

## Planejamento tributário: norma antielisiva, aplicação e a postura do contribuinte perante o fisco

**Ítalo Jorge Bezerra Pinheiro**

Bacharel em Ciências Contábeis  
Universidade de Fortaleza  
italojbpinheiro@gmail.com

**Maria Araci de Lima**

Mestre em Contabilidade e Controladoria  
Universidade de Fortaleza  
m\_alima68@hotmail.com

**Rubens Carlos Rodrigues**

Doutorando em Administração de empresas  
Universidade de Fortaleza  
rubenscarlos@fisica.ufc.br

**Thicia Stela Lima Sampaio**

Mestranda em Administração e Controladoria  
Universidade Federal do Ceará  
thiciasampaio@gmail.com

### Resumo

O presente trabalho visa discorrer sobre os aspectos que envolvem a complexa estrutura de tributação no modelo de sistematização tributária no Brasil. Colocou-se em ênfase o seguinte questionamento: Como o planejamento tributário pode ser aplicado de forma a ser entendido como forma lícita, pela administração tributária, considerando os procedimentos legais adotados pelo contribuinte? Assim, definiu-se como objetivo geral: demonstrar o desenvolvimento do planejamento tributário adotado pelo contribuinte de forma lícita, sob a ótica do cumprimento dos dispositivos legais. Utilizando-se de pesquisas bibliográficas e da legislação em vigência, têm-se que a economia de tributos detém forte amparo quando se alcança o propósito negocial, ocasião que deve ser vista no limite do ordenamento jurídico e guardar a devida atenção no que tange a teorias do abuso em matéria de planejamento tributário. Sem o desiderato de esgotar o tema, resta apresentado dados de estudos que demonstram o impacto da tributação para a coletividade social. Ainda, deve-se destacar a necessidade de as empresas permanecerem pretensas a desenvolver estudos e fomentar a gestão tributária em seu átrio organizacional com o arrimo de sobreviver no contexto institucional e, sobretudo, maximizar os resultados.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Propósito Negocial. Técnicas em Planejamento Tributário.

## Tax planning: anti-avoidance rule, application and the taxpayer's attitude towards the tax authorities

### Abstract

This paper aims to discuss the aspects that involve the complex structure of taxation in the tax systematization model in Brazil. Emphasis was placed on the following question: How can tax planning be applied in order to be understood as lawful by the tax administration, considering the legal procedures adopted by the taxpayer? Thus, the general objective was defined: to demonstrate the development of tax planning lawfully adopted by the taxpayer, from the perspective of compliance with legal provisions. Using bibliographic research and current legislation, the tax economy has strong support when the business purpose is achieved, an occasion that should be seen within the limits of the legal system and pay due attention to theories abuse in tax planning. Without desiring to exhaust the topic, data from studies that demonstrate the impact of taxation on the social community are presented. Still, the need for companies to remain intent on developing studies and promoting tax management in their organizational atrium with the support of surviving in the institutional context and, above all, maximizing results, should be highlighted.

Keywords: Tax Planning. Business Purpose. Techniques in Tax Planning.

## 1. Introdução

A estrutura de tributação e a temática atinente ao planejamento tributário têm suscitado muitas discussões na atualidade, substancialmente em face da majoração da carga tributária brasileira e a premente necessidade da estruturação das empresas com vistas em serem menos penalizadas com as diversas obrigações de natureza tributária (MARQUES; FAVIERI, 2020).

Diante da complexidade do Sistema Tributário Nacional (STN) e suas diversas facetas, o bom planejamento tributário nas empresas é, de certa forma, inibido em face da conduta restritiva da administração tributária. Sabe-se que, por sua gênese, os órgãos da administração tributária e aduaneira visam arrecadar montantes cada vez maiores e sempre onerando o contribuinte, imersos em uma grande quantidade de obrigações (principais e acessórias), conforme expõe Fratini (2021).

Dados publicados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) em 2020, o qual elucidou que nesses 32 anos da promulgação da Constituição Federal (CF) de 1988, restaram editadas 419.387 normas em matéria tributária, neste apanhado alcançou-se 2,17 normas tributárias por hora em dias úteis (IBPT, 2020). O Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), em pesquisa publicada em 2017, demonstrou que o brasileiro trabalhava 153 dias para fazer face ao pagamento de impostos.

Além dos fatores prejudiciais que explicitam a alta carga tributária e a sua burocrática estrutura no contexto brasileiro, é imprescindível colocar em ênfase a baixa efetividade da utilização das fontes de arrecadação em prol da sociedade (ARY; RODRIGUES; LIMA, 2020). Tal fato reforça a emergência da reforma tributária e a utilização mais racional dos recursos oriundos de tributos das exações dos Entes Federativos (CARNEIRO, 2016).

Para que a reforma tributária seja expressiva e possa ser efetivamente significativa para os contribuintes, é de melhor alvitre que o referido movimento reformista supere as melhorias paliativas dentro do Sistema Tributário brasileiro, a exemplo do que ocorreu com a criação da “Super Receita”, do “Simples Nacional”. O permissivo legal que autoriza o contribuinte a realizar a compensação de créditos de natureza previdenciária com impostos e contribuições administrados pela Super Receita, entretanto, existem diversos projetos no Congresso Nacional que foram aprovados e outros que sequer foram analisados.

O Planejamento tributário ou “elisão fiscal” trata-se da legítima economia de tributos a qual encontra-se arraigada na liberdade do contribuinte e da livre iniciativa de promover e organizar seus atos de modo a evitar, mitigar ou mesmo retardar a hipótese de incidência

tributária (ARY; RODRIGUES; LIMA, 2020). Ademais, identifica-se que no Brasil há uma grande margem interpretativa para a delimitação da forma segura e até que ponto o contribuinte exerce uma elisão fiscal lícita aos “olhos” do Fisco (CUNHA; VALLE; COSTA, 2020).

Destarte, pode-se colocar em ênfase o seguinte questionamento: Como o planejamento tributário pode ser aplicado de forma a ser entendido como forma lícita, pela administração tributária, considerando os procedimentos legais adotados pelo contribuinte? Assim, definiu-se como objetivo geral: demonstrar o desenvolvimento do planejamento tributário adotado pelo contribuinte de forma lícita, sob a ótica do cumprimento dos dispositivos legais.

Importante destacar a lacuna legislativa contida no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), posto que *prima facie* o legislador buscou iniciar a regulamentação da questão mesmo que de forma ineficaz. Acrescente-se, o próprio teor do dispositivo em espeque emana a necessidade de lei ordinária que apresente firme diretriz para sua aplicação, não sendo encontrada, até o presente momento, norma que a supra.

Em face da ausência de regulamentação, observa-se uma tentativa da doutrina e da jurisprudência de estabelecer teses com critérios e intenções para que a administração tributária possa conduzir seus atos de desconsideração ou a restrição ao planejamento tributário abusivo. Lado outro, estabelecendo-se premissas negativas “do que não fazer” para observância pelo contribuinte com vistas em alcançar a legítima elisão fiscal (ARAÚJO, 2020).

Imprescindível destacar a necessidade da existência do nato propósito comercial dentro do planejamento tributário para a legitimação pelo contribuinte (ARY; RODRIGUES; LIMA, 2020), posto que o planejamento tributário deve ser conduzido conforme as particularidades de cada caso, observando a clareza das declarações, tendo os fatos relatados com nitidez, com a estruturação contratual real, documentos de suporte bem-preparados e com as escriturações contábeis realizadas de forma analítica e linear (MARQUES; FAVIERI, 2020).

Desta feita, o presente trabalho preza pela identificação das nuances dentro do Sistema Tributário e sua horizontalização, momento em que realiza um apanhado doutrinário e da jurisprudência administrativa, posto que na esfera judicial não se vislumbra um substancial aparato para razoável desenvolvimento do tema. Ao final, restam desenvolvidas as teorias no que tange o abuso na elisão fiscal que, por não raras vezes, podem calhar em crimes contra a ordem tributária pátria.

## **2. Do Sistema Tributário Nacional**

### **2.1. Da perspectiva contemporânea**

No panorama social, quando se versa no Sistema Tributário Nacional, aponta-se uma formulação de conjunto harmônico dentro de um propósito específico que visa regradar a tributação dentro do panorama nacional (CARNEIRO, 2016). Mediante o amadurecimento e a melhor interpretação do Sistema Tributário Nacional, passa-se a conceber que o assunto envolve a autonomia legislativa de instituir e suprimir tributo, competência constitucional, limite do poder de tributar dos entes dentre outros mecanismos que visam delimitar o poder de tributar (PAULSEN, 2013).

Do ponto de vista econômico e, considerando o grande quantitativo de Entes Federativos no Brasil, pode-se desenvolver o debate no sentido que não há uma divisão deveras equitativa. Alguns doutrinadores nominam este fenômeno como federalismo assimétrico, posto que existe um reconhecimento das diferenças de cunho econômico entre os Entes. Consigna-se que a razão da diferenciação decorre do porte da arrecadação de receita entre os Entes do Federalismo brasileiro (CAMARGO, 2020).

Concebendo ou não a dita diferenciação, resta difícil pensar o Estado moderno sem a estrutura de tributária regradada ou sistematizada. A bem da verdade, os tributos possuem o cunho de prover o sustento do Estado e suas instituições com o fito de fazer face a uma série de obrigações emanadas da Carta Magna vigente, as quais visam alcançar o bem comum social.

Dentro dos sistemas globais mais modernos não se estrutura e mantém as finalidades do Estado sem conceber a relação jurídico-tributária (fisco e contribuinte). O que se vê, em verdade, é um direcionamento entre nações mais desenvolvidas a formação de alianças e blocos com o arrimo de melhor estruturar seus sistemas tributários e inter-relacioná-los.

Dentro da digressão histórica, há de se destacar que o tributo passou a ser regulado por força de lei, por esta razão, constituiu-se um mecanismo impeditivo para que as autoridades governamentais saiam numa espiral viciosa e ilimitada no que atine a imposição de tributos (AMARO, 2014).

Inquestionável, portanto, a relevância da estrutura tributária sistematizada, considerando que o Estado é a maior expressão de poder que é conhecido, resta concluir que o planejamento tributário, por meio da contabilidade e do direito, possui o arrimo de limitar o poder de tributar e proteger os contribuintes contra os abusos deste poder (ARAÚJO, 2020).

Neste jaez, é inegável a importância de versar sobre tributo numa perspectiva coesa, posto que tributo importa na prestação pecuniária instituída em lei, não sancionatória de ato ilícito e devido ao Estado ou a entidades não estatais, todavia estas últimas com finalidade de prover o interesse público. Em face da relevância e para melhor conceituação, importante desenvolver o dispositivo legal acima em cinco itens, conforme CTN e Amaro (2014):

- a) É uma prestação pecuniária compulsória. A pecúnia representa dinheiro, na primeira análise, não há como conceber pagamento de tributo em bens ou por outro meio diverso à pecúnia. Trata-se de prestação compulsória, portanto, não contratual. Impera a inexistência de voluntariedade e faculdade.
- b) Que ocorrerá em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir. Nesta parte do dispositivo reflete o entendimento de que a prestação tem por objetivo não apenas a entrega em moeda, como também a entrega de bens, ou mesmo, a prática de ato inerente a prestação de serviços, uma vez que bens e serviços são sempre suscetíveis de avaliação para fins de apuração pecuniária. Ocorre que, o trecho do dispositivo significa que não se pode cobrar tributo através de prestação de serviços pelo contribuinte (prestação in labore), nem mesmo através de pagamento com bens (prestação in natura), conforme Carneiro (2016).
- c) Que não constitui sanção de ato ilícito. Em síntese, a hipótese de incidência deve ser um ato lícito. Multa consigna-se em sanção, ou seja, penalidade em face do ato ilícito. Neste sentido, tributo não é multa, restando certo de que multa não é tributo.
- d) Instituída em lei. Importa dizer que se trata de obrigação erigida por lei. Portanto, a obrigação tributária é um dever que deriva da lei (obrigação ex legi), contrapondo-se de obrigação de cunho contratual ou mesmo derivada de ato ilícito. É expressão que possui guarita no princípio da legalidade, previsto no artigo 150, I, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB). Neste norte, resta vedado à União, Estados e Municípios instituir ou majorar tributo sem previsão legal.
- e) Cobrada mediante atividade administrativa vinculada. Assim, não há espaço para discricionariedade do Fisco, posto que para realizar a cobrança de tributos a autoridade administrativa deve estar lastreada pela lei observando, ainda, os estritos termos da legislação. A atividade administrativa é vinculada nos termos da lei instituidora do tributo, no artigo 3º no Código CTN, no artigo 142 do CTN e no que resta exposto no capítulo sobre a Administração Tributária.

Tem-se, portanto, que o tributo se origina de uma exigência do Estado, decorrente de lei, o qual visa dotar os cofres públicos de recursos necessários para fazer frente às despesas públicas (expressão da vontade soberana). No mais, deixou de ser razoável admitir a relação de poder, devendo, portanto, serem rechaçadas as posturas e teses autoritaristas. O propósito da liberdade, enaltecida na contemporaneidade deve estar presente nas relações tributárias.

Como arrimo, deixar cristalina a conceituação do tributo, em face das relações jurídicas alcançadas mediante a prática do fato gerador, é imperioso destacar que o pagamento de tributo não se consigna em um mero “dever de solidariedade social” e sim em um dever jurídico objetivo e decorrente de lei (MACHADO, 2017).

Caso fosse concebido que o pagamento de tributo decorresse de uma solidariedade social, pura e simples, cada contribuinte pagaria o montante que julgasse coerente, portanto, de forma voluntária, bem como não seria exigido prestação maior do que a ofertada. Em verdade, sabe-se que o tributo supera, em muito, a questão da solidariedade social, tendo-se um dever jurídico soberano, possuindo uma prestação determinada e devida, a qual poderá ser exigida pelos meios coativos do Estado.

Noutra vereda, o contribuinte pode e tem o direito de opor-se de qualquer exigência decorrente de prestação não devida, inexistente ou mesmo maior do que a devida (FRATINI, 2021). Em outro capítulo, entende-se que o contribuinte pode, inclusive, deixar de praticar a hipótese de incidência do fato gerador, mediante a formulação de um planejamento tributário dotado de substrato econômico com o arrimo de reduzir sua carga tributária de forma lícita (CUNHA; VALLE; COSTA, 2020).

Por tais fatos, o sujeito passivo da relação tributária não pode ser censurado ao argumento que lhe mingua a solidariedade social, autoritarismo ou mesmo não pode adotar algumas medidas com o fito de mitigar a exação dos Entes Federados por suposta obrigação de dever sempre pagar mais tributos. Assim, resta observado que, na perspectiva atual, a obrigação de pagar tributo decorre de invariavelmente de lei, podendo o contribuinte deixar de praticar ou postergar a hipótese de incidência dos tributos com fundamento liberdade de iniciativa.

## **2.2 Impacto da estrutura arrecadatória no Brasil e a reforma tributária**

É longeva a ciência da pesada e complexa estrutura tributária emanada do Sistema Tributário em vigor (FRATINI, 2021). Sabe-se, ainda, que o grande número de normas tributárias editadas pelos Entes Federados, as rotineiras mudanças ocorridas na legislação e o

custo de conformidade à tributação (*compliance costs of taxation*), acarretam além de obstacularização ao crescimento econômico, levam a uma noção de insegurança jurídico-tributária (CARDOSO *et al*, 2019).

Para Bertolucci e Nascimento (2012), tal custo decorre da burocracia e complexidade da atividade administrativa do Estado, da constante judicialização de assuntos tributários e o hodierno conflito entre as esferas de poder que, indubitavelmente, movem o Brasil ao declínio do seu grau de investimento junto a conceituadas agências de estudos mundiais, ocasião que deixa de alçar novos voos em termos de arrecadação, diante do aumento das receitas.

Não se faz aqui alusão que a resolução da problemática consiste, basicamente, no aumento da arrecadação, entretanto, não é equivocado clarear que a complexa e onerosa estrutura tributária brasileira por si só, deixa de atrair investimentos para o país ou mesmo causa contenção junto a pessoas que concentram a maior parcela dos recursos financeiros nacionais.

A redução da carga tributária, a simplificação da escrituração, assim como a simplificação da cobrança, devem se positivar, conduzindo o contribuinte a um cenário de maiores benefícios (CAMARGO, 2020). É notório que a quantidade de obrigações acessórias e a complexidade da escrituração fiscal sob a responsabilidade das pessoas jurídicas levam as entidades de encontro a uma grande quantidade de obrigações que, muitas vezes, acabam inviabilizando a atividade empresarial (CARDOSO *et al*, 2019).

Verdadeiramente, o que se espera é uma reforma abrangente e que possa modificar o Sistema Tributário com o arrimo de simplificá-lo e que reduza o custo social do sistema tributário em suas diversas facetas. No mais, é necessária uma reforma no Sistema Tributário Nacional eficaz, capaz de reduzir a guerra fiscal existente entre os Entes e a carga tributária atual, provocando simplificação, consideradamente, na abundante gama de obrigações fiscais sob as empresas. Consoante ora explicitado, o contribuinte brasileiro possui uma das maiores cargas tributárias do mundo, todavia, a sociedade não dispõe de uma contraprestação estatal, a qual faça frente às obrigações dos Entes Federados erigidas na Carta Magna.

### **3 Metodologia**

Quanto aos objetivos da tipologia de pesquisa foi utilizada a pesquisa descritiva, quanto aos procedimentos, esta pesquisa é documental, e quanto a abordagem, qualitativa, pois esta contribui para o processo de entendimento de determinada temática, além de

possibilitar entendimento de certas particularidades do planejamento tributário, tudo isso com um maior nível de profundidade (RAUPP; BEUREN, 2006).

Para responder à questão proposta pela pesquisa, a experiência da atuação do pesquisador foi considerada no processo de conhecer a realidade dentro da área, assim a literatura acadêmica pertinente foi sendo escolhida conforme o entendimento dos casos práticos de elisão e evasão fiscal, desde a criação da norma geral antielisiva em 2001. Sendo efetuadas pesquisas no site Google Scholar, bem como nos livros adotados pelo autor no exercício da sua atividade laboral de consultor tributário.

Para tal análise foram coletados dados da doutrina, mostrando seu entendimento diante dos termos de elisão e evasão fiscal e sua diferenciação de acordo com a norma geral antielisiva de 2001.

#### **4. Resultado e Análise dos Dados**

##### **4.1 Planejamento Tributário**

Revela-se indubitável destacar que a redução de despesas e custos é uma necessidade rotineira na vida de todas as empresas. O empreendedor, ao reduzir gastos, notadamente com tributos, além de ampliar sua competitividade, aumenta a lucratividade. Por conseguinte, alcança uma maior disponibilidade de recursos financeiros no ativo da entidade, remontando um consistente fluxo de caixa para reinvestimento e fomento do negócio ou, até mesmo pode diversificar a sua atuação realizando aporte de recursos para outras entidades (FRATINI, 2021).

O planejamento tributário eficiente deve ser calcado no amplo conhecimento sobre o negócio de atuação e sobre a legislação correlata. Tem-se uma exímia elisão fiscal, quando as operações são planejadas e desenvolvidas segundo as particularidades do caso concreto e sendo implementadas com máximo zelo, sempre antes do fato gerador (ARY; RODRIGUES; LIMA, 2020). Assim, o planejamento tributário importa na técnica que projeta as operações de uma empresa, visando conhecer as incidências tributárias e apurar dentre as alternativas legais pertinentes em prol de uma maior economia em termos de recolhimento de tributo.

##### **4.2 Norma geral antielisiva no direito brasileiro**

Antes de qualquer deambulação, convém destacar que não existe um posicionamento uníssono na doutrina no que tange o parágrafo único, do artigo 116 CTN, inserido no



ordenamento jurídico brasileiro por força da Lei Complementar nº 104/2001, *in verbis*:

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

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

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. (Grifo Nosso). (BRASIL, 1966, on line).

Por conduta de tal norma, apresentou-se o permissivo no que toca a desconsideração das relações tributárias firmadas ou conduzidas visando dissimular o fato gerador da obrigação tributária pelo contribuinte (MACHADO, 2014). Por conduta do referido regramento, aos agentes fazendários restam autorizados a desconsiderar negócios jurídicos e atos praticados com a finalidade de simular, dissimular e fraudar a ocorrência do fato gerador, observados os procedimentos a serem estabelecidos pela lei ordinária (TORRES, 2013).

Diante da lacuna legislativa e da ausência de procedimento específico, o Fisco, com sua mais dotada envergadura em face do contribuinte, vem desconsiderando os atos e negócios jurídicos, mesmos os lícitos, tratando como infração as condutas que visam evitar ou reduzir a tributação do contribuinte. Deve-se convir que é uma atecnia ou mesmo uma verdadeira deformidade (CUNHA; VALLE; COSTA, 2020).

Faz-se necessário conceber que a norma tributária antielisiva ser aplicada nos casos que em que a autoridade comprovar a existência da conduta ilícita que visa afastar ou mitigar a norma jurídica de incidência tributária por parte do contribuinte. Não tratando, portanto, o planejamento tributário lícito, real e bem elaborado como uma mera infração (LIMA, 2021).

Por fim, é basilar a edição da lei ordinária com o fito de conferir a legítima condição de aplicação do que se preceitua o dispositivo antielisivo. Neste norte, desenvolve-se um arcabouço normativo que possa dilucidar os atos ou negócios jurídicos simulados, apresentando regras próprias e objetivas em favor do bem social tributário.

#### 4.3 Propósito negocial e a essência em detrimento da forma

Dentro deste cenário da tradicional elisão fiscal, é colocado em relevo a necessidade do *business purpose* ou propósito negocial (também chamado de substrato econômico por

parcela da doutrina) nos estudos acerca do planejamento tributário. Assim, importante não perder o entendimento da relação forma-substância para se desenvolver condições jurídicas adequadas no que tange a validade, existência e eficácia dos atos em geral (FRATINI, 2021).

Em termos práticos, não adianta desenvolver um planejamento tributário complexo se, ao final das análises, todos os esforços e arranjos produzidos tão somente possui o condão de reduzir ou afastar a incidência do tributo. É necessário que além da elisão fiscal com fito de reduzir a carga tributária, venha acompanhado do propósito negocial.

Importante colocar no ponto nuclear que o planejamento tributário deve ser motivado, somado com o substrato econômico, possuindo, ainda, uma finalidade que não seja unicamente de reduzir a carga tributária da entidade (GRECO, 2011). Com este conjunto de elementos, observa-se que a autoridade não deve desconsiderar elisão fiscal do sujeito passivo. Sendo inquestionável a importância do propósito negocial para perfeito direcionamento do planejamento tributário sincero, fato este, que mitiga o grau de discricionariedade da administração fazendária no universo de alternativas que o contribuinte detém para melhor dirigir sua atividade econômica (MACHADO, 2014).

#### **4.4 Teorias acerca do abuso no planejamento tributário**

O planejamento tributário tem fundamento em princípios constitucionalmente previstos como a liberdade de iniciativa (art. 1º, IV e 170 caput da CF/88), na livre concorrência (art. 170, IV CF/88) e nas liberdades previstas ao longo do art. 5º da CF/88, que expressam a liberdade do indivíduo de organizar sua vida, principalmente no que tange a liberdade contratual, bem como no princípio da legalidade e na garantia do direito de propriedade.

Há diversos meios para o contribuinte (ou responsável) se esquivar da tributação. É sabido que a regra vigente na tributação brasileira se baseia na relação jurídica tributária, ocasião que o sujeito passivo pratica o fato gerador. Nesse sentido, o sujeito contribuinte pratica atos com o arrimo de evitar a tributação, por meio de mecanismos que podem estar na órbita da licitude ou da ilicitude. Neste cenário, desenvolve-se os institutos da elisão ou planejamento, evasão e da elusão fiscal no ordenamento jurídico (FRATINI, 2021).

##### **4.4.1 Elisão fiscal**

Entende a doutrina que a elisão fiscal trata da prática de ato ou pacto negocial enquadrado de forma lícita, onde o sujeito passivo visa alcançar a isenção, a não incidência ou a incidência mitigada da carga tributária (ARY; RODRIGUES; LIMA, 2020). Trata-se aqui do planejamento tributário que possui respaldo no ordenamento jurídico, o qual ostenta a premissa que o contribuinte pode planejar seu negócio com o fito de reduzir a repercussão negativa de uma carga tributária mais onerosa (CARNEIRO, 2016).

O raciocínio geral, em termos de planejamento tributário, a exemplo da declaração do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF) que, após a prática do fato gerador (ano-exercício), pode o contribuinte após alcance do fato gerador (ano-calendário), fazer com que a incidência tributária seja menos onerosa quando escolhe o modelo de declaração mais oportuno.

Pode-se citar dois exemplos de planejamentos com elisão fiscal:

1) Escolha do município em que a empresa terá sua sede e administração em atenção a menor alíquota do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN);

2) Atos societários de incorporação, fusão e cisão encontram-se previstos respectivamente nos artigos 227, 228 e 229 da Lei nº 6404/76. Assim, numa situação em que haja aquisição de participação societária com ágio (ou seja, o preço de aquisição for maior que o valor patrimonial da participação) e esta diferença tenha por fundamento a rentabilidade futura da investida, o art. 7º, inciso III da Lei nº 9.532/97 prevê que se ocorrer uma incorporação, fusão ou cisão da investida pela investidora, esta poderá amortizar o valor do ágio pago do seu lucro real para fins de apuração do IRPJ, na proporção de 1/60 para cada mês do período de apuração.

Não obstante, cumpre colocar em evidência que a regra geral para a consecução da elisão fiscal se positiva sempre antes da ocorrência do fato gerador. Desta forma, o contribuinte utilizará mecanismos lícitos para reduzir ou afastar a exação.

#### 4.4.2 Evasão fiscal

Ao mencionar sobre evasão fiscal, importa dizer que o contribuinte adotou mecanismo ou prática ilícita que busca omitir ou evitar que o fisco tome conhecimento acerca do fato gerador, nominada, também, como sonegação fiscal (PESTANA, 2020). Neste sentido, a principal diferença explicitada para o fato se caracterizar em evasão fiscal e não em elisão fiscal, seria o fato do ponto de partida dos atos praticados pelo contribuinte (CUNHA;

VALLE; COSTA, 2020). Em outros termos, se este age concomitante ou posterior à incidência tributária, encontra-se presente de forma específica a fraude.

De toda forma, é mais comum ou tradicional se constatar a evasão fiscal após a ocorrência do fato gerador, entretanto, é possível que aconteça antes do fato gerador.

Dois exemplos de sonegação podem ser explicitados:

1) No caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando são emitidas notas fiscais sem lastro antes da saída da mercadoria com o fito de esconder a ocorrência do fato gerador ou reduzir de forma ilícita seu montante (após o fato gerador);

2) Omissão de receitas, hipótese em que o contribuinte deixa de informar na Escrituração Contábil Digital (ECD) suas operações de saída de mercadoria (após o fato gerador).

Indiscutível, portanto, que as operações que visam omitir ou evitar que o fisco possua conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária constitui em ilícito, o qual é coibido pela legislação.

#### 4.4.3 Elusão fiscal

A elusão fiscal, também denominada na doutrina de Torres (2013) como elisão abusiva ou elisão ineficaz, o contribuinte adota uma conduta lícita, realiza a adoção da medida com abuso de forma, com a finalidade de simular um negócio jurídico e visando dissimular para afastar ocorrência do fato gerador.

Consigna-se de um meio ardil, por meio do qual o contribuinte, mediante o abuso de forma, simula uma operação com vistas em alcançar uma menor tributação ou não configurar o fato gerador da sua incidência.

Dois exemplos de simulação da elusão fiscal podem ser explicitados:

1) O sujeito passivo simula uma “compra e venda” em detrimento da doação de um imóvel, posto que as alíquotas gerais de incidência para o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) são menores do que as alíquotas gerais de incidência do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITD);

2) Utilização artificial da imunidade tributária, por forma do artigo 156, § 2º, inciso I, da CF, que concede à incorporação de bens ou direitos ao patrimônio da pessoa jurídica para a integralização do capital social e, ato contínuo, a sociedade é extinta.

Assim, os exemplos propostos visam simular para a “1)” alcançar a redução da alíquota incidente em razão da verdadeira operação e a “2)” possuiu o condão de realizar a alienação societária com o fito de eximir-se do recolhimento do ITBI em face da imunidade.

#### 4.4.4 Abuso de forma e do abuso de direito

##### 4.4.4.1 Abuso de forma

Desenvolve Machado (2009, p. 50) que “[...] abuso de forma entendido quando o sujeito passivo da relação tributária, durante a celebração de negócios, se utiliza de um turno transversal o que não importa em ato ilícito.” Neste norte, tem-se uma estruturação diversa da formalidade nata e linearmente prevista com o arrimo de afastar ou mitigar a carga tributária que, naturalmente, se positivaria dentro de uma operação real.

Importante destacar que o ordenamento jurídico brasileiro coíbe a aludida prática por conduto do artigo 50 do Código Civil (CC), *in verbis*:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica. (BRASIL, 2020, *on line*).

Assim, há a formulação de negócio jurídico atípico ou, interpretativamente, abusivo para valer-se da utilização de forma típica para o negócio com o fito de reduzir a carga tributária.

##### 4.4.4.2 Abuso de direito

Preceitua Carneiro (2016, p. 524), que: “[...] abuso de direito consiste em conduta ilícita do contribuinte, o qual pretende unicamente alcançar a economia com tributos”, sendo similar ao abuso de forma, só que nesse caso o que está sendo “maquiado” não é a formalidade do negócio jurídico, mas sim a utilização do Direito para atingir as finalidades almejadas pela prática do ato.

Para melhor compreensão, ocorre a positivação de tal figura abusiva quando determinado dispositivo válido, passa a ser utilizado ofendendo o sentido real sentido inculcado na genética legislativa e, por conseguinte, burla o sentido de justiça que impera perante a coletividade.

Observa-se, ainda, no teor do artigo 187 do Código Civil, o propósito principal de coibir tal prática, veja-se: “Também 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” (BRASIL, 2002, on line).

Em verdade, a linha teórica de distinção entre as duas teorias é muito estreita, ocasião que, equivocadamente, as aludidas teorias são grafadas como sinônimos.

## **5. Considerações Finais**

Importante destacar que além da necessidade do entendimento da legislação, doutrina e da jurisprudência administrativa, deve o estrategista tributário conhecer com muita propriedade a realidade operacional da entidade para conseguir estruturar os cenários lícitos que levam as empresas a reduzirem ou afastarem os aportes com tributos.

Muito além de evitar a adoção de práticas que consistem em abuso ou ilicitude em matéria de planejamento tributário, é de latente importância que o estudo teste o real discernimento no que atine ao propósito negocial da operação, uma vez que há divergência na doutrina e a jurisprudência administrativa demonstra que esta consiste no elemento substancial que legitima a elisão fiscal.

É de suma importância a necessidade da adoção de uma postura dinâmica pelo empreendedor, acompanhada da composição de grupos multifocais para erigir um planejamento dotado de técnicas jurídico-tributárias e do sobrepujante realismo negocial, posto que se o contribuinte desenvolver estruturas fictícias com vistas de tão somente afastar, reduzir ou postergar a carga tributária, é imprescindível frisar a alta possibilidade da desconsideração do planejamento pelo Fisco.

Em verdade, a área tributária da empresa, ou as consultorias contratadas para tal finalidade, tem que pensar em ofertar ideias, sugestões ou planos que possibilitem a legítima anulação, redução ou adiamento do ônus tributário da empresa, assim, somando com os demais atributos desenvolvidos e destacados ao longo deste trabalho a empresa reduzirá a tributação de forma legítima e ganhará com o aumento no fluxo de caixa e de competitividade.

Conclui-se que a gestão tributária deve ser desenvolvida de forma rotineira, assumindo um patamar de larga relevância na organização em face da necessidade do planejamento

tributário para manutenção da saúde fiscal da empresa e, notadamente, para o melhor desenvolvimento da atividade econômica da entidade.

Através do desenvolvimento da pesquisa bibliográfica o questionamento proposto foi enfrentado e dilucidado, de tal modo que os objetivos afetos ao presente trabalho acadêmico foram atingidos, consistindo a presente pesquisa em um alicerce para o desenvolvimento de pesquisas futuras de ordem geral.

Entre as limitações da pesquisa, destaca-se a necessidade de analisar a real situação das empresas, em especial as que possuem menor porte, com estudos alicerçados em dados não fictícios, possibilitando assim o desenvolvimento de habilidades em estudantes da área, norteamento nas decisões dos gestores e aplicabilidade dos conhecimentos acadêmicos e provenientes da legislação em vigor em situação cotidianas, visando a efetividade no desempenho das ações planejadas pela área tributária da empresa, devendo ser ressaltado que a aplicação de forma ilegítima ou equivocada poderá acarretar latentes prejuízos à organização.

Para pesquisas futuras, sugere-se também a abordagem da composição do custo de conformidade à tributação, tanto em termos monetários quanto às obrigações principais e acessórias nos escritórios de contabilidade, assim como nas empresas, haja vista que deve ser considerado quando das análises para planejamento e implementação tributária.

## Referências

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. 541p.
- ARY, Victória Bezerra; RODRIGUES, Rubens Carlos; LIMA, Maria Araci de. Critérios Atribuídos Pela Receita Federal Do Brasil Para Configurar Os Limites Entre A Elisão E Evasão Fiscal. **Revista de Administração e Contabilidade-RAC**, v. 7, n. 13, p. 53-64, 2020.
- BERTOLUCCI, A. V.; NASCIMENTO, D. T. **Quanto Custa Pagar Tributos?** Revista
- BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- BRASIL. (Constituição, 1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 101-95552/2006**. Recurso nº 143795. Primeira Câmara. Processo nº 10882.002039/2003-98, julgado em 25.5.2006.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão n.º 9101-002.429/2016**. PA nº 11080.723307/2012-06. Relator Marcos Aurélio Pereira Valadão. Sessão: 18.08.2016.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Voluntário no 10680.726772/2011-88**. Relator: Nelson Mallmann. Brasília, 20 de fevereiro de 2013. Disponível em: <http://docplayer.com.br/5907644-Ministerio-da-fazenda.html>. Acesso em: 08 nov. 2020.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Simulação. **Acórdão n. 106-09.343/1997**. Relator: Genésio Deschamps. Brasília, 18 de setembro de 1997. Disponível em: <<http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/b51ea9ebd0dcdae032566f7006e567c/e92dfd24f2661587032567cd004b399d?OpenDocument>>. Acesso em: 08 nov. 2020.
- BRASIL. **Lei n.º 20.406**, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil Brasileiro. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/2002/L10406.htm)> Acesso em: 08 nov. 2020.
- BRASIL. **Lei n.º 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm) Acesso em: 08 nov. 2020.

- BRASIL. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe Sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm) Acesso em: 05 dez. 2020.
- BRASIL. **Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L9430.htm). Acesso em: 09 nov. 2020.
- BRASIL. **Lei nº 9.532**, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19532.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm). Acesso em: 05 dez. 2020.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 9101.002.397/2016**. Contribuinte: Estaleiro Schaefer Yachts Ltda. Relator: Luis Flavio Neto. Sessão: 13.07.2016. Disponível em: <https://busca.legal/ts/ts-page/817336/acordao-9101-02-397.html>. Acesso em: 08 nov. 2020.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão n. 106.14.481/2005**. Recurso Voluntário. Contribuinte Milton Varga. Relatora: Sueli Efigênia Mendes de Brito. Tributo: IRPF – ação fiscal – ganho de capital ou renda variável. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=4680553>. Acesso em: 08 nov. 2020.
- CAMARGO, Aspársia. As desigualdades regionais e o federalismo assimétrico. **Ciência & Trópico**, [S. l.], v. 44, n. 2, 2020. 10.33148/cetropicov44n2(2020)art4.
- CARDOSO, Antônio Augusto Brion; LUCAS, Isabelle de Oliveira; CHAVES, Karoline Patrocínio; OLIVEIRA, Valéria Fernandes de. Custo de Conformidade das Obrigações Acessórias: Uma análise nos escritórios de serviços contábeis de Governador Valadares/MG. **RACEF – Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace**. v. 10, n. 3, p. 1-18, 2019.
- CARNEIRO, Cláudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. 852p.
- CUNHA, Carlos Renato; VALLE, Maurício Dalri Timm do; COSTA, Valterlei Aparecido da. Notas sobre o abuso de forma e norma geral antielisão no direito tributário brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito**, n. 44, p. 3-19, 2020. <https://doi.org/10.22456/0104-6594.94812>.
- FRATINI, Danielle Eugenne Mígoto Ferrari. Planejamento Tributário e o Propósito Negocial (Tax Planning and the Business Purpose). **FGV DIREITO SP**. 2021
- GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011. 654p.
- Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT). **Estudo sobre a quantidade de normas editadas no Brasil desde a última constituição – 2020**.
- LIMA, Hesdras Marques de Araújo. Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal, uma análise conceitual no âmbito fiscal do Brasil. **RCBSSP**, vol.1, n2, p.0, 2020.
- MACHADO, Elaine Cristina. **O planejamento tributário e a norma geral antielisiva: uma análise à luz da doutrina**. 2009. 74f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI, Centro de Ciências Sociais e Jurídicas, Itajaí, 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014. 160p.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. 562p.
- MARQUES, Heior Romero; FAVIERI, Giuseppe. ELISÃO TRIBUTÁRIA E AS NORMAS ANTIELISIVAS: POSSIBILIDADES E LIMITES NORMATIVOS. Interfaces Científicas - Direito, [S. l.], v. 8, n. 2, p. 206–226, 2020. DOI: 10.17564/2316-381X.2020v8n2p206-226.
- PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; EMAFE, 2013.
- PESTANA, Anna Clara Leite. Limites do planejamento tributário: estudo sobre a compatibilidade de uma norma geral antielusiva ao ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Vianna Sapiens**, [S. l.], v. 11, n. 2, p. 29, 2020. DOI: 10.31994/rvs.v11i2.643.
- RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, p. 76-97, 2006.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. 190p.

Data de Submissão: 28/09/2021

Data de Aceite: 21/12/2021