Quais?
- Com base nos resultados já alcançados, pode-se afirmar que o planejamento fiscal foi aplicado de forma eficaz e de modo econômico? (2017, p. 81).

Menciona Crepaldi (2017, p.81), “É imprescindível que o reconhecimento de todas as receitas e despesas se faça pelo regime de competência e não pelo regime de caixa [...]”,



segundo o princípio da competência, as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorreram, sempre simultaneamente, quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

Crepaldi (2017, p.81), ensina que,

[...] o princípio da competência determina quando as alterações, no ativo ou no passivo, resultam em aumento ou diminuição do patrimônio líquido, estabelecendo ainda, diretrizes para a classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do princípio da oportunidade.

Silvio Crepaldi (2017) apresenta um quadro, com os passos do planejamento tributário:

Passo 1	<b>Considerações preliminares</b>	
	A	Empresa eficiente do ponto de vista tributário
	B	Diferença entre elisão e evasão fiscal
Passo 2	<b>Objetivo estratégico do Planejamento</b>	
	A	Redução ou eliminação da carga fiscal da empresa
	B	Postergação do pagamento de tributos e contribuições
	C	Diminuição da contingência tributária
	D	Recuperação de tributos recolhidos
Passo 3	<b>Frente de ação do planejamento tributário</b>	
	A	Questionamento judicial de tributos
	B	Planejamento induzido pela legislação
	C	Reorganização corporativa
Passo 4	<b>Etapas (metodologia) do planejamento tributário</b>	
	A	Revisão da estrutura corporativa
	B	Análise do planejamento estratégico
	C	Mapeamento das atividades (Controladoria)
	D	Formulação da estratégia tributária
Passo 5	<b>Questionamento judicial de tributos</b>	
	A	Princípios constitucionais da corporação
	B	Hierarquia da legislação tributária (Ordenamento jurídico)
Passo 6	<b>Planejamento tributário induzido pela legislação</b>	
	A	Sistema de apuração de tributos
	B	Formas de retribuição dos acionistas
	C	Formas de recuperação de tributos
Passo 7	<b>Planejamento tributário nas organizações societárias</b>	
	A	Captação de recursos internos
	B	Responsabilidade das pessoas ligadas
	C	Prejuízo fiscal, base negativa da CSLL e do IRPJ
Passo 8	<b>Diligência como fonte de planejamento</b>	
	A	Identificação de ativos e passivos não contabilizados
	B	Recuperação de crédito fiscal
	C	Processo de compra e venda de mercadorias e produtos
Passo 9	<b>Limites do planejamento tributário</b>	
	A	Questionamento pelo fisco
	B	Defesa (ação fiscal) do departamento jurídico
	C	Jurisprudência favorável ao contribuinte
	D	Defesa fiscal – Contribuinte x Aduana (Administrativa)

	E	Recuperação de tributos em trânsito
--	---	-------------------------------------

Fonte: CREPALDI. Silvio, Processo e Planejamento Tributário, p. 84. 2017 – Tabela 1.

## 6.1. BENEFÍCIOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Segundo Crepaldi (2017, p.85), o planejamento pode gerar os seguintes benefícios para o contribuinte:

- Entender o processo entre planejamento tributário e sonegação fiscal;
- Identificar as oportunidades de eliminação ou minimização da carga tributária;
- Maximizar a utilização de oportunidades com diploma legal da legislação;
- Estruturar operações de compra e vendas de produtos e serviços, entradas de ativos, participação acionária, utilizando atos societários (fusão, cisão, incorporação e redução de capital subscrito);
- Utilizar diligências como fontes de dados do planejamento tributário.

Aponta Silvio Crepaldi (2017) que, a gestão fiscal é fundamental, para a criação de um novo negócio ou para a alteração do direcionamento no mundo empresarial, objetiva como qualquer outro tipo de planejamento a eficiência, que relacionada carga tributária, buscará sempre pagar menos tributos, de forma legal.

## 7. RESULTADOS DA APLICAÇÃO DA ELISÃO FISCAL LÍCITA (PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO)

De acordo com Silvio Crepaldi (2017) projetar os resultados esperados da implementação de um planejamento tributário, é uma das maiores dificuldades encontradas pelos planejadores, ou seja, determinar o resultado líquido de economia que será gerada decorrente da aplicação de um conjunto de ações. Segundo o autor citado, é certo que há impactos e reflexos sobre determinadas operações, tais como:

- A tributação de impostos de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). A alíquota do IRPJ é de 15%, porém, há adicional de 10% sobre o lucro real ou presumido que exceder a R\$60.000,00 no trimestre. A alíquota atual da CSLL é de 9%. Portanto o impacto tributário do IRPJ, somado a CSLL, pode atingir até 34% sobre os valores de receitas, custos e despesas;
- Tributos sobre novas receitas geradas;
- Custos e despesas associados ao planejamento (taxas, custo interno de modificações nas rotinas, treinamentos etc.) (p.86)

Exemplo:

Determinada companhia de serviços pretende fazer transferência de operações de um município onde a alíquota do ISS é de 5% para outro, cuja tributação é de 2%. O ganho líquido deve levar em conta não somente a diferença de tributação, mas também o impacto na tributação do IRPJ e CSLL, pois uma redução de custos representará um maior lucro tributável. Dessa forma, se o contribuinte for tributado pelo lucro real, e sua alíquota do IRPJ está em 25% e da CSLL em 9%” (CREPALDI, 2017, p. 86).

Então o impacto líquido projetado será:

Discriminação	% sobre receitas
1. Diferença do ISS	3,00%
2. IRPJ (25%) sobre a economia	0,75%
3. CSLL (9%) sobre economia	0,27%
<b>Impacto líquido do planejamento (1-2-3)</b>	<b>1,98%</b>

Fonte: CREPALDI. Silvio, Processo e Planejamento Tributário, p. 86. 2017 - Tabela 2.

Silvio Crepaldi (2017, P. 86) observa que, “[...] não foram incluídos no quadro acima as despesas de abertura de filial (taxas, alvará, aluguel e outras). Esse valor deve ser determinado em conjunto com o pessoal responsável pelas operações de serviços e administração da empresa”.

## 8. CONCLUSÃO

É muito difícil estabelecer um limite, entre a licitude e a ilicitude da elisão fiscal, alguns doutrinadores classificam dessa forma, porém como bem observa Sakamoto e Bassoli, “[...] ao tentar equipara o planejamento tributário e a evasão fiscal pelos seus efeitos econômicos, estar-se-á considerando uma interpretação econômica, que é inadequada diante dos princípios constitucionais como o da Tipicidade e da Capacidade contributiva” (p. 269).

Estará assim, conduzindo a uma negação da segurança jurídica, pois estaríamos abrindo mão dos princípios da legalidade e da tipicidade.

Se algumas atividades desenvolvidas em empresas são praticadas, com o intuito de reduzir a carga tributária dentro da legalidade, não há que se falar de ato ilícito, sonegação ou fraude.

Uma grande dificuldade encontrada é quanto à projeção dos resultados, em termos de economia líquida, decorrente da implementação do planejamento tributário, o que o torna realmente uma tarefa onde não depende apenas de vontade, mas sim de conhecimento específico sobre a matéria legal, contabilidade, demandando um grande conhecimento sobre a empresa, onde serão aplicados, seus aspectos financeiros e econômicos, estratégias de mercado dentre outras informações.

Tudo com o intuito, de minimizar o risco de forçar uma redução do pagamento de tributos através de atos ilícitos, o que caracterizaria crime de sonegação fiscal, e por outro lado realizar uma estratégia, que realmente gere uma redução da carga tributária de forma lícita e conseqüentemente a economia fiscal, que justifique a sua implementação.

Diante das divergências encontradas, identifica-se a necessidade de se aprofundar no estudo sobre o tema em questão, em especial no que diz respeito aos limites, entre a licitude e a ilicitude do planejamento tributário.

## REFERÊNCIAS

ALVES, Luiz. **Planejamento tributário – conceitos de práticas**. Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro, 2015.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

Brasil, **Código tributário nacional**. – 2. ed. – Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**, DOU 05-10-1988.

BUCKUP, Ricardo. **Negócios legais crescem mais rápido: Como fazer o planejamento tributário da sua empresa**. Endeavor, 2015.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Teoria e prática do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento tributário-Teoria e Prática**, 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

DUTRA, Felipe. **Gestão tributária - Notas de aula 1**. Ibmec Business School: Programa do MBA Gestão de Negócios, 2016.

MARTINS. Alan, **Direito Tributário e Planejamento Tributário Empresarial**, UNISEB/ESTÁCIO, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito Tributário: completo**. 4ª ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

SAKAMOTO. Y. Priscila, BASSOLI. K. Marlene, **Os Limites Constitucionais ao Planejamento Tributário**, Disponível em:

<<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/download/4045/3589>> visitado em 13/05/2017

SHOUBRI, Luiz. **Direito Tributário**. 2ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

ZANLUCA, Júlio. **Planejamento Tributário**, Disponível em: [www.portaltributario.com.br](http://www.portaltributario.com.br) visitado em 06/02/2017.

SOUZA, Valdivino de. Planejamento tributário (elisão fiscal): [valdivinodesousa.jusbrasil.com.br/artigos/121944135/planejamento-tributario-elisao-fiscal](http://valdivinodesousa.jusbrasil.com.br/artigos/121944135/planejamento-tributario-elisao-fiscal)

TRF - 2 - [www.trf2.gov.br](http://www.trf2.gov.br) visitado em 06/02/2017

TRF – 3 - [web.trf3.jus.br](http://web.trf3.jus.br) visitado em 06/02/2017