



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Planejamento Tributário, ferramenta limítrofe da Elisão em face da Evasão Fiscal

Lilian dos Reis Monsores

Rio de Janeiro
2014

LILIAN DOS REIS MONSORES

Planejamento Tributário, ferramenta limítrofe da Elisão em face da Evasão Fiscal

Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro em Direito Tributário.

Professores Orientadores:

Nelson C. Tavares Junior

Néli Luiza C. Fetzner

Rio de Janeiro

2014

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, FERRAMENTA LIMÍTROFE DA ELISÃO EM FACE DA EVASÃO FISCAL

Lilian dos Reis Monsores

Graduada pelo Centro Universitário Plínio Leite. Advogada. Pós-graduada em Direito Tributário pela Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Resumo: A busca incansável do FISCO para extinguir os métodos criados para burlar a incidência dos tributos e, em mão paralela, a realização de novas ações pelos contribuintes visando reduzir ao máximo a execução do fato gerador destes e assim suas cobranças, traz à sociedade em que vivemos a necessidade de licitamente se planejar os atos e investimentos que serão produzidos na vida dos indivíduos. Porém há contribuintes que vão à contramão dos atos lícitos tentando, ilegalmente, conquistar a tão sonhada redução da carga tributária.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Evasão. Carga Tributária.

Sumário: Introdução. 1. Conceito e características da Elisão e Evasão Fiscal. 2. Norma Anti-Elisiva. 3. Criação e desenvolvimento do Planejamento Tributário. 4. Métodos de Planejamento Tributário. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho dirige-se ao tema planejamento tributário que foi criado devido a necessidade da sociedade brasileira em prever os custos fiscais dos seus atos negociais e financeiros do seu cotidiano.

Diante desta visão, planejar a carga de tributos de uma pessoa jurídica ou física evita a diminuição brusca de seu poder aquisitivo e blinda as sociais e financeiras de desenvolvimento do país.

Desta forma o planejamento tributário auxilia na proteção econômica do contribuinte e na extinção da ilicitude voltado ao não pagamento dos tributos ao FISCO.

Busca-se neste trabalho apresentar o planejamento tributário como sendo a forma lícita de minimizar os efeitos da contribuição ao Estado, por meio do pagamento dos tributos, na renda da pessoa jurídica ou física, equilibrando a vida em sociedade e mantendo a justiça social.

Assim, planejar a forma lícita ao qual o tributo *lacto sensu* irá incidir na vida empresarial e/ou diária de um contribuinte e atingirá potencialmente a circulação do capital em seus lucros e dividendos transformando a positivamente sua renda.

Para tanto, este trabalho irá esclarecer como a alta percentagem de contribuição tributária pode atingir negativamente o mercado financeiro do país, comprovando a necessidade do planejamento tributário em face do desenvolvimento do país; como o Planejamento Tributário pode apresenta resultados realmente eficazes, delimitando os campos da elisão e evasão fiscal; como é possível planejar tributariamente sem adentrar no campo da elisão ou evasão fiscal, aplicando o planejamento tributário nos institutos da elisão, elusão e evasão fiscal; e como a legislação tributária dos entes contribui para o planejamento tributário, analisando a legislação tributária brasileira em face do planejamento tributário e apresentando formas de planejamento tributário utilizados atualmente.

Neste diapasão, o trabalho procura promover uma reflexão e discussões sobre o nível de carga tributária imputada aos contribuintes brasileiros em detrimento da economia do país, os recursos oferecidos pelo Estado e a real necessidade do planejamento tributário, através de uma metodologia do tipo bibliográfica e histórica, qualitativa, parcialmente exploratória.

1. DELIMITAÇÃO DA ELISÃO E EVASÃO FISCAL

A conceituação da elisão e evasão fiscal provoca divergência doutrinária, tendo em vista que a definição e caracterização dos institutos em tela são conferidas aos ilustres autores

tributaristas, não sendo, assim, determinado no arcabouço legal brasileiro. Contudo é pacífico na doutrina que elisão fiscal está intimamente ligada a atos legalmente possíveis e a evasão a atos jurídicos ilícitos.

Assim preceitua o Hugo de Brito Machado¹:

Tanto se pode dizer elisão fiscal, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como evasão fiscal, no sentido de fuga ao imposto.

Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilícitamente, na medida em que está eliminando, ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente. O que importa, a rigor, é saber se o comportamento adotado pelo contribuinte para fugir, total ou parcialmente, ao tributo (evasão fiscal, ou tributária), ou para eliminar, ou suprimir, total ou parcialmente, o tributo (elisão fiscal, tributária), é um comportamento lícito, ou ilícito.

Desta forma podem-se diferenciar ambos os institutos em debate, sendo a elisão atos lícitos realizados visando atenuar a incidência dos tributos antecedendo a constituição do fato gerador do tributo, enquanto evasão vem a ser atos ilícitos praticados simultaneamente ou após a configuração do fato gerador com a intenção de induzir a erro o FISCO na formação do crédito tributário devido.

Assim observa-se que a elisão e a evasão seguem critérios cronológicos e de licitude sobre o fato realizado, como salienta o professor Douglas Yamashita² a elisão utiliza atos lícitos e antecedentes ao fato gerador (constituição do crédito) e a evasão atos ilícitos e concomitantes ou posteriores ao fato gerador.

O ato ilícito possui como elementos principais a afronta ao direito e a imputabilidade do indivíduo que o faz.

¹ MACHADO, Hugo de Brito *A Norma Antielisão e Outras Alterações no CTN* Disponível em: http://187.58.65.138/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=171. Acesso em: 15 mar. 2014.

² YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos – Planejamento Tributário: Limites à Luz da Abuso do Direito e da Fraude à Lei*. São Paulo: Lex Editora, 2005, p. 28 – 29.

A culpa *lato sensu*, apesar de largamente trabalhada como elemento norteador da caracterização do ilícito ou lícito possui, por sua vez, uma fragilidade visto que há atos ilícitos que não contêm tal elemento, como por exemplo, atos nulos.

Atualmente o sistema jurídico é interdisciplinar tornando a Constituição e todos os seus princípios a fonte norteadora de todo o processo hermenêutico do Direito e do Legislativo.

Existe, ainda, o critério econômico da tributação, amplamente debatido, ao qual alega que os atos praticados pelas pessoas físicas e, principalmente, jurídicas não poderiam ter o único e exclusivo intuito de minimizar a incidência de tributos em seus atos. Este critério é largamente defendido pela Fazenda Pública.

Planejar a carga tributária que recairá num ato negocial do cotidiano da pessoa jurídica ou física torna-se indiscutivelmente ponto importante nas finanças desta, tendo em vista os reflexos, no dia-a-dia do contribuinte, do mercado econômico-financeiro e da balança comercial do Brasil.

2. NECESSIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM FACE DO DESENVOLVIMENTO DO PAÍS

O Planejamento Tributário nos dias atuais torna-se prática importante na produção dos negócios jurídicos de uma empresa.

O ato de pagar menos tributo através de um planejamento tributário elisivo é um dever da administração da sociedade, viabilizando custo mínimo no pagamento dos tributos e,

com isso, retirada mínima do capital social destinado aos negócios empresariais, conforme esclarece André Campos Gregório³:

A elevada carga tributária das empresas, o custo da mão-de-obra no Brasil e demais despesas ou custos empresariais, somados à competitividade mundial, levam as empresas a procurarem cada vez mais planejamentos tributários, a fim de diminuir licitamente a carga tributária e tornar, com o auxílio de uma administração eficiente, mais competitiva.

Neste sentido, observa-se que o planejamento tributário lícito visa evitar a geração do fato gerador de um determinado tributo, baseando-se todo procedimento em meios legais, obedecendo à legislação vigente, objetivando a redução de gastos com tributos e, conseqüentemente, o aumento da liquidez de uma pessoa jurídica.

Assim faz-se necessário esclarecer os critérios e formas diferenciadoras do planejamento tributário elisivo para o evasivo.

3. A APLICAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NOS INSTITUTOS DA ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Planejar os tributos que poderão incidir sobre o negócio jurídico-financeiro a ser realizado entre pessoas jurídicas e/ou físicas antecipadamente ao ato negocial, de forma integralmente legal, sem ocultar nenhum procedimento e visando minimizar a carga tributária deste, caracteriza e põe em prática o instituto da elisão fiscal.

Na elisão o planejamento não significa escusar-se de pagar o tributo devido (crédito tributário constituído), mas sim evitar a existência de tal crédito pela não produção do fato gerador.

3 GREGÓRIO, André Campos. *A Elisão Fiscal como Planejamento*. Disponível em: http://camposegregorio.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=110%25. Acesso em: 15 mar. 2014.

Já na evasão fiscal o planejamento tributário utiliza-se de meios escusos, simulatórios e fraudulentos com o intuito do não pagamento de um tributo concretizado e passível de ser cobrado ao constituinte pela Fazenda Pública.

Tal ato ocorre em paralelo ou após a realização do fato gerador e com as práticas ilícitas de sonegação, fraude ou simulação, sendo esta última classificada em absoluta (disfarça a inexistência do fato gerador) ou relativa (oculta um ato ou negócio com outro negócio) que recebe o nome de dissimulação. Este possui como sanção inescusável a invalidade do ato, independente das demais sanções.

Neste sentido o Doutrinador Yamashita Douglas⁴ esclarece que “Sempre que se constatar a violação de normas cogentes ou da moralidade e lesão ao patrimônio público aplicar-se-á a sanção de invalidade.”

Contudo tal técnica de organização tributária de negócios se defronta com a constante fiscalização e desaprovação do FISCO, haja vista ser o maior fator de redução da arrecadação de capital para os cofres públicos.

Desta forma tem-se criado normas para se extinguir os meios de planejamento tributário.

4. ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA EM FACE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Desde o período monárquico do Brasil colônia até os tempos contemporâneos os tributos existiram.

No princípio era arrecadado conforme os mandamentos de Portugal, perdurando durante importante parte da evolução do Brasil a tributação foi imposta ao cidadão, somente

⁴ YAMASHITA, op.cit., p. 48.

sendo observados os princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da isonomia e o da irretroatividade da lei tributária após a proclamação da independência, conforme salienta o magistrado Carlos Fernando Mathias de Souza⁵.

Desta forma, destacam-se as palavras do doutrinador acima mencionado: “A Constituição do Império já agasalhava, pelo menos, os princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da isonomia e o da irretroatividade da lei, em que se incluía a de natureza fiscal, evidentemente.”

Ao longo do período evolutivo político do Brasil a necessidade de se legislar sobre os tributos tornou-se obrigatório, compelindo o Estado a desenvolver estudos sobre quais áreas da sociedade e da economia seriam atingidas, bem como a intensidade e impactos da tributação nestes setores.

Nesse sentido, visando-se evitar a cobrança desordenada dos tributos pelos entes federados o poder legislativo concentrou as normas basilares do assunto nos art. 145 ao 162 da CRFB/88, estruturando e ordenando o acervo legal brasileiro.

Cabe ressaltar que devido ser tema relevante para a manutenção de uma sociedade e um Estado equilibrado, este possui norma basilar advinda da lei maior, qual seja Constituição da República Federativa do Brasil.

Desta feita, devido a complexidade do assunto, se criou um compêndio normativo para delimitar os campos da tributação no país, chamado Código Tributário Nacional.

A matéria tributação é estratégica para o correto funcionamento do Estado, sendo trabalhado de maneira a qual tenta equilibrar a capacidade contributiva dos cidadãos e os cofres públicos, sem afetar a segurança jurídica.

⁵ SOUZA, Carlos Fernando Mathias de. *Breve Passeio pela História do Direito Brasileiro, passando pelos Tributos*. Disponível em: <http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/mono/article/viewFile/1475/1436>. Acesso em: 16 mar. 2014.

Porém devido à carga tributária inserida na vida econômica das pessoas jurídicas e físicas crescem-se as formas para se planejar os tributos a serem pagos em uma negócio existente entre pessoas.

Objetivando escusar-se de realizar o pagamento do crédito tributário devido, contribuintes se utilizam de ferramentas ilegais entrando na seara da evasão fiscal e, assim, constituindo um crime tanto fiscal como penalmente sancionado.

Assim, observando o número crescente de atos evasivos fiscais o Poder Legislativo criou a Norma *Anti-elisiva* que está descrita no art. 116, § único do CTN, conforme se lê: “Art. 116, § 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.”

Por oportuno, cumpre informar que embora tal norma receba o nome de *anti-elisiva*, esta visa dirimir os atos e negócios que afrontam o ordenamento jurídico tributário em sua totalidade, atuando de forma simulada, fraudulenta, o que caracteriza a evasão fiscal.

Conforme afirma o professor Hugo de Brito Machado⁶:

A norma antielisão Ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, foi acrescentado um parágrafo único, com a seguinte redação: 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.? Nesse dispositivo, segundo as autoridades da Secretaria da Receita Federal, de onde se originou o projeto respectivo, estaria consubstanciada a norma geral antielisão, instrumento de que necessita o fisco para coibir a prática da elisão fiscal e, assim, aumentar a arrecadação.

A elisão fiscal, conforme explicitada nos tópicos acima, é um instituto disponível à pessoa física ou jurídica, para que de forma legal, obedecendo aos princípios jurídicos e administrativos, torne possível evitar a materialização do fato gerador de um tributo.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *A Norma Antielisão e Outras Alterações no CTN*. Disponível em: http://187.58.65.138/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=171. Acesso em: 16 mar. 2014.

Assim, elucida o doutrinador Douglas Yamashita⁷: “Por exemplo, o propósito de economia tributária é sempre *extrínseco* aos negócios propriamente celebrados. Com a introdução deste parágrafo único ao art. 116 do CTN, a doutrina dividiu-se quanto à sua natureza: se norma anti-simulação ou norma de combate ao abuso do direito ou à fraude à lei.”

5. FORMAS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO UTILIZADOS ATUALMENTE

Nos dias atuais as empresas são as mais atingidas pela carga tributária existente no país, o que desequilibra o capital de giro desta.

Assim, dentre as inúmeras formas de se planejar, as empresas vem utilizando o *leasing*, conforme se vê no REsp 229.986/SC:

RECURSO ESPECIAL Nº 229.986 – SC
RELATORA MIN. ELIANA CALMON
TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – LEASING: DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO PELO FISCO.

1. A jurisprudência tem entendido que o contrato de *leasing* deve ser respeitado como tal, em nome do princípio da liberdade de contratar.
2. Somente quando o *leasing* estiver contemplado em uma das situações de repúdio, pela Lei 6.099/74 (artigos, 2º, 9º, 11º, §1º, 14 e 23) é que se tem autorização legal para a descaracterização e imputação das consequências.

Neste sentido a Ministra ELIANA CALMON afirma:

Temos, então, que a indução das autoridades fiscais não pode ser um mero palpite ou desconfiança, por se exigir, em nome da liberdade de contratar, que se identifique na lei quando a norma de incidência caracterize outro contrato que não o de empréstimo.

Na hipótese dos autos, como o elemento descaracterizador vem de dedução da fiscalização, sem respaldo na lei, repudia-se o ato administrativo e prestigia-se o acórdão, orientado no mesmo sentido do direito pretoriano.

Deve-se observar, conforme assevera Douglas Yamashita⁸, a liberdade tributária, tendo a pessoa jurídica o poder de escolha sobre qual município edificar suas instalações,

⁷ YAMASHITA, op.cit., p. 133 - 142.

⁸ YAMASHITA, op.cit., p.140-142.

analisando qual possui menores alíquotas de ISS ou como será calculado seus dividendos através de lucro presumido, real ou simples nacional.

Conforme determinação da Receita Federal, o Simples Nacional⁹ traduz-se:

O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Abrange a participação de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

É administrado por um Comitê Gestor composto por oito integrantes: quatro da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), dois dos Estados e do Distrito Federal e dois dos Municípios.

Para o ingresso no Simples Nacional é necessário o cumprimento das seguintes condições:

- enquadrar-se na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte;
- cumprir os requisitos previstos na legislação; e
- formalizar a opção pelo Simples Nacional.

Pode-se, ainda, utilizar-se de sociedades no exterior (investimento), através de um negócio jurídico indireto lícito para se tentar obter resultados menos onerosos na seara tributária.

Contudo torna-se importante observar quais países o Brasil possui tratados tributários, para se evitar a bitributação nos negócios a serem realizados no exterior.

Destaca-se neste sentido o tratamento diferenciado oferecido aos negócios realizados em países considerados com tributação favorecida ou com regimes fiscais privilegiados, onde se engloba os países que possuem rígida proteção com relação às informações sobre a formação societária das pessoas jurídicas nestes estabelecidos, bem como os países com nenhuma tributação sobre a renda ou com alíquota abaixo a 20%, conforme Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.037/2010.

Cabe ainda citar o contrato de *leasing* ao qual, dependendo de seu formato e classificação, poderá ser utilizado como uma forma de se planejar tributariamente, pois conforme a intensão do arrendatário incidirá ou não determinados impostos.

⁹ RECEITA FEDERAL. *O que é Simples Nacional?*. Disponível em:

<<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/SobreSimples.aspx>>. Acessado em: 08 mar. 2014.

Deve-se no ato de planejar tributariamente um ato negocial observar qual método lícito irá adequar-se a situação.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, conclui-se que sobre a forma econômica vigente juntamente com a estrutura tributária do país, elevada carga de tributos cobrados a cada pessoa *lato sensu*, o planejamento tributário nas relações e atos negociais de um contribuinte, torna-se cada dia mais importante para a manutenção da saúde financeira de uma pessoa física ou jurídica.

Neste contexto, tendo como base a legalidade do ato a ser produzido, bem como o modo ao qual o planejamento tributário irá inserir-se no caso concreto, o contribuinte pode reduzir a incidência da carga tributária.

Apesar da elisão ser amplamente atacada pelo FISCO, haja vista, provocar a redução da arrecadação ao erário público, tal instituto proporciona ao contribuinte flexibilidade e economia no custo de um negócio, protegendo a capacidade contributiva deste.

Cumprir informar que há atualmente no mercado de trabalho, profissionais especializados na área tributária com enfoque no tema planejamento tributário, apresentando planos de elisão fiscal mais adequados a situação.

Em que pese existir um limiar diferenciador estreito entre a elisão e a evasão fiscal quando levados à prática tributária, sendo o primeiro aparentemente mais complexo de se utilizar do que o outro instituto, cabe à pessoa jurídica ou física observar em todos os momentos aos quais forem necessários planejar tributariamente a elisão fiscal, haja vista a evasão trazer consigo uma carga sancionatória importante.

O planejamento tributário traz em seu bojo princípios normativos importantes, como por exemplo: princípio da capacidade contributiva, princípio da legalidade, princípio da liberdade fiscal, não podendo, desta forma, ser dirimido ou criminalizado quando realizado com base na elisão fiscal, de forma clara e legal, sempre se adequando ao contexto jurídico do país ao qual será incitado.

Ante o informado, em razão de um equilíbrio financeiro na relação contribuinte – Estado, planejar tributariamente torna-se algo primordial, haja vista o contexto econômico global atual que exige cada vez mais investimentos e redução de gastos para a manutenção adequada da pessoa nas econômicas e sociais da sociedade em que vive.

REFERÊNCIAS

YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos – Planejamento Tributário: Limites à Luz da Abuso do Direito e da Fraude à Lei*. São Paulo: Lex Editora, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito *A Norma Antielisão e Outras Alterações no CTN* Disponível em: <http://187.58.65.138/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=171>. Acesso em: 15 mar. 2014.

GREGÓRIO, André Campos. *A Elisão Fiscal como Planejamento*. Disponível em: <http://camposegregorio.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=110%25>. Acesso em: 15 mar. 2014.

SOUZA, Carlos Fernando Mathias de. *Breve Passeio pela História do Direito Brasileiro, passando pelos Tributos*. Disponível em: <<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/mono/article/viewFile/1475/1436>>. Acesso em: 16 mar. 2014.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 14 dez.2013.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. REsp n. 229986. Relatora Ministra Eliana Calmon. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMG&sequencial=40997&num_registro=199900821947&data=20011001&formato=PDF>. Acesso em: 12 jan. 2014.

RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa RFB n. 1.037, de 04 de junho de 2010. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2010/in10372010.htm>>. Acesso em: 08 mar. 2014.

RECEITA FEDERAL. *O que é Simples Nacional?*. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/SobreSimples.aspx>>. Acessado em: 08 mar. 2014.