

## O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO FERRAMENTA PARA MINORAR A CARGA TRIBUTÁRIA: UMA PRÁTICA ELISIVA OU EVASIONISTA?

Thaynara Vargas Batista<sup>1</sup>

Hemerson José da Silva<sup>2</sup>

### RESUMO

O presente estudo pretende demonstrar que através do correto enquadramento no regime tributário, pode-se minimizar a incidência de impostos, refletindo assim positivamente nos resultados da empresa. Diante desse contexto, faz-se necessário destacar o importante papel da gestão tributária na administração empresarial, com o intuito de reduzir os custos tributários, estando sempre amparado pela legislação em vigor, considerando-se a grande carga tributária existente atualmente. No entanto, o estudo do planejamento tributário, visa promover a difusão dos procedimentos amparados por lei, tendo em vista, que as normas que compõem o sistema tributário brasileiro sujeitam-se constantemente a diversas interpretações, e à sua grande instabilidade, tornando árdua a tarefa de entendê-las e acompanhar o ritmo de suas alterações, como consequência, poucas empresas são capazes de cumprir corretamente com suas obrigações tributárias. Nesse contexto, o contribuinte possui o direito de estruturar o seu negócio visando à economia tributária, escolhendo a alternativa menos onerosa por meios legais, evitando a incidência de tributos e obtendo a diminuição de custos de seu empreendimento se optar por uma forma de tributação mais adequada ao ramo da sua atividade, através de um planejamento estruturado. Por fim, é feita uma lacônica análise sobre o planejamento tributário como uma ferramenta para a minoração da carga tributária, diante de uma prática elisiva ou evasioneira.

**Palavras-Chaves:** Planejamento Tributário. Elisão Fiscal. Evasão Fiscal.

---

<sup>1</sup>Graduanda em Direito pela Faculdade Multivix Cachoeiro de Itapemirim.

<sup>2</sup> MBA em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas. Especialista em Direito Tributário pela Faculdade Damásio de Jesus de São Paulo. Advogado Tributarista. Professor na Faculdade Multivix Cachoeiro de Itapemirim/ES.

## ABSTRACT

The present study will demonstrate and prove that through the correct framework in the tax regime, the company can minimize the incidence of taxes, reflecting positively the results of the company. Given this context, it is necessary to highlight the important role of tax management in business administration, with the aim of reducing tax costs, and being always supported by the legislation in force, considering the current large tax burden. However, the study of tax planning aims to promote the diffusion of procedures supported by law, considering that the rules that make up the Brazilian tax system are constantly subject of different interpretations, and their great instability, making the task arduous. To understand them and to keep the pace with their changes, as a consequence, few companies are able to fulfill properly with their tax obligations. In this context, the taxpayer has the right to structure his business, aiming at the tax economy, choosing the least onerous alternative by legal means, avoiding the incidence of taxes, and obtaining the cost reduction of his enterprise if he opts for a form of Taxation more appropriate to the nature of its activity, through a structured planning. Finally, a laconic analysis in tax planning is made as a tool for the reduction of the tax burden, in the face of an elusive or evasive practice.

**Keywords:** Tax planning. Tax Evasion. Tax Avoidance.

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa abordar a sistemática do planejamento tributário como um conjunto de procedimentos que objetivam reduzir a incidência de tributos, tornando-se indispensável para a continuidade empresarial, visto que a carga tributária tem atingido patamares que comprometem as atividades empresariais. Para minimizar este comprometimento, faz-se o uso do planejamento tributário que é uma ferramenta que as empresas têm para aumentar sua competitividade em um mercado cada vez mais exigente, possuindo como vetor principal a análise dos tributos, visando com isso identificar e projetar os atos e fatos tributários e seus efeitos comparando os resultados prováveis para os diversos procedimentos para a qual pode incorrer, de maneira a possibilitar a escolha entre as variáveis da alternativa menos onerosa para a empresa, sempre de forma lícita.

Com a intenção de se estabilizar no mercado e enfrentar a concorrência, as empresas

procuram alternativas para reduzir seus custos e obter lucros. A maior dificuldade de quem abre uma empresa, não é só a alta carga fiscal, mas também o desconhecimento dessa carga. O empresário na maioria das vezes não tem o conhecimento da responsabilidade fiscal e, quando se depara com tais conhecimentos, perde o controle da situação.

Desta forma, o planejamento é um meio legal de redução da carga tributária, onde os impostos, taxas e contribuições sociais representam uma parcela importante dos custos da atividade empresarial, aumentando o preço final das mercadorias e dos serviços. Diante da seriedade do planejamento, acredita-se que ele é capaz de amenizar a carga de contribuição através da escolha da melhor modalidade de tributação. Muitas empresas não conseguem permanecer no mercado devido a alta carga fiscal do nosso país, outrossim, a legislação pertinente é muito complexa e com constantes alterações, dificultando a interpretação dos empreendedores.

Em um cenário de alto custo de encargos, o planejamento surge como uma ferramenta lícita, auxiliando na diminuição dos gastos com tributos e por consequência influenciando positivamente nos lucros da empresa, logo, o planejamento consiste num conjunto de técnicas, estudos e estratégias organizadas com intenção de se obter uma economia nos custos empresariais, visando uma melhor qualidade de serviços e aumento da competitividade de lucros. O fator primordial no planejamento é a correta adoção do regime de tributação. Muitos empresários seguem modelos de outros empreendimentos e acabam pagando tributos a mais por não fazerem um estudo preventivo da legislação à qual estão obrigados e acabam por escolher um regime menos favorável à sua empresa.

Diante de todas as mudanças que o cenário econômico mundial vem enfrentando, torna-se incontestável que o planejamento seja uma das ferramentas mais importantes para garantir a sobrevivência de um empreendimento, pois, o excesso de tributos pagos no país é um dos principais fatores da mortalidade precoce das empresas.

Nesse diapasão, o presente estudo pretende averiguar o instituto do planejamento, na tentativa de evidenciar se constitui-se prática elisiva ou evasioneira, diante das duas formas: a maneira lícita denominada elisão fiscal, mais conhecida como

planejamento tributário, que indica uma economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna da lei; e a outra forma ilícita denominada evasão fiscal, que consiste em prática contrária a lei, onde geralmente é cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando reduzi-la ou ocultá-la.

## **2 PLANEJAMENTO E ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

A definição legal do termo tributo pode ser encontrado no Código Tributário Nacional (CTN, 1966) que em seu art. 3º define “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Examinando o conceito, verifica-se que o tributo é todo valor monetário pago pelo cidadão, através da obrigatoriedade da Lei, para que o Estado possa realizar suas atividades fins e viabilizar o bem comum. Para a sua caracterização, são necessários elementos que definem a sua obrigatoriedade, responsabilidade e dimensão. Nesse sentido, um tributo é caracterizado pelos seguintes elementos: fato gerador, contribuinte ou responsável, base de cálculo, alíquota, adicional e o prazo de pagamento.

A obrigação tributária surge de forma abstrata com a lei, concretiza-se com a ocorrência do fato gerador, onde é preciso que exista um vínculo jurídico entre o Sujeito Ativo (Credor) e o Sujeito Passivo (Devedor), pelo qual o Estado, com base na legislação, possa exigir uma prestação tributária positiva ou negativa.<sup>3</sup>

Planejar além de tudo significa interpretar a missão da empresa e estabelecer os objetivos da organização, bem como os atributos indispensáveis para a consecução desses objetivos com o máximo de eficiência e eficácia. A busca por economia tributária é cada vez maior em virtude da voracidade com que o Estado busca

---

<sup>3</sup> A regra-matriz de incidência tributária é uma norma jurídica geral e abstrata posta para disciplinar as relações do Estado com os seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias de natureza tributária, através dela pode-se fazer análise do tributo de acordo com as suas características básicas, que precisam estar presentes no texto normativo que cria os tributos.

arrecadar mais tributos. Segundo Humberto Bonavides Borges planejamento tributário:

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 ponto que lhe sejam mais propícios. Trata-se, assim, de um comportamento técnico-funcional, adotado no universo dos negócios, que visa excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários (BORGES, 2002, p. 152).

Muitos contribuintes acabam praticando atos contrários à legislação e se perdem na tentativa de salvar seu negócio já consumido pelos tributos, ou então, em razão da ganância decrescente, se perdem na prática criminosa da sonegação fiscal com o intuito de aumentar seu lucro. Entretanto, dentro do sistema jurídico, existem formas de se evitar um desperdício tributário e manter ou aumentar a lucratividade, isto ocorre justamente diante de um bom planejamento tributário.

Alguns objetivos são almejados pela aplicação de um bom planejamento, tais como evitar a incidência do fato gerador do tributo, reduzir o montante do tributo e retardar o pagamento do tributo sem a ocorrência de multa. A carga tributária nacional constitui um grande valor de custo da atividade operacional da empresa, em virtude da extrema concorrência trazida à tona com a globalização. Evidente a necessidade e seriedade do planejamento tributário, visando à sobrevivência empresarial, sempre lembrando que devemos buscar as brechas da legislação tributária para praticar esta redução, de forma lícita.

Ademais, a Lei nº 6.404/76, também conhecida como a Lei das Sociedades Anônimas, traz a obrigatoriedade do planejamento por parte dos administradores de qualquer companhia, conforme disposto no artigo 153 da referida Lei “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”.

Dessa maneira, torna-se claro o entendimento de que o planejamento tributário é o estudo das alternativas lícitas de formalização jurídica de determinada operação,

tendo por finalidade principal a economia de impostos, sem infringir a legislação, sendo necessário que o contribuinte esteja bem assessorado por uma equipe especializada que saiba realizar o planejamento de tributos sem distorcer, alterar ou esconder as obrigações quando o fato gerador assim o exigir.

## **2.1 Processo de Elaboração de um Planejamento Tributário**

Um bom planejamento inicia-se na escolha do regime tributário que melhor se enquadra na empresa. Atualmente os mais utilizados no Brasil são: simples nacional, lucro real e lucro presumido que deverão ser aplicados conforme a atividade que se deseja desenvolver dentro do empreendimento. Todos os regimes citados acima possuem legislação pertinente, que define todos os procedimentos específicos que devem ser seguidos, com propósito de garantir o melhor enquadramento do regime de tributação, consoante a atividade empresarial desejada, com intuito de minimizar os gastos com os tributos e conseqüentemente aumentar seus lucros.

A Constituição Federal de 1988, em seu 5º e o Código Tributário Nacional em seu artigo 145º (BRASIL, 1966), dispõem que cabe aos entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) instituir: impostos, taxas e contribuições de melhoria. A doutrina e a jurisprudência assumem a teoria pentapartida, que incluem ao rol, elencado pelos artigos supracitados, o empréstimo compulsório e as contribuições especiais, respectivamente citadas nos artigos 148, 149 e 149-A da Constituição Federal de 1988. Assim, a teoria pentapartida<sup>4</sup> adota como tributos: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e as contribuições especiais, destinando-se ao custeio das atividades.

Por conseguinte, o planejamento tributário é uma das principais ferramentas lícitas das empresas para diminuir a atual carga tributária do país, pois reduzir custos com tributos significa melhores resultados e mais investimentos. Na ótica do doutrinador Borges, o processo de elaboração de um planejamento tributário compreende-se em cinco fases:

---

<sup>4</sup> A teoria sobre a classificação dos tributos predominante entre os doutrinadores e na jurisprudência é a pentapartida que considera como sendo espécies de tributos os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições.

1) a pesquisa do fato objeto do planejamento tributário; 2) a articulação das questões fiscais oriundas do fato pesquisado; 3) estudo dos aspectos jurídico-fiscais relacionados com as questões decorrentes do fato pesquisado; 4) conclusão; 5) formalização do planejamento elaborado num expediente técnico funcional (BORGES, 2011, p. 71).

Borges (2011, p. 72) enfatiza ainda, que “o levantamento deverá obter dados sobre os seguintes itens: estrutura e atividades operacionais da empresa; qualificação fiscal do estabelecimento; particularidades das operações industriais, negócios mercantis e prestações de serviços abrangidos pelo planejamento tributário”.

Depois de definida a característica do planejamento, inicia-se o estudo dos aspectos jurídicos relacionados com as questões decorrentes do fato pesquisado. Essa fase se caracteriza pelo amplo estudo da legislação fiscal vigente, visando alcançar o objetivo definido. A partir do exposto acima, demonstraremos as opções de regimes utilizados atualmente no Brasil:

### **2.1.1 Simples Nacional**

O Simples Nacional é um regime diferenciado, destinado as ME (Microempresas) e EPP (Empresas de Pequeno Porte) previsto na Lei Complementar nº 123/2006, e abrange a participação de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Assim, o Simples Nacional estabelece normas gerais relativas ao tratamento tributário diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias.

Segundo Santos (2006, p. 25) “a Lei n.º 9.841/99, que instituiu o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, dispendo sobre o tratamento jurídico, simplificado e favorecido previsto nos artigos 170 e 179 da Constituição Federal de 1988, não se aplica em relação ao tratamento tributário”, conforme disposto no art. 10 da Lei n.º 9.964/00.

Art. 10. O tratamento tributário simplificado e favorecido das microempresas

e das empresas de pequeno porte é o estabelecido pela Lei n. 9317, de 5 de dezembro de 1996, e alterações posteriores, não se aplicando, para esse efeito, as normas constantes da Lei n. 9.841, de 5 de outubro de 1999. (BRASIL, 2000).

Dessa forma, o estatuto regula o tratamento jurídico diferenciado e simplificado nos campos administrativo, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial.

### **2.1.2 Lucro Real**

O Lucro Real está disposto no artigo 14 da lei nº 9.718/98<sup>5</sup>, o qual esboça sobre obrigatoriedade das pessoas jurídicas em optar pelo Regime de tributação Lucro Real.

O Lucro Real, portanto, é a apuração do imposto de renda pelo verdadeiro resultado apresentado, considerando as deduções e adições devidas, as que a lei determina como dedutíveis. Para todas as deduções efetuadas deve haver documento comprobatório, como notas fiscais de fornecedores e outros documentos previstos no regulamento do imposto de renda.

De acordo com Chaves (2010, p. 14) o “lucro real é o resultado contábil (receitas menos os custos e despesas), ajustados pelas adições e exclusões”. Esses ajustes devem ser demonstrados no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). Quando analisado somente o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o lucro, na maioria dos casos é a melhor opção, porque a empresa somente paga os referidos tributos quando obtém lucro. Assim sendo, o lucro real é a forma de tributação mais completa e exata para se calcular o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o lucro, para as empresas, no qual a base de cálculo se inicia por meio do lucro contábil.

---

<sup>5</sup> Não poderão optar pelo lucro presumido, por serem obrigadas a apurar o lucro real, conforme art. 14 da Lei 9.718/98, as seguintes empresas: a) cuja receita total, no ano calendário anterior, seja superior a R\$ 48.000.000,00, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses; b) cujas atividades sejam de instituições financeiras ou equiparadas; c) que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior; d) que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; e) que, no decorrer do ano calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, inclusive mediante balanço ou balancete de suspensão ou redução do imposto; f) cuja atividade seja de factoring.



### **2.1.3 Lucro Presumido**

O lucro presumido é regime de tributação onde a base de cálculo é obtida por meio de aplicação de percentual definido em lei, sobre a receita bruta. Como o próprio nome diz, trata-se de presunção de lucro. Para esse regime, existem algumas vantagens relativas às obrigações acessórias, pois o fisco federal dispensa as empresas enquadradas nesse regime, para fins de cálculo e recolhimento dos tributos, da escrituração contábil, desde que seja mantido o Livro Caixa.

Lucro Presumido é uma forma de tributação simplificada, para determinar a base de cálculo do Imposto de Renda e para a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido trimestralmente das empresas que não tiverem a obrigatoriedade de apuração no Lucro Real. O IRPJ e a CSLL incidem sobre um percentual preestabelecido da receita.

## **2.2 Finalidades do Planejamento Tributário**

Enquanto no Brasil não se implanta uma reforma tributária eficiente, é possível utilizar-se do Planejamento Tributário para maximizar os lucros e reduzir a carga tributária. A finalidade do planejamento é oferecer um conjunto de alternativas viáveis para o pagamento de impostos, o que possibilita boa economia fiscal ou mesmo a redução de tributos, utilizando métodos e procedimentos técnicos que permitem o estudo personalizado e minucioso dos diversos setores e atividades empresariais.

Segundo Oliveira (2009, p. 202) “O principal objetivo do planejamento tributário é a redução ou transmissão do ônus dos tributos, podendo ocorrer casos em que o ônus não decorre da obrigação tributária principal, mas das obrigações acessórias”.

Na ótica de Andrade Filho (2009, p. 103) “As práticas elisivas adotadas no planejamento são atividades regulares de um direito, pois apresentam finalidade social legítima em face de que a otimização da carga tributária reflete no objetivo institucional das empresas, que é o lucro”.

O planejamento tributário visa evitar a incidência de tributos fugindo da ocorrência do fato gerador procurando meios para reduzir o montante dos impostos e as alíquotas

das quais se baseia o cálculo tributário, variando algumas de acordo com estado e a espécie de serviço.

A cobrança de impostos é, na prática, uma coleta de dinheiro feita pelo governo para pagar suas contas. Uma forma de medir o impacto dessa coleta é compará-la com o Produto Interno Bruto (PIB), ou seja, a soma das riquezas produzidas pelo país em um ano. Essa relação entre impostos e PIB é chamada de carga tributária. De acordo, com o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (Fonte – IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário), em média no Brasil, essa carga tributária representa 35%, significando que os cofres públicos recebem um valor que equivale a mais de um terço do que o país produz.

### **3 ELISÃO E EVASÃO FISCAL**

Elisão fiscal e evasão fiscal são dois institutos antagônicos, pois, enquanto a primeira expressa uma não incidência tributária legalmente admitida, o segundo é significativo de uma ilicitude para fugir da tributação, percebe-se que são palavras semelhantes, mas com significados diferentes. O fato gerador e o que os diferencia. A elisão e evasão apresentam muitas similaridades, pois têm em comum a característica de serem técnicas de insubmissão ao comando da norma tributária: ambas objetivam evitar o montante de tributo, apenas que em uma, a evasão, é feito à revelia da lei. Dentro desses dois efeitos elencados, a elisão e a evasão fiscal é importante ressaltar o direito que o contribuinte possui de organizar seus negócios, observando os ditames legais, para que não caia em erro e não faça qualquer tipo de manipulação tributária do fato gerador do tributo, não incorrendo em nenhum crime. Para Alexandre Rossato da Silva Ávila:

[...] o contribuinte tem o direito de economizar no pagamento de tributos. Ele não é obrigado a adotar a forma mais onerosa para conduzir os seus negócios. O contribuinte pode estruturar seus atos ou negócios de maneira a pagar menos, ou nenhum, tributo. Se o ato pode ser praticado por duas formas, sendo uma tributada e outra não, é evidente que o contribuinte tem o direito de escolher a que melhor atenda aos seus interesses. Ninguém é obrigado a adotar a forma mais onerosa para os seus negócios [...] (ÁVILA, 2005, p. 187).

Dessa forma, os referidos efeitos mencionados acima estão sendo definidos a

princípio no ordenamento como meios para indicar a validade ou a invalidade do procedimento a ser utilizado para minorar a carga tributária. Assim, deve-se considerar a elisão fiscal como um procedimento lícito do contribuinte, que em regra ocorre antes do fato gerador de tributos, sem qualquer prática simulatória, como uma ação consciente espontânea, dolosa do contribuinte para reduzir, eliminar ou postergar a obrigação tributária.

Já a evasão fiscal deve ser considerada como uma prática contrária à lei. Geralmente é cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando reduzir ou eliminar o ônus fiscal, aí incluídos além da fraude comum e da simulação, o abuso de direito e a fraude à lei.

### **3.1 Elisão Fiscal**

A elisão fiscal é uma técnica de planejamento tributário que visa procrastinar a ocorrência do fato gerador, com intuito de diminuir ou zerar o débito tributário. A elisão sempre ocorre antes do fato gerador de forma lícita, onde o contribuinte busca diminuir a tributação dentro dos moldes legais. Na ótica de Fábio Rogério Proença a elisão tributária:

É o encadeamento de atos planejados pelo agente, mais precisamente o contribuinte, que visam a economia tributária. Para que esses atos sejam considerados como um efeito do planejamento tributário, a fim do contribuinte minorar a carga tributária, devem ser lícitos, dessa forma, chega-se assim ao conceito de elisão tributária, como uma forma de minorar o fato gerador do tributo (PROENÇA, 2014, p. 11).

A elisão utiliza-se das brechas e das obscuridades da lei para encontrar vantagens na forma de tributar. A expressão lacuna de lei fiscal diz respeito à inexistência de uma ou mais disposições legais capazes de elucidar plenamente a intenção do legislador, no que concerne às consequências tributárias em face da realização de determinado fato, estado ou situação de fato. Da mesma forma Fabretti (2009, p. 133) entende que, “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”.

A elisão é efeito de ato jurídico lícito, o qual consiste em uma carga fiscal menor em relação aos paradigmas da alta carga tributária. Quer dizer que a ação elisiva exige dois pressupostos: conduta lícita, contrapondo-se a elisão à evasão fiscal, que decorre de ato ilícito e efeitos tributários menores ou inexistentes, em relação a outro fato jurídico que seria, necessariamente, antecedente de regras de incidência tributárias. Assim, utilizando-se de lacunas da Lei para redução tributária. A expressão lacuna de lei fiscal diz respeito à inexistência de uma ou mais disposições legais capazes de elucidar plenamente a intenção do legislador.

Através da elisão fiscal a empresa se baseia na própria lei para encontrar saídas que as conduza a minimizar os custos tributários. Sendo assim, afirma-se que a elisão fiscal é a conduta do contribuinte consistente na prática de ato ou celebração de negócio legalmente enquadrado em hipótese visada pelo contribuinte, importando isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo.

No julgado a seguir, o impetrante valeu-se do permissivo contido no artigo 147, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional, comprovando documentalmente erro, para retificar declarações de imposto de renda pessoa física, mediante a substituição do formulário "simplificado" para o "completo", visando acrescentar aos rendimentos os valores recebidos a título de aluguéis e deduzir pagamentos referentes a despesas médicas e com plano de saúde, valendo-se, pois, de elisão fiscal legítima, antes da notificação de qualquer lançamento por parte do fisco, impondo-se, pois a manutenção da sentença que concedeu a segurança.

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO RETIDO NÃO CONHECIDO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO ANTES DE NOTIFICAÇÃO DO FISCO. POSSIBILIDADE. TROCA DO FORMULÁRIO SIMPLIFICADO PARA O MODELO COMPLETO. POSSIBILIDADE. ELISÃO FISCAL. COMPROVAÇÃO DO ERRO. ART. 147, § 1º, DO CTN. CONCESSÃO DA SEGURANÇA. SENTENÇA CONFIRMADA. 1. A agravante não requereu, nas razões de apelação, a apreciação do agravo retido, sendo, pois, o caso de não se conhecer do recurso. 2. Caso de impetração de mandado de segurança para compelir a autoridade impetrada a receber e analisar declarações retificadoras do imposto de renda dos exercícios de 2005 e 2006, anos-base de 2004 e 2005, apresentadas antes de qualquer notificação de lançamento por parte do Fisco. 3. O Código Tributário Nacional permite que o contribuinte proceda à retificação de sua declaração, mesmo quando vise a reduzir ou a excluir tributo, mediante comprovação do erro em que se funde, e antes do lançamento feito pelo fisco (artigo 147, § 1º), sendo tal dispositivo aplicável por analogia aos tributos por homologação, como é o caso do imposto de renda. 4. Caso de ocorrência de elisão legítima, pois o contribuinte

valeu-se da legislação para recolher menos tributo, mediante correção de suas declarações de imposto de renda, em razão de erro devidamente comprovado. 5. Precedente desta Turma. 6. Agravo retido não conhecido e apelação da União e remessa oficial a que se nega provimento (TRF-3 – MAS:13751 SP 2008.61.00.013751-0, Relator: JUIZ CONVOCADO VALDECI DOS SANTOS, Data do Julgamento: 28/04/2011, TERCEIRA TURMA).

Dessa forma, resta observar que se o caso configura efetivamente hipótese de elisão tributária, não haveria outra conduta a ser tomada pelo Fisco, senão respeitar a forma jurídica adotada pelo contribuinte do imposto, uma vez que, se o sujeito passivo se utiliza de meios lícitos para escapar da tributação, a prática não pode ser considerada abusiva.

### **3.1.1 Espécies de Elisão Fiscal**

Há duas espécies de elisão fiscal, uma decorrente da própria lei, onde, o mesmo induz a economia de tributos. Existe uma vontade clara e consciente do legislador de dar ao contribuinte determinados benefícios fiscais. A outra espécie é aquela que resulta de lacunas e brechas existentes na própria lei, onde o contribuinte opta por não pagar ou pagar menos tributos, dentro de uma situação legal.

### **3.1.2 Características da Elisão Fiscal**

Para Oliveira (2009, p. 193) “a elisão fiscal pressupõe a legalidade de comportamento do contribuinte com o objetivo de identificar as consequências fiscais de uma decisão que resultem numa economia tributária”. A elisão é desenvolvida através da adequação do contribuinte à melhor forma de tributação, executado em conformidade com os sistemas fiscais que possibilitem a redução de tributos.

No mesmo segmento, Andrade Filho (2009, p. 105) aduz que “o planejamento tributário é algo lícito e que deve ser defendido, que exige a legitimidade das operações, para que se garanta a legitimidade é necessário que a ação ocorra antes do fato gerador”. Além disso, é necessário que a modelagem dos fatos e as escolhas possam ser justificadas com base em norma válida.

## **3.2 Evasão Fiscal**

A Evasão Fiscal consiste em uma prática contrária à Lei, geralmente cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetivando reduzir, extinguir ou ocultar o cumprimento da mesma. Logo, a evasão é uma ação ou omissão ilícita, tendente a elidir a ocorrência do fato gerador, visando evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária para autoridade fiscal. Proença, assim define a evasão fiscal:

O encadeamento de condutas ilícitas, gerando a manipulação do fato gerador do tributo, havendo a manipulação do fato gerador, estaremos diante da evasão fiscal, sendo tipificada como crime de sonegação fiscal, simulação, evasão de divisas (PROENÇA, 2014, p. 11).

A evasão fiscal também reduz a carga tributária, mas por meios ilegais, e é classificada como crime de sonegação fiscal. Nessa modalidade ocorre a ocultação e o disfarce profissional, evitando que o fisco tenha conhecimento da ocorrência do fato gerador.

A evasão fiscal é considerada como uma forma de sonegação, se o fato não existe, também não há o que se dizer em planejamento tributário, mas sim em sonegação fiscal. A sonegação fiscal não é garantia de sucesso para a empresa, pois o contribuinte não transfere ou deixa de pagar integralmente ao fisco uma parcela a título de imposto, considerada devida por força de determinação legal. O julgador a seguir aduz que se o contribuinte busca evitar a incidência do tributo pela prática de atos ilícitos, utilizando-se de fraude, simulação ou outro tipo de impostura tendente a fugir da devida tributação, configura-se a hipótese de evasão fiscal:

TRIBUTÁRIO. LEGITIMIDADE DO INSS. EVASÃO FISCAL. FORNECIMENTO DE IMÓVEL PARA MORADIA DE EMPREGADOS MEDIANTE COBRANÇA DE ALUGUEL EM VALORES ÍNFIMOS. SALÁRIO-UTILIDADE. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.  
1. Conforme dispõe o art. 33 da Lei 8.212/91, com redação anterior à Lei 10.256, de 09/07/2001, ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11, devendo ser reconhecida sua legitimidade para as autuações respectivas.  
2. Se o indivíduo busca evitar a incidência do tributo sobre determinadas situações jurídicas de forma preventiva, evitando a própria ocorrência do fato gerador, deve ser admitida sua faculdade de agir dentro das diversas condutas lícitas possíveis para que se livre da tributação, desde que as circunstâncias não exijam a observância de forma expressa em lei, garantia que decorre dos princípios gerais da atividade econômica estabelecidos na Constituição Federal (art. 170). É quando ocorre a elisão ou evasão ilícita  
3. Se o contribuinte procura furta-se do pagamento de tributo através da prática de atos ilícitos, utilizando-se de fraude, simulação ou outro tipo de

impostura tendente a fugir da devida tributação, configura-se evasão fiscal.  
 4. A atuação da empresa na área imobiliária - a qual não se encontra inserida em seus estatutos sociais - com obtenção de prejuízo - valores irrisórios cobrados pelos aluguéis - não encontra qualquer razão lícita dentro da lógica do sistema jurídico, sendo sua única motivação afastar a cobrança da contribuição social sobre a parcela salarial paga pelo fornecimento de moradia.

5. Evasão fiscal verificada pela simulação de contratos de aluguel a fim de fugir do pagamento do tributo incidente sobre o pagamento de salário.

6. Apelação a que se nega provimento. (TRF1, AC 1997.01.00.061057-6 / MG; APELAÇÃO CIVEL, Oitava Turma, Relator p/ Acórdão DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO, D.E. 24/10/2006).

A palavra evasão, com sentido de ilícito fiscal, compreende a sonegação, a simulação, o conluio e a fraude contra a lei, que consiste na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos nos livros fiscais, com objetivo de não pagar o tributo ou de pagar importância inferior à devida.

Nesse sentido, planejamento tributário não deve ser confundido com sonegação fiscal. Planejar é estabelecer objetivos ou metas, determinando a melhor maneira de atingi-las por opções lícitas, buscando alternativas que possa dar melhores resultados para o empreendimento, enquanto sonegar corresponde a uma ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a informação que deveria ser prestada à autoridade tributária, com a intenção de eximir-se do pagamento dos tributos, por meios ilegais

Assim, importa salientar que foi visando afastar a evasão que o legislador, através da Lei Complementar nº 104/2001, alterou o Código Tributário Nacional, investindo o fisco de poderes necessários à desconsideração das simulações levadas a efeito pelas partes. Como elencado no parágrafo único do artigo 116, do CTN:

**Art. 116.** Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos [...]:

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 (BRASIL, 1966).

Desta forma, resta observar que para evitar a prática de tais atos, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional introduziu no ordenamento jurídico a norma geral anti-elisão. Com isso, a Fazenda fica autorizada a fugir dos limites da norma

tributária definidora da hipótese de incidência do tributo, podendo alcançar assim situações que não estavam nela previstas.

### **3.2.1 Características da Evasão Fiscal**

Segundo Oliveira (2009, p. 192) “a evasão fiscal pode ser considerada como toda e qualquer ação tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento da obrigação tributária”, também pode ser entendida como a fuga do cumprimento da obrigação já existente por forma ilícita, que não corresponde às exigências da elisão, que são a omissão anterior ao fato gerador, ato que não se contraponha à disposição legal e a omissão efetiva e não simulada.

A evasão fiscal é resultado de ato ilícito, sendo punível com pena restritiva de liberdade e multa pecuniária. É ação dolosa que tende a impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência da obrigação do fato gerador e das condições do contribuinte, capazes de afetar a obrigação tributária principal ou do crédito tributário.

### **3.2.2 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 que dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a diretoria de Rendas Internas, que serão apresentados e conceituados a seguir.

**Sonegação Fiscal** - Sonegação, em matéria tributária, é ação ou omissão dolosa com o objetivo de furtar-se alguém ao pagamento, total ou parcial, de tributo. A sonegação fiscal era considerada como crime, consoante o que dispõe a Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965, art. 1º:

Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;



IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal [...](BRASIL, 1965).

Sonegação é adoção ilegal de procedimentos com intuito de mascarar, impedir ou retardar a ocorrência da obrigação tributária.

**Fraude** - Num sentido amplo, fraude é qualquer ato arditoso, enganoso, ou de má-fé, com intuito de ludibriar ou lesar o outro, ou de não cumprir determinada obrigação. Segundo art.º 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.

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.

**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 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A importância do planejamento tributário é um tema que propicia uma enorme discussão a respeito de sua validade, tendo em vista que, para alguns doutrinadores e juristas, o planejamento pode traduzir-se em hipóteses de elisão ou evasão tributária. É notório que o crescente aumento da carga tributária nos últimos anos tem obrigado as empresas a organizarem-se internamente de forma a assegurar a competitividade entre elas, gerando um custo muito elevado em termos tributários.

A carga tributária que incide sobre as empresas é excessiva, o que faz com que estas paguem um montante significativo de impostos sobre as suas receitas. Em razão disso, os empresários dos ramos envolvidos necessitam de alternativas rápidas e

precisas para a redução de seus custos.

O planejamento tributário, portanto, é um método eficaz que pode resultar em real economia para as empresas. A análise das rotinas e procedimentos operacionais, além de visualizar a empresa globalmente, assegurando que fornecedores e clientes sejam considerados na visualização sistêmica da empresa como um todo faz parte do processo de planejamento.

Para realizar um planejamento tributário é necessário que sejam diariamente analisados: a legislação, a possibilidade de compensação de tributos, se os produtos, mercadorias ou serviços têm ou não tratamento tributário diferenciado como o caso da substituição tributária, analisar o ramo de atuação da empresa, o perfil dos clientes, o melhor enquadramento tributário para a empresa e atentar para o possível aproveitamento de créditos tributários.

Dito isso, vislumbramos que é possível, através de um planejamento tributário, reduzir o pagamento de impostos, sem infringir a legislação. Com a devida apuração dos resultados e a constatação de que, quando se opta pelo regime tributário correto, obedecendo sempre os princípios e as determinações da legislação, a minimização da influência desses resultados se dá de forma significativa, e em muitos casos, resulta na própria manutenção e permanência da empresa no mercado.

## 5 REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

AVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2005, p. 187.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR**. 11. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BRASIL, Lei n. 4.502, de 30 novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. **Diário Oficial da República federativa do Brasil**. Brasília, 30 de nov. 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4502.htm)> Acesso em: 16 abr. 2017.  
\_\_\_\_\_. Lei n. 4.729, de 14 julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República federativa do Brasil**. Brasília,

14 de jul. 1965. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/L4729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm)> Acesso em: 26 mai. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei n. 5.172, de 25 outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, 25 de out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)> Acesso em: 11 jan. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, 15 de dez 1976. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 29 ago. 2016.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

\_\_\_\_\_. Lei n. 9.718, de 27 novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, 27 de nov. 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm)> Acesso em: 13 mar. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei n. 9.964, de 10 abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis n.8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, 10 de abr. 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9964.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm)> Acesso em: 13 mar. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 1º Região. Apelação Cível. N. 0055662-86.1997.4.01.0000 AC 1997.01.00.061057-6 / MG. Oitava Turma, Relator p/ Acórdão DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO, D.E. 24/10/2006. Disponível em: <<http://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=556628619974010000&pA=99701000610576&pN=556628619974010000>>. Acesso em: 13 mar. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 3º Região. Apelação Cível. N. 315368 / SP 0013751-87.2008.4.03.6100. Terceira Turma, Relator p/ Acórdão JUIZ CONVOCADO VALDECI DOS SANTOS, D.E. 28/04/2011. Disponível em: <<http://www.trf3.jus.br/NXT/Gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=trf3e:trf3ve>>. Acesso em: 13 mar. 2017.

CHAVES, F.C. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IBPT – **Instituto Brasileiro de Pesquisas Tributárias**. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br>>. Acesso em: 23 abr. 2017.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Saraiva,

2009.

PROENÇA, Fábio Rogério. **Planejamento tributário**. Londrina: UNOPAR, 2014.

SANTOS, José Luiz; SCHMIDT, Paulo; FERNANDES, Luciane Alves. **Imposto de Rendas das Empresas com Base no Lucro Presumido, Arbitrado e SIMPLES**. São Paulo: Atlas, 2006.

**Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

\_\_\_\_\_. Lei n. 9.718, de 27 novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial da República federativa do Brasil**. Brasília, 27 de nov. 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm)> Acesso em: 13 mar. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei n. 9.964, de 10 abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis n.8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. **Diário Oficial da República federativa do Brasil**. Brasília, 10 de abr. 2000. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9964.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm)> Acesso em: 13 mar. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 1º Região. Apelação Cível. N. 0055662-86.1997.4.01.0000 AC 1997.01.00.061057-6 / MG. Oitava Turma, Relator p/ Acórdão DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO, D.E. 24/10/2006. Disponível em: <<http://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=556628619974010000&pA=99701000610576&pN=556628619974010000>>. Acesso em: 13 mar. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal da 3º Região. Apelação Cível. N. 315368 / SP 0013751-87.2008.4.03.6100. Terceira Turma, Relator p/ Acórdão JUIZ CONVOCADO VALDECI DOS SANTOS, D.E. 28/04/2011. Disponível em: <<http://www.trf3.jus.br/NXT/Gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=trf3e:trf3ve>>. Acesso em: 13 mar. 2017.

CHAVES, F.C. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IBPT – **Instituto Brasileiro de Pesquisas Tributárias**. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br>>. Acesso em: 23 abr. 2017.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

PROENÇA, Fábio Rogério. **Planejamento tributário**. Londrina: UNOPAR, 2014.

SANTOS, José Luiz; SCHMIDT, Paulo; FERNANDES, Luciane Alves. **Imposto de Rendas das Empresas com Base no Lucro Presumido, Arbitrado e SIMPLES**. São Paulo: Atlas, 2006.