

A ELISÃO FISCAL FRENTE ÀS NORMAS ANTIELISIVAS

RAFAELA DE ALMEIDA AMARAL¹

RODRIGO RIOS FARIA DE OLIVEIRA²

RESUMO

O Brasil, por possuir umas das maiores cargas tributárias do mundo, faz com que tal assunto se torne de suma importância para análise e estudo do impacto causado nas empresas. Em decorrência disso, profissionais contábeis buscam maior conhecimento principalmente no que diz respeito às formas de elisão, que podem se traduzir em planejamento tributário. Este trabalho tem como objetivo descrever os tipos de elisão fiscal e o que pode ser feito para diminuir a carga tributária na empresa sem ferir os princípios legais. Diante dessa observação, questiona-se nesta pesquisa: Como a elisão fiscal pode contribuir com o planejamento tributário na empresa no que se refere à redução de custos e despesas? A metodologia utilizada para este trabalho foi a pesquisa exploratória bibliográfica, utilizando-se de livros, *sites* governamentais, artigos e leis. Os resultados que puderam ser observados é que a execução de um planejamento tributário, bem elaborado, pode sim colaborar com a economia de tributos incidentes nas empresas, assegurando a competitividade e o desenvolvimento financeiro e econômico das entidades em atividade. Logo se observa também que a norma antieliesiva não é uma lei que tipifica condutas como ilegais. Ela apenas permite que os órgãos fiscalizadores competentes desconsiderem ou não atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador ou elementos que posteriormente acarretarão a obrigação tributária.

Palavras Chave: Planejamento tributário, elisão fiscal, normas antielisivias.

¹ Rafaela de Almeida Amaral: Graduada em Ciências Contábeis.

² Rodrigo Rios Faria de Oliveira: Advogado. Professor universitário na FAEX, UNIVÁS e ASMEC-Pouso Alegre. Mestre em Direito Civil. Especialista em Direito do Trabalho.

THE TAX AVOIDANCE FRONT ANTIELISIVAS STANDARDS

ABSTRACT

The Brazil, by owning one of the largest tax loads world, causes such a subject becomes of paramount importance for analysis and study impact on companies. As a result, accounting professionals seeking greater knowledge no injury concerns forms of elision, may translate into tax planning. This work aims to describe the types of tax avoidance and o can be done to lessen the tax burden on the company without hurting the legal economic. On that note, ask yourself this: Search a tax avoidance may contribute with the tax planning in enterprise without refers to the reduction of costs and expenses? The methodology used for this study is an exploratory research, languages of bibliographical books, governmental sites, necklaces and articles. The results could be observed is that an execution of a tax planning, well prepared, you can collaborate with an economy of taxes on companies, ensuring competitiveness and financial and economic development entities in activity. Soon also observes that a antielesiva is not a standard law typifies conduct as illegal. She only allows the competent regulatory agencies disregard UO no acts or legal transactions carried out with the purpose to conceal the triggering event or occurrence elements later will bring a tax obligation.

Key Words: *Tax planning, tax avoidance. antielisivas standards.*

1. INTRODUÇÃO

Este artigo aborda o tema Planejamento Tributário que, de acordo com Borges (2011), é uma atividade técnica que possibilita a anulação, maior redução ou o mais extenso adiamento do ônus tributário pertinente. Contudo, para Fabretti (2009), antes de cada operação, é necessário pesquisar e identificar todas as alternativas legais aplicáveis ao caso, pois uma vez concretizada, considera-se ocorrido o fato gerador, sobre o qual incidirá a norma tributária.

Tem-se como objeto de estudo a elisão fiscal como ferramenta de apoio ao planejamento tributário da empresa, uma vez que se observa que no Brasil há uma das maiores cargas tributárias do mundo e, em decorrência disso, algumas empresas buscam meios, muitas vezes ilegais, de se manterem ativas no mercado. Diante dessa observação, questiona-se nesta pesquisa: Como a elisão fiscal pode contribuir com o planejamento tributário na empresa no que se refere à redução de custos e despesas?

Objetiva-se com este estudo descrever os tipos de elisão fiscal e o que pode ser feito para diminuir a carga tributária na empresa sem ferir os princípios legais.

A metodologia utilizada para este trabalho foi a pesquisa exploratória bibliográfica, utilizando-se de livros, *sites* governamentais, artigos e leis. Para isso, pautou-se em autores renomados da área, como Borges (2011), Fabretti (2009) e Oliveira (2006).

O tema abordado apresenta os tipos de elisão fiscal, os conceitos de planejamento tributário e sua importância para a administração dos tributos na empresa; aborda os incentivos fiscais que podem ser utilizados pelas empresas optantes pelo lucro real para abatimento do valor do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) devido, os tipos de renúncia fiscal concedidas pelo fisco e o estudo das normas antielisivas e seus efeitos conforme o artigo 116 parágrafo único do Código Tributário Nacional. Por fim, descreve-se a evasão fiscal que é apresentada pela lei 8.137/90 que lista os crimes cometidos através da prática de atos fraudulentos contra a ordem tributária com o objetivo de reduzir ou suprimir a carga tributária. A partir deste contexto procura-se responder à questão proposta neste artigo.

Este artigo está organizado em 4 seções, além da Introdução e das considerações finais. Na primeira seção, planejamento tributário, foi feita uma

abordagem conceitual sobre planejamento tributário e tributos. Para uma melhor compreensão e verificação dos principais temas, utilizou-se de conceitos legais como tributo, evasão e elisão fiscal. Na segunda seção, as normas antielisivas, foi feita uma abordagem conceitual sobre a norma, a qual se caracteriza pelo fato de ser uma norma abstrata e sem tipificações de condutas ilícitas. Na terceira seção, incentivos fiscais para abatimento do IRPJ, foram demonstrados alguns incentivos fiscais que podem ser concedidos pelos órgãos tributantes a fim de se traduzir em redução de carga tributária para as empresas, tornando-as mais competitivas no mercado. Na quarta e última seção do trabalho, renúncia fiscal, foram demonstrados os tipos de renúncia fiscal concedida por meio da imunidade, isenção e anistia.

2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário é uma ferramenta de grande importância para a redução da carga tributária nas empresas e tem por finalidade organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, através do emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a incidência fiscal ou, então, fazer com que o fato gerador ocorra na medida ou no tempo mais propício.

Portanto, compreende-se planejamento tributário como um comportamento técnico-funcional, utilizado no universo dos negócios, cujo objetivo é excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários.

Tal definição pode ser melhor explicada pelos autores Borges e Fabretti:

Afigura-se-nos correto conceituar o planejamento tributário como uma atividade técnica – realizada no universo da gestão empresarial da tributação – que visa projetar as atividades econômicas da empresa para conhecer suas válidas e legítimas alternativas estruturais e formais, assim como as suas respectivas obrigações e encargos fiscais, para daí, então, mediante meios e instrumentos adequados, avaliá-las com vistas à adoção daquela (alternativa) que possibilita a anulação, maior redução ou o mais extenso adiamento do ônus tributário pertinente, e, por outro lado, que se integra harmonicamente à planificação global dos negócios (BORGES, 2011,p.38).

Antes de cada operação, é necessário pesquisar e identificar todas as alternativas legais aplicáveis ao acaso, e suas consequências econômicas e jurídicas, pois uma vez concretizada, considera-se ocorrido o fato gerador, sobre o qual incidirá a norma tributária (FABRETTI, 2009 p.9).

O planejamento tributário é considerado um ato lícito realizado antes da ocorrência do fato gerador. O limite da elisão é a lei. Não é proibido utilizar mecanismos legais tendo em vista a economia de impostos, porém, quando é ultrapassado este limite legal, ocorrerá a evasão fiscal, configurando uma ruptura da ordem jurídica.

Para Guimarães (2004), o contribuinte, empresário, principalmente, quando adota procedimentos de planejamento tributário é sinal de que está dirigindo bem seus negócios, está reduzindo custos. Trata-se de uma decisão semelhante à que ele toma quando decide comprar uma mercadoria por preço menor, em igualdade de condições. Todo o indivíduo, desde que não viole a regra jurídica, tem toda liberdade de ordenar seus negócios do modo menos oneroso, inclusive tributariamente. Aliás, seria absurdo que o contribuinte, encontrando vários caminhos legais, portanto lícitos, para chegar ao mesmo resultado, fosse escolher justamente aquele meio que determinasse o pagamento de tributos mais elevado.

O planejamento tributário consiste em uma atividade empresarial preventiva, que atua com o objetivo de buscar meios, aparados por lei, que irão atuar de forma positiva no resultado da empresa.

2.1 Elisão fiscal

A elisão fiscal nada mais é que a prática de se economizar tributos de forma lícita prevista em lei, também conhecida como planejamento tributário.

A elisão fiscal pode ser classificada em dois tipos: aquela que decorre da própria lei, na qual o próprio dispositivo legal permite ou induz a economia de tributos, neste tipo de elisão o próprio legislador por vontade própria oferece benefícios fiscais ao contribuinte; ou aquela que se resulta das lacunas e brechas existentes na própria lei, na qual o contribuinte opta por configurar seus negócios de tal forma que o mesmo consiga gerar um menor ônus tributário.

Logo para Guimarães (2004), o entendimento tradicional a respeito de elisão fiscal pode ser definido como a prática, pelo contribuinte, de atos ou negócios jurídicos lícitos, diretos ou indiretos, com o objetivo de diminuir ou evitar a incidência da carga tributária, sendo a principal característica a concepção de licitude absoluta da conduta elisiva empregada, independentemente dos fins tributários a que se

destina. Pois tem o homem, ao longo do tempo, valendo-se de comportamentos que o levam ao não pagamento do tributo ou a uma tributação menos onerosa ou, quando pouco, o adiamento do cumprimento da obrigação tributária.

Com o objetivo de diminuir a carga tributária em sua empresa, o contribuinte tem todo o direito de reduzir custos e inclusive impostos para melhor progressividade do seu negócio, desde que seus atos sejam realizados de forma jurídica e lícita, a fazenda pública tem que aceitar e respeitar sua prática.

2.2 Evasão fiscal

A evasão fiscal ocorre quando o contribuinte utiliza de atos fraudulentos, ilícitos, sonegação e simulação para a manipulação do fato gerador, com o intuito de reduzir, excluir ou retardar a obrigação tributária.

Conforme o Portal Tributário (20--?), evasão fiscal é:

A fraude ou sonegação fiscal consiste em utilizar procedimentos que violem diretamente a lei fiscal ou o regulamento fiscal. É flagrante caracteriza-se pela ação do contribuinte em se opor conscientemente à lei. Desta forma, sonegação é um ato voluntário, consciente, em que o contribuinte busca omitir-se de imposto devido (p.1).

A Lei 8.137/90 em seu art. 1.º constitui crime contra a ordem tributária o ato de suprimir ou reduzir a carga tributária, mediante as seguintes condutas (BRASIL, 1990):

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

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa (p.1).

Logo, em seu art. 2º, a Lei 8.137/90 constitui crime da mesma natureza (BRASIL, 1990):

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

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa (p.1).

Logo, a lei 9.964/00 relata em seu art. 15.º (BRASIL, 2000):

Fica suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2 da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal (p.1).

2.3 Elisão x evasão

Se por um lado, a evasão fiscal visa o não pagamento dos tributos através de fraudes ou simulações, as quais são grosseiramente visíveis as falsificações utilizadas com a finalidade de infringir a ordem tributária, por outro lado a elisão fiscal consiste em ato formal e substancialmente legítimo e lícito praticado antes do surgimento do fato gerador com a finalidade de evitar a incidência tributária e reduzir o tributo.

Ou ainda, de acordo com Yamashita (2005):

A diferença entre a elisão fiscal e a evasão fiscal consiste em que a elisão expressa ato formal e substancialmente legítimo e lícito praticado antes do surgimento do fato gerador, com o fim de evitar a incidência tributária plena ou diminuir o tributo, e a evasão é o ato de omissão praticado após a ocorrência do fato gerador, com o fim de evitar, reduzir ou retardar o pagamento do título. (YAMASHITA, 2005, p.28).

Vale atentar-se, que para se produzir um planejamento tributário eficaz na empresa, é de extrema importância a diferenciação entre elisão fiscal e evasão fiscal, pois a linha que separa uma da outra é muito tênue, e uma vez ocorrida a evasão fiscal abre-se a oportunidade do fisco em promover uma execução fiscal contra o contribuinte.

2.4 Tributo

O Conceito de tributos encontra-se expresso no Código Tributário Nacional (CTN), que em seu art. 3º define tributo como “toda prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 2006, p.3).

Segundo Oliveira *et al.* (2006), de uma maneira sistemática para o entendimento do conceito de tributo previsto no art. 3.º, o mesmo pode ser desmembrado nas seguintes partes:

- a) Prestação pecuniária: pagamento em moeda corrente, não permitindo que seja feito mediante entrega de bens ou prestação de serviços;
- b) Compulsório: de caráter obrigatório, denota a exigibilidade pelo fisco;
- c) Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir: expresso em moeda corrente (reais), forma usual de pagamento, ou em valor mensurável economicamente;
- d) Que não constitua sanção por ato ilícito: não se incluem penalidades ou multas decorrentes de infrações ou descumprimento de normas e leis;

e) Instituído em lei: obrigação estabelecida e exigida somente por força de lei.

f) Cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada: a autoridade não tem poder discricionário de imposição, só pode agir nos limites fixados em lei.

Portanto, compreende-se tributo como o pagamento obrigatório em dinheiro aos cofres públicos para a extinção da obrigação tributária devida, que não seja em decorrência da prática de atos não previstos em lei, cuja criação e forma de cobrança estejam prescritas em forma de lei (OLIVEIRA *et al.*, 2006).

3. AS NORMAS ANTIELISIVAS

Diante da elisão fiscal utilizada como uma eficiente ferramenta para a elaboração do planejamento tributário, o fisco necessitava de um instrumento que viesse coibir a prática da elisão fiscal e assim aumentar a sua arrecadação, fechando as brechas que viessem reduzir o pagamento da obrigação tributária, daí então, foi instituída a norma antielesiva instituída através da Lei Complementar nº 104/01 que acrescentou o art. 116 no CTN e alterou vários dispositivos contidos nele (BRASIL, 2006):

Parágrafo Único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (p.22).

A lei geral antielisão diz que cabe á União, Distrito Federal, Estados e Municípios desconsiderar ou não atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador ou elementos que posteriormente acarretarão a obrigação tributária, e que os procedimentos a serem seguidos serão definidos por lei ordinária.

De acordo com Borges (2011), o art. 116 do CTN não contém uma norma antielisão, mas sim uma norma antissimulação.

Logo, Szinwelski (2010), em seu artigo, define a norma antielesiva como:

Normas antielisivas são aquelas que permitem ao Fisco desconsiderar condutas elisivas praticadas pelos contribuintes com o objetivo economizar tributo, lançando-o tal como seria devido caso não verificada a elisão fiscal. Podem ser específicas, quando trazem expressamente o catálogo dos fatos geradores que se sub-rogam no ato praticado pelo sujeito passivo, ou gerais, estas de constitucionalidade muito discutida, quando não trazem previsão expressa sobre os fatos geradores sub-rogatórios da conduta do contribuinte (p.1).

Portanto, nota-se que a inserção da lei antielisão no CTN possibilitou à autoridade administrativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados de forma abusiva pelo contribuinte (SZINWELSKI, 2010).

4. INCENTIVOS FISCAIS PARA ABATIMENTO DO IRPJ

Embora os impostos tenham sido criados com a finalidade de serem arrecadados para suprir os interesses do Estado, este acaba abrindo mão de uma parte desta arrecadação para incentivar determinadas atividades, como empresas que atuam com incentivo a cultura, alimentação do trabalhador, desenvolvimento agrícola, tecnológico, *etc.* Esta renúncia denomina-se extrafiscalidade, ou seja, o imposto é utilizado para outros fins e não o de arrecadação.

Para fins de cálculo do imposto de renda o Regulamento do Imposto de Renda (RIR) (art.542) determina que os incentivos fiscais sejam admitidos apenas para as empresas cujo regime de tributação esteja enquadrado no lucro real, portanto, empresas cuja apuração do imposto de renda seja feita pelos regimes do lucro presumido ou arbitrado não poderão se beneficiar de nenhum incentivo.

De acordo com Fabretti (2009), com relação aos incentivos fiscais, o Executivo pode:

Mediante lei, abrir mão de parte da arrecadação de determinado imposto para incentivar certas atividades ou regiões. Em contrapartida, a renúncia fiscal do Executivo constitui um benefício fiscal para o contribuinte, desde que este observe com rigor os requisitos que a lei exige para o direito de utilizá-lo (p.281).

O incentivo fiscal nada mais é que uma modalidade de renúncia fiscal, no qual estes consistem em uma permissão legal concedida pelo fisco de deduzir do imposto de renda a pagar determinada quantia previamente estabelecida e permitida por lei.

Quadro 1: Incentivos fiscais

| Incentivos fiscais | Base de cálculo do incentivo | Limite de dedução individual | Limite de dedução cumulativa |
|---|---|------------------------------|--|
| Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) | O incentivo consiste na autorização legal de se aplicar a alíquota do IRPJ de 15% sobre o valor líquido da despesa operacional e deduzir o resultado obtido do IRPJ devido. | 4% do IRPJ devido | 4% do IRPJ devido |
| Operações de Caráter Cultural e Artístico | Valor das doações e patrocínios realizados. | 4% do IRPJ devido | 4% do IRPJ devido. |
| Atividade Audiovisual | Valores aplicados na aquisição de certificados de investimentos em projetos aprovados pelo Ministério da Cultura. | 3% do IRPJ devido | |
| Doações aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente | Doações efetivamente realizadas. | 1% do IRPJ devido | Não pode ser cumulado com nenhum outro incentivo para efeito de limitação da dedução global. |

Fonte: Fisconet (20--?) Modificado pela autora.

Sobre o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), a Lei 6.321/76, em seu art. 1.º, dispõe sobre a dedução do lucro tributável para fins do imposto de renda o seguinte:

As pessoas jurídicas poderão deduzir, do lucro tributável para fins do Imposto sobre a Renda, o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período-base, em programas de alimentação do trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho na forma em que dispuser o Regulamento desta Lei (BRASIL, 1976, p.1).

Para melhor compreensão, Fabretti (2009) exemplifica claramente que no caso do PAT, do valor líquido investido no programa (despesas menos o valor descontado dos trabalhadores) é dedutível como despesa operacional. O incentivo consiste na autorização legal de aplicar a alíquota normal do IRPJ de 15% sobre essa despesa operacional e deduzir o resultado obtido do IRPJ devido. Assim como:

Despesa Líquida: R\$100.000,00

Alíquota do IRPJ: 15%

Incentivo = $0,15 \times R\$ 100.000,00 = R\$ 15.000,00$

O PAT foi criado pela lei 6.321/76, e seu incentivo foi limitado pela Lei 9.532/97 a 4% do valor do imposto, portanto, se o valor do imposto devido é de R\$100.000,00 o limite dedutível é de R\$4.000,00. A empresa que interessar em se inscrever no PAT poderá optar pelo fornecimento do vale-refeição em vez de manter um setor próprio para preparação e fornecimento de refeições.

O Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC), instituído pela Lei nº 8.313/91, estabelece que despesas efetuadas com patrocínio ou doação a projetos culturais previamente aprovados pelo órgão competente do Ministério da Cultura, também são dedutíveis como despesa operacional, não excedendo 4% do imposto de renda devido.

Segundo a Lei 8.685/93, até o ano fiscal de 2016 as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão deduzir do imposto de renda devido quantias referentes a investimentos feitos na produção de obras audiovisuais cinematográficas brasileiras de produção independente em cada período de apuração do imposto, trimestral ou anual, 3% quando utilizado individualmente.

A pessoa jurídica poderá deduzir, do imposto de renda devido em cada período de apuração, o total das doações efetuadas aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente – Nacional, Estadual ou Municipal, devidamente comprovados.

O limite máximo de dedução permitida é de 1% do imposto devido. Para o cálculo do limite desta dedução deverá ser excluída, do imposto de renda devido, a parcela do imposto correspondente a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior. A dedução do imposto relativa às doações efetuadas aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente não está submetida a limite global (Fabretti, 2009).

5. RENÚNCIA FISCAL

5.1 Isenção

Isenção da incidência de tributos significa a possibilidade da incidência tributária de não atingir determinadas pessoas físicas ou jurídicas em determinada situação.

Fabretti (2009) destaca que o legislador pode dispensar determinados contribuintes do pagamento de certos tributos, excluindo da hipótese de incidência tributária os seguintes aspectos:

- a) Espacial: afasta a possibilidade de a lei tributária incidir em determinada região ou território;
- b) Temporal: exclui a possibilidade de a lei tributária incidir durante certo período sobre uma região ou grupo de contribuintes.
- c) Pessoal: afasta o alcance da lei de um grupo de pessoas físicas ou jurídicas;
- d) Material: diminui o alcance do fato gerador ou reduz a base de cálculo ou alíquota aplicável ao cálculo do montante do tributo devido. A redução da alíquota pode variar e a isenção total da alíquota denomina-se alíquota zero (p.154).

A isenção deve sempre estar prevista em lei. A lei é que irá fixar as condições e os requisitos necessários à obtenção do incentivo por parte do contribuinte, bem como os tributos a que se aplica e o prazo de duração da isenção.

A isenção é dividida em quatro formas a qual a primeira é de forma condicionada, ou seja, é uma isenção onerosa e para a obtenção do benefício o contribuinte deverá seguir rigorosamente uma série de exigências a serem atendidas pelo mesmo e provar que preenche todos os requisitos exigidos por lei. A segunda é de forma incondicionada ou gratuita, nesta a lei apenas descreve a hipótese de concessão do benefício sem estipular qualquer outra condição. A terceira é por prazo certo, a lei determina um prazo em que os contribuintes terão direito ao

benefício. E a quarta é por prazo determinado, como a lei não fixa o prazo para concessão do benefício, a isenção poderá ser revogada a qualquer tempo.

Segundo Fabretti (2009, p. 156), “a isenção somente pode ser concedida por lei editada pela pessoa política competente para instituir e arrecadar o tributo, estando impedida a União de conceder isenção de tributos que não são de sua competência”.

Vale ressaltar que o legislador ao atribuir a isenção de vários tributos, ele deve especificá-los, pois o CTN estabelece que a isenção dos impostos não é extensiva às taxas e contribuições de melhorias arrecadadas pela mesma pessoa política e muito menos se alcançará os tributos que vierem a ser criados após sua concessão, portanto, a lei deve ser bem específica.

5.2. Isenção, imunidade e anistia

Isenção é a dispensa do pagamento do tributo devido, tal possibilidade deve estar devidamente expressa em lei e imunidade é a não incidência tributária previamente estabelecida pela Constituição Federal. Portanto, Fabretti (2009) explica claramente a diferença entre isenção e imunidade conforme abaixo:

Isenção e imunidade não se confundem. A primeira está a critério do legislador e constitui-se em uma ordem do legislador à administração pública para que esta não cobre o tributo de determinado grupo de pessoas. A segunda foi estabelecida pela CF, impedindo assim que o legislador comum venha a alterá-la. É um mandamento constitucional que não atribui qualquer liberdade à pessoa política competente para regular o tributo. Ressalte-se que a imunidade refere-se apenas aos impostos. Não há concernência de taxas ou contribuições (p.157).

Por outro lado, temos também a anistia como um tipo de renúncia fiscal, a qual está prevista nos artigos 180 a 182 do CTN. Esta corresponde a um perdão, estipulado por lei, que dispensa o contribuinte do pagamento das penalidades decorrentes de irregularidades relacionadas à obrigação tributária.

A anistia nada mais é que a não incidência da penalidade sobre a ausência do pagamento do tributo. A anistia não faz com que o contribuinte deixe de continuar sendo devedor do tributo, apenas exclui a possibilidade de se aplicar penalidades pela ausência do recolhimento total ou parcial do tributo (Fabretti, 2009).

Esta pode ser concedida de forma limitada ou geral, na primeira ela deve ser efetivada por despacho de autoridade administrativa competente para fiscalizar e arrecadar o tributo a que se aplica, ou seja, o responsável deverá comprovar por meio de documentação hábil que preenche os requisitos legais para obter a concessão da anistia fiscal, pois a anistia concedida de forma limitada abrange apenas alguns casos, como de infrações correspondentes a determinado tributo; infrações que comportam penalidades de caráter pecuniário (multas), dentre outros; e a segunda é concedida em caráter geral quando a lei não estabelece uma série de exigências e não depende de efetivação mediante despacho por parte da Fazenda Pública.

Logo, a Constituição Federal ressalta em seu art. 150.^o, § 6.^o, que somente a entidade tributante, por meio de seu próprio legislativo, pode conceder a anistia referente aos tributos que regula, arrecada e administra (BRASIL, 1988).

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio da exposição do conteúdo deste trabalho, verifica-se que a elisão fiscal, também conhecida como planejamento tributário, consiste em uma atividade empresarial preventiva que atua com o objetivo controlar geração de tributos, antes da ocorrência do fato gerador, reduzindo ou postergando a incidência tributária nas operações.

Viu-se também, que a prática da elisão fiscal é uma forma lícita de se economizar tributos não se confundindo com evasão fiscal, a qual se caracteriza pela omissão ou dissimulação de valores de impostos a serem recolhidos.

Diante da elisão fiscal utilizada como uma eficiente ferramenta para a elaboração do planejamento tributário, o Governo criou a Lei Antielesiva n.^o 104/01, que se trata de uma norma que não tipifica certas condutas como ilegais, mas possibilita a autoridade administrativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados de forma abusiva pelo contribuinte. Há de se pensar que a criação a lei antielesiva deve-se ao receio do Governo de uma possível queda na arrecadação de tributos, daí então, nota-se que o contribuinte tem sim meios de economizar tributos, porém se esta prática for exercida de forma exacerbada o órgão tributante está amparado por lei de investigar se o contribuinte está atuando de forma lícita ou não.

Com base no estudo que foi desenvolvido, pode-se concluir que embora o Brasil seja um dos países com a maior carga tributária do mundo, a execução de um planejamento tributário bem elaborado, pode sim colaborar com a economia de tributos incidentes nas empresas, assegurando a competitividade e o desenvolvimento financeiro e econômico das entidades em atividade.

Com isso, responde-se à pergunta norteadora deste artigo observando que com os incentivos, benefícios e as brechas encontradas nas leis, há várias alternativas que contribuem com a economia da carga tributária, que refletem de forma positiva no resultado das empresas.

REFERÊNCIAS

BORGES, Humberto Bonovides. **Gerência de impostos: IPI, ICMS, ISS e IR**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BRASIL. **Código tributário nacional**. 35.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976. Dispõe sobre a dedução, do lucro tributável para fins de imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, do dobro das despesas realizadas em programas de alimentação do trabalhador. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 14 abr. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6321.htm>. Acesso: 26 jun. 2014.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 dez. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso: 02 jul. 2014.

BRASIL. Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 10 abr. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm#art15>. Acesso: 02 jul. 2014.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/civil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso: 21 jul. 2014.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FISCONET. **Incentivos Fiscais dedutíveis do IRPJ (limites a partir de 1998)**, [200-?]. Disponível em: <[http://www.fisconet.com.br /user/agenda/ tabelas _praticas / ir_12.htm](http://www.fisconet.com.br/user/agenda/tabelas_praticas/ir_12.htm)>. Acesso em: 15 jul. 2014.

GUIMARÃES, Fábio Francisco. **Aspectos da sonegação fiscal**. Monografia (Bacharel em Direito) - Faculdade de Direito do Sul de Minas. Minas Gerais. Pouso Alegre: FDSM, 2004.

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

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Sonegação, fraude e crimes contra a ordem tributária**, [20--?]. Disponível em:<[http://www.portaltributario.com.br /noticias/conceitode _sone gacao.htm](http://www.portaltributario.com.br/noticias/conceitode_sonegacao.htm)>. Acesso: 10 mai. 2014.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Planejamento tributário: pague menos, dentro da lei!**, [20--?]. Disponível em:<<http://www.portaltributario.com.br/planejamento.htm>>. Acesso: 10 mai. 2014.

SOUZA, Valdivino Alves de. **Planejamento tributário (elisão fiscal)**, 2014. Disponível em: <[http://atualidadesdodireito.com.br/valdivinodesousa /2014/03/25/ planejamento-tributario-elisao-fiscal/](http://atualidadesdodireito.com.br/valdivinodesousa/2014/03/25/planejamento-tributario-elisao-fiscal/)>. Acesso: 10 jul. 2014.

SZINWELSKI, Fábio João. **Norma geral antielisiva: conceito, características, constitucionalidade, regulamentação e aplicação no direito brasileiro**, 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/17876>>. Acesso: 10 mai. 2014.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos: planejamento tributário: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei**. São Paulo: Lex Editora, 2005.