

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**MARCELO ALCÂNTARA ABRAHÃO**

**A ELISÃO FISCAL COMO FERRAMENTA PARA O PLANEJAMENTO  
TRIBUTÁRIO**

**FLORIANÓPOLIS**

**2011**

**MARCELO ALCÂNTARA ABRAHÃO**

**A ELISÃO FISCAL COMO FERRAMENTA PARA O PLANEJAMENTO  
TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Alexandre Zoldan da Veiga,  
M. sc.

Co-Orientador Sergio Murilo Petri, Dr.

**FLORIANÓPOLIS**

**2011**

**MARCELO ALCÂNTARA ABRAHÃO**

**A ELISÃO FISCAL COMO FERRAMENTA PARA O PLANEJAMENTO  
TRIBUTÁRIO**

Esta monografia foi apresentada como TCC, no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, à banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC,

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.  
Coordenadora de TCC do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor: Alexandre Zoldan da Veiga, Msc.  
Orientador

Professor: Sérgio Murilo Petri, Dr.  
Co-orientador

Professor: Flávio da Cruz, Msc.  
Membro

Florianópolis

2011

Dedico este trabalho aos meus pais, Rachel e João Batista, e a minha noiva e eterna musa inspiradora Kátia, por todo apoio e dedicação em todos os momentos da minha vida.

## AGRADECIMENTOS

*Agradeço ao “Cara lá de cima” por possibilitar a concretização de mais um sonho, dando-me acima de tudo saúde.*

*Aos meus pais, Rachel e João Batista, pela educação que me proporcionaram, contribuindo para a formação do meu caráter e personalidade.*

*A minha noiva Kátia, por todo amor, carinho, compreensão e acima de tudo paciência para me aturar na difícil tarefa de concluir este trabalho.*

*A minha família, simplesmente por existirem em minha vida, tornando-a muito mais feliz.*

*Aos meus orientadores, Alexandre Zoldan e Sérgio Murilo Petri, por me orientarem no desenvolvimento deste trabalho, ensinando, e incentivando a melhorar sempre.*

*A todos os amigos que fiz durante esses anos de Faculdade, que sempre compartilharam os momentos de vitórias e derrotas, alegrias e tristezas. Em especial a Raket, que é pequenininha de tamanho, mas que tem um coração gigante, e nunca deixa ninguém desistir. E a Scheila, que talvez no momento mais difícil dessa trajetória, abdicou de seu tempo com a família para me estender a mão e dar a maior força na conclusão deste curso.*

*A todos os funcionários da UFSC, em especial ao servidor Mauro Pereira, por toda atenção e dedicação demonstradas ao longo do curso.*

*A todos vocês, o meu muito obrigado.*

*“Estou mais cansado que um automóvel parado”*

*Asdrubal Martins de Alcântara*

*“Agradeço todas as dificuldades que enfrentei; não fosse por elas, eu não teria saído do lugar. As facilidades nos impedem de caminhar. Mesmo as críticas nos auxiliam muito”.*

*Chico Xavier*

## RESUMO

ABRAHÃO, Marcelo Alcântara. **A elisão fiscal como ferramenta para o Planejamento Tributário**. 2011. XX f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina.

Entende-se como a finalidade do planejamento tributário reduzir custos para contribuir com a tomada de decisão dos gestores relacionados ao ônus tributário.

A contextualização deste trabalho tem como objetivo compreender se a elisão fiscal como ferramenta para o planejamento tributário, constitui-se em sonegação fiscal. Fundamentando este objetivo inicia-se este estudo com uma explanação geral sobre o Sistema Tributário Nacional, conceituando-se tributos suas finalidades e espécies, descrevendo também a finalidade do planejamento tributário. Por fim destacam-se os conceitos dos mais variados autores acerca da diferença entre a elisão fiscal e a evasão fiscal. Para fins de metodologia, trata-se de uma pesquisa bibliográfica, com estudo em material bibliográfico existente.

Concluiu-se que a forma que o contribuinte utilizará para reduzir sua carga tributária pode assumir diversas posições quanto à licitude, e que a intenção de fugir ao tributo através da fraude, simulação ou conluio, caracteriza-se como crime contra a ordem tributária, podendo ocasionar elevadas multas e até mesmo reclusão do infrator. Em síntese a grande diferença entre elisão fiscal e evasão fiscal está atrelada ao fato gerador da obrigação tributária.

Palavras chave: Planejamento tributário, elisão fiscal, evasão fiscal

## **ABREVIATURAS**

**ABDC:** Associação Brasileira de Defesa do Contribuinte

**ART:** Artigo

**CF:** Constituição Federal

**CIDE:** Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico

**COFINS:** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

**COSIP:** Contribuição do Serviço de Iluminação Pública

**CSLL:** Contribuição Social sobre o Lucro

**CTN:** Código Tributário Nacional

**DF:** Distrito Federal

**IBPT:** Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

**ICMS:** Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

**IE:** Imposto sobre Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados

**II:** Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros

**INSS:** Instituto Nacional de Seguridade Social

**IOF:** Imposto sobre Operações Financeiras

**IPI:** Imposto sobre Produtos Industrializados

**IPTU:** Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana

**IPVA:** Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

**IRPJ:** Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

**IRRF:** Imposto de Renda Retido na Fonte

**ISS:** Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

**ITBI:** Imposto sobre Transmissão Inter-vivos de Bens Móveis x

**ITCD:** Imposto de Transmissão “Causa Mortis” e Doação

**PIS:** Programa de Integração Social

**LC:** Lei Complementar

**MP:** Medida Provisória

**PIB:** Produto Interno Bruto

**STN:** Sistema Tributário Nacional

## Sumário

1 INTRODUÇÃO.....	1
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	1
1.2 OBJETIVOS.....	2
1.2.1 Objetivo Geral .....	2
1.2.2 Objetivos Específicos.....	2
1.3 JUSTIFICATIVA.....	3
1.4 METODOLOGIA .....	3
1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	4
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	5
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....	6
2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	6
2.2 CONCEITO DE TRIBUTO.....	7
2.3 ESPÉCIES DE TRIBUTOS .....	8
2.3.1 Impostos.....	8
2.3.2 Taxas.....	9
2.3.3 Contribuição de melhoria .....	9
2.3.4 Empréstimo Compulsório .....	10
2.3.5 Contribuição Especial .....	10
2.4 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	11
2.4.1 FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	12
2.4.2 SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	13
2.5 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	13

2.6 GASTOS, CUSTOS E DESPESAS .....	14
3 CONCEITO DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL.....	15
3.1 ELISÃO FISCAL.....	16
3.1.1 Tipos de Elisão.....	19
3.2 EVASÃO FISCAL.....	19
3.2.1 Formas de evasão fiscal.....	22
3.2.1.1 Sonegação Fiscal.....	22
3.2.1.2 Fraude.....	23
3.2.1.3 Conluio.....	24
3.2.2 Principais tipos de sonegação.....	24
3.2.3 Crimes contra a ordem tributária.....	25
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES .....	27
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	28
ANEXO 1 .....	32

# **1 INTRODUÇÃO**

A elevada carga tributária existente no Brasil, que segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT, passou em 2010 dos 35% do Produto Interno Bruto - PIB, tem feito com que as empresas, para se manterem rentáveis e atrativas, busquem cada vez mais reduzir o impacto dos tributos nas suas estruturas de custos.

Diante desta elevada carga tributária, nasce a cada dia a necessidade de um estudo na implantação de ações que permitam as empresas cada vez mais minimizarem os custos e as despesas e, com isso, maximizar os lucros e o crescimento, em conformidade com as leis que regem o sistema tributário nacional, como um ato estratégico, planejando a redução da carga tributária.

O Planejamento Tributário caracteriza-se como um dos principais meios para se ter sucesso nas empresas, capaz inclusive de interferir na estabilidade das mesmas, e, bem estruturado é de suma importância, pois segundo Domingues (2000), consiste em um conjunto de medidas contínuas que visam economia de tributos, de forma legal, levando-se em conta as possíveis mudanças rápidas e eficazes, na hipótese do fisco alterar as regras fiscais.

A questão é identificar se os meios utilizados são legalmente permitidos ou correspondem à aplicação de métodos ilícitos.

## **1.1 TEMA E PROBLEMA**

A dificuldade em entender a imensa legislação tributária e sua alta carga contribui para o aumento da sonegação. A gerência dos tributos por meio do planejamento tributário (elisão fiscal) não é uma tarefa fácil, pois, apesar de ser um tema que já vem sendo discutido há muito tempo, pouco se conhece a respeito, principalmente por parte dos empresários.

Outro fator a considerar é que o planejamento tributário exige profissionais capacitados e qualificados, pois a legislação brasileira é muito complexa e muda constantemente para sanar as chamadas “brechas”, ou seja, as falhas dentro da

legislação, o que exige do profissional um estudo detalhado a fim de identificar a melhor alternativa legal.

Sabendo-se que o planejamento tributário, também chamado de elisão fiscal busca reduzir, retardar, e até evitar o pagamento de tributos das empresas, minimizando despesas e conseqüentemente maximizando os lucros de maneira aceita nas normas, e que a evasão fiscal, ao contrário da elisão, consiste em prática que infringe a lei, surge o questionamento que é apresentado através do problema desta pesquisa: a elisão fiscal como ferramenta para o planejamento tributário, constitui-se em uma forma de sonegação?

## **1.2 OBJETIVOS**

A seguir é apresentado o objetivo geral e os objetivos específicos que definem o rumo da pesquisa, a fim de alcançar as respostas ao problema proposto.

### **1.2.1 Objetivo Geral**

O objetivo geral desta pesquisa é compreender se a elisão fiscal como ferramenta para o planejamento tributário, constitui-se em uma forma de sonegação.

### **1.2.2 Objetivos Específicos**

Para atingir o objetivo geral, esta pesquisa tratará dos seguintes objetivos específicos:

- Realizar levantamento bibliográfico sobre o sistema tributário nacional e planejamento tributário;
- Discorrer sobre elisão fiscal e evasão fiscal;
- Realizar análise comparativa entre os conceitos apresentados;

### **1.3 JUSTIFICATIVA**

O planejamento tributário tem como objetivo econômico a diminuição legal de encargos esperando-se para a empresa economia nos gastos com tributos.

Devido a sua extensão e constantes mudanças, observa-se certo desconhecimento por parte das organizações e muitas vezes, pelos próprios contadores, frente à legislação tributária. Essa falta de conhecimento por muitas vezes tem gerado erros na definição da modalidade de incentivos tributários, gerando ônus desnecessários para as empresas.

Desta forma, observa-se que, aliada a falta de informação frente à legislação tributária, está a pouca difusão de procedimentos legais que possam planejar a incidência dos tributos, assim como seu pagamento, de forma a garantir, em primeiro lugar, a apuração dos valores devidos ao poder público de forma adequada e, como consequência, a possível maximização dos lucros.

Neste contexto, um estudo sobre a diferença entre elisão fiscal e evasão fiscal justifica-se á medida que visa promover a difusão de procedimentos amparados por lei que possam auxiliar os contadores e empresários, a ampliar as possibilidades de redução no recolhimento dos impostos, através de informações concisas por meio de um aprofundado embasamento teórico.

### **1.4 METODOLOGIA**

Para poder avaliar a importância da diferenciação da elisão fiscal, e da evasão fiscal é necessário fazer uma pesquisa através da bibliografia e leis pertinentes ao assunto.

Segundo Gil (1999) pesquisa é “o processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos”.

Ou seja, a pesquisa se realiza mediante um processo no qual se buscam informações para responder questionamentos e, cada investigação feita, permite um pensar reflexivo sobre o assunto estudado.

Quanto a sua abordagem a pesquisa é qualitativa, pois visa esclarecer a complexidade do problema com base em estudos conceituais. De acordo com os autores Richardson (1999, p.80) e, Raupp e Beuren (2003, p.91) “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Por meio da pesquisa qualitativa se faz uma análise mais profunda a respeito do assunto a ser estudado.

Em relação ao procedimento técnico utilizado para a coleta de dados neste trabalho, recorrer-se-á à pesquisa bibliográfica. Segundo Marconi; Lakatos (2003), “não é mera repetição do que já foi escrito sobre certo assunto, mas propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras”.

Portanto, será realizado levantamento do material bibliográfico existente – monografias, teses, artigos, revistas especializadas – sobre o tema abordado.

A monografia é um tipo de trabalho científico que investiga e trata por escrito uma questão com abordagem metodológica e tem por objetivo criar conhecimento indispensável à evolução social.

Conseqüentemente, este trabalho será realizado, em relação à sua abordagem, por intermédio de uma pesquisa qualitativa, quanto aos seus objetivos, por uma pesquisa descritiva e, em relação ao procedimento, por uma pesquisa bibliográfica, com a finalidade de reunir dados para o desenvolvimento do tema abordado.

## **1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA**

Independente da natureza do estudo seja ele quantitativo ou qualitativo, do referencial teórico escolhido e dos procedimentos metodológicos utilizados, o

mesmo apresenta limitações e essas devem ser esclarecidas para o leitor como forma de favorecer discussões sobre o que se está estudando. As limitações deste estudo estão evidenciadas na literatura consultada, isto é, se baseia na literatura apresentada.

## **1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO**

Considerando o problema da pesquisa e os objetivos propostos, o trabalho está organizado em quatro capítulos.

No primeiro capítulo, apresenta-se uma explanação geral acerca do tema e problema, que denota a sua importância. Em seguida, têm-se o objetivo geral e específico do trabalho. Na seqüência, contempla-se a justificativa. Posteriormente, evidencia-se a metodologia aplicada. Por último, as limitações e a organização do estudo.

Em seguida, no segundo capítulo, tem-se a Fundamentação Teórica, apresenta-se uma pesquisa bibliográfica sobre o Sistema Tributário Nacional, a descrição, função e espécie de tributos, conceituam-se obrigação tributária, seus sujeitos e fato gerador e demonstra-se a finalidade do Planejamento Tributário.

O terceiro capítulo é destinado ao variados conceitos dados, por diversos autores sobre Elisão Fiscal e Evasão Fiscal, a fim de poder-se diferenciá-los.

Por fim o quarto capítulo destina-se as conclusões deste trabalho.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Neste capítulo são abordados os conteúdos bibliográficos que fundamentam este estudo. Serão descritos e esclarecidos alguns conceitos e conteúdos que trarão informações para o entendimento desta pesquisa. Haverá, especificamente, conceituação e definição de Planejamento Tributário, Sistema Tributário Nacional, Tributos e Obrigação Tributária.

### **2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

O sistema tributário brasileiro é o conjunto normas tributárias que o governo utiliza para exigir os tributos. É composto dos tributos instituídos no Brasil, dos princípios e normas que regulam tais tributos.

Segundo Musgrave (1976), o “Sistema Tributário é entendido como sendo o complexo orgânico formado pelos tributos instituídos em um país ou região autônoma e os princípios e normas que os regem”.

O Código Tributário Nacional - CTN, Lei 5172, de 25/10/1966, regulamenta no seu artigo 2º: “o sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional 18, de 1/12/65, em leis complementares e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais”.

Conforme a CF, no seu artigo 145, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria. Entende-se neste caso que a CF por si só não cria nenhum tributo, divide o poder de tributar entre as entidades dotadas de poder político, que por lei instituirão, observados os limites estabelecidos.

## 2.2 CONCEITO DE TRIBUTO

O art. 3º do CTN define que tributo, “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Este conceito de tributo dado pelo CTN é visto como complexo, e, para facilitar o entendimento, busca-se os dizeres de Oliveira et al (2006, p. 23-24), que decompôs a definição de tributo da seguinte maneira:

**Prestação pecuniária:** significa que o tributo deve ser pago em unidades de moeda corrente, inexistindo o pagamento in natura ou in labore, ou seja, o que é pago em bens ou em trabalho de prestação de serviço;

**Compulsória:** obrigação independe da vontade do contribuinte;

**Em moeda ou cujo valor se possa exprimir:** os tributos são expressos em moeda corrente nacional (reais) ou por meio de indexadores (ORTN, OTN, BTN, UFIR);

**Que não constitua sanção de ato ilícito:** as penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo; assim, o pagamento de tributo não decorre de infração de determinada norma ou descumprimento da lei;

**Instituída em lei:** só existe a obrigação de pagar o tributo se uma norma jurídica com força de lei estabelecer essa obrigação;

**Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada:** a autoridade não possui liberdade para escolher a melhor oportunidade de cobrar o tributo; a lei já estabelece todos os passos a serem seguidos.

Logo, o tributo é uma obrigação que deve ser quitada em moeda corrente, mesmo que não seja da própria vontade do contribuinte, uma vez que tenha ocorrido o fato gerador que lhe deu origem. As penalidades advindas do não cumprimento da dívida, como multas, juros, entre outras, não correspondem ao tributo. Portanto, esse diz respeito somente à parcela principal devida pelo contribuinte aos cofres públicos.

## 2.3 ESPÉCIES DE TRIBUTOS

Conforme CF, no seu art.145, a União, os Estados, o Distrito Federal, e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Texto semelhante ao art. 5º do Código Tributário Nacional.

Numa análise isolada do art. 145 da CF e do art. 5º do CTN, chegaríamos a conclusão que as espécies tributárias seriam apenas estas três.

No entanto, ao se fazer uma análise nos artigos 145, 148 e 149 da CF, verifica-se que as espécies tributárias são cinco, a saber: o imposto, a taxa, a contribuição de melhoria (art. 145), o empréstimo compulsório (art. 148) e as contribuições especiais (art. 149 e 149-A).

### 2.3.1 Impostos

A primeira espécie de tributo a ser analisada será o imposto, que segundo Latorraca (2000, p.27), “O elemento essencial à conceituação do imposto é, pois, o seu caráter geral. O imposto é o tributo que se destina a cobrir as necessidades públicas gerais...”.

Segundo o CTN, em seu art. 16: "imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte".

Em outras palavras, é um tributo pago, compulsoriamente, pelas pessoas físicas e jurídicas para atender parte das necessidades de Receita Tributária do Poder Público de modo a assegurar o funcionamento de sua burocracia, o atendimento social à população e os investimentos em obras essenciais.

No recolhimento do imposto, o Estado não tem por obrigação oferecer ao contribuinte algum tipo de contraprestação direta e imediata, ou seja, o contribuinte pagou e sabe que não irá receber algo em troca de forma imediata por conta do pagamento deste tributo.

O imposto é o tipo de arrecadação de tributos mais importante para o Estado, pois geram recursos a manutenção, funcionamento dos serviços públicos e desenvolvimento do país.

### **2.3.2 Taxas**

O CTN estabelece que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios podem instituir taxas para a disponibilização de determinados serviços conforme seu art. 77:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Para Baleeiro, “taxa é um tributo em que há contraprestação de serviços públicos ou de benefícios feitos, postos à disposição ou custeados pelo Estado, em favor de quem paga ou por este provocado”.

Ao contrário de imposto, o contribuinte, ao pagar a taxa, pode receber algum benefício ou vantagem em troca, como a utilização de um serviço público. Um exemplo de taxa pode ser dado por meio da taxa de iluminação pública, onde devido a esta taxa as vias urbanas devem receber constante manutenção de forma que a população possa usufruir deste serviço.

### **2.3.3 Contribuição de melhoria**

Previsto no art.145 da CF, a contribuição de melhoria é o "tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação que representa um benefício especial auferido pelo contribuinte. Seu fim se destina às necessidades do serviço ou à atividade estatal".

Ou seja, é um tributo onde com o fato gerador á valorização de imóveis decorrentes de obras públicas, somente pode ser cobrado se houver uma obra que

beneficie o contribuinte, valorizando o imóvel que deveria ter como fato gerador as despesas incorridas pelo governo na realização da obra.

### **2.3.4 Empréstimo Compulsório**

O empréstimo compulsório encontra-se regulado no art. 148 da Constituição Federal e também, no que for cabível, no art. 15 do CTN.

Para Tavares (2005), “este é originário, obrigatoriamente, por uma lei complementar, cobrado em casos excepcionais quando utilizado para cobrir as despesas que foram necessárias na recuperação e/ou reconstrução do que foi perdido e/ou destruído”.

Esses casos excepcionais, segundo art. 148 da CF são:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

É a única espécie de tributo que não figura receita definitiva, uma vez que, não é um ingresso definitivo aos cofres públicos, pois é um tributo feito para atender despesas extraordinárias.

### **2.3.5 Contribuição Especial**

As contribuições especiais estão divididas, segundo Fernandes (2006) em: contribuições sociais, Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (CIDE),

contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas e para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP).

Como visam atingir certas finalidades, o produto de sua arrecadação deve estar vinculado ao custeio de uma atividade de competência federal.

De acordo com Oliveira (2005), este tipo de tributo foi criado com o intuito de ajudar financeiramente os órgãos previdenciários, assistenciais e das categorias profissionais, e também servem para custear o poder de controle do Estado junto a um determinado mercado e manter os órgãos de classe, como sindicatos ou conselhos que representam determinada área profissional.

## **2.4 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

De acordo com o artigo 113 do CTN, pesa sobre o contribuinte, dois tipos de obrigações tributárias: as acessórias e as principais.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Assim, sempre que ocorrer um fato previsto em lei que origine o dever de pagar tributos, haverá uma obrigação tributária principal, já a acessória decorrerá de ter de fazer algo, como apresentar a declaração de rendimentos ou a emissão de notas fiscais.

Para que a obrigação tributária seja legalmente caracterizada, é necessário que se faça conhecer o seu fato gerador, o sujeito passivo e o sujeito ativo, constituindo-se estes elementos como básicos para a existência do tributo.

### 2.4.1 FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

No artigo 114 do CTN, o legislador define fato gerador da obrigação principal como sendo a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Somente a partir da ocorrência do fato gerador é que se pode afirmar que nasceu a obrigação jurídica de pagar um tributo determinado (Paulsen, 2005, p.446).

O legislador vinculou a ocorrência de determinados fatos ao surgimento da obrigação tributária. O surgimento destes fatos pode ou não prover da vontade das partes, ou seja, apesar do contribuinte não fazer algo, o fato gerador ainda assim ocorre e o imposto será devido. Pode-se citar como exemplo o caso do IPTU, onde independentemente de qualquer ato do proprietário do imóvel, o tributo será devido a cada ano.

Tem-se ainda o fato gerador da obrigação acessória, sendo esta qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (CTN, Art. 115).

Na obrigação acessória existe a situação que pode ser definida pela “legislação tributária”, a exigência para o surgimento desta obrigação pode ser de outra norma que não a lei.

Do fato de vender mercadorias, podem decorrer duas obrigações:

- a) obrigação principal: pagar o ICMS;
- b) obrigação acessória: emitir nota fiscal.

Para Machado, “considera-se consumado o fato gerador, em se tratando de situação de fato, a partir do momento em que se verificarem a circunstâncias materiais necessárias à produção dos efeitos que geralmente delas recorrem”.

O tributo somente é devido quando consumado o fato sobre o qual incide a norma de tributação, ou seja, quando concretizada a hipótese de incidência tributária.

## **2.4.2 SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Compõem a obrigação tributária nascida com a ocorrência do fato gerador um sujeito ativo e um sujeito passivo.

O sujeito ativo, "é a pessoa jurídica de direito público que possui competência para determinar o cumprimento da prestação tributária, e seu embasamento legal encontra-se no CTN, em seu Art. 119". (Rosa Júnior, 1997)

A pessoa jurídica de direito público competente é o Estado, sendo também tratado como Fisco, Tesouro, Fazenda Pública, sempre designando o credor do tributo.

Já o sujeito passivo, é aquele a quem cabe o dever de fazer o pagamento da obrigação, sendo caracterizado como contribuinte ou responsável dependendo de sua relação direta ou indireta com o fisco.

O CTN em seus artigos 121 e 122 prevê a existência de dois sujeitos passivos, o da obrigação acessória e o da obrigação principal que se divide em direto e indireto, ou seja, o contribuinte e o responsável.

Os conceitos de contribuinte e responsável podem ser descritos como sendo, o primeiro, a pessoa que efetiva o fato gerador da obrigação tributária, e o segundo, como um eleito devedor da respectiva obrigação.

## **2.5 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

O Planejamento Tributário trata de uma maneira de se planejar a redução de impostos em uma empresa, o que deverá refletir positivamente ou negativamente nos resultados. É uma ferramenta muito importante e que se faz necessária em nossos dias devida à extrema competitividade que atinge nossos empreendimentos, é uma das ferramentas mais utilizadas para o aumento, a curto prazo, do dinheiro disponível em caixa.

Nesse sentido CASTRO (2000, p.6), comenta:

Ninguém se organiza para pagar mais impostos. No mercado competitivo das modernas relações empresariais, o processo de planejamento, como um todo, passou a ser necessidade básica. O planejamento tributário insere-se em um procedimento amplo e geral que deve preceder a qualquer novo negócio ou alteração de rumo no mundo empresarial. Ele objetiva o que qualquer outro planejamento visa: a eficiência, em termos de dispêndio com tributos significará sempre pagar menos, dentro dos limites da lei.

Seguindo este pensamento Fabretti (2006, p.280) destaca que a lei sempre tem lacunas que podem ser aproveitadas:

Analisando as alternativas e as lacunas (brechas) existentes na legislação, verifica-se que, através dos anos, o Fisco vem eliminando-as por sucessivas alterações da lei. Entretanto, a globalização e a abertura da economia, a criação de mercados regionais, como, por exemplo, o MERCOSUL, traz mudanças muito rápidas que criam novas alternativas e novas lacunas na lei, sempre mais lentas que a dinâmica dos fatos econômicos.

Assim, quando alguém se refere a “planejamento tributário” logo vem em mente a idéia de diminuição do pagamento de impostos. Desta forma, pode-se dizer que o planejamento tributário é um estudo preventivo realizado acerca das diversas modalidades de tributação existentes em nosso país e que analisa cada uma delas, com o objetivo de verificar qual apresenta, em sua apuração, maior economia no recolhimento de impostos.

Trata-se, na verdade, de uma organização na vida do contribuinte, seja ele pessoa física ou jurídica, que, atento às normas fixadas pela legislação tributária, escolhe os meios legais com menor incidência tributária.

Vale lembrar que o Planejamento Tributário, somente é considerado válido quando realizado em conformidade com a legislação tributária em vigor.

## **2.6 GASTOS, CUSTOS E DESPESAS**

Em qualquer estudo de Planejamento Tributário é necessário que se faça uma distinção entre custos e despesas, como também é importante conhecer o conceito sobre gasto.

Crepaldi (2002, p.17) afirma que custos são gastos relacionados a transformação de ativos (consumo de matéria prima ou salários).

Despesa, segundo Martins (1982, p.22), tem a seguinte definição: “bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”. As despesas representam o sacrifício no processo de obtenção da receita. Temos como exemplo clássico de despesa a comissão de vendedores, que é um gasto que se torna imediatamente uma despesa quando realizada a venda.

Martins (1982, p.21) classifica gastos como “sacrifício financeiro que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”. Em termos genéricos gastos podem representar tanto um custo como uma despesa.

### **3 CONCEITO DE ELISÃO E EVASÃO FISCAL**

Ultrapassado o estudo dos conceitos básicos necessários para o êxito de um bom planejamento tributário, é importante passar à análise da distinção entre elisão fiscal e evasão fiscal, vez que há uma sensível distinção entre ambos, que, não raras vezes, confunde o planejamento tributário lícito com a sonegação criminosa. O primeiro expressa uma não-incidência tributária legalmente admitida, também podendo significar uma tributação reduzida. Por sua vez o segundo se trata de uma ilicitude para escapar da tributação.

A diferenciação destes dois temas é o que será estudado neste capítulo, examinando o conceito atribuído por diversos autores.

#### **3.1 ELISÃO FISCAL**

A elisão fiscal se equivale a economia lícita de tributos, no ato do cumprimento da obrigação tributária. A palavra Elisão é derivada do latim “Elisione”, e significa ato ou efeito de elidir, eliminar, suprir. É uma maneira de prover economia seguindo o disposto a lei.

Para o contribuinte, a elisão fiscal torna-se arma essencial na economia fiscal. O planejamento tributário está relacionado com a elisão. Elidir é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento do tributo por atos ou omissões lícitos do sujeito passivo, anteriores à ocorrência do fato gerador. Portanto, elisão fiscal é definida como a economia tributária lícita.

Conforme Fabretti (2005, p. 153):

A economia tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou lacuna da lei denomina-se Elisão Fiscal. A elisão fiscal é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico, adotando-se a alternativa legal menos onerosa ou utilizando-se de lacunas da lei.

Em relação às lacunas da lei, Fabretti (2005, p. 153) faz uma relação com o que é vivido na prática quando se fala em legislação:

Embora parte significativa da doutrina não admita que possam existir lacunas na lei, não se pode esquecer que a legislação tributária brasileira é casuística, haja vista a torrencial edição e reedição de medidas provisórias, a boa técnica legislativa recomenda que a lei seja genérica, cabendo à interpretação aplicá-las aos casos concretos. Por mais que a norma procure discriminar e abranger todos os casos possíveis, sempre surgirão novos casos além dos previstos.

Elisão é o ato de aproveitar as chamadas “brechas da lei”, que por desconhecimento ou outro motivo ali foram colocadas pelos legisladores, de forma que os contribuintes possam se aproveitar da situação e com isso reduzirem os valores a serem recolhidos aos cofres públicos.

A elisão fiscal se caracteriza por ser uma obra da criatividade dos planejadores tributários, sempre se utilizando de meios legais permitidos ou não proibidos na norma, visando a efetivação do negócio com o menor ônus possível.

Para Amaral (2002, p.49),

A elisão fiscal é um conjunto de procedimentos previstos em lei ou não vedados por ela que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la.

Marins (2002, p. 31), traz outro conceito para elisão fiscal, para ele:

A adoção pelo contribuinte de condutas lícitas que tenham por finalidade diminuir, evitar ou retardar o pagamento do tributo é considerada como prática elisiva. Dá-se através de expedientes, omissivos ou comissivos, que evitam lícitamente a prática do fato impositivo da obrigação tributária.

Afirma o autor que, a conduta do contribuinte pode ser um fazer ou um deixar de fazer, desde que ambas sejam condutas lícitas, sendo assim, estarão amparadas pelo direito e serão consideradas válidas.

Para Carvalho (2004, p.90),

Um particular que celebra um negócio jurídico de forma que não seja tributado ou que seja tributado de maneira menos onerosa não pratica qualquer ilícito. Atua dentro do campo da licitude, pois escolhe, dentre vários caminhos, aquele que lhe é menos custoso. Trata-se apenas de um planejamento tributário feito licitamente, no intuito de diminuir os custos daquele particular, seja pessoa física ou jurídica.

É dever do bom administrador adotar medidas menos onerosas na condução de seus negócios, o que repercute inclusive na incrementação de sua produção ou melhoria na prestação de seus serviços. Tal fato apenas contribui para uma maior oferta de empregos como também para um impulso na economia local, regional ou nacional.

A elisão fiscal é realizada pelos administradores da empresa antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, não ocorrendo assim a incidência tributária e, portanto, não existindo a necessidade do pagamento do tributo.

Seguindo esse pensamento Souza (1998, p.174), define que:

O único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de elisão, na segunda trata-se de fraude fiscal.

É importante considerar o fator cronológico para se classificar como elisão, uma vez que, esta ocorre antes da concretização do fato gerador. Este por sua vez corresponde ao pagamento do tributo e surge apenas quando o crédito tributário a favor do Estado é identificado. A não ocorrência do fato gerador implicará na impossibilidade do pagamento do tributo. Assim, se o contribuinte estiver utilizando de atos lícitos na lacuna da lei, não estará cometendo práticas fraudulentas.

Muito esclarecedor é o conceito dado por HUCK (1997, p. 32), onde o autor consegue aproximar os conceitos de elisão e evasão fiscal, sem confundi-los, afirmando:

A elisão fiscal, como obra da criatividade e engenho dos planejadores tributários, aspira a uma condição de legalidade que a distinga da evasão. Entretanto, é muito tênue a linha divisória existente entre elas, não faltando quem já tenha sugerido uma análise conjunta dos dois institutos devido a seu notável grau de semelhança, muitas vezes de complementaridade, e, sobretudo pelo impacto análogo que causam nos sistemas tributários modernos. É certo que a análise e o enquadramento dos conceitos variam profundamente no cenário mundial, de país para país, dependendo das leis internas e dos tratados internacionais existentes, como também diferem em

função de ideologias políticas com que são analisados. Um planejamento tributário pode ser legal em determinado país e ilegal em outro. Certas legislações consideram como fraude a simples frustração do objetivo da lei tributária, ainda que o agente se tenha utilizado de formas legais em seu ato ou negócio. Não seria exagero afirmar que a elisão distingue-se da evasão tão-somente por uma questão de tempo. Essa diferença é posta não no sentido de que a fuga ou redução do imposto teria uma outra característica se ocorrida antes ou depois da ocorrência do fato imponible, como antes já comentado, mas sim por uma questão de tempo histórico, pois um planejamento tributário específico, em certo momento, pode ser considerado como elisão fiscal, segundo um sistema tributário nacional e, sendo detectado e identificado pelas autoridades fiscais, passa a ser por elas expressamente proibido, transformando-se, desse ponto em diante.

### **3.1.1 Tipos de Elisão**

Existem duas espécies de elisão fiscal, uma decorrente da própria lei, onde, o próprio dispositivo legal permite ou até mesmo induz a economia de tributos. Existe uma vontade clara e consciente do legislador de dar ao contribuinte determinados benefícios fiscais. Os incentivos fiscais são exemplos típicos de elisão induzida por lei, uma vez que o próprio texto legal dá aos seus destinatários determinados benefícios.

E a outra espécie é aquela que resulta de lacunas e brechas existentes na própria lei, onde, o contribuinte opta por configurar seus negócios de tal forma que se harmonize com um menor ônus tributário, utilizando-se de elementos que a lei não proíbe ou que possibilitem evitar o fato gerador de determinado tributo com elementos da própria lei.

### **3.2 EVASÃO FISCAL**

A evasão fiscal, ao contrário de elisão, consiste em prática que infringe as normas vigentes. Corresponde à sonegação ou fraude por parte do contribuinte, é um ato que busca economia de maneira ilícita na carga tributária. Na evasão fiscal a

ilegitimidade se dá no ato do fato gerador e também após sua ocorrência, objetivando reduzir ou até mesmo ocultar a obrigação tributária.

Segundo o Dicionário Aurélio, pode-se mencionar que o termo “evasão” tem a mesma significação de desviar, evitar, escapar, fugir e eludir (evitar ou escapar com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia).

Assim, a evasão consiste em utilizar procedimentos que violem diretamente a lei ou o regulamento fiscal, tudo com o objetivo final de minorar o peso da tributação.

Para Leão (1997),

Desde o momento em que foi criada a espécie imposto – palavra que já traz, implicitamente, o particípio passado do verbo impor, significando “admitido à força”, “mandado” e “obrigado”, restringindo dessa forma, o movimento de liberdade do cidadão – deve ter surgido, possivelmente, a conduta de resistência ao pagamento do tributo, por ser ele considerado, pela grande maioria, fruto de desigualdade, privilégio e injustiça.

A palavra em si, pela própria natureza, é um desestímulo ao seu cumprimento, tornando motivo de antipatia por parte do contribuinte que não se conforma, de imediato, em dar uma parte de seu patrimônio financeiro para o Estado, ainda mais quando, em geral, desconhece onde e como será o recurso aplicado.

Surgiu, destarte, a evasão, fenômeno que remonta a longos anos e que sempre existiu em todos os países do mundo e que, certamente, continuará a existir.

Caracteriza-se a evasão, quando o contribuinte deixa de transferir ou pagar integralmente ao Fisco uma parcela do tributo devida, através de atitudes que sabe não serem lícitas.

Conforme Marins (2001, p. 30),

A evasão tributária é a economia ilícita ou fraudulenta de tributos porque sua realização passa necessariamente pelo incumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes. A transgressão às regras tributárias caracteriza a evasão.

A evasão fiscal é a forma de economia fiscal realizada após a incidência do fato gerador do tributo, sem levar em consideração a legislação tributária e que tem como finalidade a redução e a ocultação de uma obrigação já existente para o fisco.

Ao que complementa Nogueira (1990, p.201),

Observe-se bem que a sonegação somente pode ocorrer em relação a fato gerador já realizado. O que na verdade é 'sonegado', escondido, é o conhecimento ao fisco da realização do fato gerador, da sua natureza ou das suas circunstâncias materiais ou das condições pessoais de contribuinte. Somente depois de realizado o fato gerador é que pode nascer objetivamente a obrigação e ser subjetivamente atribuída a alguém. Não pode cometer sonegação quem não chegue a realizar o fato gerador, porque somente com ele nasce a obrigação.

Diferente da elisão, a evasão fiscal tem sua definição, de certa forma, unânime entre os autores, e também as suas conseqüências o são.

A evasão fiscal, em geral, é um problema que atinge duplamente a economia de nosso país. Primeiro por arrecadar aquém do previsto, prejudicando o andamento e o desenvolvimento da economia, segundo por tornar-se arma de concorrência, de certa forma desleal, entre as empresas, pois a informalidade de algumas empresas pode arruinar o restante das empresas do ramo.

Partindo deste pensamento, HUCK (1997, p. 57) descreve bem esta situação:

Se o objetivo declarado da elisão é a busca de uma economia tributária, estruturando-se o negócio de forma aparentemente legal, havendo uma preocupação do agente em cercar seu negócio com um véu de licitude, na evasão, por outro lado, supõe-se que o agente está informado de que foge ao imposto pelo caminho do ilícito e da fraude. Na evasão, o contribuinte procura maximizar seu ganho ou vantagem, contrapondo-os numa relação custo / benefício com o risco que corre. Nesse processo, o indivíduo analisa o nível de ganhos que obterá com o não pagamento ou pagamento a menor do imposto, jogando-o contra o maior ou menor risco de essa operação vir a ser detectada pelo Fisco. O risco, no caso, é representado pelo custo que poderá incorrer com penalidades e multas decorrentes de uma eventual autuação fiscal. Não seria exagero acrescentar-se a esse custo a insegurança psicológica inerente aos que em sã consciência violam a lei.

Assim, é correto afirmar que a evasão será sempre um comportamento ilegal do contribuinte, utilizando-se de fraude, simulação ou de qualquer outro artifício com a finalidade única de supressão ou redução da carga tributária. Sua conduta se dá de forma desonesta, geralmente forjando algo irreal para se livrar dos encargos tributários, que em nenhum momento é amparado pela legislação vigente, nem representa lacunas da lei, caracterizando assim a evasão fiscal.

Um dos meios mais utilizados que caracteriza a evasão, é a questão da não emissão do documento fiscal (NF) na venda de uma mercadoria, ou seja, existe a ocultação do fato gerador por não emitir a NF. O fato gerador é a venda ocorrida e, assim, o contribuinte é obrigado a produzir a emissão da NF, o que cria para ele a obrigação do pagamento do tributo.

A evasão fiscal pode ser culposa, que ocorre da ausência do conhecimento em pagar o tributo, ou dolosa, que é sempre ilícita e configura-se crime (fraude, sonegação, conluio).

Nas infrações culposas, o contribuinte não tem a intenção de praticar o ato, mas o faz em decorrência de negligência, imprudência ou imperícia. Exemplo é o contribuinte que vende mercadorias e utiliza-se do modelo errado de nota fiscal para dar saída das mercadorias. As infrações dolosas envolvem a vontade do agente em praticar o ato.

### **3.2.1 Formas de evasão fiscal**

As formas de evasão que constituem crimes fiscais estão definidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, e serão apresentados e conceituados a seguir.

#### **3.2.1.1 Sonegação Fiscal**

O ocultamento do fato gerador por parte do contribuinte com a intenção de não pagar o tributo devido constitui sonegação fiscal, portanto, um crime contra a ordem tributária.

Martins (2006, p. 247) afirma que a sonegação:

É toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: (1) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; (2) das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Resumindo o que o autor expõe: toda e qualquer forma dolosa de impedir, por parte ou no todo, a ocorrência do fato gerador se constitui sonegação. O autor lembra ainda que, quando tiver a omissão de informações pessoais do contribuinte que geram reflexos na obrigação, tributação também se configura crime de sonegação.

A venda de mercadorias sem nota é um exemplo de sonegação fiscal, pois existe o fato gerador, mas que não é conhecido pela autoridade fiscal em virtude da não emissão de documento fiscal comprobatório da venda. Além do risco da interceptação das mercadorias em trânsito, surge o problema do produto do recebimento das vendas nestas condições. Depósitos efetuados em conta corrente da empresa, do sócio ou pessoa ligada são facilmente encontradas pelo fisco através da quebra legal do sigilo bancário. A constatação de “furo” nos estoques, através de levantamento físico, evidencia a prática da sonegação fiscal.

O conceito de planejamento tributário não se aplica no caso da venda de mercadorias sem nota, pelo contrário. A economia tributária gerada pelo não pagamento na venda de mercadorias sem nota é um crime previsto em lei. O estudo feito anteriormente para que não aconteça o fato gerador se denomina planejamento tributário. Ocorre que no caso da não emissão da nota fiscal existe a ocorrência do fato gerador (venda), mas que não é documentada pela empresa para evitar o pagamento do imposto.

### **3.2.1.2 Fraude**

Num sentido amplo, fraude é qualquer crime ou ato ilegal para o lucro daquele que se utiliza de alguma ilusão praticada na vítima como seu método principal.

Segundo art.72 da Lei 4.502/64:

Fraude é toda ação ou omissão dolosa que tenda a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar suas características essenciais de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir seu pagamento.

Na fraude, o contribuinte falsifica dados ou insere elementos incorretos nos livros ou documentos fiscais visando não pagar o tributo ou pagar valor inferior ao devido.

Um exemplo de fraude é a inclusão, na declaração do imposto de renda da pessoa física, de valores de gastos dedutíveis que nunca aconteceram. Gastos com despesas médicas, com instrução e com dependentes que nunca ocorreram e que foram colocadas na declaração objetivando redução no valor a pagar do IR.

### **3.2.1.3 Conluio**

Conluio, segundo o art. 73 da Lei 4.502/64, “é o ajuste doloso, ou seja, com intenção, que duas ou mais pessoas aturais ou jurídicas realizam visando a sonegação ou a fraude”. No conluio, existe a vontade de duas ou mais pessoas de não informar, por exemplo, renda em um negócio jurídico, para não haver a respectiva tributação.

As pessoas envolvidas em tal situação estão praticando um crime, pois conjuntamente estão enganando o fisco omitindo informações relevantes para a constituição do crédito tributário, com intenção de não pagar ou diminuir o valor do tributo.

Na declaração do imposto de renda da pessoa que aluga um imóvel devem constar os valores e para quem foi pago estes valores. Logicamente, na declaração da pessoa que recebe este aluguel deve constar o rendimento. Se os dois envolvidos omitirem esta informação, estão praticando o Conluio, portanto, sujeitos às penalidades cabíveis.

### **3.2.2 Principais tipos de sonegação**

Segundo estudo realizado pelo IBPT (2009), a sonegação das empresas brasileiras corresponde a 25% do seu faturamento, o que representa uma soma de

R\$ 200 bilhões por ano de tributos sonegados. Somados aos tributos sonegados pelas pessoas físicas a sonegação no Brasil corresponde a 9% do PIB. O INSS é o tributo mais sonegado, seguido do ICMS e do IR.

Dentre os principais tipos de sonegação o referido estudo destaca:

- Venda sem nota; venda com meia nota; venda com calçamento de nota; duplicidade na numeração da nota fiscal;
- Compra de notas fiscais;
- Passivo fictício ou saldo negativo de caixa;
- Acréscimo patrimonial a descoberto (do sócio);
- Deixar de recolher tributos descontados de terceiros;
- Saldo de caixa elevado;
- Distribuição disfarçada de lucros.

As multas por sonegação, em qualquer tipo de tributo, são elevadíssimas, podendo chegar até a 225% (Lei 9.532/97 – art. 70). Além da responsabilidade tributária, a sonegação foi caracterizada como crime contra a ordem tributária, em virtude da constatação do crime de sonegação fiscal, cabendo o pedido de instauração do Processo Criminal.

### **3.2.3 Crimes contra a ordem tributária**

A Lei 8.137/90, em seus art. 1º e 2º procurou não apenas definir os crimes de sonegação fiscal, mas também as penas aplicáveis quando do seu não cumprimento. Desta forma, os legisladores procuraram alcançar as mais diversas formas conhecidas de se efetuar a sonegação fiscal, objetivando, assim, impedir o comportamento, através do desestímulo e da repressão, daqueles que buscam o descumprimento das obrigações tributárias.

De acordo com seu art. 1º, constitui crime contra a ordem tributária, suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- Omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- Negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

A pena prevista para esses tipos de crime é de 2 (dois) a 5 (cinco) anos de reclusão, e multa.

Já o seu art. 2º, trata sobre crimes da mesma natureza, cuja pena prevista é de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos de reclusão e multa.

- Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
- Deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
- Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
- Deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
- Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Segundo Andrade (2006), “as condutas definidas na Lei 8.137/90, só serão puníveis quando praticadas com dolo, isto é, quando o sujeito ativo da conduta descrita na norma penal age com a intenção de produzir o resultado previsto na referida norma, ou assume o risco de produzi-lo”. Os crimes contra a ordem tributária são crimes materiais que requerem produção de um resultado. Portanto a lei não pune a simples falta de recolhimento de tributo, mas a falta que decorre meios fraudulentos para supressão ou redução do tributo devido.

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES**

Esse trabalho teve como principal foco, aumentar o conhecimento sobre os conceitos de planejamento tributário, fazendo um comparativo entre as formas de atuação lícitas e ilícitas (elisão e evasão fiscal), assunto esse importante para a formação profissional do contador, sem, contudo, esgotar o tema, que possui ainda diversos questionamentos referentes à possibilidade da utilização da elisão fiscal como forma de planejamento tributário.

Considera-se, que a princípio, a forma que o contribuinte utilizará para reduzir sua carga tributária pode assumir diversas posições quanto à licitude. Se for realizada com meios permitidos, será considerado planejamento tributário lícito, também conhecido como elisão fiscal. Se, porém, forem utilizadas formas legalmente proibidas, será denominada de evasão fiscal.

Porém, após o estudo dos conceitos teóricos referentes ao assunto, tornou-se evidente não se tratar de algo simples, visto não ter sido encontrada harmonia entre os autores que sobre estes conceitos discorrem. Há discordância entre as definições e até sobre a sua nomenclatura.

Constatou-se como certo a ilegalidade da evasão fiscal. A intenção de fugir ao tributo através da fraude, simulação ou conluio, encontra unanimidade dos autores, quando da análise do sistema tributário. Sua utilização como subterfúgio para o não recolhimento dos tributos devidos interfere na economia de um país quando atinge o Estado como órgão responsável pela segurança e bem estar social, e também as outras empresas, que se vêem obrigadas a concorrer com as que agem dentro da clandestinidade, provocando uma concorrência desleal tendente a prejudicar um ramo da economia.

Quando se busca os conceitos de elisão fiscal, essa unanimidade deixa de existir. Embora a legislação abra espaço para que o contribuinte organize sua vida econômica da forma que lhe cause o menor ônus, a linha que delimita a legalidade nestas ações é tênue, pois a elisão gira em torno das formas com que o contribuinte usa para não entrar na relação tributária. Apesar da dificuldade de analisar a validade de todas as formas empregadas como elisão, os conceitos ficaram claros do ponto de vista da legalidade, quando se constata que a elisão fiscal é a forma

legal de se fazer economia de tributos, através de procedimentos adotados para que se reduza ou até elimine o fato que dará origem à obrigação tributária.

O fato é que para sobreviver no mercado, as empresas precisam conhecer seu negócio e isso inclui todos os gastos inerentes a sua atividade. Dentre esses gastos, os tributos representam importante parcela, senão a maior. Portanto a correta administração do ônus tributário, através da elisão fiscal, corresponde para muitas organizações uma questão de sobrevivência empresarial e que deve ser analisado.

Em síntese, podemos concluir que a diferença entre os dois instrumentos está atrelada ao fato gerador da obrigação tributária. Vale dizer que, enquanto a elisão é um conjunto de condutas lícitas que ocorrem antes da ocorrência do fato gerador, a evasão corresponde à utilização de um conjunto de medidas ilícitas após a ocorrência do fato gerador do tributo.

Como recomendação para próximas pesquisas sugere-se um estudo aprofundado sobre a elisão fiscal de modo a estabelecer quais os procedimentos utilizados para que não se entre na relação tributária que esteja dentro da legalidade e da moralidade. Recomenda-se, também, um estudo sobre as maneiras de fazer o planejamento tributário para pequenas empresas.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva 2002.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Notas sobre o Sentido e o Alcance das normas Antielisivas dos artigos 13 a 19 da Medida Provisória 66/02. *In* AMARAL, Gilberto Luiz do. (Coord.) **Planejamento tributário & A Norma Geral Antielisão**. Curitiba: Juruá, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. (atual. Flávio Bauer Novelli), Rio de Janeiro: Forense, 1993.

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

BRASIL, Lei n. 4.502/64, de 30 nov. 1964. **Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4502.htm)> Acesso em 11 jun. 2011.

BRASIL, Lei n. 5.172, de 25 out. 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)> Acesso em 11 jun. 2011.

BRASIL, Lei n. 8.137, de 27dez. 1990. **Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L8137.htm>>. Acesso em 11 jun. 2011.

BRASIL, Lei n. 9.532/97, de 10 dez. 1997. **Altera a legislação tributária federal e dá outras providências**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9532.htm>>. Acesso em 11 de jun de 2011.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Elisão e evasão fiscal**. Caderno de Pesquisas Tributárias, São Paulo, n. 13, 1998.

CARVALHO, Ivo César Barreto de. **Revista Dialética de Direito Tributário**. Nº 103. Abril/2004.

CASTRO, Flávia de Almeida Viveiros de. **Planejamento Tributário: A Lógica do Sistema e o Manicômio Jurídico Tributário**. Ordem dos Advogados do Brasil / Seção Santa Catarina. Nº 106. Caderno de Temas Jurídico, p. 6/7. Florianópolis: Maio de 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária**. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DOMINGUES, Nereu Miguel Ribeiro. **Os reflexos do Planejamento Tributário na Contabilidade**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, XVI, 2000, Goiânia: Conselho Federal de Contabilidade, Tema 8: A contabilidade e a tributação. Disponível em <http://www.cosif.com.br/publica.asp?arquivo=20040619elisao>. Acesso em 13 jun. 2011.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2. ed., São Paulo : Bushatsky, 1977.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Normas antielisão**. Disponível em <http://www.tributarista.org.br>. Acesso em 13 mai. 2011.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão**. São Paulo: Saraiva, 1997.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo, Saraiva, 1997.

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Disponível em <http://www.ibpt.com.br>. Acesso em 06 de jun de 2011.

Júlio César Zanluca, **Planejamento Tributário**, Portal Tributário Editora, São Paulo, 2010.

LATORRACA, N. **Direito tributário: imposto de renda das empresas**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARCONI, Marina de Andrade e LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5ª. Ed. Editora Atlas, 2003.

MARINS, James. **Elisão Tributária e sua Regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 5º ed, Belém: Cejup, 1997.

MUSGRAVE, Richard Abel. **Teoria das finanças públicas: um estudo de economia governamental**. São Paulo: Atlas, 1976.

OLIVEIRA, G. P. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva 2005.

OLIVEIRA, L. M. et al. **Manual de contabilidade tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Planejamento tributário: pague menos dentro da lei**. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br>>. Acesso em: 09 de jun. 2011.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEURER, Ilse Maria et al (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2006.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: Métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e tributário**. 11. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

STOEBERL, Eduardo; STOEBERL, Paulo Henrique. **A questão da renovação do registro de arma de fogo**. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1035, 2 maio 2006. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/8275>. Acesso em: 9 maio 2011.

## ANEXO 1

Lista de tributos (impostos, contribuições, taxas, contribuições de melhoria) existentes no Brasil:

- ✓ Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM - [Lei 10.893/2004](#)
- ✓ Contribuição á Direção de Portos e Costas (DPC) - [Lei 5.461/1968](#)
- ✓ Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT - [Lei 10.168/2000](#)
- ✓ Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), também chamado "Salário Educação" - [Decreto 6.003/2006](#)
- ✓ Contribuição ao Funrural
- ✓ Contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) - Lei 2.613/1955
- ✓ Contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT)
- ✓ Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio a Pequena Empresa (SEBRAE) - Lei 8.029/1990
- ✓ Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Comercial (SENAC) - [Decreto-Lei 8.621/1946](#)
- ✓ Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado dos Transportes (SENAT) - Lei 8.706/1993
- ✓ Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Industrial (SENAI) - Lei 4.048/1942
- ✓ Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Rural (SENAR) - Lei 8.315/1991
- ✓ Contribuição ao Serviço Social da Indústria (SESI) - Lei 9.403/1946
- ✓ Contribuição ao Serviço Social do Comércio (SESC) - Lei 9.853/1946
- ✓ Contribuição ao Serviço Social do Cooperativismo (SESCOOP) - art. 9, I, da [MP 1.715-2/1998](#)
- ✓ Contribuição ao Serviço Social dos Transportes (SEST) - Lei 8.706/1993
- ✓ Contribuição Confederativa Laboral (dos empregados)

- ✓ Contribuição Confederativa Patronal (das empresas)
- ✓ Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE Combustíveis - [Lei 10.336/2001](#)
- ✓ Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE Remessas Exterior - [Lei 10.168/2000](#)
- ✓ Contribuição para a Assistência Social e Educacional aos Atletas Profissionais - FAAP - [Decreto 6.297/2007](#)
- ✓ Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública - [Emenda Constitucional 39/2002](#)
- ✓ Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – CONDECINE - art. 32 da [Medida Provisória 2228-1/2001](#) e [Lei 10.454/2002](#)
- ✓ Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública - art. 32 da Lei 11.652/2008.
- ✓ Contribuição Sindical Laboral (não se confunde com a Contribuição Confederativa Laboral, vide comentários sobre a Contribuição Sindical Patronal)
- ✓ Contribuição Sindical Patronal (não se confunde com a Contribuição Confederativa Patronal, já que a Contribuição Sindical Patronal é obrigatória, pelo artigo [578 da CLT](#), e a Confederativa foi instituída pelo [art. 8, inciso IV, da Constituição Federal](#) e é obrigatória em função da assembléia do Sindicato que a instituir para seus associados, independentemente da contribuição prevista na [CLT](#))
- ✓ Contribuição Social Adicional para Reposição das Perdas Inflacionárias do FGTS - [Lei Complementar 110/2001](#)
- ✓ [Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social \(COFINS\)](#)
- ✓ [Contribuição Social sobre o Lucro Líquido \(CSLL\)](#)
- ✓ [Contribuições aos Órgãos de Fiscalização Profissional](#) (OAB, CRC, CREA, CRECI, CORE, etc.)
- ✓ Contribuições de Melhoria: asfalto, calçamento, esgoto, rede de água, rede de esgoto, etc.
- ✓ Fundo Aeroviário (FAER) - Decreto Lei 1.305/1974
- ✓ Fundo de Combate à Pobreza - art. 82 da [EC 31/2000](#)

- ✓ Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (FISTEL) - [Lei 5.070/1966](#) com novas disposições da [Lei 9.472/1997](#)
- ✓ Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)
- ✓ Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUST) - art. 6 da [Lei 9.998/2000](#)
- ✓ Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf) - art.6 do [Decreto-Lei 1.437/1975](#) e [art. 10 da IN SRF 180/2002](#)
- ✓ Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (Funttel) - [Lei 10.052/2000](#)
- ✓ [Imposto s/Circulação de Mercadorias e Serviços \(ICMS\)](#)
- ✓ [Imposto sobre a Exportação \(IE\)](#)
- ✓ Imposto sobre a Importação (II)
- ✓ Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)
- ✓ Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)
- ✓ [Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural \(ITR\)](#)
- ✓ Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR - pessoa física e [jurídica](#))
- ✓ [Imposto sobre Operações de Crédito \(IOF\)](#)
- ✓ [Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza \(ISS\)](#)
- ✓ [Imposto sobre Transmissão Bens Inter-Vivos \(ITBI\)](#)
- ✓ Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)
- ✓ INSS Autônomos e Empresários
- ✓ INSS Empregados
- ✓ INSS Patronal
- ✓ [IPI \(Imposto sobre Produtos Industrializados\)](#)
- ✓ [Programa de Integração Social \(PIS\)](#) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)
- ✓ Taxa de Autorização do Trabalho Estrangeiro
- ✓ Taxa de Avaliação in loco das Instituições de Educação e Cursos de Graduação - [Lei 10.870/2004](#)

- ✓ Taxa de Classificação, Inspeção e Fiscalização de produtos animais e vegetais ou de consumo nas atividades agropecuárias - [Decreto-Lei 1.899/1981](#)
- ✓ Taxa de Coleta de Lixo
- ✓ Taxa de Combate a Incêndios
- ✓ Taxa de Conservação e Limpeza Pública
- ✓ Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA - [Lei 10.165/2000](#)
- ✓ Taxa de Controle e Fiscalização de Produtos Químicos - [Lei 10.357/2001](#), art. 16
- ✓ Taxa de Emissão de Documentos (níveis municipais, estaduais e federais)
- ✓ Taxa de Fiscalização da Aviação Civil - TFAC - [Lei 11.292/2006](#)
- ✓ Taxa de Fiscalização da Agência Nacional de Águas – ANA - art. 13 e 14 da [MP 437/2008](#)
- ✓ Taxa de Fiscalização CVM (Comissão de Valores Mobiliários) - [Lei 7.940/1989](#)
- ✓ Taxa de Fiscalização de Sorteios, Brindes ou Concursos - art. 50 da [MP 2.158-35/2001](#)
- ✓ Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária [Lei 9.782/1999](#), art. 23
- ✓ Taxa de Fiscalização dos Produtos Controlados pelo Exército Brasileiro - TFPC - [Lei 10.834/2003](#)
- ✓ Taxa de Fiscalização dos Mercados de Seguro e Resseguro, de Capitalização e de Previdência Complementar Aberta - art. 48 a 59 da [Lei 12.249/2010](#)
- ✓ Taxa de Licenciamento Anual de Veículo
- ✓ Taxa de Licenciamento, Controle e Fiscalização de Materiais Nucleares e Radioativos e suas instalações - [Lei 9.765/1998](#)
- ✓ Taxa de Licenciamento para Funcionamento e Alvará Municipal
- ✓ Taxa de Pesquisa Mineral DNPM - Portaria Ministerial 503/1999
- ✓ Taxa de Serviços Administrativos – TSA – Zona Franca de Manaus - [Lei 9.960/2000](#)
- ✓ Taxa de Serviços Metrológicos - art. 11 da [Lei 9.933/1999](#)
- ✓ Taxas ao Conselho Nacional de Petróleo (CNP)

- ✓ Taxa de Outorga e Fiscalização - Energia Elétrica - art. 11, inciso I, e artigos 12 e 13, da [Lei 9.427/1996](#)
- ✓ Taxa de Outorga - Rádios Comunitárias - art. 24 da [Lei 9.612/1998](#) e nos art. 7 e 42 do [Decreto 2.615/1998](#)
- ✓ Taxa de Outorga - Serviços de Transportes Terrestres e Aquaviários - art. 77, incisos II e III, a art. 97, IV, da [Lei 10.233/2001](#)
- ✓ Taxas de Saúde Suplementar - ANS - [Lei 9.961/2000](#), art. 18
- ✓ Taxa de Utilização do SISCOMEX - art. 13 da [IN 680/2006](#).
- ✓ Taxa de Utilização do MERCANTE - [Decreto 5.324/2004](#)
- ✓ Taxas do Registro do Comércio (Juntas Comerciais)
- ✓ Taxa Processual Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE - [Lei 9.718/1998](#)

Fonte [www.portaltributario.com.br](http://www.portaltributario.com.br) Atualizada em 18/02/2011.