

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
CAMPUS GOVERNADOR VALADARES
INSTITUTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ANA KAROLINE HONORATO MARTINS

**Planejamento Tributário: ferramenta para estudo de revisão sobre a
mitigação de risco de elusão fiscal**

**Governador Valadares
2022**

ANA KAROLINE HONORATO MARTINS

**Planejamento Tributário: ferramenta para estudo de revisão sobre a
mitigação de risco de elusão fiscal**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Juiz de Fora Campus Governador Valadares como requisito parcial a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador (a): Professor Mestre Elias Wagner Silva

Governador Valadares
2022

ANA KAROLINE HONORATO MARTINS

Planejamento Tributário: ferramenta para estudo de revisão sobre a mitigação de risco de elusão fiscal

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Juiz de Fora Campus Governador Valadares como requisito parcial a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em 13 de Dezembro de 2022.

BANCA EXAMINADORA

Professor Mestre Elias Wagner Silva - Orientador

Universidade Federal de Juiz de Fora Campus Governador Valadares

Professor Doutor Bruno Franco Alves

Universidade Federal de Juiz de Fora Campus Governador Valadares

Professora Doutora Marinette Santana Fraga

Universidade Federal de Juiz de Fora Campus Governador Valadares

Resumo

Este trabalho objetiva analisar o impacto da importância do planejamento tributário utilizado como ferramenta para um estudo de revisão sobre a mitigação de risco de uma elusão fiscal nas empresas, considerando as tensões existentes entre o direito fundamental de liberdade fiscal e o dever fundamental de pagar tributos. Analisando livros, monografias, revistas e textos com similaridades, esse trabalho visa trabalhar essa diferença, em relação a “zona cinzenta” existente entre a conduta contra legem (evasão) e aquela que não contraria, indireta ou indiretamente, o ordenamento (elisão), sob o ponto de vista teórico, com a intenção de divulgar a utilização do Planejamento Tributário como ferramenta geradora de economia tributária para o mercado, sendo encontrado os efeitos de condutas tendentes a reduzir ou suprimir tributos praticadas pelo contribuinte.

Palavras-chave: Planejamento Tributário; Elusão fiscal; Evasão Fiscal; Elisão Fiscal.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Contabilização Lucro Real	12
Figura 2 - Contabilização Lucro Presumido	13
Figura 3 - Contabilização Simples Nacional	14
Figura 4 - Diferenças elusão, evasão e elisão fiscal.....	18
Figura 5 - Artigo, autores e ano de publicação.....	22

LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS

ART - Artigo

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPMF - Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CPP - Contribuição Patronal Previdenciária

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN - Código Tributário Nacional

DAS - Documento de Arrecadação do Simples Nacional

FGTS - Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IE - Imposto sobre Exportação

II - Imposto sobre a Importação

INSS - Instituto Nacional de Seguridade Social

IOF - Imposto sobre Operações Financeiras

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

IRRF - Imposto de Renda Retido na Fonte

ISS - Imposto sobre Serviços

NBC - Normas Brasileiras de Contabilidade

PIB - Produto Interno Bruto

PIS - Programa de Integração Social

RIR - Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

Sumário

1. Introdução	7
1.1 Contextualização do tema e problema	7
1.2 Objetivo Geral	8
1.2.1 Objetivos específicos	8
1.3 Justificativa e relevância	8
1.4 Metodologia	9
2. Referencial Teórico	10
2.1 Contabilidade Tributária	10
2.2 NBC TG 32 – Tributos sobre o Lucro	10
2.3 Lucro Real	11
2.4 Lucro Presumido	12
2.5 Simples Nacional	13
2.6 Planejamento Tributário	15
2.7 Elisão e Evasão Fiscal	16
2.8 Elusão Fiscal	17
2.9 Atos ilícitos: simulação e fraude	19
2.9.1 Simulação	19
2.9.2 Fraude	20
3 Metodologia Científica	21
4 Análise dos dados e Revisão de Literatura	22
4.1 Estudos de trabalhos de elusão fiscal	23
4.2 Análise dos Resultados da Revisão de Literatura	25
5 Considerações Finais	27

Planejamento Tributário: ferramenta para estudo de revisão sobre a mitigação de risco de elusão fiscal

1. Introdução

1.1 Contextualização do tema e problema

De acordo com De Alcântara (2022), a realidade fiscal tornou-se notoriamente complexa ao trazer um custo financeiro enorme às empresas e ainda causar constante insegurança aos empresários, que não têm a certeza de estar cumprindo com as obrigações exigidas pela legislação fiscal. Ainda segundo o autor, o planejamento tributário é um ato preventivo que, visa encontrar mecanismos que permitam diminuir o desembolso financeiro com pagamento de tributos. Sua finalidade tem como base evitar a incidência tributária, com o intuito de prevenir a ocorrência do fato gerador do tributo, minimizando, assim, seu montante, no sentido de reduzir a alíquota ou a base de cálculo. (DE ALCÂNTARA, 2022)

No mesmo diapasão, Costa (2018) afirma que o instituto da elisão fiscal traduz aqueles comportamentos legítimos, permitidos (por não estarem proibidos) pelo ordenamento jurídico pátrio ao contribuinte, materializados com o intuito de redução do ônus tributário ou do diferimento das obrigações fiscais. Desse modo, no caso da elisão fiscal, o contribuinte, utilizando-se das prerrogativas suscitadas pelos princípios da tipicidade fechada e da estrita legalidade da tributação, atua nos interstícios normativos, não entrando na relação jurídica tributária que tem por objeto a dívida tributária ou, subsidiariamente, entrando por caminhos que o levem a suportar carga fiscal menos onerosa.

Parte-se do pressuposto de que uma apreciação teoricamente adequada dos denominados “planejamentos tributários abusivos”, que significativos embaraços trazem ao exame de sua legalidade, está afiançada à assimilação da figura da elusão fiscal, a conduta de realizar atos e negócios desprovidos de causa jurídica legítima, segundo métodos artificiosos, para escapar à aplicação de normas tributárias cogentes e auferir economias fiscais indesejadas pelo

ordenamento jurídico positivo. Cogita-se, pois, não de violações diretas e frontais à lei, mas de vulnerações indiretas e oblíquas (ALTOÉ, 2020).

Desta forma, o presente trabalho abordará o seguinte tema: “Planejamento Tributário: ferramenta para estudo de revisão sobre a mitigação de risco de elusão fiscal”. Sendo que a pesquisa terá como problema: “Quais os impactos da importância da realização de um Planejamento tributário, com vista, a mitigar o risco de incorrer em formas ilícitas e/ou condutas maliciosas, tais como, a elusão fiscal?”

1.2 Objetivo Geral

Avaliar o impacto da importância do planejamento tributário utilizado como ferramenta para um estudo de revisão sobre a mitigação de risco de uma elusão fiscal nas empresas.

1.2.1 Objetivos específicos

- A) Pesquisar e descrever a fundamentação legal do Direito e o Planejamento Tributário;
- B) Avaliar e descrever as modalidades de regimes tributários que fornecem suporte para um planejamento tributário;
- C) Analisar o resultado da revisão de literatura com viés, na mitigação da elusão fiscal e suas consequências.

1.3 Justificativa e relevância

O pagamento de impostos além do necessário, a sonegação ou até a geração de multas por erros cometidos devido à tentativa de driblar o fisco, além da falta de informação, são alguns resultados da alta complexidade do sistema tributário brasileiro. Em 2022, segundo a Secretaria do Tesouro Nacional, a carga tributária brasileira atingiu nível recorde, se comparada aos últimos 12 anos. Nesse período, excluindo o ano de 2021, a maior tinha sido em 2011, quando chegou a 33,05% do PIB, sendo os impostos sobre bens e serviços o de

maior relevância na composição da carga, tendo a mesma marca apresentada nos dias atuais, 14,76% do PIB. Perante esse cenário, este trabalho é relevante pelo fato de que, a realização do planejamento tributário ainda é um fato pouco estimulado dentro das empresas, e esta monografia veio com a intenção de divulgar a utilização desta ferramenta como geradora de economia tributária para o mercado, além de agregar valor para a comunidade acadêmica.

1.4 Metodologia

Para poder avaliar a importância do Planejamento Tributário e da elusão fiscal, bem como os limites à economia de tributos, realizou-se uma pesquisa bibliográfica e documental em livros, monografias, revistas e textos que foram agrupados e analisados com recorte para a temática desenvolvida e suas similaridades, baseando-se em fontes principais como artigos e em teses de mestrado e pós-graduação dos anos de 2010 a 2020, onde quatro foram selecionados, além disso faz-se uma revisão da literatura acerca do tema e da legislação pertinente.

Assim, este trabalho classifica-se, em: pesquisa qualitativa, em relação à sua abordagem. Quanto aos seus objetivos, trata-se de pesquisa descritiva e em relação ao procedimento se insere como pesquisa bibliográfica.

2. Referencial Teórico

Para um entendimento mais amplo, acerca dos assuntos pertinentes ao trabalho, se faz necessário o estudo de alguns tópicos da literatura legislativa com recorte para o planejamento tributário e a elusão fiscal.

2.1 Contabilidade Tributária

Yano (2018) explica que a contabilidade tributária é considerada um campo ou disciplina da Contabilidade. Se dedica aos princípios, conceitos, técnicas, métodos e procedimentos que podem ser aplicados à apuração dos tributos devidos pelas empresas. Outro nome para essa área contábil é a contabilidade fiscal, ela é responsável por apurar e conciliar os tributos, permitindo assim uma melhor relação da empresa com o fisco.

A contabilidade tributária, é a disciplina que associa contabilidade com administração tributária e o próprio direito tributário. Em sua ementa são estudados diversos temas como: planejamento tributário, regimes de tributação, apuração e reconhecimento, além de ajustes no lucro contábil. Por isso, ela representa muito mais do que a simples contabilização de impostos, isso porque contempla a aplicação do direito tributário enquanto norma sobre os fatos ou atividades e operações das empresas. (YANO, 2018).

Dentre as temáticas, o planejamento tributário se apresenta como eixo central na abordagem se tornando uma das áreas que permite uma formação específica dos contadores. E para essa atuação, o profissional deve se manter atualizado de forma contínua procurando aprimorar conhecimentos do campo do direito empresarial e comercial. De forma específica, ele precisa aplicar a Norma Brasileira de Contabilidade denominada de TG 32.

2.2 NBC TG 32 – Tributos sobre o Lucro

A NBC TG 32 (R3) regulamenta o CPC 32 responsável pela convergência da correção das Normas Brasileiras com as Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 12. O objetivo desta norma é estabelecer o tratamento

contábil para os tributos sobre o lucro. Em geral, na sua contabilização é a dúvida que prevalece reside em evidenciar “o como” contabilizar os efeitos fiscais atuais e futuros de:

(a) futura recuperação (liquidação) do valor contábil dos ativos (passivos) que são reconhecidos no balanço patrimonial da entidade; e

(b) operações e outros eventos do período atual que são reconhecidos nas demonstrações contábeis da entidade.

Conforme a norma, os tributos correntes e diferidos apurados devem ser reconhecidos como receita ou despesa e incluídos no resultado do período, podendo aumentar ou diminuir os custos tributários. A exceção é quando os tributos forem provenientes de transação ou evento que é reconhecido no mesmo período ou em um período diferente, fora do resultado, em outros resultados abrangentes ou diretamente no patrimônio líquido. (SILVA, E.W., 2017).

Em termos conceituais, se tratando de tributos sobre o lucro, Da Silva (2019) afirma que a expressão “Regime Tributário” corresponde ao conjunto de leis que regulamenta a modalidade de tributação da Pessoa Jurídica em se tratando do cálculo e apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Nesse sentido, conforme as determinações legais, define-se a base de cálculo para apuração do valor devido do tributo de acordo com o percentual estabelecido, podendo haver variação do valor final em razão das alíquotas e base de cálculos utilizadas (DA SILVA, 2019).

Sendo assim, considerando a aplicação do Planejamento Tributário no âmbito de redução de custos organizacionais, a escolha do Regime Tributário fundamenta-se de acordo com a realidade econômica e operacional de cada empresa. Logo, sob a perspectiva das normas tributárias vigentes, as organizações podem escolher dentre os seguintes regimes: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional (DA SILVA, 2019).

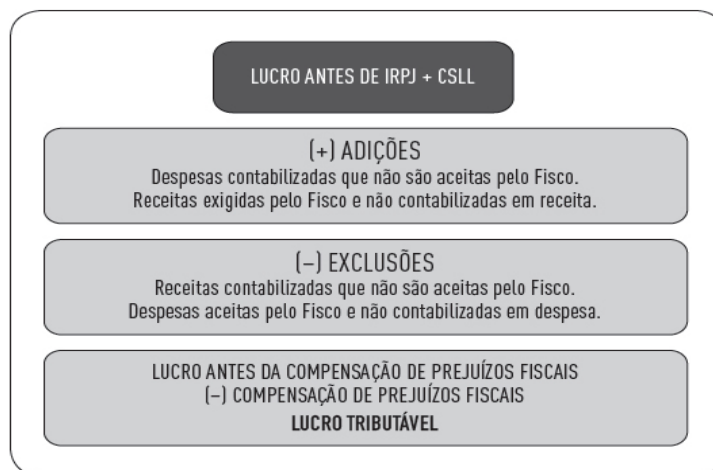
2.3 Lucro Real

O conceito de Lucro Real, de acordo com o que está disposto no RIR/2018, decreto n° 9.580 é o seguinte: “Art. 258. Lucro Real é o lucro do período-base ajustado pelas adições, exclusões e compensações”.

Lima & Paixão (2015) afirmam que o lucro real é obtido com base na apuração dos seguintes elementos: lucro ou prejuízo econômico do período base; exclusões e compensações de valores prescritos ou autorizados por lei, que finalizam com o resultado; o qual denomina - se lucro real. É conveniente registrar que a denominação lucro real tramita apenas no âmbito da legislação tributária fiscal.

No campo da escrituração contábil, a definição obedece aos critérios das normas IFRS (*International Financial Reporting Standards*). Com base nessas diretrizes, o entendimento previsto pelo Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018) decreto nº 9.580, descreve que o lucro líquido (apurado na Demonstração do Resultado) corresponde da seguinte ao lucro líquido do período de apuração que é a soma algébrica do lucro operacional, dos outros resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (DA SILVA, 2019).

Figura 1 - Contabilização Lucro Real



Fonte: Crepaldi, 2021

2.4 Lucro Presumido

De acordo com o art. 223, do (RIR/2018) decreto nº 9.580, o lucro presumido pode ser definido como o montante determinado pela soma do valor resultante da aplicação dos preceitos fixados pela legislação em vigor, sobre a

receita bruta de cada atividade, auferidos em cada período de apuração trimestral, mais os ganhos de capital, os rendimentos e os ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras e demais valores determinados pela lei e auferidos no mesmo período.

Da Silva (2019) explica que o sistema de tributação com base no Lucro Presumido é cabível às pequenas e médias empresas e só poderão optar, pessoas jurídicas que não estejam obrigadas a apuração pelo lucro real. A utilização da escrituração contábil, regular e completa consiste, apenas, em aplicar os percentuais de presunção do lucro sobre a receita bruta da empresa de acordo com a atividade desenvolvida.

Figura 2 - Contabilização Lucro Presumido

Itens	Comércio e Indústria	Serviços	Comércio de Combustíveis
Receita Bruta	1.600.000,00	1.600.000,00	1.600.000,00
% de Presunção de Resultado	8%	32%	1,6%
Base de Cálculo	128.000,00	512.000,00	25.600,00
Ganho na Venda de Imobilizado	12.000,00	12.000,00	12.000,00
Rendimentos Financeiros	26.000,00	26.000,00	26.000,00
Lucro Tributável	166.000,00	550.000,00	63.600,00
IRPJ – 15% × Lucro Tributável	24.900,00	82.500,00	9.540,00
Adicional de IRPJ – 10%	10.600,00	49.000,00	360,00
Imposto de Renda – IRPJ + Adicional	35.500,00	131.500,00	9.900,00
IRRF – Antecipação	0	(12.000,00)	0
IRPJ a Recolher	35.500,00	119.500,00	9.900,00

Itens	Comércio e Indústria	Serviços	Comércio de Combustíveis
Receita Bruta	1.600.000,00	1.600.000,00	1.600.000,00
% de Presunção de Resultado	12%	32%	12%
Base de Cálculo	192.000,00	512.000,00	192.000,00
Ganho na Venda de Imobilizado	12.000,00	12.000,00	12.000,00
Rendimentos Financeiros	26.000,00	26.000,00	26.000,00
Lucro Tributável	230.000,00	550.000,00	230.000,00
CSLL – 9% × Lucro Tributável	20.700,00	49.500,00	20.700,00
CSLL – Antecipação	0	(16.000,00)	0
CSLL a Recolher	20.700,00	33.500,00	20.700,00

Fonte: Crepaldi, 2021

2.5 Simples Nacional

Segundo o art. 179. da Constituição Federal, a União, os Estados, O Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meios de lei.

Sendo assim, o Simples Nacional foi criado com o objetivo de diminuir a carga tributária e simplificar a forma de recolhimento de tributos. Logo, os tributos abrangidos por essa modalidade de tributação são: IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP), sendo recolhidos mediante documento único de arrecadação denominado Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS), além disso, o participante do regime está dispensado da contribuição de 20% do INSS Patronal na Folha de Pagamento, o que gera uma redução de custos trabalhistas. (DA SILVA, 2019)

Os impostos e contribuições não incluídos no SIMPLES são: II (Imposto de Importação) IE (Imposto de Exportação) IOF (Imposto Sobre Operações Financeiras) FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço) CPMF (Contribuição Provisória Sobre Movimentação de Valores Financeiros) IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte). (DA SILVA, 2019)

Além disso, cabe destacar que a apuração do Simples Nacional, a partir de 2018, ocorre com o cálculo da Alíquota Efetiva resultante da seguinte fórmula: $RBT12 \times Aliq - PD$ RBT12 Em que: RBT12: receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração; Aliq: alíquota nominal constante dos Anexos I a V desta Lei Complementar; PD: parcela a deduzir constante dos Anexos I a V desta Lei Complementar. (DA SILVA, 2019)

Figura 3 - Contabilização Simples Nacional

$$(RBT12 \times \%) - \text{dedução} = VP$$
$$VP / RBT12 = \text{alíquota efetiva}$$

Faturamento do Mês X
Alíquota efetiva = SIMPLES a pagar

RBT12 é a receita bruta total dos últimos 12 meses

Fonte: ELABORADO PELA PRÓPRIA AUTORA

Diante das opções da tributação brasileira sobre a renda que pode levar a uma carga tributária elevada, se torna essencial a inclusão do planejamento tributário na gestão de qualquer tipo de empreendimento.

2.6 Planejamento Tributário

O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) estima que, no Brasil, em 2022, cerca de 33% do faturamento empresarial seja direcionado ao pagamento de tributos. Enfatiza-se que o planejamento tributário é um agrupamento de normas legais que visa a redução do pagamento de tributos, de uma forma negocial. Desse modo, o contribuinte pode seguir disposições legais a fim de diminuir os encargos. Assim, ele tende para não fazer o planejamento de forma ilegal, o que acarretaria diversas penalidades e prejuízos. (BARRETTO E BARBOSA, 2018)

Andrade Filho (2017) analisa do ponto de vista semântico, sintático e pragmático da expressão “planejamento tributário”: a) Da perspectiva semântica, o planejamento tributário traz a ideia de atividades preventivas, com base em determinadas premissas técnicas, com o objetivo de organizar ou projetar cenários futuros; b) Da perspectiva sintática, o planejamento tributário traz a ideia de se explorar as lacunas estruturais do ordenamento jurídico para se manifestar a liberdade individual de se organizar levando em consideração a economia de tributos; c) Da perspectiva pragmática, a expressão traz a ideia de se utilizar a liberdade de escolha para optar dentre as alternativas trazidas pelo próprio ordenamento jurídico

Levando em consideração que o planejamento tributário visa à consequente economia no pagamento dos tributos, tendo que observar que esse não deve ser o objetivo precípua, e sim uma consequência de um bom e adequado planejamento para o adimplemento dos tributos. (BARRETTO E BARBOSA, 2018)

Diante dos conceitos e explicações dos autores supracitados, este trabalho considera que eles descrevem a relevância do planejamento tributário em consonância com as disposições jurídicas. Todavia, o autor chama atenção que se houver ato ilícito esse não é considerado como planejamento tributário. O chamamento do autor possibilitou a reflexão: o gestor que comete um ato ilícito não estaria fazendo o mesmo de forma planejada e assumindo o risco de penalidade tributária?

2.7 Elisão e Evasão Fiscal

Segundo Knuutinen (2014) a elisão fiscal é uma forma legal de utilizar de “brechas” na legislação para obter vantagens próprias, contrariamente à evasão fiscal que é caracterizada como uma ação ilegal. A elisão consiste na economia lícita de tributos, deixando-se de fazer determinadas operações ou realizando-as da forma menos onerosa possível para o contribuinte. Trata-se da ação perfeitamente lícita, de Planejamento Tributário ou economia fiscal. Em resumo, elisão fiscal ocorre quando há a utilização de meios lícitos, sem violação ao ordenamento jurídico, com o intuito de evitar, reduzir ou postergar a incidência de tributos. (SIQUEIRA, CURY, ET. AL. 2011).

É fundamental para todas as empresas: garantir que todas as obrigações tributárias se encontrem em dia, preservando-se de problemas com a legislação e possíveis multas e penalidades; e também assegurar que a empresa recolha o mínimo necessário de tributos, promovendo uma gestão mais eficiente de seus recursos por meio da elisão fiscal. (DE ALCÂNTARA 2022)

Segundo Siqueira, Cury, et al. (2011), a evasão, ao contrário da elisão, consiste na lesão ilícita do fisco, não se pagando o tributo devido, ou pagando-se menos que o devido, de forma deliberada ou por negligência. A evasão pode ser caracterizada como fraude, que é arquitetada antes do fato gerador, com artifícios e simulações no sentido de afastar a incidência do tributo, ou por

sonegação, que ocorre depois do fato gerador, com a ocultação do fato perante o fisco e o não pagamento do tributo.

O artigo 71, da lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, define sonegação como toda ação ou omissão culposa, que tenta impedir ou retardar, total ou parcial, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, relativa à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais e as condições pessoais do contribuinte, capazes de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

A evasão fiscal seria o total oposto quanto à licitude, de forma o contribuinte pratica atos ilícitos, ilegais ou fraudulentos, a fim de evitar ou reduzir o pagamento de tributos, mesmo após o nascimento da obrigação tributária. (DE ARAÚJO LIMA, 2021).

2.8 Elusão Fiscal

Em definição preliminar, a elusão pode ser compreendida, na esteira da sofisticada doutrina minoritária que se ocupa de tematizá-la, como a conduta de realizar atos e negócios desprovidos de causa jurídica legítima, segundo métodos artificiosos, para escapar à aplicação de normas tributárias cogentes e auferir economias fiscais indesejadas pelo ordenamento jurídico positivo. Cogita-se, pois, não de violações diretas e frontais à lei, mas de vulnerações indiretas e oblíquas. (ALTOÉ, 2020)

Germano (2010) destaca que a elusão fiscal seria a busca pela diminuição da carga tributária em uma espécie de zona cinzenta entre a elisão fiscal e a evasão fiscal, em que há atos ou negócios jurídicos que praticados mediante a utilização de artefatos, mas que não contrariem frontalmente a lei.

Altoé (2020) aborda o componente de singular complexidade das condutas elusivas reside no fato de serem elas perpetradas, insidiosamente, por meios à priori lícitos (consonantes com a literalidade da legislação) para perseguir finalidades ilícitas (lesivas ao conjunto do sistema jurídico), o que acaba por tornar demasiado tênues as linhas que as separam da evasão e da elisão tributárias, com as quais, todavia, a elusão sob nenhuma ótica pode ser confundida. Em síntese, o quadro abaixo apresenta as diferenças entre os termos de elisão, evasão e elusão:

Figura 4 - Diferenças elusão, evasão e elisão fiscal

	Legitimidade da conduta	Momento da verificação
Elisão	Legítima – Planejamento Tributário aceito	Via de regra, antes de ocorrer o fato gerador. Porém comporta exceção. p.ex. Declaração de IRPF, opção entre a declaração simplificada e a completa que ocorre depois do fato gerador do IRPF.
Evasão	Ilegitimidade do Planejamento Tributário	Em regra, DEPOIS de ocorrer o fato gerador do tributo. Todavia comporta exceção. p.ex. a famosa “meia nota” que é prática de sonegação que ocorre antes da saída da mercadoria (fato gerador do ICMS).
Elusão (ou elisão ineficaz) – abuso de forma	Legítima sob a ótica do formalismo jurídico. Pode ser desconsiderada por norma antielisão	Sua ocorrência pode se verificar antes ou depois do fato gerador do tributo. Por exemplo, duas pessoas que contraem sociedade empresária com objeto social “atividade pecuária” cujo único propósito é evitar o pagamento do ITBI com fulcro no instituto da IMUNIDADE prevista no inciso I, § 2º, art. 156 da CRFB/88.

Fonte: ELABORADO PELA PRÓPRIA AUTORA

Em seu trabalho, De Alcântara (2022) traz o estudo sobre uma prática negocial bastante comum dentro do meio desportivo, consistente num planejamento tributário composto, num primeiro momento, por um contrato de cessão de direitos, no qual o atleta transfere, de forma permanente e a título gratuito, a expressão econômica de seus direitos de imagem a uma sociedade da qual ele é o único sócio ou, ainda, o sócio majoritário, e, por sua vez, num segundo momento, firma outros contratos de cessão de imagem, estes sim, onerosos, para campanhas publicitárias com outras empresas, contendo exemplos de casos dos atletas Neymar Júnior, “Guga”, “Conca”, “Cuca”, “Fred”, “Carlão”, dentre outros jogadores famosos.

O que se verifica da análise desses contratos é que, apesar de caber ao sócio contribuinte, pessoa física, a participação em várias campanhas publicitárias em benefício de terceiros, quem figura como parte em tais contratos é a sua empresa, sendo ela, em tese, a contratante, ou seja, o contribuinte, enquanto pessoa física, é que efetivamente teve a imagem utilizada em campanhas publicitárias, contudo, quem recebeu os valores decorrentes de tal exploração da sua imagem foi a pessoa jurídica da qual é sócio. (DE ALCÂNTARA, 2022)

O contratempo que surge com tal situação, a qual se defende aqui ser um típico caso de elusão fiscal, ou de elisão ilícita/abusiva, é que a empresa declara o recebimento de tais valores e recolhe o IRPJ devido, porém deve-se

compreender que o fato gerador do imposto de renda (qual seja, auferir renda) foi praticado pelo próprio contribuinte enquanto pessoa física, e não pela pessoa jurídica da qual é sócio. (DE ALCÂNTARA, 2022)

A observância dos termos nos conduz para a explicitação do contexto dos atos ilícitos.

2.9 Atos ilícitos: simulação e fraude

Este tópico explicita a conceituação e diferencia entre três termos utilizados na área tributária: ato ilícito, simulação e fraude. Em termos gerais, a noção de ato ilícito está ligada ao descumprimento de uma obrigação ou à prática de atos contrários a uma proibição, ou seja, trata-se de conceito aplicado às regras de conduta, em seus modais obrigatório e proibido. A ilicitude é uma qualificação jurídica atribuída aos atos relevantes no que tange as prescrições legais do ordenamento, e estão diametralmente opostos aos atos ou negócios jurídicos que são praticados em conformidade com a lei. (OLIVEIRA, 2018)

Como exemplo de ato ilícito, tem-se: a simulação, dolo e fraude. As expressões, portanto, se referem ao conjunto de vícios que, produzidos intencionalmente pelo contribuinte, criam uma situação falsa ou de mera aparência, que “inebria o julgamento do Fisco sobre uma relação tributária já existente, de modo a eliminá-la, reduzi-la ou posterga-la”. (OLIVEIRA, 2018)

2.9.1 Simulação

Segundo Germano (2010), a simulação representa a formulação de um negócio sem causa (simulação absoluta) ou a presença de normas jurídicas postas pelas partes com causas que se anulam no seu propósito negocial (simulação relativa). Como descrito, os atos simulados se identificam com os elusivos na qualificação como ilícitos fiscais atípicos, pela ausência de causa. Não é um meio para contornar a aplicação de uma lei proibitiva, mas para esconder uma violação direta desta. Os seus três requisitos são: a divergência entre a vontade interna e a manifestada, o acordo simulatório entre as partes e

o objetivo de enganar terceiros estranhos ao esse ato simulado. (GERMANO, 2010)

O artigo 167, da Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002 do Código Civil lista as hipóteses de simulação:

- (a) aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem;
- (b) contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
- (c) os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós datados.

A simulação se diz relativa, também chamada dissimulação, quando o ato tem por objeto encobrir outro de natureza diversa e absoluta, as partes, na realidade não realizam nenhum negócio jurídico. Apenas fingem, para criar uma aparência, uma ilusão externa, sem que na verdade desejem a realização do ato (GERMANO, 2010).

O parágrafo único do artigo 116 do CTN autoriza a desconsideração de atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Diante disso, importante analisar esse instituto a fim de identificar o que se caracteriza ou não em simulação ou dissimulação, de forma a limitar o planejamento tributário pelo contribuinte.

2.9.2 Fraude

Fraude se verifica quando o contribuinte programa suas atividades de forma ilícita, ou seja, a própria estrutura de seus negócios jurídicos viola norma jurídica. Esse diferencial é fundamental quando se compara a fraude aos casos de planejamento tributário considerado abusivo, visto que, nestes nesses, o resultado fiscal da operação é desconsiderado, mas o negócio jurídico em si permanece válido (OLIVEIRA, 2018).

Segundo Monteiro (2014), por fraude entende-se então como um ato ilegal realizado de forma intencional, do qual pretende a obtenção de algum tipo de benefício. A má conduta trata-se da violação de leis, políticas, entre outras, nem sempre é realizada com intuito de favorecer um indivíduo de forma singular, mas

também pode ocorrer para favorecer a organização em si, tudo depende do benefício que se pretende obter.

Plácido e Carvalho (2016) definem que a fraude sempre se funda na prática de ato lesivo a interesse de terceiros ou da coletividade, ou seja, em ato que evidencie a intenção de frustrar-se a pessoa aos deveres obrigacionais ou legais. É, por isso, indicativa de lesão de interesses individuais, ou contravenção de regra jurídica, a que se está obrigado. O dolo é astúcia empregada contra aquele com quem se contrata. (SANTOS, 2022)

O termo, é conceituado pelo art. 72 da Lei n. ° 4.502 de 1964: a fraude, sob a ótica tributária, é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

3 Metodologia Científica

Define-se pesquisa como sendo um método racional e sistemático, o qual busca respostas ao problema proposto. Para Gil (2017), o método científico é um conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos utilizados para atingir o conhecimento.

A pesquisa qualitativa será usada como abordagem do problema investigado neste trabalho, que segundo Minayo (2016) é uma atividade da ciência que visa a construção da realidade, trabalhando com construto profundo das relações que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis, pois visa esclarecer a complexidade do que está sendo tratado com base em estudos conceituais.

Quanto aos objetivos da pesquisa, qualifica-se o método descritivo como sendo o mais adequado a este trabalho. Na compreensão de Cervo, Bervian e Silva (2007), a pesquisa descritiva observa, analisa e registra os fatos, sem manipulá-los. Procura descobrir com maior precisão a frequência com que os fenômenos pesquisados ocorrem e sua relação e conexão com a natureza de outros fatos. Gil (2017) explica que as pesquisas descritivas são elaboradas com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis, levantam opiniões, atitudes, crenças e trazem uma nova visão do assunto pesquisado.

Em relação ao procedimento técnico utilizado para a coleta de dados neste trabalho, recorre-se à pesquisa bibliográfica, que segundo Marconi e Lakatos (2021) “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”.

4 Análise dos dados e Revisão de Literatura

O trabalho apresentado baseia-se em artigos e em teses de mestrado e pós-graduação dos anos de 2010 a 2020, sendo coletados de forma documental, procurados pelas palavras chaves: planejamento tributário, elisão fiscal, evasão fiscal e elusão fiscal. De um total de sete documentos, dentre eles apenas quatro foram selecionados devido a temática, pelo fato de serem voltados para o âmbito da área contábil. Todos apresentam relações com o tema abordado, como o planejamento tributário e seus limites, instrumento utilizado no mundo todo por aqueles contribuintes que visam atingir menores níveis de tributação, considerando as tensões existentes entre o direito fundamental de liberdade fiscal e o dever fundamental de pagar tributos.

O trabalho foi seguido de acordo com o referencial teórico dos estudos, enfatizando a “zona cinzenta” existente entre a conduta contra legem (evasão) e aquela que não contraria, indireta ou indiretamente, o ordenamento (elisão), e que corresponde à prática de atos aparentemente lícitos, mas que ferem indiretamente o ordenamento.

Figura 5 - Artigo, autores e ano de publicação

Nome do artigo	Autores	Ano de publicação
Elusão e os limites do planejamento tributário: entre o direito fundamental de liberdade fiscal e o dever fundamental de pagar tributos.	MARCELO MARTINS ALTOÉ	2020
A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos	LIVIA DE CARLI GERMANO	2010
A atuação do fisco contra a elusão fiscal e a autonomia privada.	LUIZ IZIDRO DA SILVA NETO	2017
Planejamento tributário e combate à elusão fiscal no Código Tributário Nacional.	MÔNICA; AREAL, NÉLI LUIZA C.; FETZNER, NELSON C. TAVARES. JUNIOR	2016

Fonte: ELABORADO PELA PRÓPRIA AUTORA

4.1 Estudos de trabalhos de elusão fiscal

Altoé (2020), em seu trabalho, sustenta no que se refere o parágrafo único do artigo 116 do CTN consistindo numa norma geral antielusiva – criada pelo legislador para fomentar o dever fundamental de pagar tributos – que consagrou a figura da fraude à lei tributária como matriz de reação a planejamentos tributários abusivos (incurso em elusão fiscal).

Destaca-se com efeito, o que fez o legislador demarcar duas zonas normativas distintas: uma de combate à evasão tributária (ilícitos típicos), matrizada, sobretudo, no artigo 149, do CTN; e outra de coibição à elusão fiscal (ilícitos atípicos), centrada no artigo 116, parágrafo único, do mesmo diploma legal. Entende-se que essas duas zonas não são intercambiáveis, pois possuem objetos, objetivos e métodos distintos: a primeira ataca os planejamentos tributários baseados em atos e negócios jurídicos incurso em simulação, dolo, fraude, conluio e sonegação, ensejando diretamente a revisão do lançamento do tributo; a segunda ataca os planejamentos tributários abusivos, isto é, praticados em fraude à lei tributária.

Germano (2010) traz em sua tese os limites da elusão à requalificação dos negócios jurídicos, além disso defende a essa vertente como espécie de ilícito atípico, como fraude à lei intrínseca, onde têm aparência de licitude, porém não são aceitos pelo ordenamento. Assim, no estudo da elusão é importante separar a licitude dos atos usados para evitar a aplicação da lei tributária da ilicitude resultante da qualificação atribuída à situação aperfeiçoada a partir da conformação de um dos pressupostos eleitos pelas normas do sistema. Embora os negócios usados sejam a priori lícitos, não contrários a regras de conduta, a elusão é espécie de ilícito. Além disso, a doutrina brasileira discorre sobre simulações inocentes (quando não há intenção de causar prejuízo a terceiros) e nocentes ou maliciosas (em que há intenção de fraude ou de prejudicar outrem), concluindo, com base na simulação nocente ou maliciosa geraria a invalidade do negócio jurídico.

É abordado em seu trabalho também as chamadas regras antielusivas que buscam evidenciar o limite do planejamento tributário, o exercício da liberdade econômica e do pagamento de tributos, inclusive a percepção de vantagens fiscais. A fronteira entre a economia lícita de tributos e a ilícita não

pode assim ser traçada pela obtenção de uma vantagem fiscal ou pela finalidade de obter um melhor tratamento tributário. Se planejar e obter o melhor tratamento tributário não são condutas, em si, ilícitas, a questão se translada inevitavelmente à análise dos atos e das formas negociais utilizados.

Silva Neto (2017) traz em seu estudo as decisões no contencioso administrativo, nas práticas denominadas “incorporações às avessas”, os contribuintes promovem a reestruturação societária de seus negócios na qual a empresa “sadia” (operacional e lucrativa) é incorporada pela sociedade em dificuldade (deficitária e detentora de prejuízos fiscais acumulados). Já nas nominadas operações “casa-separa”, uma pessoa jurídica é constituída para a suposta realização de um negócio comum; porém, o “casamento” acaba em pouco tempo e, na separação, os antigos sócios permutam os bens utilizados na integralização do capital social (quem aportou dinheiro na sociedade recebe um imóvel na liquidação e vice-versa).

A dificuldade quanto à caracterização da elusão tributária, nas operações acima destacadas, decorre da oscilação do conceito de simulação. Em sentido amplo, o ato simulado refere-se às práticas adotadas em contraposição ao ordenamento jurídico, ainda que formalmente válidas. Em sentido restrito, o ato simulado depende, necessariamente, da realização de atos subterrâneos (às escondidas), com divergência entre a vontade real e a vontade declarada.

AREAL; FETZNER; JUNIOR (2016), destacaram conceitos do direito tributário, onde se insere o instituto do planejamento tributário, que nada mais é do que a possibilidade que tem o contribuinte de planejar, organizar e analisar com antecedência quais são os atos ou negócios jurídicos que pretende realizar, de modo que os realize de maneira consciente e, assim, possam vir a alcançar uma diminuição de sua carga tributária. Tal planejamento, entretanto, deve ser realizado em consonância com o ordenamento jurídico pátrio, sob pena de configurar-se abusivo. Desta feita, cabe ao próprio ordenamento jurídico delinear tais limitações e as consequências de uma eventual violação, não devem ser oponíveis ao Fisco.

Conforme destacado, o parágrafo único do artigo 116 do CTN, passou a permitir que a autoridade administrativa desconsidere atos ou negócios jurídicos simulados, que tenham como condão mascarar aqueles atos ou negócios realmente ocorridos e, dessa forma, impedir que haja a sua subsunção às

hipóteses de incidência legalmente previstas. Em razão disso, o sistema que hoje vigora é um sistema que se funda em construção jurisprudencial que alarga o conceito de simulação e, conseqüentemente oferece tratamento jurídico igual a condutas diferentes, o que acaba por violar a segurança jurídica e a conferir tratamento anti-isonômico aos contribuintes. AREAL; FETZNER; JUNIOR (2016) defendem que seria desejável, portanto, inovação legislativa que tratasse das condutas que, por intermédio do abuso de formas jurídicas e da extrapolação e desnaturação da causa negocial, venham a operar a efetiva diminuição de carga tributária, definindo as sanções aplicáveis e o procedimento administrativo adequado à realização do contraditório e da ampla defesa pelo contribuinte.

4.2 Análise dos Resultados da Revisão de Literatura

Segundo Bardin (2016), a análise de conteúdo compreende técnicas de análise das comunicações com a finalidade de “obter, por procedimentos, sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitem a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) dessas mensagens”. Logo, a análise de conteúdo trabalha com o conteúdo, ou seja, com a materialidade linguística através das condições empíricas do texto

Altoé (2020) defende em sua tese, que o legislador brasileiro, sintonizado com diversas experiências internacionais (e por elas inspirado), instituiu no ordenamento jurídico nacional uma norma geral antielusiva, isto é, uma norma destinada a combater a elusão fiscal. Nessa linha, conceituou-se este termo, em diálogo com Tôres (2003), como a conduta de praticar atos ou negócios destituídos de causa jurídica legítima, mediante métodos artificiosos, com a exclusiva finalidade de economia tributária, de modo a acarretar violações indiretas e oblíquas à lei. Nessa direção, tem-se que o parágrafo único do artigo 116 do CTN, assimilado como norma geral antielusiva, é perfeitamente compatível com a Constituição por amparar-se num tal dever e naquele leque de princípios constitucionais tributários e, via reversa, por fomentá-los e concretizá-los no plano da legislação ordinária.

Germano (2010) especifica que a lei tributária possui autonomia de qualificação de negócios, além disso, a Constituição brasileira consagra ao

mesmo tempo a legalidade, a segurança jurídica e a igualdade, dispondo ainda que a propriedade deve atender à sua função social e que a livre iniciativa deve observar o princípio da livre concorrência. A autonomia privada não é assim um poder absoluto, merecendo proteção apenas quando exercida de forma compatível com todas essas normas. A ausência de causa nos atos e negócios praticados esvazia a autonomia privada, transformando-a em um “querer no vácuo”. Nessa etapa, é necessário o parêntese de que tal ilicitude atípica nada tem a ver com a analogia. Essa pressupõe a ausência de regras e, nos ilícitos atípicos, *prima facie*, existe uma regra que permite a conduta: o que ocorre é que, em razão de sua oposição a princípio (s), inverte-se o sentido da regra de modo que, uma vez considerados todos os fatores, a conduta é considerada ilícita.

Silva Neto (2017) contempla a relação algumas generalidades acerca do planejamento tributário apresentadas, de modo simples e direto, para bem contextualizar o assunto principal. Quanto ao termo, entende-se ser inadequada a titulação planejamento tributário ilegítimo ou indevido, para não causar confusão com a conduta legal do contribuinte de minimizar os encargos fiscais de suas atividades.

AREAL; FETZNER; JUNIOR (2016) visualizam os efeitos de condutas tendentes a reduzir ou suprimir tributos praticadas pelo contribuinte. Entretanto, cabe à legislação tributária definir de maneira clara, objetiva e inovadora quais são as condutas que extrapolam esses limites, quais as sanções endereçadas a cada uma delas e qual o procedimento adotado pela Administração tributária no sentido de desconsiderar tais condutas para efeitos fiscais.

5 Considerações Finais

Diante do exposto verifica-se a diferença entre elisão, evasão e elusão fiscal. Enquanto a elisão fiscal é um meio lícito de planejamento tributário, a evasão utiliza meios ilícitos, sendo proibida pelo ordenamento jurídico pátrio. Ainda, vale mencionar que a primeira normalmente se dá antes da ocorrência do fato gerador, visando a execução das melhores práticas para redução da carga tributária, por outro lado, a segunda ocorre, em regra, após a ocorrência do fato gerador, visando ocultar tal fato das autoridades administrativas.

A elusão fiscal aparece como um meio termo entre a elisão e a evasão, pois apesar de se revestir de legalidade aparente ela faz uso de meios artificiosos para a redução dos tributos a pagar. Em geral tal técnica faz uso do abuso de forma jurídica e por isso a administração tributária é amparada pela norma antielisão fiscal, que visa desconsiderar atos praticados com finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador.

Além disso, em seu objetivo, o respectivo trabalho avalia e responde o impacto da importância do planejamento tributário utilizado como ferramenta para um estudo de revisão sobre a mitigação de risco de uma elusão fiscal nas empresas, sendo este um instrumento utilizado por aqueles contribuintes que visam atingir menores níveis de tributação, com isso os efeitos de condutas tendentes a reduzir ou suprimir tributos praticadas por ele sem a observância dos limites impostos pelo ordenamento jurídico não devem ser oponíveis ao Fisco.

Com efeito, o legislador demarcou duas zonas normativas: uma de combate à evasão tributária (ilícitos típicos), e outra de coibição à elusão fiscal (ilícitos atípicos). Entende-se que essas duas zonas normativas não são intercambiáveis, pois possuem objetos, objetivos e métodos distintos: a primeira ataca os planejamentos tributários baseados em atos e negócios jurídicos incursos em simulação, dolo, fraude, conluio e sonegação, ensejando diretamente a revisão do lançamento do tributo; a segunda ataca os planejamentos tributários abusivos, isto é, praticados em fraude à lei tributária, mediante abuso de formas e/ou ausência de propósito negocial.

Seguindo a temática da elusão fiscal, é exemplificado uma prática negocial bastante recorrente, dentro do meio desportivo, a realização de um planejamento tributário composto em que, em um primeiro momento, há a

celebração de um contrato de cessão de direitos de imagem em que o atleta transfere, de maneira permanente e a título gratuito, a expressão econômica de seus direitos de imagem a uma sociedade da qual ele é o único sócio, ou, ainda, o sócio majoritário, e, em um segundo momento, há a celebração de outros contratos de cessão de imagem, esses sim, contratos onerosos, para campanhas publicitárias com outras empresas. Com efeito, por meio dessa prática, os atletas logram êxito na diminuição da carga tributária por eles suportada, haja vista que as pessoas jurídicas são submetidas a um regime de tributação de imposto sobre a renda deveras inferior ao regime a que se submetem as pessoas físicas.

O problema de pesquisa responde a importância da realização de um Planejamento tributário, com vista, a mitigar o risco de incorrer em formas ilícitas e/ou condutas maliciosas, tais como, a elusão fiscal, onde compreende-se, que o dever fundamental de pagar tributos, expurgadas as mistificações que seus detratores equivocadamente lhe imputam, pode constituir um novo e importante maneira de iluminar os limites constitucionais do planejamento tributário. Procede-se também a análise do abuso de direito e da interpretação econômica como possíveis novos critérios aptos a detectar as condutas tendentes a diminuição da carga tributária, porém contrárias ao ordenamento jurídico as quais não foram detectadas pela análise dos critérios ditos clássicos.

Em resposta aos objetivos da revisão de literatura destaca-se que, Altoé (2020) em seu trabalho, as estratégias utilizadas pelo contribuinte implicam violações frontais à lei (simulação, dolo, fraude, conluio e sonegação), tem-se a figura da evasão fiscal (economia fiscal ilícita). Neste sentido, defende ainda, que, o legislador brasileiro, sintonizado com diversas experiências internacionais (e por elas inspirado), instituiu no ordenamento jurídico nacional uma norma geral antielusiva, com intuito de mitigar e combater a prática da elusão fiscal.

Entretanto, Germano (2010) demonstra em sua tese, que a lei tributária possui autonomia de qualificação de negócios, nos limites do quanto o ordenamento lhe autoriza, porém, destaca que a autonomia privada não é assim um poder absoluto, merecendo proteção apenas quando exercida de forma compatível com todas essas normas. E com isto, pressupõe a ausência de regras e, nos ilícitos atípico, *prima facie*, existe uma regra que permite a conduta.

Em seu estudo, Silva Neto (2017), apresenta a metodologia do operações “casa-separa”, uma pessoa jurídica é constituída para a suposta realização de um negócio comum; porém, o “casamento” acaba em pouco tempo e, na separação, os antigos sócios permutam os bens utilizados na integralização do capital social. Neste sentido, o ato simulado refere-se às práticas adotadas em contraposição ao ordenamento jurídico, ainda que formalmente válidas.

E por fim, AREAL; FETZNER; JUNIOR (2016), defendem que seria desejável, portanto, inovação legislativa que tratasse das condutas que, por intermédio do abuso de formas jurídicas e da extrapolação e desnaturaçãõ da causa negocial, venham a operar a efetiva diminuição de carga tributária, definindo as sanções aplicáveis.

É indubitável que com a identificação dos referidos limites, há uma maior segurança jurídica para o contribuinte ao praticar os atos e negócios jurídicos com o objetivo de reduzir o impacto da carga tributária, uma vez que pode proceder de forma a diminuir ao mínimo a possibilidade de autuações por parte da autoridade administrativa fiscalizadora. No entanto, é consenso também que o direito do contribuinte de proceder com condutas voltadas a reduzir a incidência da carga tributária não é absoluto, irrestrito e ilimitado, encontrando limites no próprio ordenamento jurídico. Apesar de ser pacífica a existência de tais limitações, a maior divergência doutrinária e jurisprudencial acerca do tema se encontra em definir quais sejam esses limites. Quanto à definição dos referidos limites ao planejamento tributário e aos abusos de direito, concluímos que a administração tributária tem o poder-dever de proceder com as medidas necessárias através do correto procedimento administrativo quando verificadas, através da fiscalização, algumas situações estabelecidas pela Constituição Federal e pela legislação tributária.

Ainda neste contexto, poderá o estudo afetar o âmbito da revisão de literatura positivamente no que tange a elusão fiscal, e a mesma poderá ser utilizada como informações para fins acadêmicos e, fonte para desenvolver outras pesquisas com indicação da proposta de complementação deste estudo ou extensão a outras áreas e categoria da perícia.

Referências

ALTOÉ, Marcelo Martins et al. Elusão e os limites do planejamento tributário: entre o direito fundamental de liberdade fiscal e o dever fundamental de pagar tributos. 2020.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017.

AREAL, Mônica; FETZNER, Néli Luiza C.; JUNIOR, Nelson C. Tavares. Planejamento tributário e combate à elusão fiscal no Código Tributário Nacional. 2016.

BARDIN, Laurence. Análise de conteúdo: edição revista e ampliada. São Paulo: Edições, v. 70, p. 280, 2016.

BARRETTO, Pedro Menezes Trindade; BARBOSA, Kellen Claudia Marciano. Planejamento tributário. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 136, p. 219-229, 2018. Disponível em: <<https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/32>> Acesso em: 09 de set 2021.

CERVO, Amado Luiz. BERVIAN, Pedro Alcino. SILVA, Roberto da. Metodologia científica, v. 6, 2007.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 8 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 153 – 154.
CREPALDI, Silvio. Planejamento tributário. Saraiva Educação SA, 2021.

DA SILVA, Laisla Thaís. Planejamento tributário, 2019. REGRAD-Revista Eletrônica de Graduação do UNIVEM <<https://200.10.239.72/REGRAD/article/view/2843>>, acesso em 08/08/2021.

DE ALCÂNTARA, Sérgio Victor Mendes; DE SOUSA, Solon Flores Bessony. PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS ABUSIVOS NO CENÁRIO DESPORTIVO: REVISITANDO OS TRAÇOS DISTINTIVOS ENTRE ELISÃO E EVASÃO FISCAL. Revista Jurídica da Seção Judiciária de Pernambuco, n. 14, p. 388-406, 2022

DE ARAÚJO LIMA, Hesdras Marques. Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal, uma análise conceitual no âmbito fiscal do Brasil. Revista Científica BSSP, v. 1, n. 2, p. 0-0, 2021

FEDERAL, Receita; DE PROCESSAMENTO, DE DADOS. Secretaria do Tesouro Nacional. Despesas Em, 2004.

GERMANO, Livia de Carli. A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos. 2010. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

GIL, Antônio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. São Paulo: Atlas, 2017. Métodos e técnicas de pesquisa social.

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Disponível em <<http://www.ibpt.com.br>> Acesso em 30 de jul de 2021.

KNUUTINEN, R. Corporate Social Responsibility, Taxion and Aggressive Tax Planning. Turku, 2014. Nordic Tax Journal. v.1, 2014.

Lima, F. B., & Paixão, A. M. (2015). Planejamento Tributário: instrumento empresarial de estratégia competitiva. Qualitas Revista Eletrônica,

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, Eva Maria. Metodologia científica. São Paulo: Atlas, 2021.

MINAYO, Maria Cecília de Souza, et al. Ciência, técnica e arte: o desafio da pesquisa social. Pesquisa social: teoria, método e criatividade, 2016.

OLIVEIRA, Mateus da Cruz Brinckmann. Planejamento tributário, simulação e multa de ofício qualificada. 2018.

SANTOS, Filipa Castilho dos. O impacto da auditoria interna na detecção e prevenção de fraude nas empresas. 2022. Tese de Doutorado.

SILVA NETO, Luiz Izidro da. A atuação do fisco contra a elusão fiscal e a autonomia privada. 2017. 110 f. Trabalho de conclusão de curso (Pós-Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas) — Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP, Brasília, 2017
<http://191.232.186.80/bitstream/123456789/2388/1/Artigo_Luiz%20Izidro%20da%20Silva%20Neto.pdf> acesso em 29/07/2021, 15:35
<<http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/view/106>> acesso em 10/08/2021, 07:40

SILVA, Elias Wagner. O custo da carga tributária de imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS)/substituição tributária (ST): estudo de caso de uma indústria de alimentos. 2017.

<https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUOS-APVHEM/1/tcc_auditoria___elias___final_encadernar.pdf> acesso em 23/08/2021, 11:20

SILVA, Oscar Joseph de Plácido e. Vocabulário Jurídico. 32ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

SIQUEIRA, Eurípedes Bastos; CURY, LacordaireKemel Pimenta; GOMES, Thiago Simões. Planejamento tributário. Revista CEPPG, v. 25, n. 25, p. 184-196, 2011.

<http://www.portalcatalao.com/painel_clientes/cesuc/painel/arquivos/upload/temp/51c23e8670bb3aeef7da564aa767d33b.pdf> acesso em 23/08/2021, 10:35

TÔRRES, Heleno Taveira. Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. Pp. 173-198.

YANO, Alcineide Feitosa dos Santos. Contabilidade tributária I. 2018.