

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA E OS ASPECTOS CONTÁBEIS

Resumo: O presente estudo teve como objetivo geral refletir sobre a contribuição do planejamento tributário como uma ferramenta que possibilita uma redução dos gastos empresariais com os tributos recolhidos pelo Estado. O proceder metodológico utilizado foi o dedutivo, através de técnicas de pesquisa bibliográfica e documentação indireta. Concluiu-se que o planejamento tributário é uma ferramenta indispensável para as empresas que tem a pretensão de diminuir a carga tributária em consonância com os dispositivos legais, isto é, praticando a elisão fiscal. Diferentemente do que pressupõe o senso comum, a elisão fiscal não é um artifício ilícito com intuito de sonegar e/ou postergar o recolhimento de tributos por parte do Estado; e sim, um direito embasado em dispositivos constitucionais, que permite às empresas que, através de uma análise de sua situação jurídica, enquadre a empresa na forma de tributação que seja de sua conveniência. Muitas empresas, motivadas pela necessidade de aumentar seus lucros e pela falta de conhecimento da legislação, buscam reduzir o peso dos encargos tributários, incorrendo, desnecessariamente, na evasão fiscal. Procurou-se traçar um paralelo entre a legislação tributária brasileira, e as possibilidades nela existentes para a prática da elisão fiscal.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Evasão Fiscal. Elisão Fiscal. Contador.

1 INTRODUÇÃO

O setor empresarial do Brasil, atualmente, depara-se com um sistema de tributação que o impede de obter um desenvolvimento mais substancial. Em média, 33% do faturamento empresarial é destinado ao pagamento dos tributos recolhidos pelo Estado; o ônus do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o lucro das empresas, pode representar à entidade cerca de 51% do lucro líquido apurado, afirma Pesce (2005).

Somando os custos e despesas de uma empresa, mais da metade do valor obtido é referente ao pagamento dos tributos. As empresas, diante dessa situação, encontram-se em um dilema: abdicar de um possível investimento que traria benefícios à entidade ou seguir estritamente a legislação tributária e arcar com os custos de se instalar em um país de carga tributária elevada. Muitas empresas motivadas pela a necessidade de aumentar seus lucros e pela falta de um conhecimento acurado da legislação tributária incorrem na evasão fiscal, que é um ato ilícito com sanções previstas em lei.

Portanto, torna-se imperativo que as empresas adotem um sistema de economia legal, que proporcione uma ação pró-ativa que permita a diminuição da carga tributária, o que pode ser alcançado através da elaboração de um planejamento tributário bem estruturado.

Diante desse quadro, o seguinte questionamento emerge: *Estaria o planejamento tributário contribuindo para que as empresas, utilizando os meios legais, obtivessem uma redução no pagamento dos tributos?*

Tomou-se como objetivo geral do presente trabalho, a análise do planejamento tributário como uma ferramenta que estimule e respalde a prática da elisão fiscal. O proceder metodológico utilizado foi o dedutivo, através de técnica de pesquisa bibliográfica e documentação indireta de material que esteja em consonância com o objetivo proposto.

O presente estudo torna-se relevante, pois, atualmente no Brasil devido à falta de um conhecimento pormenorizado da legislação tributária, diversas empresas não têm arcabouço teórico que respalde a elaboração de um planejamento tributário que concorra para a prática da elisão fiscal, culminando em um pagamento indevido de tributos aos cofres públicos.

1.1 Organização do Trabalho

O presente trabalho encontra-se dividido em quatro partes, incluindo esta introdução. Na primeira parte, subdividiu-se o Planejamento Tributário em três sub-grupos; o primeiro deles, fez uma contextualização histórica dando respaldo para uma posterior conceituação. De posse dos conceitos de planejamento tributário, dissertou-se sobre sua relevância e aplicabilidade. A próxima seção versa sobre Evasão Fiscal e Elisão fiscal e também é subdividida em agrupamentos menores; primeiramente, apresenta-se o conceito de elisão fiscal e o conceito de evasão fiscal para, posteriormente, caracterizar ambos, utilizando-se de uma tabela e uma figura no intuito de estabelecer essa diferença para fixar o entendimento do leitor. Por último, trata da legislação tributária brasileira e como ela aborda tanto a evasão como a elisão fiscal.

1.2 Principais Contribuições

É proposta do presente estudo, contribuir para uma melhor compreensão da definição de planejamento tributário, bem como expor os conceitos de elisão fiscal e evasão fiscal. Contribuições secundárias, como abordar o posicionamento da legislação tributária brasileira no que concerne a essas questões. Explorar o papel do contador na sociedade, enquanto agente responsável pela elaboração e classificação das informações, para que as mesmas subsidiem o levantamento patrimonial das entidades culminando em um planejamento tributário adequado, pode-se evidenciar como contribuições da pesquisa em tela.

1.3 Trabalhos Correlatos

Quadro 1 - Representação dos Trabalhos Correlatos.

AUTOR	TÍTULO	DATA
SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto	Elisão e evasão fiscal	1971
BARCELOS, Carlos Leonardo Klein	A Lei de Responsabilidade Fiscal como instrumento de política e de gestão fiscal	2001
XAVIER, Alberto	Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva	2002
DOMINGUES, Edson P. ; HADDAD, Eduardo A.	Política tributária e re-localização. Rev. Bras. Econ., Rio de Janeiro, v. 57, n. 4, out./dez.	2003
NAKAO, Sílvia Hiroshi	Um modelo de tributação da renda por fluxos de caixa realizados	2003
SILVA, Lázaro Rosa da ; BRITO, Valmir Bezerra de	O Novo Código Civil para Contadores	2004
BRAGA, Roberto	Política urbana, política fiscal e pacto federativo: limites e perspectivas do Estatuto da Cidade no contexto da reforma do Estado	2004
FACHINI, Cristina	Sustentabilidade financeira e custos da transação em uma organização de microcrédito no Brasil	2005
FACCI, Nilton; MALAVAZI, Aline de Souza ; CHIARLO, Cláudia	Uma pesquisa sobre planejamento tributário em empresas situadas no município de Maringá, estado do Paraná.	2006
FACCI, Nilton ; OLICEIRA, Amanda Novaes de	Um estudo sobre a interdisciplinaridade nos processos inerentes ao planejamento tributário.	2006

Fonte: Os Autores, 2006.

2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

2.1 Contextualização Histórica

Na história da humanidade, não se sabe precisamente como e onde se iniciou a Contabilidade. Estudiosos afirmam que a mesma começou na Pré-história. A contabilidade nasceu com a necessidade de se controlar o patrimônio e o homem primitivo já registrava as informações sobre suas riquezas, nas paredes das cavernas. E assim, à medida que aumentava sua riqueza, o homem, foi aprimorando os métodos de registros de seus patrimônios.

Para levantar e registrar todos os fatos administrativos ou contábeis que ocorreram em um determinado período, a Contabilidade utilizou a técnica de escrituração, técnica esta que consiste na coleta e lançamento dos documentos. Geraram-se fatos contábeis no livro diário, transcrevendo-os em seguida para o livro razão, finalizando assim, na elaboração do balancete de verificação, a qual permite a confecção das demonstrações financeiras.

Para o contador são dadas várias tarefas diante de seus inúmeros papéis, isto é: o desenvolvimento da contabilidade gerencial, a tarefa de administrar os tributos das empresas, aplicar os conhecimentos jurídicos, principalmente no que se refere ao aspecto tributário.

É dentro da contabilidade que acontecem todos os fatos contábeis; onde são feitos todos os registros de documentos que servem como base para verificação de resultados apresentados no balancete, permitindo a produção das demonstrações financeiras. Frequentemente, a sociedade associa o planejamento tributário a formas que o tributarista encontra para manipular as leis tributárias, em benefício de seus clientes, por meios ilícitos.

O ato de planejar um tributo é organizar todas as etapas de sua apuração, de forma a prever antecipadamente quanto será pago, preparando cada operação para que seja gerado o menor valor possível, de acordo com a lei, descreve Gutierrez (2006).

O planejamento tributário está intimamente ligado à aplicabilidade do Direito, que consiste em enquadrar um caso concreto em uma norma jurídica adequada, sendo indispensável compreendê-la e determinar o seu exato conteúdo.

Os efeitos de políticas tributárias sobre a economia brasileira é um assunto persistente no âmbito econômico, na medida em que se buscam propostas para uma nova estrutura tributária que implique uma melhor distribuição setorial e regional por parte do Estado, das receitas obtidas através dos tributos.

Uma das características da atividade contábil no Brasil é a influência da legislação tributária, impondo regras que ditam os procedimentos contábeis a serem adotados, interferindo no cumprimento dos princípios fundamentais de contabilidade. Um dos problemas decorre da base de cálculos dos tributos diretos (o lucro contábil ajustado). Na legislação brasileira esse lucro contábil deve ser ajustado para se apurar o chamado lucro real que é a base para a aplicação das alíquotas de Imposto de Renda e da Contribuição social. (OLIVEIRA, 1988).

O sistema tributário brasileiro possui uma estrutura lógica e ordenada juridicamente de regras relacionadas à matéria tributária, sendo constituídas pela realidade social e dinâmica, em tabulação de valores impostos a cada produto ou serviço, que é princípio geral de Direito Tributário constitucional. A legislação tributária brasileira é aplicada especialmente a todos que utilizam recursos contábeis.

O Direito e a Contabilidade estão intrinsecamente relacionados e é de obrigação desses ramos do conhecimento, a ação profissional norteada por normas e princípios fundamentais de contabilidade, além da legislação tributária brasileira para o cumprimento das obrigações fiscais de forma exata, mediante controles extra-contábeis.

Os contadores, gradativamente, estão se conscientizando de seu papel enquanto agente responsável pelo planejamento tributário buscando formas menos onerosas e respaldadas nos dispositivos normativos, para seus usuários desfrutarem dos benefícios gerados por tal ação.

2.2 Conceituação

Os constantes pacotes fiscais do Governo Federal vêm aumentando cada vez mais a carga tributária e a complexidade dos controles administrativos e financeiros exigidos das empresas brasileiras. Para se manterem rentáveis e atrativas aos acionistas e empregados participantes dos lucros, elas precisam reduzir um dos seus maiores custos que são os tributos, dentro dos parâmetros legalmente permitidos.

Portanto, a migração para um sistema de economia legal, que proporcione uma ação pró-reativa que subsidie uma conseqüente redução da carga tributária, torna-se questão que deve ser levada em consideração pelos gestores empresariais, que pode ser obtida através do planejamento tributário.

A primeira etapa de um processo de redução lícita dos tributos pode-se afirmar que é a elaboração do planejamento tributário. Esta ferramenta possibilita que as empresas obtenham uma análise gerencial antecipada sobre a carga tributária que incide sobre suas diversas operações comerciais, descreve Oliveira (2005).

De acordo com Pesce (2005), denomina-se planejamento tributário a construção de um conjunto de operações, consubstanciadas em negócios ou atos jurídicos ou situações materiais que, em relação a outro conjunto de operações, com o mesmo resultado econômico, representa carga tributária menor e, portanto, resultado econômico maior.

O planejamento tributário corresponde ao detalhamento das alternativas selecionadas dentro de determinada perspectiva temporal, considerada pela empresa como médio e longo prazo, quantificando-se analiticamente recursos, volumes, preços, prazos, investimentos e demais variáveis planejadas (CASTELLI, 1999).

O conceito de planejamento tributário pode ser entendido como sendo ações que culminem na economia legal de tributos, as quais podem formar uma verdadeira engenharia tributária, enriquecida por projetos de elevada complexidade, abarcando perspectivas fiscais, contábeis, financeiros, societários e jurídicos. Assim, é possível defini-lo como sendo um conjunto de medidas contínuas que visam à economia de tributos, de forma legal, levando-se em conta as possíveis mudanças com eficiência e eficácia, segundo conceitua Domingues (2000).

Para Oliveira (2005), o planejamento tributário define o sistema tributário como o conjunto estruturado e lógico dos tributos que compõem o ordenamento jurídico, bem como das regras e princípios normais relativos à matéria tributária. Os conceitos e institutos que o compõem devem ser aplicados em um conjunto dinâmico constituído pela realidade social, sistema econômico e critério de justiça.

2.3 Relevância e Aplicabilidade

Os seguintes dados podem corroborar a relevância do planejamento tributário em uma empresa: em média, 33% do faturamento empresarial é dirigido ao pagamento de tributos. Somente o ônus do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro das empresas pode corresponder a 51,51% do lucro líquido apurado. Do somatório dos custos e despesas, mais da metade do valor é representada pelos tributos (PESCE, 2005).

Se o contribuinte pretende diminuir os seus encargos tributários, poderá fazê-lo legal ou ilegalmente. A maneira legal chama-se elisão fiscal ou economia legal (planejamento tributário) e a forma ilegal denomina-se sonegação fiscal. Os tributos (impostos, taxas e contribuições) representam importante parcela dos custos das empresas, senão a maior. Com a globalização da economia, tornou-se questão de sobrevivência empresarial a correta administração do ônus tributário.

A obrigação tributária corresponde ao vínculo derivado da relação do Estado com o particular. Nessa relação, o Estado é o sujeito ativo da obrigação tributária que, tem resguardado pela Lei Maior, a prerrogativa de recolher tributos; impõe ao particular, sujeito passivo da obrigação, um dever de dar, fazer ou não fazer alguma coisa, em razão da concretização de uma situação hipoteticamente prevista em Lei. Esse dever do particular corresponde aos tipos de obrigações tributárias, segundo afirma Oliveira (2005).

O objeto da obrigação tributária principal, ou seja, o pagamento é o fator fundamental que diferencia os dois tipos de obrigações tributárias. Se a lei exige, por exemplo, que seja feito um pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (multa), então, essa obrigação é configurada como principal; caso contrário, ela será considerada como acessória.

O estudo antecipado ao fato administrativo e à ocorrência do fato gerador, bem como dos possíveis efeitos jurídicos e econômicos, e as alternativas legais menos onerosas, permitem que o planejador produza a elisão fiscal, evitando, desta forma, a evasão fiscal, ou seja, o uso de meios ilícitos para obter lucro, recomenda Yamashita (2005).

Uma ferramenta que auxiliará o tributarista, que irá participar da construção do planejamento fiscal é o balanço patrimonial que tem como objetivo avaliar o valor dos bens disponíveis e como foram adquiridos. Esse relatório contábil é necessário, pois é a partir dele que se pode esclarecer o quanto houve de lucro e o quanto se pagará de tributos, entre outros fatores.

Diferenciar atividade lícita do planejamento de ações que visem reduzir a carga tributária (elisão fiscal), de um planejamento dotado de subterfúgios, com o intuito de produzir evasão fiscal, não é tarefa fácil. Ao profissional (contador ou planejador tributário) compete a atualização permanente, de modo a ser capaz de conduzir com eficácia as ações que lhe competem.

Assim, o livre-arbítrio de poder realizar um planejamento tributário, encontra respaldo jurídico no princípio constitucional da livre iniciativa; e, o direito ou a liberdade de planejamento tributário decorre do imbricamento dos princípios da legalidade e da autonomia da vontade, expressão do princípio da livre iniciativa (PONTES, 2000).

3 ELISÃO FISCAL X EVASÃO FISCAL

A doutrina tributária costuma conceituar a ocorrência do fato gerador que pode ser: a

evasão ou a elisão, onde, na primeira situação, se busca evitar o surgimento da obrigação tributária ou diminuir a obrigação, enquanto na segunda, o contribuinte já tem o dever com a obrigação tributária, conceitua Amaral (2004).

3.1 Elisão Fiscal

Segundo Gutierrez (2006), a elisão fiscal pode ser entendida como a redução da carga tributária dentro da legalidade, e pode ser definida como sendo um tipo especial de evasão fiscal, na qual o contribuinte procura, dentro do leque de possibilidades que o sistema legal lhe permite, alternativas para atingir os resultados econômicos pretendidos.

A elisão fiscal pode ser encarada como o objetivo precípua do planejamento fiscal. Pois, de acordo com atividade realizada pela entidade, o planejamento tributário será elaborado; dependendo do ramo que a empresa se enquadre, os procedimentos utilizados no planejamento irão ser alterados.

3.2 Evasão Fiscal

A palavra evasão deriva do latim *evadere*, isto é, escapar, fugir. A evasão, em sentido amplo, consiste nas ações ou omissões do contribuinte com o intuito de suprimir, reduzir ou postergar o cumprimento de uma obrigação tributária (SILVA, 1982).

A evasão fiscal pode ser classificada em diversas espécies. Esta classificação funciona de forma a facilitar o estudo do fenômeno, além de ter a finalidade de compreendê-lo mais profundamente em seus mais diversos aspectos. Pode-se citar, em primeiro lugar, a evasão omissiva que, por sua vez, está subdividida em evasão imprópria e evasão por inação e, em segundo lugar, a evasão comissiva (GUTIERREZ, 2006).

A evasão fiscal pode ser conceituada como toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o real cumprimento de obrigação tributária. Como pressuposto de existência da evasão, a doutrina fiscal tem colocado a vontade do sujeito passivo de retardar, reduzir ou eliminar o recolhimento do tributo. Assim, não bastaria a mera conduta omissiva do contribuinte, mas sim, é preciso o ato demonstrando vontade de fraudar o fisco.

O termo evasão fiscal é o termo mais adequado, pois, a terminologia evasão de tributos é oriunda da ciência das finanças, fato que explica sua contaminação com um significado econômico. A origem econômica da expressão é causa de uma incerteza que se percebe todas as vezes que se pretende analisá-la, baseados em suas conseqüências eminentemente jurídicas.

De acordo com Peixoto (2004), sob uma perspectiva econômico-financeira, a evasão ocorre quando o contribuinte não transfere ou deixa de pagar integralmente ao Fisco uma parcela a título de imposto, considerada devida por força de determinação legal.

Vêm-se também, os Tratados as Convenções e os acordos de cooperação e reciprocidade como um elemento fundamental à repressão a evasão tributária internacional, em relação aos paraísos fiscais reconhecidos pelo Brasil, uma quantidade de 52 paraísos fiscais.

É exatamente a partir da projeção e atuação dos paraísos fiscais que se pretende marcar a importação da atuação internacional conjunta na prevenção e repressão à evasão tributária, afirma (PINTO, 2005).

3.3 Características dos termos elisão e evasão fiscal

A conceituação genérica, centrada apenas no não recolhimento do tributo, permite que alguns autores, ainda que de forma imprecisa, admitam a existência de uma evasão legal quando o não-pagamento do imposto tenha sido objeto por elisão.

Embora exista uma corrente que concorde com a expressão *evasão legal*, há uma corrente majoritária que a considera uma contradição terminológica, já que uma categoria não pode ser legal e ilegal ao mesmo tempo, não havendo possibilidade de se admitir expressões como “fraude fraudulenta” e “fraude não fraudulenta”, por exemplo.

Pode ser definida ainda como a fuga do cumprimento da obrigação tributária já existente, a tentativa de sua eliminação por forma ilícita, assim entendida a situação que não corresponde às exigências da elisão, que são: os atos ou omissão anterior ao fato gerador, o ato ou omissão que não se contraponha à disposição legal, e o ato ou omissão que seja efetivo e não simulado (PEIXOTO, 2004).

O quadro abaixo representa as principais características inerentes à elisão e evasão.

Quadro 2 - Caracterização de Elisão e Evasão Fiscal

ELISÃO	EVASÃO
Legal	Ilegal (contrária à lei)
Não é passível de sanção	Passível de sanção penal
Medidas adotadas antes da ocorrência do fato gerador	Medidas adotadas após a ocorrência do fato gerador
Deve ser estimulada	Deve ser combatida

Fonte: CANTO (1998, p. 96).

Não se encontram graduações acerca da evasão fiscal. Logo, não há que se falar em evasão fiscal mínima ou máxima. Simplesmente existem dois institutos, sem subdivisões; um lícito: a elisão, e um ilícito: a evasão. Um permissivo pelo direito individual do contribuinte e pela legislação que rege o Direito Tributário, e o outro restritivo e punitivo pela vedação da norma, conforme preceitua o inciso II do artigo 5º da Constituição Federal de 1988.

Na verdade, de um lado existe um direito permitido por lei, ou não vedado por ela; e de outro, não se tem este direito, e sim, há a previsão de sanções aos que transcendem esse limite legal. Esses conceitos podem ser esclarecidos, conforme demonstramos, a seguir:



Fonte: UCKMAR (1999, p. 32).

4 A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

No exercício de seu poder, o Estado necessita de meios materiais e pessoais para cumprir seus objetivos institucionais, garantindo a ordem jurídica, a segurança, a defesa, a saúde pública e o bem-estar social para todos os brasileiros. Para que se cumpram tais tarefas o estado por sua vez precisa obter, gerir e aplicar os recursos indispensáveis às necessidades assumidas pelas pessoas jurídicas de direito público.

Freqüentemente, a complexa estrutura tributária brasileira provoca confusão a respeito dos termos impostos e encargos sociais. A diferença reside na base de cálculo sobre o qual incidem um e outro: os tributos incidem sobre o faturamento e são tratados como despesas variáveis, enquanto os encargos sociais incidem sobre a folha de pagamento e são consideradas despesas fixas (YAMASHITA, 2005).

Na formação de preços, somente os tributos são considerados e tratados como despesas variáveis; já os encargos sociais são tratados como despesas fixas (ASSEF, 1997).

É preciso deixar claro que o planejamento tributário considerado legal é, exatamente, aquele previsto em lei e, por isso, aplicável a todo tipo de empresa, independente de seu porte. O sistema tributário vigente encontra sua pedra angular nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal, nos quais estão definidos os princípios gerais da tributação nacional (Arts. 145 a 149), as limitações ao poder de tributar (Arts. 150 a 152), e os impostos dos entes federativos (Arts. 153 a 156), bem como a repartição das receitas tributárias arrecadas (Arts. 157 a 162).

De acordo com Oliveira (2005), os tributos em relação a sua natureza podem ser definidos como: impostos, taxas, e as contribuições de melhoria. Ainda podem ser evidenciadas na Constituição Federal de 1988 duas outras figuras tributárias que se enquadram perfeitamente na definição de tributo e são aceitas por corrente (doutrinária e jurisprudencial) dominante: os empréstimos compulsórios; e as contribuições sociais (de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas).

A obrigação tributária e a evasão fiscal sempre coexistiram ao longo da história. Existe uma permanente tensão entre a obrigação de pagar os tributos e a tentativa incessante de burlá-la por parte da maioria dos contribuintes. São muitas as possibilidades práticas de evasão tributária e o mais curioso é que este tipo de atitude ilícita acaba parecendo uma coisa normal, no mundo onde a economia e a questão social ficam cada vez mais globalizadas.

A implantação da globalização econômica pelos neoliberais provocou a sofisticação dos sistemas de comunicação e de processamento de dados e dos mercados financeiros e de capitais no mundo inteiro. O famoso “Caixa 2” - recurso utilizado para guardar os recursos financeiros obtidos na informalidade, passou a ser facilmente abrigado em Paraísos Fiscais. Para essa finalidade, nesses paraísos fiscais são constituídas, sob a forma de instituição financeira, empresas verdadeiramente fantasmas, conhecidas como *off-shore*, que podem ter como participante do seu capital a proprietária do “Caixa 2”, sediada no Brasil (SILVA, 2005).

Essas *off-shore*, geralmente têm como proprietários e representantes legais, pessoas conhecidas como “testas-de-ferro” ou “laranjas”. Geralmente, são condenadas à revelia pela prática desse tipo de crime porque nunca são encontradas, portanto, nunca são presas.

O Banco Central, a partir da criação do MTF - Mercado de Câmbio e Taxas Flutuantes na antevéspera do natal de 1988, passou a regulamentar as formas de remessa de numerário para essas empresas constituídas em paraísos fiscais sob a denominação de “transferências

internacionais". A regulamentação expedida pelo Banco Central ainda permitiu que aquelas *off-shore* pudessem abrir contas correntes bancárias no Brasil sem a necessidade de cadastramento no CNPJ (Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas) e sem que tivessem representação legal no Brasil, segundo afirma Parada Filho (2006).

As normas expedidas pelo Banco Central para regulamentação do MTF, indiretamente ou não, possibilitaram a lavagem de dinheiro e a ocultação de bens no exterior, razão pela qual, depois de descobertas as tramas efetuadas para evasão de divisas, foi sancionada a Lei nº 9.613/98, por meio da qual se tornou possível a repressão de tais operações criminosas, amplamente divulgadas pelos meios de comunicação, principalmente depois de instalada a CPI (Comissão Parlamentar de Inquérito).

Em 1996, em razão da sanção da Lei nº 9.249/95, passou a vigorar no Brasil o sistema de tributação em bases universais, instituído pelo seu artigo 25. Isto significa que as empresas brasileiras com participações no exterior também devem tributar no Brasil os lucros e os ganhos de capital, obtidos por suas controladas e por suas filiais e sucursais estabelecidas no exterior.

Utilizando as prerrogativas estabelecidas dois anos depois pela Lei 9.532/97 (art.1º, §1º, item II), graças a alguns políticos, o valor declarado como receita na controlada, sediada no paraíso fiscal, não será tributado no Brasil se não for disponibilizado para a controladora. Por equivalência patrimonial, o patrimônio líquido da controlada no exterior é incorporado ao da controladora brasileira, de conformidade com o disposto nos artigos 384 a 391 do RIR/99, possibilitando que o "Caixa 2" contabilizado no paraíso fiscal seja incorporado ao patrimônio líquido da controladora brasileira. A controlada sediada nos paraísos fiscais ainda poderá emprestar o dinheiro do "Caixa 2" lavado à sua controladora, obtendo receitas financeiras a título de juros, gerando, assim, despesas financeiras na sua controladora estabelecida no Brasil. Se os contratos de empréstimo forem perfeitamente elaborados, essas despesas de juros serão dedutíveis para efeito do cálculo do imposto de renda, se a controladora brasileira optar pela tributação com base no Lucro Real. Por outro lado, ficam sem tributação as receitas de juros obtidas pela controlada estabelecida no paraíso fiscal, apesar de ter reduzido a carga tributária de sua controladora estabelecida no Brasil.

O aproveitamento de incentivos fiscais; as diversas formas de tributação das pessoas jurídicas e de seus cotistas ou acionistas; o pagamento de juros sobre o capital ou sobre o lançamento de debêntures no lugar de dividendos ou lucros distribuídos; o arrendamento mercantil substituindo a compra de bens para o Ativo Imobilizado, entre outros, são exemplos de planejamento tributário legal e ao alcance de todas as empresas.

Como formas de planejamento tributário legal podem ser utilizadas ainda as freqüentemente comentadas brechas deixadas pelos legisladores devidamente induzidos por lobistas, que representam os interesses dos empresários mais ricos.

No início de 2005, realizou-se uma grande campanha publicitária de manipulação da opinião pública contra um suposto aumento de impostos, resultante da Medida Provisória 232, editada no final de 2004, o que, na realidade, não correspondia à verdade. Com esse texto, o governo apenas tentou combater os sonegadores, ou seja, excluir as brechas na legislação que permitiam o planejamento tributário.

A maioria dos parlamentares decidiu ouvir as sugestões publicitários de seus financiadores de campanha eleitoral, obrigando o governo a recuar, excluindo da medida provisória os artigos relativos ao combate à sonegação. Sem essa exclusão, parlamentares fiéis aos empresários, recusavam-se a votar a correção da tabela de imposto de renda na fonte

- o que reduziria o imposto cobrado dos assalariados, o que comprometeria a imagem do governo perante os trabalhadores (PARADA FILHO, 2006).

5 CONCLUSÃO

Diante do exposto no presente trabalho, pode-se concluir que o planejamento tributário é uma ferramenta indispensável para as empresas que tem a pretensão de diminuir a carga tributária em consonância com os dispositivos legais, isto é, praticando a elisão fiscal.

Diferentemente do que pressupõe o senso comum, a elisão fiscal não é um artifício ilícito com intuito de sonegar e/ou postergar o recolhimento de tributos por parte do Estado; e sim, um direito embasado em dispositivos constitucionais, que permite às empresas que através de uma análise de sua situação jurídica, enquadre a empresa na forma de tributação que seja de sua conveniência.

6 RECOMENDAÇÕES PARA NOVOS TRABALHOS

O estudo em tela não tem pretensão de esgotar a discussão nessa temática tão relevante, quanto atual na sociedade brasileira. Para pesquisas futuras, recomenda-se que sejam feitos estudos de caso com empresas de diversos segmentos e faça uma análise da sua situação no que concerne a tributação.

Outra proposta para trabalhos futuros pode ser uma pesquisa de cunho empírico entre os contadores de empresas de diversos ramos e analisar a percepção desses no que concerne a elisão fiscal.

REFERÊNCIAS

AMARAL, G. da S. **Elisão fiscal e norma geral antielisiva**. São Paulo: IOB Thomson, 2004. p. 57.

ASSEF, R. **Guia prático de formação de preços**. São Paulo: Campus, 1997.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Elisão e evasão fiscal**. Caderno de Pesquisas Tributárias, São Paulo, n. 13, 1998. p. 96.

CASTELLI, A. **Contadoria**: uma abordagem da gestão econômica. São Paulo: Atlas, 1999. p. 135.

DOMINGUES, N. M. R. Os reflexos do planejamento tributário na contabilidade. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16., 2000, Goiânia. **Anais...** Goiânia: Conselho Federal de Contabilidade, 2000. p. 1-11.

GUTIERREZ, M. D. **Planejamento tributário**: elisão e evasão fiscal. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2006. p. 58-149.

OLIVEIRA, G. P. de. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 50-54.

OLIVEIRA, Juarez de. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1988.

PARADA FILHO, A. G. **Contabilidade financeira e gerencial**. São Paulo. 2006.
Disponível em: <www.portaldecontabilidade.com.br>. Acesso em: 17 jul. 2006.

PEIXOTO, M. M. (Coord.) **Planejamento tributário**. São Paulo: Ed Quartier Latin, 2004.

PESCE, R. A. Planejamento tributário. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 533, p. 1-5, 2005.

PINTO, Carlos Orlando. **Da prevenção e da repressão à evasão e à elisão tributária no Brasil**: contribuição ao estudo das perspectivas legais e políticas de cooperação internacional no mundo globalizado. 2005, 151 f. Dissertação (Mestrado em Direito das Relações Internacionais) – Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2005.

PONTES, H. C. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

SILVA, De Plácido. **Vocabulário jurídico**. Rio de Janeiro: Ed Forense, 1982.

SILVA, L. L. da. **Contabilidade geral e tributária**. 2. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2005.

UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 32.

YAMASHITA, D. **Elisão e evasão de tributos**. Planejamento tributário: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei. São Paulo: LEX Editor, 2005. p. 21.