

PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO TRIBUTÁRIO: Uma relação Estado-contribuinte

STRATEGIC TAX PLANNING: A relationship between State and taxpayer

Yuri Nathan da Costa Lannes¹

RESUMO

O presente artigo aborda sobre a temática do planejamento estratégico tributário sob a ótica de uma relação jurídica entre o Estado e o contribuinte. Baseado nos métodos dedutivos e indutivos objetiva-se encontrar conjecturas distintas das tentativas do contribuinte de se esquivar da hipótese tributária ou do Estado de enquadrar tal situação na norma tributária. Para tanto, inicialmente se analisa os paradigmas do planejamento tributário contemporâneo intercalando com os estudos desenvolvidos pela administração de empresas na área do planejamento estratégico. Em um segundo momento, traça-se os referenciais teórico-doutrinários acerca da evasão e elusão fiscal. Por fim, apresenta-se limites e objetivos do planejamento estratégico tributário nas relações Estado-contribuinte e contribuinte-Estado. O resultado da pesquisa aponta para o planejamento estratégico tributário como uma forma de proporcionar o desenvolvimento social e econômico, o ajuste de políticas tributárias, além da mera economia fiscal.

PALAVRAS-CHAVE: Planejamento estratégico tributário. Planejamento tributário. Evasão fiscal. Relação Estado contribuinte. Relação público privado.

ABSTRACT

This article discusses about the subject of strategic tax planning from the perspective of a legal relationship between the State and the taxpayer. Based on deductive and inductive methods aims to find different conjectures of taxpayer attempts to evade the tax hypothesis or the State to frame this situation in the tax law. For this purpose, initially analyzes the paradigms of contemporary tax planning interspersed with studies developed by business management in the strategic planning area. In a second moment, drew up the theoretical and doctrinal about tax evasion and circumvention. Finally, it presents the limits and objectives of strategic tax

¹ Advogado. Membro da Câmara de Pós-Graduação e Pesquisa da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e da Câmara de Educação Continuada da PUC-SP. Diretor da Federação Nacional de Pós-Graduandos em Direito – FEPODI 2013-2015. Diretor da Associação Nacional de Pós-Graduandos - ANPG 2012-2014. Presidente de Associação de Pós-Graduandos da PUC/SP 2012-2014. Mestrando em Justiça Empresa e Sustentabilidade pela Universidade Nove de Julho. Especialista em Direito Tributário pela PUC-SP e em Direito Público.

planning in the relationship between State-taxpayer and taxpayer-State. The result of the research points to the strategic planning of taxation as a way to provide the social and economic development, and the adjustment of tax policies, beyond mere tax saving.

KEYWORDS: Strategic tax planning. Tax planning. Tax evasion. Relationship taxpayer State. Private and public relation.

INTRODUÇÃO

Ao longo da história, quando se fala de tributação, percebe-se que a obrigação tributária e a evasão fiscal sempre tiveram notória proximidade. Isso porque muitos contribuintes se veem abalroados por uma alta carga tributária e compelidos a buscar alternativas para redução efetiva desta tributação. Assim, há sempre um constante conflito, entre a obrigação de pagar tributos e a tentativa de reduzi-los, vezes por vias lícitas e outras vezes por vias ilícitas.

Percebe-se, entretanto, que nesta relação jurídico-tributária entre contribuinte e Estado tributante não há uma efetiva situação de igualdade, apesar de ambos se submeterem à lei. Nesta linha, parece evidente que o contribuinte tem o direito a minimizar seus custos tributários, enquanto ao Estado legislador cabe estabelecer os parâmetros e limites e ao Fisco, evidentemente, não só fiscalizar, mas sobretudo arrecadar.

O planejamento tributário é um tema que por vezes é tratado pela ótica do contribuinte (na tentativa de se esquivar das hipóteses normativas) e outras vezes pela ótica do Estado tributante (na tentativa de enquadrar as situações em hipóteses normativas). Em decorrência desta abordagem, deixa-se de atentar a outras questões igualmente importantes. Neste presente trabalho, então, tentar-se-á apontar e observar estas outras conjecturas.

Para se chegar às outras conjunturas será necessário reconstruir a própria ideia de planejamento tributário, buscando entender qual é a real intenção do planejamento, para então se compreender, do prisma tributário, como se fundem as relações entre o contribuinte e o Público.

A relevância da temática se apresenta na medida que buscará, através de uma releitura do instituto *planejamento tributário*, trazer paradigmas mais objetivos e claros às relações jurídico-tributárias, no intuito de fomentar uma relação mais pacífica e harmoniosa entre contribuintes e entes tributantes.

A metodologia adotada para o desenvolvimento do presente trabalho tem alicerce nos métodos dedutivos e indutivos baseados nos procedimentos de pesquisa de material bibliográfico. Desta maneira, buscando definições utilizadas nas disciplinas da administração

de empresas, utilizar-se-á a terminologia *planejamento estratégico tributário*, adjetivo que melhor expressa o significado do que se propõe para desenvolvimento da presente matéria. Neste linear, caberá ainda o estudo da evasão fiscal e, ao final, ponderar-se-á sobre o que efetivamente configura um planejamento estratégico tributário, visando chegar a conclusões mais amplas do que o conteúdo já estabelecido pelo planejamento tributário puro e simples.

1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário consiste em uma técnica em que o “propósito é orientar as possibilidades de conduta de determinada pessoa a atingir seus objetivos sob a menor pressão fiscal possível”, (AMARAL, 2004, p. 72) sendo razoável enquadrar dentro dessa definição do conceito as condutas lícitas, mas também as condutas ilícitas.

Segundo Miguel Delgado Gutierrez (2006, p. 16), “hoje em dia afirma-se que exista uma relação jurídica tributária entre o Estado e o contribuinte, encontram-se em posição de igualdade, pois devem submeter suas condutas à lei” ficando o contribuinte vinculado ao pagamento de tributos porque a lei o impõe, e o Fisco não dispõe de qualquer direito exceto pelo que lhe é outorgado pela lei.

Entretanto, lembrando as palavras de Roque Carrazza (2011, p. 197): “Teoricamente não se discute que a relação que se estabelece entre o fisco e o contribuinte é uma *relação de direito* (não uma relação de poder), pela idêntica subordinação de ambos à lei”. Entretanto, em termos práticos, lembra o autor, que “o contribuinte, quando se depara com a formidável pessoa política tributante, invariavelmente acaba levando a pior”.

Assim sendo, em que pese disparidade de armas, o contribuinte tem o direito de minimizar seus custos tributários, conquanto cabe ao Estado estabelecer o cumprimento da legislação tributária, almejando gerar receitas, capazes de atender às necessidades públicas.

Neste contexto, Lívio Augusto Sillos (2005, p. 10) traz uma visão mais completa acerca do tema, ele diz que: “O planejamento tributário é expressão utilizada para representar o conjunto de procedimentos adotados pelo contribuinte com o objetivo de eliminar, reduzir ou diferir para momento mais oportuno a incidência de tributos”.

Tal espectro traduz o significado do planejamento tributário em sua essência, que é na realidade uma verdadeira gama de artifícios que o contribuinte se utiliza com o objetivo de eliminar, reduzir ou adiar o momento de incidência do tributo. O que, no final das contas, se traduz justamente no pagamento do tributo, sendo ele eliminado, reduzido, adiado, ou não.

Passando à esfera da Constituição Federal, o artigo 5º, inciso II, institui que: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Da mesma forma

no título da Tributação e do Orçamento, no capítulo do Sistema Tributário Nacional, na seção das Limitações do Poder de Tributar, o artigo 150, inciso I, veda a União, Estados, Distrito Federal e Municípios de exigir ou aumentar tributos senão em virtude de lei.

Desta forma, Felipe Faria de Oliveira (2007, p. 115) argumenta da seguinte forma, *ipsis litteris*:

Se é tida como basilar a concepção de que ninguém pode se abster do pagamento de tributos nos moldes estabelecidos em lei, também o é a idéia de que não há obrigatoriedade pecuniária em proporção maior ou prazo menor daqueles estabelecidos no texto positivado.

A Constituição Federal tutela em seu bojo o direito da autonomia privada, além da propriedade e da liberdade contratual, entretanto, do mesmo modo há o dever ético-jurídico de pagar tributos. É justamente em cima deste contexto *ético mais amplo* que se vislumbra a figura do planejamento estratégico tributário, uma nova figura que traduz justamente esta ideia dentro de um campo de situações do próprio planejamento tributário.

Assim sendo, observa-se que embora a Constituição Federal preveja, de certa forma, o planejamento tributário há o dever ético-jurídico ao pagamento do tributo, ou seja, é louvável e necessário que se entenda que o pagamento do tributo transcende a questão de economia ou gastos com tributo, mas que tal instrumento financeiro é indispensável à efetivação do Estado como ente social.

2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

A terminologia *planejamento tributário*, como observamos, habitualmente utilizada para definição do estudo de maneiras lícitas com o objetivo de eliminar, reduzir ou diferir a carga tributária, parece-nos sofrer um problema de ordem prática da terminologia empregada. O verbo planejar leva ao referencial de uma ferramenta que permite, a partir de uma realidade, avaliar os caminhos e construir um referencial futuro, ou seja, é um processo abstrato que organiza e escolhe as ações, antecipando resultados esperados.

Sobre essa definição do verbo planejar é que surge o problema: na prática da contemporaneidade parece evidente que raras são as situações em que alguém paga seus tributos sem planejamento (principalmente tratando-se de pessoa jurídica), acontece que esse tipo de planejamento tributário não reflete, em sua essência, a situação a que se propõe, qual seja, “uma técnica de estudo cujo propósito é orientar as possibilidades de conduta de determinada pessoa a atingir seus objetivos sob a menor pressão fiscal possível” (AMARAL, 2004, p. 72) sempre focando na licitude da conduta.

A terminologia planejamento estratégico transpassa a definição do conceito de planejamento, sendo mais objetiva e interessante aos objetivos do presente trabalho. Para definição do conceito de *planejamento estratégico*, diversos estudiosos da Administração de Empresas desenvolveram propostas na gestão de negócios.

O modelo de planejamento estratégico de Arnoldo C. Hax e Nicolas S. Majluf se preocupa com a “identificação das competências empresarias que permitirão aproveitar as oportunidades e minimizar ou eliminar os efeitos das ameaças”. (PASQUALE, 2009, p. 65)

Esse estudo é iniciado pela definição da missão do negócio, representado pelos produtos, mercados e segmentação geográfica da empresa, permitindo que a organização tenha vantagens competitivas com relação a suas concorrentes.

Define-se então o planejamento estratégico como “planos de ação elaborados para atingir objetivos” (SEMENIK; BAMOSSY, 1995, p. 64, apud MATTAR et al., 2009, p. 87) ou como o “conjunto de objetivos da empresa e a forma de alcançá-los” (BUZZEL et al., 1977, p. 16, apud MATTAR et al., 2009, p. 87).

Na primeira fase do planejamento estratégico administrativo empresarial se faz uma análise interna com o objetivo de identificar fatores críticos (forças e fraquezas básicas), bem como uma análise externa para identificar elementos que contribuam para a atividade do setor a que pertence a empresa (oportunidades e ameaças).

Na fase seguinte, “elabora-se a programação estratégica, que consiste na definição e avaliação dos programas de ação específicos” (PASQUALE, 2009, p. 67), que vem seguida das questões orçamentárias e de controle gerencial da empresa.

Neste ramo do conhecimento, percebemos que o planejamento estratégico visa uma possível reconfiguração da empresa, após análises internas e externas, com foco na melhoria dos objetivos (produção de bens e serviços), mas também com olhos à redução de custos.

O planejamento estratégico tributário deita suas raízes em um viés legalista, diferentemente do viés econômico da administração de empresas, entretanto, em ambas as situações, se percebe que há uma estratégia utilizada para o planejamento de efetiva redução de custos e na melhoria da produção de bens e serviços.

3 EVASÃO FISCAL

Derivada do latim *evadere*, a palavra evasão significa escapar, fugir. Nesta linha, evasão fiscal consiste em práticas ilícitas adotadas pelo particular com a finalidade de se esquivar do cumprimento de determinada obrigação tributária, que resulta no não pagamento/cumprimento da obrigação.

No mesmo sentido Miguel Guitierrez (2006, p. 58) ensina que “em sentido amplo, a evasão fiscal consiste nas práticas ou omissões do contribuinte tendentes a suprimir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária”.

Numa visão mais clássica se pode definir evasão como o ato pelo qual se procura evitar o pagamento de determinado tributo devido, reduzindo-lhe o montante ou postergando o momento em que se torna exigível tal tributo, por ação ou omissão do sujeito passivo (contribuinte), após a ocorrência do fato gerador.

Ao descrever o fenômeno da evasão fiscal, diversos autores já se utilizaram da famosa frase de Stendhal, extraída do livro *La Chartreuse de Parme*:

O amante sonha com mais freqüência encontrar sua amada do que o marido em vigiar sua mulher, o prisioneiro sonha com mais freqüência se libertar do que o carcereiro em fechar sua porta, por isso quaisquer que sejam os obstáculos, o amante e o prisioneiro são sempre bem sucedidos.² (tradução de Sandro Roberto dos Santos)

Zelmo Denari tece anotações ao texto de Stendhal, *ipsis litteris*: “Stendhal nos dá uma boa explicação para isto: os contribuintes – assim como os amantes e os prisioneiros, evocados na deliciosa *boutade* [escapada] – não cessam de procurar expedientes mais ou menos inteligentes para conseguirem seu intento” (apud SANTOS, 2007, p. 145), e continua, “É natural, portanto, que – dando asas à imaginação, sempre fértil e criativa – logrem escapar do alcance incidental das normas tributárias”. (apud SANTOS, 2007, p. 145)

Alguns autores qualificam o tributo como uma norma de rejeição social. Uma vez que todos os contribuintes acabam por pagar mais do que deveriam para atender não só aos interesses comunitários,³ bem como os interesses exclusivos dos detentores do poder, acarretando em uma carga tributária desmedida.

Ives Gandra da Silva Martins (apud GUTIERREZ, 2006, p. 59-60) diz que:

[...] sem sanção não seria provavelmente cumprida. A sanção assegura ao Estado a certeza de que o tributo será recolhido, pois a carga desmedida que implica traz como conseqüência o desejo popular de descumpri-la. Tanto assim é que um contribuinte que seria incapaz de matar alguém, mesmo não havendo norma sancionatória, muitas vezes é tentado a não pagar tributos, só o fazendo em face de do receio de que a norma sancionatória lhe seja aplicável.

Resalta Sandro Roberto dos Santos (2007, p. 146) que:

² Texto original: “L’amant songe plus souvent à arriver à sa maitresse que le mari a garder sa femme; le prisonnier songe plus souvent à se sauver, que Le geôlier à fermer sa porte; donc, quels que soient lês obstacles, l’amant et le prisonnier doivant réussir.” (apud SANTOS, 2007, p. 145)

³ Ao menos em tese, a figura do planejamento tributário surge da premissa de que não existe direito absoluto (partindo da ideia de livre iniciativa, autonomia da vontade e propriedade), pois em um Estado Democrático de Direitos se acrescentam direitos de caráter coletivos aos direitos individuais. A “auto-organização sofre limitações baseadas na necessidade de cada um contribuir para as despesas públicas, de acordo com os valores da justiça, da igualdade e da solidariedade” (REIS, 2013, p.58).

De fato, até mesmo pela natureza intrínseca do direito positivado, que é estático, é natural supor que em países como o Brasil, onde vigora o princípio da estrita legalidade em matéria de tributação, os contribuintes sempre consigam obter algum sucesso no intento de fugir, licitamente dos tributos, aproveitando-se das lacunas da lei (*loopholes*, como dizem os americanos).

O próprio conceito de tributo, apontado pelo Código Tributário Nacional que diz que: “Tributo é toda prestação **compulsória**” (grifos nossos), e por assim dizer ninguém paga tributo por deleite, mas sim porque é obrigado, é compelido a pagar, sob a pena de sofrer as sanções previstas na própria lei. E complementa Miguel Delgado Gutierrez (2006, p. 61) dizendo que pese embora “o tributo não ser mais visto como uma agressão ao contribuinte, é até natural que as pessoas busquem se esquivar,[...] sendo necessária a aplicação da sanção, a fim de assegurar-se a certeza do recolhimento do tributo”.

Um dos pioneiros a tratar do fenômeno da evasão fiscal no Brasil foi Antonio Roberto Sampaio Dória, ele conceitua evasão fiscal como “toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária [...] fuga artilosa, dissimulada, sinuosa, furtiva, ilícita em suma, a um dever ou obrigação” (apud COSTA, 2009, p. 182).

Partindo desse pressuposto (evasão fiscal caracterizada pela ilicitude da ação ou omissão do particular com o fito de suprimir, reduzir ou até mesmo retardar o cumprimento da obrigação tributária) veremos algumas hipóteses da evasão fiscal, subdividida, no presente trabalho, em evasão *omissiva por inação e comissiva*.

3.1 Evasão omissiva por inação

A evasão omissiva, decorrente da inação do contribuinte, se verifica posteriormente à ocorrência do fato gerador, tem por consequência um prejuízo ao erário e geralmente acontecem sem a efetiva intenção do agente e, segundo Sampaio Dória, são “causadas pela ignorância do contribuinte diante dos meandros e até contradições dos sistemas fiscais modernos” (apud GUTIERREZ, 2006, p. 67).

Miguel Delgado Gutierrez (2006, p. 67) ressalta para a presente questão de que atualmente “a extrema complexidade das relações econômicas e, por consequência, das leis tributárias, leva a que as pessoas não tenham domínio completo dos seus meandros, o que conduz à evasão por ignorância do contribuinte”.

Por outro lado, para Sampaio Dória, configura sonegação quando a evasão omissiva for intencional, dizendo:

[...] evasão consistente na inação consciente e voluntária do devedor, não saldando, no prazo e forma determinados, suas obrigações fiscais já verificadas, ou abstendo-se de fornecer elementos às autoridades para que estas procedam ao lançamento cabível *in concreto*. (apud GUTIERREZ, 2006, p. 67)

Tal ato caracteriza sonegação uma vez que se resume em uma evasão buscada pelo próprio contribuinte. Dependendo da gravidade e da prévia disposição normativa sancionadora, a infração tributária pode tipificar um crime ou uma contravenção de ordem penal. Deve-se lembrar, neste ínterim, que algumas infrações fiscais têm natureza penal, dada a previsão legal no direito penal. Todavia noutras hipóteses são punidas somente pelo direito tributário e, assim sendo, não configuram crimes ou contravenções.

A respeito da hipótese onde a conduta está prevista tanto no direito penal quanto no direito tributário Miguel Gutierrez (2006, p. 68) dá o seguinte exemplo:

O contrabando, por exemplo, é definido pela lei penal como um crime e, ao mesmo tempo, constitui infração da lei tributária. O artigo 334 do código penal assim define contrabando: “importar ou exportar mercadoria proibida *ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria*”. (Itálicos do autor)

Noutras palavras, configurada a intenção do agente na omissão por inação, configurado também estará a sonegação e, desta forma, poderá ser punido, desde que respeitado os princípios basilares desta matéria, notadamente o princípio da legalidade.

3.2 Evasão comissiva

Partindo de parâmetros já traçados, evasão fiscal carrega uma certa porção de fraude fiscal, visualizados em condutas que violam diretamente disposições legais. Neste sentir, segundo Miguel Delgado Gutierrez (2006, p. 68), ocorre que “o indivíduo, consciente e voluntariamente, procura eliminar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido, por meios ilícitos”.

Inicialmente, facilmente se identifica na evasão fiscal a figura da fraude, que deve ser observada pela ótica da fraude a lei (*fraus legis* ou fraude civil) e não pela fraude de caráter penal.

A fraude civil se identifica por uma patologia do negócio jurídico praticado pelo contribuinte (ou terceiro interessado) que acaba utilizando uma norma jurídica que lhe seja mais cômoda em detrimento de, contornando, uma norma jurídica tributário menos favorável. Quer dizer, no final das contas, o particular se utiliza de meios *lícitos* tortuosos para atingir fins mais vantajosos, que não atingiria diretamente por contrariar preceitos normativos. Nesta situação se identifica de maneira cristalina um caso de frustração do ordenamento jurídico.

Segundo Marco Aurélio Greco (2009, p. 22), a fraude a lei se estrutura através de duas normas: “(i) uma norma a qual o agente não quer se submeter, denominada ‘norma contornada’; (ii) outra norma onde busca proteção para sua conduta, denominada ‘norma de contorno’”.

Observando que esta interação poderá ocorrer também entre uma norma contornada e uma não-previsão normativa, que seria, por exemplo, uma não incidência tributária.

Neste sentido Charles McNaughton (2011, p. 98) acrescenta que a fraude se dá “pela não aplicação de norma que deveria incidir no caso concreto, mediante o artifício de se aplicar uma norma inadequada, ou seja, desprovida de legitimidade para tratar da situação concreta”.

Ainda no contexto de fraude, Lívio de Sillos (2005, p. 81) leciona que a aplicação “da teoria da fraude à lei tem por pressuposto básico a coibição de práticas de atos jurídicos que visem a contornar a disposições normativas que não poderiam ser contraídas de forma direta por negócios jurídicos de qualquer natureza”, ou seja, os contraentes da obrigação procuram, por meios indiretos, contornar as disposições legais, de tal sorte que obtenham resultados análogos ao pretendido.

Observa ainda Lívio de Sillos (2005, p. 81) que:

O negócio jurídico em fraude à lei não se trata de ato simulado, pois, neste caso, não se está diante de uma declaração falsa que se pretende exteriorizar por intermédio de um ato não existente (simulação absoluta), tampouco ocultar um negócio jurídico realizado pelas partes pela prática de outro, falso (simulação relativa). Trata-se da prática de negócio jurídico verdadeiro, desejado pelas partes, mas cujo objetivo não é outro senão burlar indiretamente a aplicação da lei.

No estudo da evasão fiscal é de se notar também a figura da simulação. Simulação, de acordo com Almir Malkowski (2000, p. 67-68), “se traduz pela falta de correspondência entre o negócio que as partes realmente estão praticando e a que elas formalizam”. A título exemplificativo, é o caso onde as partes querem realizar um contrato de compra e venda, mas formalizam um contrato de doação, ocultando, assim, o pagamento.

Francesco Ferrara, em sua obra sobre a simulação nos negócios jurídicos, discorre da seguinte maneira:

Negócio simulado é o que tem uma aparência contrária à realidade ou porque não existe em absoluto ou porque é diferente da sua aparência. Entre a forma extrínseca e a essência íntima há um contraste flagrante: o negócio que aparentemente, é sério e eficaz, é, em si, mentiroso e fictício, ou constitui uma máscara para ocultar um negócio diferente. Esse negócio, na sua existência ou na sua natureza, tal como aparece declarada, quando, na verdade, ou não se realizou um negócio ou se realizou outro diferente do expresso no contrato. (apud GAIANO, in LOTUFO; NANNI, 2008, p. 656)

Assim sendo, encontra-se na simulação duas figuras que devem ser analisadas distintamente, a simulação absoluta e a relativa.

Na simulação absoluta “o negócio jurídico praticado não existe, é uma construção das partes sem respaldo em uma intenção verdadeira de obrigar-se mutuamente”. (SILLOS, 2005, p. 73) Ferrara diz que “é negócio absolutamente simulado aquele que, existindo em aparência, carece de conteúdo real e sério. As partes não querem o ato, mas somente a ‘ilusão externa’

produzida pelo mesmo. O negócio limita-se a uma forma vazia destinada a enganar o público”. (apud GAIANO, in LOTUFO; NANNI, 2008, p. 657)

Nesta conjectura, ocorre a realização de um negócio diferente em conteúdo e efeitos, que acaba por gerar uma disparidade, entre a vontade real e efetiva, daquela que foi objeto da declaração. Destarte a simulação absoluta normalmente é destinada a alcançar resultado ilícito.

Na simulação relativa “o negócio realizado tem por objetivo ocultar a existência de um outro, o qual as partes não querem divulgar, para evitar os efeitos que lhe seriam próprios, o que não é seu interesse” (SILLOS, 2005, p. 73). Frequentemente é utilizado, no meio civil, o exemplo da venda com pessoa interposta, o chamado testa-de-ferro, com o objetivo de ocultar o verdadeiro adquirente, que não deseja ostentar patrimônio que possa ser apreendido por seus credores.

Importante observar, neste ponto, que o planejamento tributário no âmbito da doutrina nacional está longe de uma pacificação, mas não podemos deixar de observar os apontamentos feitos por Heleno Torres (2003, p. 173-174) sobre esta temática. Senão vejamos:

Em termos de uma sociologia (ou psicologia) do direito tributário, a primeira e mais instintiva reação do contribuinte perante exigências tributárias é teoricamente aquela de abster-se ao seu cumprimento, o que pode fazer i) evitando a incidência tributária ou se sujeitando a regime mais favorável sem contrastar frontalmente o ordenamento, mediante legítima economia de tributos (**‘elisão’**); ii) descumprindo a legislação diretamente (**‘evasão’**); ou iii) utilizando-se de negócios aparentemente válidos, mas constituídos com fraude à lei civil ou simulados e que geram o mesmo efeito de afastar-se do campo de incidência de tributos ou coincide com hipóteses de incidência menos onerosa, como entendemos; ou como ocorre em outros ordenamentos, usando negócios lícitos (atípicos, indiretos ou fiduciários), que não se constituam em simulações, com o objetivo de contornar a norma tributária (**‘elusão’**).

Ocorre que, no presente trabalho, para facilitar a contextualização de licitude e ilicitude, optamos por enquadrar as situações de elusão fiscal (fraude a lei e simulação) na figura da evasão, isto porque tanto na evasão, quanto na elusão, o planejamento estratégico tributário estaria desconfigurado.

4 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO TRIBUTÁRIO

A questão do planejamento estratégico tributário transpassa a discussão iniciada por diversos doutrinadores acerca da elisão fiscal, ao passo que não se preocupa meramente com os argumentos jurídicos utilizados para dizer se houve ou não incidência tributária, ou se é uma atividade lícita ou ilícita.

Partimos, então, do pressuposto basilar que é: o planejamento estratégico é uma atividade lícita e tutelada juridicamente (refere-se a um direito subjetivo do contribuinte no âmbito de suas obrigações tributárias), cujas motivações estão cingidas à gestão do risco

empresarial, ou seja, da busca de uma maximização dos lucros. Alfredo Augusto Becker, ao falar sobre economia fiscal apontou:

[...] é aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica, a de se procurar resultado econômico com maior economia, isto é, com a menor despesa (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico, são parcelas que integrarão a despesa). (BECKER, 1999, p. 136)

Nesta linha, parece-nos evidente de que qualquer limitação neste sentido merece observância a questão de que o particular tem, em regra, o direito de escolher as formas jurídicas a que deseja enquadrar os seus negócios, não estando obrigado a optar pelas formas tributárias mais dispendiosas.⁴

É importante, neste sentido, que contribuintes e administrações fiscais procurem compreender as diversas razões comerciais e fiscais das transações, com olhos fitos aos princípios de proporcionalidade e imparcialidade, mas que também observem regras claras de transparência fiscal dos negócios. Do contrário, não basta meramente dizer que o negócio é lícito ou ilícito, mas também é necessário que, juntamente com a prática de atos e negócios lícitos, se observe a realidade econômica que dá sustentação à prática.

Diz-se da importância da compreensão das razões comerciais e fiscais pelas partes envolvidas (contribuinte e fisco) porque o planejamento estratégico tributário é de interesse de ambas as partes no fomento dos negócios.

De uma parte, o Estado Social que se preocupa com a arrecadação fiscal, mas também, aparentemente, se preocupa (ou deveria se preocupar) com a geração de emprego, movimentação do ciclo econômico, etc. (razões extrafiscais), e, por essas razões, utiliza-se do planejamento estratégico tributário para fomentar setores impactantes da economia, empresas saírem da informalidade, ou até mesmo a promoção de determinadas regiões do país.

4.1 Do Estado para o contribuinte

Nesta situação, segundo Carlos Vaz, “o legislador, prevalecendo razões extrafiscais, permite ou induz à prática de certos negócios benevolmente tributados ou mesmo excluídos do círculo de incidência redução, isenções, não incidência em determinados casos”. (apud OLIVEIRA, 2007, p. 116)

Diante disso, partindo do pressuposto da extrafiscalidade tributária, o Estado se aproveita do planejamento estratégico tributário como um instrumento que proporciona e propulsiona o desenvolvimento social. Neste sentido a tributação “acha-se ligada à concepção

⁴ Exemplo: o particular que prefere instalar sua empresa neste ou naquele Estado da Federação por questões tributárias, mas também logísticas, de mão de obra qualificada, de custos não tributários, etc.

social e política do Estado, variando seus fins segundo as tendências de cada organização política. Através de seu poder fiscal, o Estado intervém no controle da economia e do meio social”. (MORAES, apud OLIVEIRA, 2007, p. 121)

O doutor jurista português Luis Cabral de Oliveira Moncada (apud OLIVEIRA, 2007, p. 121), ao tratar dos benefícios fiscais, como espécime de extrafiscalidade, assevera:

[...] o objectivo dos benefícios fiscais é, directamente, um objectivo intervencionista. Constituem um exemplo de intervencionismo fiscal. Na realidade o benefício fiscal tem repercussão imediata e directa na atividade econômica dos Poderes Público.

Nesta pecha problemática, é de se observar questões importantes na linha Estado e Tributação que também preocupam o planejamento estratégico tributário, sendo elas: (I) imunidades tributárias e; (II) Isenções.

As imunidades tributárias, objetos de observação do planejamento tributário estratégico, são fenômenos de natureza constitucional. “As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto traçam, por assim dizer, a *não-competência* (*incompetência*) das entidades tributantes para onerarem, com exações, certas pessoas” (CARRAZZA, In BARRETO; BOTTALLO, 2004, p. 95) quer seja pela natureza jurídica da pessoa, ou porque está ligada a determinados fatos, bens ou situações.

Gilberto Ulhôa Canto (apud CARVALHO, 2011, p. 338) dá uma boa dimensão desse tema, *ipsis litteris*:

Imunidade é impossibilidade de incidência, que decorre de uma proibição imanente porque constitucional, impossibilidade de um ente público dotado de poder impositivo de exercê-lo em relação a certos fatos, atos ou pessoas. Portanto, é, tipicamente, uma limitação da competência tributária, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Carta Magna, porque os setores a eles reservados na partilha da competência impositiva já lhes são confiados com exclusão desses fatos, atos ou pessoas.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (apud CARRAZZA, In BARRETO; BOTTALLO, 2004, p. 96):

[...] a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação de competência. Congrega-se às demais para produzir o campo dentro do qual as pessoas políticas poderão operar, legislando sobre matéria tributária. Ora, [...] a norma que afirma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes. Dirige-se ao legislador ordinário para formar, juntamente com outros mandamentos constitucionais, o feixe de atribuições entregue às pessoas investidas de poder político. Aparentemente, diferente dos outros meios empregados por mera questão sintática.

Neste sentido, ensina José Souto Maior Borges (1978, p. 134) que, as limitações constitucionais ao poder de tributar são competências que já nascem constitucionalmente limitadas. “A competência é uma afirmação de liberdade, mas é também uma limitação; uma autorização para o exercício das faculdades, das atribuições tributárias dos entes políticos, que nascem com uma limitação constitucional, que lhes é inerente” (BORGES, 1978, p. 134). Ou

seja, a rigor, a imunidade não subtrai competência tributária, mas a “regra jurídica de imunidade insere-se no plano das *regras negativas de competência*. O setor social abrangido pela imunidade está *fora* do âmbito da tributação” (CARRAZZA, In BARRETO; BOTTALLO, 2004, p. 96.) De antemão desonerado, não poderá ser objeto de exploração pelo Estado.

Regina Helena Costa vislumbra a imunidade tributária sob dois aspectos, sendo eles material e formal. Pelo aspecto formal, a imunidade “excepciona o princípio da generalidade da tributação, segundo o qual todos aqueles que realizam a mesma situação de fato, à qual a lei atrela o dever de pagar tributos, estão a ele obrigados, sem distinção” (COSTA, 2009, p. 79). Ou seja, é a impossibilidade de tributação, constitucionalmente prevista, de pessoas, bens e situações.

Do prisma material “a imunidade consiste no *direito público subjetivo, de certas pessoas, de não se sujeitarem à tributação, nos termos delimitados por essa norma constitucional exonerativa*” (COSTA, 2009, p. 79).

Podemos, assim, classificar as imunidades tributárias em gerais, ou genéricas, e específicas.

As genéricas, por assim dizer, vedam a tributação em larga escala, ou seja, ela proíbe que determinada espécie tributária recaia sobre determinada pessoa, aliás, é o que se extrai, por exemplo, do artigo 150, inciso IV, alínea “a”, da Carta Política, que estabelece uma vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ao poder de tributar (instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros). Oportuno lembrar que sobre o tema imunidade recíproca, o eminente Ministro Joaquim Barbosa, no RE 253.472, disse que: “A imunidade tributária recíproca se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais iminentes do ente federado, cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política”.

Por seu turno, as imunidades específicas, delimitam a tributação em menor escala, sendo que tal delimitação atinge tão somente determinado caso, previamente especificado na norma. É o que se percebe, por exemplo, no artigo 153, §3º, inciso III, da CF, que delimita o poder da União em tributar o produto industrializado destinado ao exterior.

Outra situação também perceptível é a das isenções que, nas palavras de José Souto Maior Borges (1978, p. 134), se apresenta da seguinte maneira:

O poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar. Tal circunstância fornece a explicação do fato de que praticamente todos os problemas que convergem para a área do tributo podem ser estudados sob o ângulo oposto: o da isenção. Assim como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há limites que não podem ser transpostos pelo poder de isentar, porquanto ambos não passam de versos e reversos da mesma medalha.

Neste sentir, podemos apontar que a isenção tributária é uma limitação legal, uma nova configuração que a lei dá à norma jurídica (restringindo o âmbito de abrangência), impedindo que surja o tributo ou faz com que nasça mitigado.

As isenções, por fim, podem ser: transitórias (conhecidas também como isenções com prazo certo, pois tem um termo final prefixado na lei que as instituiu) ou permanentes e; Condicionais (também chamadas de onerosas ou bilaterais que, para serem desfrutadas, determinam uma contraprestação por parte do beneficiário) ou incondicionais.

Evidentemente, por se tratarem de situações em que possa não haver tributação, ou possa ela ser mitigada, é de extrema valia e importância ao planejamento estratégico tributário.

Excetuando problemas pontuais,⁵ o planejamento estratégico tributário, quando fomentado pelo fisco, não sofre maiores problemas de ordem prática, até por ser de interesse do próprio Estado que, de maneira consciente, coloca as hipóteses a disposição do contribuinte.

4.2 Do contribuinte para o Estado

Doutra parte, está o planejamento estratégico tributário é de iniciativa do particular, que segundo Carlos Vaz “resulta das próprias brechas, furos ou lacunas da lei, que os norte-americanos denominam de *loopholes*, por onde passam incólumes vários contribuintes” (OLIVEIRA, 2007, p. 119).

Miguel Gutierrez (2006, p. 73) diz que:

Para [Sampaio Dória], a verdadeira elisão tributária é a que resulta de lacunas ou imperfeições da lei tributária. Por mais providente que se demonstre o legislador, sempre existirão lacunas e fissuras no sistema tributário, das quais os contribuintes e seus assessores se aproveitam para, de forma criativa, escapar da tributação, moldando juridicamente os fatos com o intuito de serem tributados da forma mais benéfica, sem, no entanto, desnaturá-los a tal ponto que não mais produzam os efeitos econômicos ou possuam a utilidade negocial que incita à sua realização.

Partindo deste posicionamento doutrinário, o autor entende que “a elisão consiste numa atividade negocial tendente a impedir o nascimento da obrigação tributária, pela não-realização do seu fato regador” (GUTIERREZ, 2006, p. 76).

Nesta situação, claramente se percebe a figura da *não-incidência tributária* que, nos dizeres de Roque Carrazza (In BARRETO; BOTTALLO, 2004, p. 106-107), significa: “a explicitação de uma situação ontologicamente nunca esteve dentro da *hipótese de incidência possível* do tributo”. Quer dizer, não há incidência quando nenhum fato ocorre ou quando há ocorrência de um fato irrelevante tributariamente, ou seja, não há subsunção do fato a nenhuma hipótese de incidência tributária.

⁵ Como guerra fiscal entre os Estados-Membros na questão do ICMS e dos Municípios no ISS.

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 87):

Somente haverá subsunção do fato jurídico à norma se estiverem presentes, na linguagem prescrita, todas as notas características do conceito eleito pelo legislador para integrar a hipótese normativa. Consequentemente, dependendo da forma como o negócio jurídico é efetuado, quer dizer, da linguagem jurídica empregada, estaremos diante de uma ou outro fato jurídico, irradiando os efeitos tributários a eles imputados ou, conforme o caso, não se caracterizando sequer como fato jurídico tributário.

“Geraldo Ataliba equiparava, com sua extraordinária didática, a situação de *não-incidência tributária* ao *não-crime*. Chegava, até, a falar em *fato não-imponível*, para aludir ao acontecimento que não realizava a *hipótese de incidência tributária*”. (CARRAZZA, In BARRETO; BOTTALLO, 2004, p. 107)

Quando há a elisão fiscal, a hipótese de incidência não se altera, o que não se opera é a incidência tributária uma vez que o sujeito passivo da obrigação optou por operação diversa da descrita no ordenamento jurídico tributário, mas com uma próxima ou até mesmo a mesma finalidade.

Assim sendo, a elisão fiscal nada mais é do que uma precaução, uma vigilância para a não ocorrência do fato gerador. Como bem observa Miguel Gutierrez “não há a realização do pressuposto de fato da imposição, em função do comportamento do contribuinte potencial, que atinge seu objetivo por outras vias”.(GUTIERREZ, 2006, p. 77)

No mesmo sentido o jurista norte-americano George T. Altman (apud GUTIERREZ, 2006, p. 78) diz que a elisão fiscal legítima, denominada pelos norte-americanos de *tax avoidance*, não é utilizada como um remédio, após a incidência do tributo, mas sim como uma prevenção, vez que sua atuação ocorre antes da incidência do fato gerador.⁶ (Tradução nossa livre)

A elisão fiscal corrobora com a prática do planejamento estratégico tributário, mas não se basta nela. Como observado anteriormente, além de buscar uma economia fiscal pelos instrumentos permitidos e induzidos pelo Estado-Fisco, mira na elisão fiscal através da figura da não-incidência tributária.

Por fim, importante consignar os apontamentos de Maíra Carvalhães Lott (2013, p. 71) sobre o tema:

Nos tempos correntes, o planejamento [estratégico] tributário figura-se como uma postura ativa e necessária do contribuinte. Ativa, porque busca incluir a variável fiscal nas suas resoluções, de modo a, regularmente, minimizar o ônus correspondente que sobre si recai, ainda que não seja este o seu objetivo primordial a prosseguir. E necessária, porquanto os sistemas fiscais, tal como se ditam, exigem um estudo prévio, que se traduz no planejamento em si, a fim de se alocar adequadamente recursos que, ao invés de servirem fortuitamente para o acréscimo de receitas governamentais,

⁶ Texto original: “Tax avoidance ordinarily is not a cure, but a prevention. It is the prevention of that situation from arising which is the basis of the tax.” (apud GUTIERREZ, 2006, p. 78)

auxiliarão a capacitar a atividade empresarial e, conseqüentemente, fomentar a economia circundante.

Quer dizer, é essencial ressaltar a importância do planejamento estratégico tributário (que diverge da evasão fiscal – traçada pelos caminhos tortuosos da ilicitude ou da abusividade) como fomentador de uma economia sustentável, que visa melhor empregar os recursos financeiros de uma empresa.

CONCLUSÃO

Como ocorre em outras relações jurídicas, o Estado, por sua própria natureza, encontra-se superiormente desigual ao particular (sujeito passivo da obrigação tributária), em que pese todo o aparato jurídico principiológico constitucional tendente a minimizar as desigualdades desta relação jurídico-tributária.

Guardadas as devidas proporções, ambas as partes (Estado e particular) devem se submeter à legislação que regulamenta a relação tributária. O que, obviamente, não impede o particular de buscar meios de minimizar os custos tributários que, não raras vezes, é ofertado pelo próprio Estado como medidas para impulsionar a economia nacional.

A evasão fiscal se subdivide inicialmente em: (i) evasão fiscal omissiva e; (ii) comissiva que, por assim dizer, consistem em modalidades de subterfúgios, que se amoldam a conduta do agente em si.

A primeira caracterizada por uma lesão aos cofres públicos pela falta de recolhimento após a incidência do tributo, enquanto que na segunda se verifica as situações de ilicitude, fraude a lei e simulação (elusão fiscal). Observando que nas hipóteses de evasão fiscal o planejamento estratégico tributário estará desconfigurado.

O planejamento estratégico tributário surge do planejamento estratégico utilizado pela administração de empresas (que consiste na elaboração de planos de ação com a finalidade de se atingir fins objetivos, dentre eles o lucro).

Nesta linha, o planejamento tributário estratégico se aproveita das situações no âmbito da elisão fiscal (em seu plano de *não-incidência* tributária e sem abusos), mas também se preocupa e se utiliza de outras figuras (imunidades e isenções fiscais) buscando uma efetiva economia fiscal nas relações jurídico-tributárias.

Isto acontece justamente, em face da necessidade de se fruir das variáveis fiscais, com intuito de minimizar ou não o ônus tributário que sobre o particular recai. O que se dá de maneira planejada estrategicamente com a finalidade de aplicar recursos de maneira adequada,

auxiliando na atividade empresarial, fomentando, inclusive, um desenvolvimento econômico sustentável e social.

REFERÊNCIAS

- AMARAL, Gustavo da Silva. **Elisão fiscal e norma geral antielisiva**. Porto Alegre: IOB-Thomson, 2004.
- BARRETO, Aires Fernandino (coord.); BOTTALLO, Eduardo Domingos (coord.). **Curso de iniciação em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1999.
- BORGES, José Souto Maior. **Elementos de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Direitos fundamentais do contribuinte e a propalada reforma tributária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 113, p. 185-198, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2011.
- _____. Livre iniciativa no direito brasileiro: análise di artigo 116 do Código Tributário Nacional. **Revista de Estudos Tributário**, Porto Alegre, v. 13, n. 74, p. 79-95, jul. ago., 2010.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva. 2009.
- GRECO, Marco Aurélio. Perspectivas teóricas do debate sobre o planejamento tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, a. 7, n.42, p. 09-42, nov.dez. 2009.
- GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- LOTUFO, Renan (coord.); NANNI, Giovanni Ettore (coord.). **Teoria geral do direito civil**. São Paulo: Atlas, 2008.
- MALKOWSKI, Almir. **Planejamento tributário e a questão da elisão fiscal**. Leme: LED, 2000.
- MATTAR, Fauze Najib; OLIVEIRA, Braulio. *et. al.* **Gestão de produtos, serviços, marcas e mercados: estratégias e ações para alcançar e manter-se “top of market”**. São Paulo: Atlas, 2009.
- MCNAUGHTON, Charles William. Fraude à lei no direito tributário. **Revista Tributária das Américas**, São Paulo, a. 2, v. 4, p. 87-99, jul.dez. 2011.
- MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MORAES, Bernarndo Ribeiro de. *apud* OLIVEIRA, Felipe Faria de. A elisão fiscal como elemento inerente à intervenção estatal. **Revista Tributária e de finanças públicas**, São Paulo, a. 15, n. 73, p. 110-127, mar.abr. 2007.

OLIVEIRA, Felipe Faria de. A elisão fiscal como elemento inerente à intervenção estatal. **Revista Tributária e de finanças públicas**, São Paulo, a. 15, n. 73, p. 110-127, mar.abr. 2007.

PASQUALE, Perrotti Pietrangelo. Planejamento estratégico e alianças estratégicas em organizações não governamentais: um estudo de caso. São Paulo: Plêiade, 2009.

REIS, Hélcio Lafetá. Planejamento tributário abusivo: violação da imperatividade da norma jurídica. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.209, p. 57-71, fev. 2013.

SANTOS, Sandro Roberto dos. Como fica o planejamento tributário diante da denominada “norma geral antielisão”? **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, a. 5, n.30, p. 137-193, nov.dez. 2007.

SILLOS, Lívio Augusto de. **Planejamento tributário: aspectos teóricos e práticos**. São Paulo: LEUD, 2005.

TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.