ISSN Impresso 1809-3280 | ISSN Eletrônico 2177-1758
www.esmarn.tjrn.jus.br/revistas

DIREITO E LIBERDADE

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: O LIMITE DA LEGALIDADE DA CONDUTA DO CONTRIBUINTE

TAX PLANNING: THE LIMITATION OF THE LEGALITY OF THE TAXPAYER'S CONDUCT

Erick Augusto Pereira Caldas*
Patrícia D'oliveira Araújo Caldas**

RESUMO: Atualmente a carga tributária brasileira ocupa o terceiro lugar no *ranking* mundial, o que se reflete substancialmente nas transações econômicas da balança comercial, embora as regras matrizes tributárias interponham como fonte pagadora do tributo o consumidor final e não o agente passivo. Este fenômeno, por conseqüência, produz reduções nas taxas de crescimento da economia onde o PIB cresce a taxas decrescentes, enquanto a carga tributária cresce a taxas crescentes. Desta forma, buscou-se apresentar aos estudiosos tributários os limites da tênue fronteira entre a Elisão e a Evasão, ou seja, conceitos estes importantíssimos para a efetiva aplicação de um programa de redução tributária.
Palavras-chave: Elevada carga tributária. Conduta elisiva. Elusiva e evasiva. Necessidade do planejamento tributário empresarial.

ABSTRACT: Currently, the Brazilian tax burden ranks third in world ranking, which is reflected substantially in economic transactions in the trade balance, although the tax rules invoke the tax payer as the final consumer and not the passive agent. This phenomenon, therefore, produces reductions in growth rates of the economy where GDP grows at decreasing rates, while tax revenue grows at an increasing rate. Thus, we sought to present to tax experts the limits of the fine line between tax avoidance and evasion, in other words, these concepts are very important for the effective application of a tax reduction program.
Keywords: High tax burden. Tax avoidance conduct. Elusive and evasive. Need for business tax planning.

* Especialista em Auditoria Fiscal e Tributária pela Universidade Potiguar - UnP. Diretor Acadêmico da Faculdade de Ciências e Tecnologia *Mater Christi*. Membro do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT. Consultor Tributário.

** Mestre em Contabilidade pela Universidade de Brasília - UnB. Especialista em Auditoria Fiscal e Tributária pela Universidade Potiguar - UnP. Coordenadora de Pós-Graduação, Pesquisa e Extensão da Faculdade de Ciências e Tecnologia *Mater Christi*.

1 INTRODUÇÃO

O panorama social, econômico e financeiro do Brasil não apresenta, nos últimos anos, possibilidades otimistas de crescimento global, mesmo apresentando um resultado crescente no volume de sua economia.

Recentemente a revista Época, nº 441 (30 de outubro de 2006), apresenta em matéria intitulada É Hora de Crescer, página 29, a informação de que o Brasil cresceu menos que os outros países emergentes, chegando até mesmo a crescer menos que os desenvolvidos, de que modo o Brasil, entre os anos de 1998 e 2006, cresceu cerca de 2,4%, e tem uma expectativa de crescimento em 2007 da ordem de 4,0%.

Importa ressaltar que países como a Argentina apresentam crescimento, em igual período, de cerca de 2,7 % e uma expectativa de crescer em 2007 6,0%, enquanto os demais países emergentes cresceram em média 5,9% com uma expectativa de crescimento em 2007 de 7,2%.

Os referidos números remetem à necessidade de uma profunda análise das condicionantes que originam crescimento a taxas tão reduzidas.

Analisando estes aspectos, temos como um dos maiores fatores impeditivos deste crescimento, em níveis aceitáveis, a condicional existência de elevadas taxas de juros aplicadas no País, o que, em parte, inviabiliza a estratégia da captação de recursos pela tomada de capital de terceiros para a manutenção das políticas de investimento da empresa, conduta esta relevantemente praticada na Europa e na América do Norte, definida, nos modernos conceitos das finanças corporativas, como o novo modelo de estrutura de capital ideal para a rentabilidade desejada.

Outro fator de suma importância decorre das elevadas alíquotas e bases de cálculo empregadas pelo nosso sistema tributário, que nos dias atuais apresentam em seu *menu* mais de setenta tributos, milhares de artigos, parágrafos, incisos e alíneas em sua legislação, estes aplicados diretamente aos preços praticados no mercado. Diante deste paradigma, torna-se de vital importância que as empresas trabalhem no gerenciamento de seus recursos e no preço final de seus produtos (teoria da precificação), vindo a ser necessária a implementação de um departamento contábil jurídico tributário em

sua estrutura organizacional e diretiva.

Tal tecnologia gerencial, para que possa ser posta em prática, condiciona aos seus operadores a necessidade de conhecerem profundamente as estruturas dogmáticas da norma jurídica tributária, qualificando os profissionais envolvidos, tornado-os capazes de reconhecer as hipóteses de incidência tributária sobre a atividade econômica de uma empresa, de forma antecipada, suprindo a falta de orientação gerada pelo departamento de contabilidade junto ao corpo empresarial (agente passivo do tributo) quanto à carga tributária vinculada às atividades praticadas.

2 A CARGA TRIBUTÁRIA NACIONAL

O cálculo e a avaliação da carga tributária brasileira - CTB - apresentam amplos critérios e reflexos da ação dos tributos instituídos, incluindo contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas, como também as taxas e contribuições de melhoria abrangidas pelo conceito jurídico brasileiro do tributo, nos termos do art. 145 da Constituição Federal de 1988 - CF/88 e do art. 3° do Código Tributário Nacional – (CTN).

Também são incluídas, nesse cálculo, as contribuições para o Programa do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - (FGTS) e, por último, todos os impostos de competência dos Entes Federativos outorgados pela CF/88 e disciplinados pelo Sistema Tributário Nacional – (STN), com auxílio do Código Tributário Nacional – (CTN) e demais instrumentos normativos denominados arbitrariamente de legislação tributária.

Nos últimos 17 (dezessete) anos, a CTB aumentou 34 pontos percentuais, passando da ordem de 30,00%, em 1988, para 64,00% em 2004, variação que se materializa em função de um crescimento acumulado de 113,33%, o que representa, grosso modo, um crescimento anual médio de 8,09%, atingindo em 2004 o décimo recorde consecutivo de arrecadação fiscal da União.

Os referidos aumentos de arrecadação nas receitas originárias incrementaram, nas três esferas do governo, em termos reais, 7,57% de crescimento, contra um crescimento de 1,52% do Produto Interno Bruto; logo,

a CTB atinge percentuais jamais vistos no PIB brasileiro, gerando indícios de um crescimento ainda maior, nos próximos anos.

A elevação da CTB deveu-se basicamente, ao comportamento da arrecadação de dois tributos: O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, e as Contribuições Econômicas.

Entretanto, praticamente todos os outros tributos apresentaram variação real positiva ou, pelo menos, se mantiveram relativamente estáveis quanto às alíquotas e bases de cálculo, sendo estes institutos tributários que condicionam o pagamento do tributo ao consumidor final, (adquirente do bem ou serviço) e não a corporação empresarial produtora ou comercializadora do bem ou serviço, já que todos esses fatores agregadores de custo de composição de preços refletem no valor comercializado do bem ou serviço posto no mercado, diminuindo relevantemente a capacidade de compra do cidadão e, conseqüentemente o volume econômico.

3 NECESSIDADE DO PLANEJAMENTO DO TRIBUTÁRIO

O dia-dia empresarial busca incessantemente a necessidade da antecipação dos créditos e a protelação dos débitos, ou seja, da regra básica do planejamento do fluxo de caixa, o que transcende as fronteiras financeiras e invade o gerenciamento tributário empresarial, sendo o direito tributário objeto da atenção dos doutos juristas, somente no século XX, embora represente um fenômeno primordialmente jurídico, por regular as relações entre sujeitos passivos (contribuinte) e ativos (fisco).

A primeira obra sobre a matéria surgida no Brasil foi publicada no início dos anos 70, pelo renomado tributarista Dr. Antonio Roberto Sampaio Dória, intitulada Elisão e Evasão Fiscal, inaugurando a linha de estudos no Brasil.

Em tempos passados, os relatórios produzidos pela contabilidade eram instrumento de controle e mensuração de eventos passados, sem possuir efeito relevante no processo decisório estratégico empresarial, o que proporcionou uma política de descrendeciamento ao longo dos tempos, com seu foco voltado para a eficiência de seus registros, mas tal fato não pode mais continuar, dada a necessidade do maior número de informações

no menor espaço de tempo, paradigma da gestão do conhecimento.

Como citado por Oliveira et al. (2003):

> O moderno e competente profissional da contabilidade já não pode limitar-se aos aspectos fiscais e legais da entidade. A essas importantes funções e atividades acrescentam-se outros aspectos importantes, tais como os gerenciais, de produtividade, de eficiência e estratégicos.

A despeito da grande importância dos relatórios produzidos pela contabilidade como ferramenta gerencial, e do tributo como variável extremamente onerosa na precificação dos produtos e serviços oferecidos, surge a necessidade de se estabelecer uma política de planejamento tributário para toda e qualquer entidade empresarial.

Nas palavras de Oliveira et al (2003):

> Redução de custos é a estratégia que mais se ouve ser empregada nos dias atuais, em todo o mundo globalizado. Sem dúvidas, para obter o melhor resultado numa economia tão instável como a brasileira, um dos mais significativos instrumentos que dispõem as empresas, para que possam racionalizar seus custos tributários, sem afrontar as diversas legislações que regem os mais diversificados tributos, é o planejamento tributário, em todas as fases da cadeia de valores do ciclo produtivo e comercial.

Encontramos amparo na obra de Januzzi et al (*apud* LATORRACA, 2000):

> Costuma-se, então, denominar de planejamento tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, proteja os atos e fatos administrativos como objeto de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. O objeto do planejamento tributário é em última análise, as economias tributárias, cotejando as várias opções legais.

Logo, verificamos que o planejamento tributário é o conjunto de procedi-

mentos, nascidos do estudo aprofundado das normas (*legis*) integradas sobre a hipótese de incidência caracterizada pela regra matriz do tributo em estudo, vindo a caracterizar fato gerador de ônus pecuniário ou procedimental da obrigação legal.

Desta dita, recai a necessidade de estudos que viabilizem condutas lícitas e, conseqüentemente, negócios jurídicos que proporcionem economia tributária.

Tais condutas, quando realizadas de forma organizada e preventivamente, devem produzir melhorias e resultados nas relações produtivas e comerciais do contribuinte; logo, o que deve ser proposto pelos departamentos jurídicos tributários são alternativas de condutas lícitas e preventivas, dando ao contribuinte a opção de seguir o caminho que produza menor incidência de carga tributária.

Entretanto, é importante perceber que um planejamento tributário não pode ultrapassar a tênue fronteira do lícito, do legal e do moralmente válido, no negócio jurídico perfeito, levando-se em conta a necessidade de estabelecer uma relação entre riscos e benefícios, pela adoção de medidas modificadoras do comportamento empresarial, planificando a anulação, redução, compensação ou adiamento do ônus tributário.

Vejamos que o sujeito passivo é a entidade jurídica recebedora do dever de que se exige o cumprimento da prestação pecuniária ou de deveres instrumentais ou formais (responsável tributário); logo, recai a preocupação entre o limiar do lícito e do ilícito, de modo que não se pode confundir elisão com evasão tributária.

O direito, em sua doutrina dogmática, estabelece conceitos frágeis entre elisão e evasão, sendo a elisão, remontada na não-incidência do tributo legalmente admitido, e a evasão, como atos de omissão ou postergações ilícitas, com o fim de fraudar ou evitar o pagamento do tributo.

Atualmente, discutem-se no mundo tributário, as condutas ditas elusivas, ou seja, condutas que aparentemente proporcionariam um comportamento juridicamente permitido nas relações privadas, mas que tenham por único fim burlar a incidência previamente tipificada pela norma tributária.

4 O QUE É TRIBUTO

O CTN, em seu artigo 3º, define tributo como toda prestação pe-

cuniária 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.

Ao analisarmos o artigo 3º do CTN, verificamos que o tributo é um pagamento obrigatório, pelo poder coercitivo do Estado, e independente da vontade do agente passivo da incidência tributária, devendo para isso ser feito nos prazos e formas instituídos na legislação tributária, e em moeda corrente no país, como regra geral da extinção da obrigação tributária, cabendo o pagamento de tributos em outras espécies em situações especiais, quando autorizado em lei do ente federativo competente, mas sem ser *in natura* ou *in labore*.

Ressalte-se, por fim, a previsão do princípio da legalidade, que encontra colo no art. 150, inciso I de nossa Carta Magna, que dispõe sobre a necessidade da existência de lei *strito sensu,* anterior à realização tipificada do fato tributável, para a sua devida cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada ao ente federativo constitucionalmente competente.

5 NORMA JURÍDICA E NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

5.1 NORMA JURÍDICA

Para melhor inserção no ambiente jurídico tributário, com fins de possibilitar *modus operant* adequado ao planejamento tributário, torna-se importante a compreensão da Norma Jurídica Tributária - NIT e do ciclo tributário proposto neste trabalho, pelo que, iniciaremos nosso estudo compreendendo a explanação de Gubert (2003), quando em sua obra trata da temática do Planejamento Tributário:

"A norma jurídica, na acepção de regra de conduta, é o único meio mais eficiente de controle do comportamento humano. Esta correlaciona e ordena o conjunto de deveres centrípetos que conduzem ao *but social* (bem comum autêntico ou falso), bem como o feixe de direitos centrífugos que daí partem. Desta relação dinâmica entre deveres e direitos, buscando o bem comum, é que se ocupa o Direito".

5.2 NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Neste estudo, definimos como critério para a qualificação da norma jurídica tributária o critério do grupo institucional a que pertence, a beneplácito com a doutrina majoritária, ou seja, dividiremos a norma jurídica tributária em três estruturas básicas, como definido por Diniz (apud KELSEN, 2004), e teremos: a norma jurídica tributária que define princípios, a norma jurídica tributária, que delimita a incidência tributária, e por último a norma jurídica tributária, que estabelece as providências administrativas.

Conforme retratado por Gubert (apud CARVALHO, 2003), deve-se chamar de norma jurídica tributária, em sentido estrito, a regra-matriz da incidência tributária, e todas as demais, normas jurídicas tributárias, em sentido amplo.

Entretanto, durante longos anos, a doutrina e os escritores tributaristas trataram a relação normativa tributária inserida pelo instrumento do fato gerador esculpido no texto legal que procedia à previsão do instituto da cobrança do tributo pelo ente administrativo competente.

Tal interpretação lingüística veio a impossibilitar a interpretação da norma com fins de lícita conduta por parte do contribuinte, já que o tratamento visualizado na leitura da norma enxergava as tipicidades configuradas como fatos geradores, e não como hipóteses de incidência.

Com esse fim, trazemos ao texto as palavras do renomado Gomes (2005), que assim define o nascimento da obrigação tributária:

> A questão do exato momento em que nasce a obrigação tributária não é das mais difíceis. Como já vimos aos estudarmos as fases da obrigação tributária (principal), ela é criada abstratamente pela lei tributária (hipótese de incidência, segundo Geraldo Ataliba) e se caracteriza com a realização do fato gerador ou fato tributário (pressuposto ou descrição fática constante da norma matriz). É exatamente aí que nasce a obrigação tributária, ou seja: quando coincide a previsão legal com a realização efetiva do fato gerador.

Relevante caracterização fundamenta esta tese, onde respaldamos a

síntese do supracitado autor tributarista Fernandes (2000), quando da conceituação do fator gerador da tipicidade prevista na hipótese de incidência:

> Na verdade, o fato gerador se diz realizado quando todos os elementos da hipótese de incidência se concretizam. É a efetivação de uma situação abstratamente prevista em todos os seus requisitos.
> O fato gerador de um tributo pode ser tanto um fato jurídico, ou conjunto de fatos jurídicos, quanto uma situação jurídica.

Daí que verificamos que o fato gerador, de acordo com a doutrina tradicional, tem dois aspectos, primeiramente de concepção abstrata, de descrição em tese, feita pela norma (hipótese tributária), depois de um fato ou obrigação que fará surgir uma obrigação tributária pecuniária ou administrativa, sendo este classificado como instantâneo, periódico, complexivo ou persistente.

Assim, encontramos na moderna doutrina tributária a tese de que a tipicidade tributária, apesar de não expressamente configurada como um princípio constitucional tributário elenca os elementos essências para tal fim, quando, em nome da segurança jurídica das relações, no Estado de Direito, a obrigação tributária tem que prever os elementos nos quais se poderá identificar o montante a ser pago pelo contribuinte. Assim, no seu bojo, o princípio da Tipicidade Tributária exige expressa determinação dos sujeitos da relação tributária, o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota e o lançamento do tributo.

Importante ressaltar que a referida confusão interpretativa do texto tributário decorre de a legislação pátria, como já mencionado, abrir as portas ao fato gerador, e é mal, por sua *equivocidade flagrante*. O fato gerador refere-se à abstração da descrição do fato e à concretização do próprio evento no mundo fático. Sendo assim, apurando a terminologia conceitual, teríamos a *hipótese de incidência tributária* e o *fato jurídico tributário*.

Tratando, dessa forma, com subsídio da obra de Cassone (2003), definimos os critérios da hipótese de incidência tributária como sendo: critério material (verbo e complemento), critério espacial e critério temporal.

No critério material, referendamos um comportamento da pessoa, física ou jurídica, condicionado por circunstâncias da conexão do espaço e do tempo.

Entretanto, deve-se abstrair o condicionante espaço-temporal, para analisá-lo de modo particular.

Importante lembrar que o critério espacial da norma jurídica tributária jamais pode ser confundido com o campo de validade da lei.

Já o critério temporal configura-se como o grupo de indicações que oferece elementos para a compreensão e visualização do operador da norma que, em preciso instante, irá ocorrer ao fato descrito e previsto na norma legal vigente (hipótese tributária), passando a existir deste marco em diante o liame jurídico entre devedor e credor, em função do objeto.

Compreendido os critérios da hipótese de incidência tributária, deve-se dirigir a análise para a consequência tributária, esta composta pelos critérios pessoais (sujeito ativo e passivo) e quantitativos (base de cálculo e alíquota).

Deve-se discernir, entre a conseqüência tributária e a relação jurídica tributária específica, aquela como prescrição genérica desta, e este vínculo jurídico individualizado, lembrando que a doutrina dominante entende ser a relação jurídica tributária de caráter patrimonial.

Adotando a classificação das relações jurídicas em obrigacionais (de natureza patrimonial) e não obrigacionais (de cunho diverso), podem-se discriminar as relações jurídicas tributárias em obrigações tributárias (com caráter patrimonial) e deveres instrumentais e formais.

Os deveres tributários são erroneamente denominados, pelo Código Tributário Nacional, de obrigações acessórias, mas não são obrigações (pois não têm natureza patrimonial) nem acessórias (porque muitas vezes independem das principais).

O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária. No direito nacional pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada, pode ser pessoa física, se desempenhar, em determinado momento, atividade exclusiva de real interesse público.

O sujeito passivo é pessoa física ou jurídica, privada ou pública, sujeito de dever de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária ou de deveres instrumentais ou formais.

Neste diapasão, o Estado tem interesse, ou necessidade, de cobrar tributos de pessoa diversa: dá-se a sujeição passiva indireta, que apresenta duas modalidades: substituição e transferência; a última comporta três hipóteses: solidariedade, sucessão e responsabilidade.

Finalmente, cumpre investigar o critério quantitativo, composto de base de cálculo e alíquota.

O grupo de informações que o intérprete extrai dos textos legais, e que permite precisar a quantia devida a título de tributo, é o que chamamos de critério quantitativo.

6 ELEMENTOS DO TRIBUTO

6.1 FATO GERADOR

Entende-se como fato gerador a materialização da obrigação pecuniária ou administrativa da norma jurídica tributária, ocorrendo no exato momento de sua realização e adequação à norma que prevê a hipótese da obrigação tributária, caracterizando a incidência tributária.

Fabretti (2001) nos trás reflexão sobre a composição da norma, que passa, em seu entendimento a ser formada por três elementos: a hipótese, o mandamento e a sanção.

Desta dita, compreende-se que onde a hipótese remete a determinada ação fática privilegiada no texto legislativo constitucional ou infraconstitucional, ou seja, é o fato tão ressaltado pelo nobre jusfilosofo Miguel Reale, quando da proposição da tridimensionalidade do direito, o mandamento que determina um comportamento a ser estabelecido em conseqüência do fato ocorrido, ou seja, a valoração do fato, e por último a sanção, que se define como a penalidade imposta a quem incorrer na hipótese materializada em fato gerador de obrigação, ou seja, a imperatividade da norma.

6.2 BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo passa a ser o valor em moeda corrente no país, ou suas somas devidamente convertidas, pela qual incidirá a alíquota (percen-

tual) para a apuração do valor do tributo devido.

Deve ser definida por lei complementar, conforme definido no artigo 146 da CF/88, e abrange a concepção da capacidade contributiva do agente passivo, resguardando assim o princípio constitucional tributário do não confisco.

São de salientar as observações do jurisconsulto Ataliba (2005), quando fala do caráter imponível da base de cálculo, ao citar referendado em Amílcar Falcão, Roque Carraza e Paulo de Barros Carvalho:

> Quanto à base imponível, parece-nos que, adota hipótese de incidência de imposto, ela será necessariamente comensurada à capacidade contributiva, se adorada hipótese de incidência de contribuição, será uma medida direta ou indireta do detrimento ou do beneficio, referidos aos sujeitos passivos, ou alguma medida de repercussão da ação estatal, desde que essa os atinja de algum modo.

Logo, verifica-se que a base de cálculo possui limem norteador da aplicabilidade coerente do tributo em função da capacidade contributiva do agente passivo, evitando exageros e excesso na carga tributaria e, por fim, efeito inconstitucional e confiscatório.

6.3 ALÍQUOTA

É o percentual definido em lei que, aplicado à base de cálculo, determina o valor original do tributo a ser pago pelo contribuinte; logo, suas alterações implicam a necessidade da aplicação dos princípios constitucionais tributários, como também a aplicação das limitações previstas na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e nas demais legislações complementares, com exceção dos casos previstos na Constituição para os impostos de caráter regulatórios.

7 CICLO TRIBUTÁRIO

O ciclo tributário fundamenta-se na materialização de um eixo do fenômeno causa/ efeito, derivado da regimentação interposta pela legislação

tributária, que interpõe a hipótese da incidência, que, uma vez provocada pela ação do agente passivo, vem a ser tipificada na norma vigente e conseqüente materialização do fato gerador da obrigação tributária.

Desta dita, o ciclo encontra seu ápice na realização do crédito tributário e conseqüente receita para o Estado.

Ao verificarmos as hipóteses previstas no diploma legal, a obrigação tributária é gerada abstratamente, possibilitando a ocorrência do fato gerador dentro dos princípios constitucionais tributários da anterioridade, da legalidade, da moralidade e da irretroatividade da lei, na realidade prática, o que ainda não é obrigação exigível, sendo pois, necessário que o Estado constitua o crédito decorrente do lançamento. Logo, temos que o crédito tributário decorre da obrigação tributária, tendo a mesma natureza desta (art. 139 do CTN), o que leva à dedução de que a obrigação sempre precederá o crédito, sendo sim, uma condição *sine qua non*, sob pena de nulidade e constituição de crime previsto no art. 316, §§ 1º e 2º, do Código Penal Brasileiro - CP.

A obrigação tributária, segundo doutrinadores, caracteriza-se em três fases:

> Fase Abstrata – Quando do surgimento da norma (legis), regulamentando os fenômenos, quando de seu surgimento.
> Fase Concreta – Com a realização da tipicidade jurídica prevista (fenômeno), previsto na norma, originando o fato gerador da obrigação tributária.
> Fase do Lançamento – Ocorrida por força de ato do sujeito ativo (estado) quando do reconhecimento do crédito tributário.

Para melhor entendimento do caminho percorrido na materialização do fato gerador tipificado na norma tributante, apresentamos o diagrama abaixo, que ornamenta os caminhos da não tipificação da incidência prevista e o caminho da tipificação prevista.

Analisando o fluxograma abaixo, verificamos que a conduta dita elisiva, ou evasiva, define-se no momento da realização do fato, que posteriormente passa pelo critério da valoração jurídica, aplicando-se-lhe a norma e suas obrigações, ou desviando-se dele a aplicabilidade das obrigações previstas por inadequação da previsibilidade legal.

Figura 1: ciclo tributário



Fonte: Elaboração própria.

8 OS LIMITES DA CONDIÇÃO DA AÇÃO LÍCITA

O contribuinte pressionado pelas paredes das políticas fiscais interpostas ao seu habitat encontra guarida na possibilidade de planejar seus atos e ações, realizando negócios jurídicos lícitos que não caracterizem incidência tributária, ou que, porventura provoquem economia tributária, como apresentada sua possibilidade no ciclo tributário proposto.

Contudo, tais medidas encontram limites nos conceitos da Elisão e da Evasão fiscal, não podendo, de nenhuma forma, evidenciar uma conduta caracterizada como de elusão fiscal.

8.1 EVASÃO FISCAL

A doutrina brasileira tem evidenciado como pressuposto de inferência existencial da conduta da evasão, a vontade ardilosa do sujeito passivo de retardar, reduzir ou eliminar o pagamento do tributo, o que chamamos de ação dolosa.

Assim, não bastaria, para caracterizar o crime fiscal, a mera conduta omissiva do contribuinte, sendo necessário ato comissivo a demonstrar vontade de fraudar o fisco, ou seja, a intenção do dolo bem caracterizada.

Entretanto, torna-se importante ser observada pelos empresários e seus auxiliares a definição precípua dos conceitos de elisão e evasão fiscal, que fundam a tênue fronteira entre o ato legal e o ato ilegal, ou entre a formalidade e a informalidade, vindo a tipificar o crime contra a ordem tributária ou o gerenciamento dos recursos disponibilizados através dos tributos, o que chamaremos de economia tributária.

O renomado tributarista Gubert (2003) nos leva à conceituação que preceitua a evasão fiscal:

> Diante da subsunção do fato à norma tributária, ocorrendo a hipótese de incidência (*fattispecie, Tabestand, hecho imponible*), nasce a relação jurídica tributária, consubstanciada na obrigação do contribuinte ou responsável em entregar aos cofres públicos determinada soma em dinheiro. A situação do desrespeito à norma (inadimplemento ou pagamento menor) gera a sanção pelo ato ilícito: a tomada coercitiva do valor monetário do tributo pelo Estado.

Neste diapasão, Gubert apud Dória (2003) conceitua evasão fiscal *lato sensu* como toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento da obrigação tributária.

Logo, a evasão se constitui imperfeição no ato jurídico perfeito, o que porventura possibilita, à norma constitucional e infraconstitucional, a aplicação de sanções administrativas e penais previstas na legislação tributária e na lei complementar nº. 8.137/91, possibilitando sanções administrativas e penais.

Já o delicado espaço legal da elisão fiscal, como conceitua a renomada professora Dra. Diva Malerbi, enfatiza em sua obra Gubert (2003):

> [...] em suas palestras e explanações, a existência de pelo menos cinco diferentes qualificações jurídicas do termo elisão fiscal:
> a) abstenção da incidência pura e simples;
> b) elisão em sentido estrito ou via jurídica lícita menos onerosa;
> c) evasão em sentido ou via jurídica ilícita menos onerosa;
> d) simulação ou ocultação de fato imponível por meio de forma aparentemente de legitimidade; e
> e) fraude ou ocultação pura e simples de fato imponível ocorrido.

Desta forma, verifica-se a existência de conceito muito frágil entre os limites do legalmente permitido e do não-permitido.

O que ainda vem a salvaguardar o empresariado ou contribuinte é a principologia geral do direito, que assegura que o que não está expressamente vedado deverá ser obrigatoriamente entendido como permitido, contrariando algumas correntes de estudiosos do direito e do planejamento tributário.

8.2 ELISÃO FISCAL

A doutrina é discente na configuração do conceito. Há, segundo Gubert, apud Malerbi (2003), a existência de duas correntes distintas: de um lado, estão os que consideram o comportamento elisivo como permitido pelo direito positivo, atribuindo-lhe, conseqüentemente, natureza jurídica.

Do outro lado, reúnem-se os que entendem tratar a elisão fiscal como mera infração à norma tributária e, neste diapasão, regida pelos princípios que a configuram, desfrutando, quando muito, de alguma juridicidade perante o direito privado.

Como bem ponderou Malerbi, *apud* Carrió (1984):

> As palavras não têm outro significado ao que lhes é dado (por quem

> as usa, ou pelas convenções lingüísticas da comunidade). Não há, portanto, significados intrínsecos, verdadeiros ou reais, a margem de toda a estipulação expressa pelo uso lingüístico aceitado.

Nosso trabalho adota, como essência do núcleo conceitual, a definição da primeira corrente doutrinária, acompanhando o posicionamento de Dória, acolhido *in totum* por Malerbi (1984):

> Expressões como evasão, evasão ilícita ou ilegítima ou ilegal, fraude, fraude ilícita ou ilegal, para designar a modalidade dolosa de frustrar a satisfação de um tributo devido, pontilham obras diversas, em vários idiomas.

Em contraponto, se alinham, para caracterizar a modalidade válida de evitar o surgimento da obrigação tributária, elisão, evasão, evasão lícita ou legítima ou legal, fraude lícita ou legal, ou economia fiscal.

O marco temporal distintivo da elisão e evasão é a ocorrência do fato gerador (*fattispecie, tatbeständ*); logo, conduta ocorrida antes do fato gerador é elisiva, e depois de acontecido à mesma, evasiva.

A Organização Econômica de Cooperação e Desenvolvimento - OECD, que é uma entidade das Nações Unidas, ao analisar as experiências jurídico-tributárias dos países - membros, anotou três características da conduta da elisão, distintivas da conduta da evasão:

> a. presença de artificialidade negocial, indicando que as transações, atos e negócios componentes do esquema analisado não ocorreriam da mesma forma se não houvesse o intuito de economia fiscal;
> b. existência de esquemas que buscam obtenção de vantagens através de lacunas da lei ou abuso de formas; e,
> c. sigilo como componente importante das operações elisivas.

Em verdade, a definição da evasão fiscal, enquanto ilícito tributário, em oposição a elisões fiscais, lícitas, depende da postura de cada autor perante o planejamento tributário, pois alguns doutrinadores entendem que as condutas são fraudulentas quando realizadas apenas com o intuito de evitar,

reduzir ou retardar o pagamento de tributo. Segundo esse entendimento, a conduta deve ter motivação extratributária; do contrário, será fraudulenta ou abusiva, o que os tributaristas resolveram chamar de elusão fiscal.

Sugerem, os mais renomados tributaristas, que a vontade do agente seja aferida por testes pré-elaborados, como o teste da utilidade negocial (*business porpouse test).* Com a aplicação de tais procedimentos, ficaria o fisco resguardado de desconsiderar o negócio jurídico advindo da relação privada, passando à aplicação do princípio da supremacia do interesse público.

9 CONDIÇÕES ELEMENTARES PARA UM PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O diploma legal rege, em seus princípios elementares, que à vontade das partes não pode ser modificada ou alterada, após a materialização do fato gerador, sendo então sensato que o sujeito passivo da obrigação tributária antecipe o fenômeno quando da hipótese de incidência tributária, desenvolvendo assim projeções e estudo com o fim abrir caminhos alternativos a serem trilhados pela empresa, com vistas a elidir, total ou parcialmente, a carga tributária aplicada àquela tipicidade jurídica.

Na aplicação de uma política de planejamento tributário, é importante a prevenção, e a empresa passará a desenvolver suas atividades de forma estritamente antecipada, tendo como objetivo principal a economia tributária, evitando perdas desnecessárias à organização.

Sendo assim, relatamos alguns preceitos elementares a serem observados quando da implementação de um planejamento tributário, seguindo a teoria norte-americana da *tax saving*, aplicada pelos profissionais da área contábil, como sugerido por Oliveira et al. (2003), com algumas modificações:

- Conhecer todas as situações em que é possível o crédito tributário, principalmente com relação aos impostos não cumulativos. ICMS – IPI – ISSQN;
- Conhecer todas as despesas ou provisões permitidas pelo fisco como dedutíveis da receita ou base de cálculo;
- Se oportuno aproveitar as lacunas deixadas pela legisla-

ção, para tanto ficando atento às mudanças nas normas e aos impactos nos resultados da empresa.

- Se conhecedor de programas de incentivos fiscais, para o seguimento em que estiver alocado.

Partindo da premissa do conhecimento de tais situações, deve o comitê administrativo resguarda-se da legalidade dos procedimentos a serem adotados, seguindo as orientações do Januzzi et al. (2000), e respondendo positivamente as seguintes questões:

1) Os atos praticados com intenções de economia tributária pelo contribuinte antecedem à ocorrência do fato gerador, caracterizando a abstenção da incidência?
2) Os atos que reduzem a onerosidade são lícitos, isto é, abrigados pela lei?
3) Os atos foram reais, isto é, não são meras simulações ou ocultações do fato imponível por meio de forma aparente de legitimidade ou fraude?
4) Existe razão econômica, além da intrínseca razão da economia fiscal, na decisão de reorganização sugerida?

Uma vez cumpridas estas exigências, encontra-se o contribuinte apto a iniciar uma política de planejamento tributário, revestido de consciência e da legalidade, evitando a forma desarrazoada ou irracional, uma vez que a matéria não é de entendimento pacífico entre o agente passivo e o agente ativo da relação tributária.

10 CLASSIFICAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Encontramos no renomado tributarista Gubert (1999) que o planejamento tributário pode ser classificado pelos seguintes juízos de valores abaixo descritos:

10.1 CONFORME A CONDUTA DO AGENTE

Conforme a conduta do agente passivo, o planejamento será classificado como: Comissivo – pela utilização de expedientes técnicos – funcionais,

Omissivo – quando da não realização da conduta descrita na norma, Induzido – quando a lei favorece a escolha de uma forma de tributação, mediante incentivos e isenções, Optativo – quando se elege a melhor fórmula elisiva, Interpretativo ou lacunar – quando o agente faz uso das lacunas e imprevisões do legislador ou Metamórfico ou transformativo – forma atípica que se vale de mudança da estrutura jurídica do negócio, com fins elisivos.

10.2 CONFORME AS ÁREAS DE ATUAÇÃO

Conforme a área de atuação do planejamento, sem prejuízo da classificação anterior ele poderá ser: Administrativo – mediante intervenções diretas no sujeito ativo (fisco), Judicial – mediante pleito de tutela jurisdicional ou Interna – mediante atos do próprio sujeito passivo (contribuinte).

10.3 CONFORME O OBJETIVO

E, por último, conforme o objeto de que se trata, pode ser: Anulatório – pelo emprego de formas e de estruturas jurídicas que impeçam a incidência do imposto, Redutivo – busca de hipótese de incidência menos onerosa ou Postergativo – visando ao adiamento da ocorrência do fato gerador, ou à procrastinação do lançamento ou ao pagamento do imposto.

Verificamos, ainda, que a implementação de atos e ações com o intuito da obtenção da redução lícita dos tributos resume o escopo de um planejamento tributário, atividade de risco, diante da possibilidade de autuação, mas de crucial importância econômica para a empresa, haja vista, a redução do desembolso com tributos.

11 CONCLUSÃO

Buscou-se possibilitar ao seu leitor condições de estabelecer critérios mínimos para a correta identificação e classificação de quais tributos brasileiros interagem no negócio jurídico realizado, definindo para o gestor empresarial o limite interposto pelo manto da legislação tributária, gerando a possibilidade

de estudos futuros, com fins de produzirem condutas lícitas e não-elusivas das empresas brasileiras, objetivando despertar no empresário moderno, e em seu corpo de auxiliares, contadores, administradores e advogados, meios para um planejamento justo e lícito, com fins de análise da implantação de um sistema de gerenciamento tributário, pois serão do conhecimento do pesquisador as condições, normas e gêneros tributários incidentes sobre sua atividade realizada.

Com tudo, também apresenta conceitos elementares, mas de suma importância para o planejamento de um programa de elisão fiscal, evidenciando quais os princípios normativos de cada tributo, haja vista programas implementados e já em atuação apresentarem índices de redução da ordem de 10% a 30% na carga tributária aplicada diretamente sobre a receita da empresa, logo de suma relevância para a sua continuidade e manutenção dos negócios, pois os recursos, nestes atos preservados, poderão ser aplicados no desenvolvimento de novos projetos e pesquisas, como também na implantação de programas sociais tão importantes para a manutenção e satisfação do capital intelectual de uma entidade, e, por último, a tão sonhada redução dos preços finais de venda.

Para continuidade da discussão do tema, sugere-se que estudos abrangendo conceitos espaciais, materiais e temporais do universo estrutural tributário, como também quanto à elisão e evasão fiscal, sejam feitos para possibilitar novas ênfases e interpretações elisivas aos tributos outorgados pela CF/88, possibilitando o incremento desta receita no desenvolvimento do patrimônio da entidade.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos:** IPI, ICMS e ISS. 4. ed. São Paulo : Atlas, 2002.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário:** IPI, ICMS, ISS e IR. 8. ed. São Paulo : Atlas, 2004.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 16.ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

DUARTE, Emeide Nóbrega; NEVES, Dulce Amélia de Brito; SANTOS, Bernadete de Lourdes O. dos. **Manual técnico para realização de trabalhos monográficos**. 4. ed. João Pessoa: Editora Universitária, 2001.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código Tributário Nacional comentado**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 7. ed. São Paulo : Atlas, 2001.

FERNANDES, Rodrigo de Andrade M. **Tipicidade tributária**. 3. ed. São Paulo: Juruá, 2005.

GOMES, Carlos Roberto de Miranda; CASTRO, Adilson Gurgel de. **Curso de direito tributário.** 7. ed. Natal: Editora Nordeste, 2005.

GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. **Planejamento tributário**: análise jurídica e ética. Curitiba: Atlas, 1999. Monografia. (Mimeografada).

GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. **Planejamento tributário:** análise jurídica e ética. 2. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2003.

JANUZZI, Lidercio et al. Planejamento tributário. **Revista UNB Contábil**, Brasília, jul. 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

OLIVEIRA, Luiz Martins de; CHIEREGATO, Renato et al. **Manual de contabilidade tributária.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.