

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

THIAGO DALSENTER

**AUDITORIA APLICADA AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA PROPOSTA
PARA VERIFICAÇÃO DE ESTRUTURAS DE NEGÓCIOS**

CURITIBA

2017

THIAGO DALSENTER

**AUDITORIA APLICADA AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA PROPOSTA
PARA VERIFICAÇÃO DE ESTRUTURAS DE NEGÓCIOS**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, MBA em Auditoria Integral, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

Prof. Luiz Carlos de Souza

CURITIBA

2017

TERMO DE APROVAÇÃO

THIAGO DALSENTER

AUDITORIA APLICADA AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA PROPOSTA PARA VERIFICAÇÃO DE ESTRUTURAS DE NEGÓCIOS

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, MBA em Auditoria Integral, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, pela banca examinadora formada pelos seguintes professores:

Prof. Msc. Luiz Carlos de Souza
Orientador – Departamento de Contabilidade – UFPR

Prof.
Departamento de Contabilidade – UFPR

Prof.
Departamento de Contabilidade – UFPR

Curitiba, 30 de junho de 2017.

RESUMO

O presente trabalho tem por campo de estudo a aplicação de procedimentos de auditoria ao planejamento tributário, para, como indicado no próprio título proposto, verificar a regularidade das estruturas de negócios. Objetiva-se, basicamente, evidenciar os aspectos gerais do planejamento tributário, fixando o entendimento de que se trata de instrumento por meio do qual os contribuintes, sem violar a ordem jurídica vigente, organizam as suas atividades econômicas e negociais visando à redução da carga tributária. Apresentados os contornos conceptuais relativos ao planejamento tributário – dentre os quais os termos elisão e evasão fiscal –, e firmes na ideia de gestão estratégica e eficaz dos negócios, buscou-se estabelecer a sua relação com os procedimentos de auditoria, os quais podem apontar para a regularidade das operações realizadas ou evidenciar negócios artificiosos e desprovidos de legalidade. Diante disso, restou confirmado que a auditoria serve de importante e preciso instrumento de controle e de avaliação dos planejamentos tributários (tanto aqueles a serem realizados como aqueles já efetivados). De forma bastante pontual, adianta-se os resultados quanto aos mais adequados procedimentos de auditoria para a validação de estruturas de negócios: (i) exame de documentos de suporte das operações; (ii) conferência de cálculos; (iii) rastreamento de escrituração; (iv) exame de registros auxiliares; e (v) correlação entre saldos e informações. A partir da identificação destes procedimentos, almeja-se contribuir para a continuidade de estudos que se proponham a compreender e a aprofundar a evidente relação entre auditoria e planejamento tributário na estruturação de negócios. Por fim, sob o ponto de vista metodológico, quanto aos seus objetivos, o estudo desenvolvido está pautado nos métodos exploratório, descritivo e explicativo. De acordo com os procedimentos adotados, foi promovida ampla pesquisa bibliográfica e documental, tendo ainda o presente trabalho nítido caráter qualitativo, segundo a abordagem do problema.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Noções conceptuais. Conciliação. Procedimentos de auditoria. Gestão eficaz. Atividades e estruturas negociais.

ABSTRACT

The present undergraduate thesis has as a field of study on the application of audit procedures to tax planning, in order to, as indicated in the proposed title itself, verify the regularity of business structures. Its basic objective is to highlight the general aspects of tax planning, establishing the understanding that it is an instrument through which taxpayers, without violating the current legal order, organize their economic and business activities aimed at reducing the tax burden. Having presented the conceptual contours related to tax planning – including tax avoidance and tax evasion – focused on strategic and effective business management, it established its relationship with the audit procedures, which can point out to the regularity of the operations carried out or to evidence artificial business and lack of legality. In view of this, it was confirmed that audit procedures serve as important and precise instruments for the control and evaluation of tax planning (both those to be executed and those already done). In a very specific way, the results of the most appropriate audit procedures for the validation of business structures are advanced: *(i)* examination of documents supporting the operations; *(ii)* checking of calculations; *(iii)* bookkeeping tracking; *(iv)* examination of ancillary records; and *(v)* correlation between balances and information. From the identification of these procedures, it is hoped to contribute to the continuity of studies that aim to understand and deepen the evident relationship between audit and tax planning in the structuring of business. Finally, from the methodological point of view, in terms of its objectives, the study developed is based on exploratory, descriptive and explanatory methods. According to the adopted procedures, a wide bibliographic and documentary research was promoted, and the present work is still qualitative character, according to the approach of the problem.

Key-words: Tax planning. Conceptual notions. Conciliation. Audit procedures. Effective management. Business activities and structures.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – DICOTOMIA ENTRE ELISÃO E EVASÃO.....	25
FIGURA 2 – DICOTOMIA ENTRE ELISÃO E EVASÃO IGNORA UMA TERCEIRA CATEGORIA.....	26
FIGURA 3 – TENDÊNCIAS DA FISCALIZAÇÃO E DO CARF.....	36
FIGURA 4 – PASSOS DE AUDITORIA.....	39

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
1.1 CONTEXTO E PROBLEMA	8
1.2 OBJETIVOS	10
1.2.1 Objetivo Geral	10
1.2.2 Objetivos Específicos.....	10
1.3 JUSTIFICATIVA	10
2 METODOLOGIA DA PESQUISA	13
2.1 TIPOLOGIA DE PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS.....	13
2.2 TIPOLOGIA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS.....	15
2.3 ABORDAGEM DO PROBLEMA.....	15
3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	16
3.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	18
3.1.1 Algumas prévias considerações	18
3.1.2 Contornos conceptuais	20
3.1.3 Elisão tributária e evasão fiscal: questão terminológica	24
3.1.4 Limites do planejamento tributário	29
3.2 AUDITORIA.....	36
3.2.1 Conceito e objetivo.....	36
3.2.2 Procedimentos de auditoria	40
4 AUDITORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: PROPOSTA DE VERIFICAÇÃO DAS ESTRUTURAS DE NEGÓCIOS	44
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	49
REFERÊNCIAS	51

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

A relação jurídica tributária, entre o Estado e o cidadão-contribuinte, a partir dos pressupostos axiológicos do sistema tributário, atinge dois valores nucleares do Estado de Direito: a propriedade e a liberdade.

Decorrência lógica disso é a existência de um especial regime de segurança constitucional em matéria tributária, que deve ser fortalecido e observado pela legislação infraconstitucional.

O (sub)sistema tributário brasileiro tem conotação eminentemente constitucional. Em que pese a simplicidade dessa afirmação, o seu conteúdo apresenta elevada densidade teórica, uma vez que já evidencia, logo de início, a necessidade de se partir do Texto Constitucional para o exame e exata compreensão das nuances do sistema tributário brasileiro, tal como proclamava GERALDO ATALIBA (1989).

Tal providência decorre da notória extensão e acentuada rigidez do Texto Constitucional e do tratamento exaustivo e detalhista que o constituinte conferiu às questões referentes à tributação.

Deveras, JOSÉ ROBERTO VIEIRA (1993, p. 39-40), amparando-se na feliz terminologia de JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, afirma que a Constituição Federal de 1988 é considerada uma “Constituição-Mãe”, de modo que “[...] se preocupa em apresentar respostas para cada um e todos os problemas dos seus filhos”.

Especificamente em relação ao sistema constitucional brasileiro, GERALDO ATALIBA assim apontou:

O sistema constitucional brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeijou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo. (ATALIBA, 1968, p. 21).

Em matéria tributária, essa preocupação de esgotar a disciplina dos temas tributários – de maneira que o legislador ordinário tenha o seu campo de atuação bastante restrito – se torna ainda mais compreensível, pois, conforme leciona CLÈMERSON MERLIN CLÈVE (1996, p. 41), “[...] se, em muitos casos, a extensão da Constituição merece crítica, em outros, ela foi inevitável, posto servir de resposta à questionável experiência jurídico-constitucional brasileira”.

Além disso, justificando a opção pela ampla e minuciosa disciplina do sistema constitucional tributário, JOSÉ ROBERTO VIEIRA assevera:

[...] o tributo invoca aquela tensão entre a competência estatal e dois dos direitos humanos fundamentais, a liberdade e a propriedade, constitucionalmente garantidos; motivo pelo qual é adequado que a disciplina da tributação seja eminentemente constitucional, como lecionam GERALDO ATALIBA e DIVA PRESTES MALERBI. (VIEIRA, 1999, p. 46).

Em razão do exaustivo tratamento dispensado ao sistema tributário brasileiro, na Constituição Federal de 1988, a tributação deve observar e respeitar os princípios constitucionais, que se irradiam por toda a ordem jurídica, e, mais especificamente, aqueles princípios canalizados para o terreno dos tributos.

É dentro desse contexto que se propõe analisar o planejamento tributário com o auxílio da auditoria integral, com vistas a busca de meios de inibir, reduzir ou retardar a incidência tributária dentro dos limites da licitude e da legalidade, visando, em síntese, à segurança das operações realizadas.

Isto posto, no que diz respeito à formulação do problema, pretende-se enfrentar o seguinte questionamento central: procedimentos de auditoria podem ser aplicados para verificar a adequação da estrutura de negócios considerando o planejamento tributário?

Eis, então, a linha mestra da temática sobre a qual se discorrerá.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Diante da indagação acima, define-se o objetivo geral da pesquisa: evidenciar a aplicação de procedimentos de auditoria com vistas à estruturação e gestão eficaz de negócios.

1.2.2 Objetivos Específicos

Por sua vez, os objetivos específicos da pesquisa podem ser assim sintetizados:

- (i) avaliar a eficácia da auditoria no que tange à eficiência da gestão de negócios e maximização de resultados por meio do planejamento tributário;
- (ii) mapear os principais procedimentos relacionados à elaboração de um programa de auditoria para validar a estrutura de negócios; e,
- (iii) conciliar a auditoria ao planejamento tributário.

Expostos os objetivos gerais e específicos da pesquisa, assim como realizada a formulação da problemática que envolve a questão, passa-se à apresentação da justificativa do tema proposto.

1.3 JUSTIFICATIVA

O presente estudo oferece forte contribuição para a comunidade acadêmica, mais especificamente do ponto de vista teórico e conceitual. Isso porque, de maneira objetiva, enfrenta-se os seguintes aspectos conceituais, que estão dispostos em forma de indagações:

- O que é planejamento tributário e quais são os seus contornos gerais para o seu exercício pelos contribuintes?
- Quais os conceitos que se extraem dos vocábulos elisão e evasão, dentre outros inerentes ao planejamento tributário?
- Qual a importância da fixação dos limites do planejamento tributário?
- O que se entende por auditoria?
- Qual a importância da auditoria para o alcance da eficácia na gestão e estruturação de negócios sob a óptica do planejamento tributário?

Em relação ao vínculo de relevância prática e social, o simples fato de se buscar conciliar a auditoria e o planejamento tributário, com vistas à validação de estruturas de negócio, já assegura a relevância da matéria envolvida. Isso porque as questões a serem trabalhadas ultrapassam os interesses acadêmicos, envolvendo aspectos de interesse geral, que viabilizam a expansão de negócios e, conseqüentemente, a manutenção e criação de empregos, dentre várias outras vantagens socialmente relevantes.

No que diz respeito à relevância econômica, verifica-se que, em sendo identificados os procedimentos de auditoria a serem aplicados para a adequação da estrutura de negócios no planejamento tributário, os riscos decorrentes da desconsideração de negócios jurídicos serão consideravelmente minimizados, o que redundará no afastamento de eventuais exigências econômicas e financeiras por parte do Estado.

Dentro desse contexto, demonstra-se oportuna a pesquisa ora proposta, em razão da evidente relevância e atualidade do tema. Aliás, neste particular, MARIA MARGARIDA DE ANDRADE (2002, p. 66) entende que *“a oportunidade diz respeito à atualidade do tema e às condições propícias para sua investigação naquele momento”*.

Ainda levando em conta as lições de MARIA MARGARIDA DE ANDRADE, cumpre observar o critério de exequibilidade:

Além de critérios como relevância, devem ser observados outros critérios como exequibilidade, oportunidade e adaptabilidade ao conhecimento. A exequibilidade está relacionada à bibliografia mínima disponível, na

língua de domínio do pesquisador, para a realização do estudo e o tempo do estudante para realizá-lo. (ANDRADE, 2002, p. 66).

Sob a perspectiva da exequibilidade, como restará mais bem esclarecido no tópico relativo à metodologia, pretende-se consultar, basicamente, obras que tratam de planejamento tributário e de auditoria, assim como a legislação aplicável ao tema.

2 METODOLOGIA DA PESQUISA

A busca pelo conhecimento científico coloca o pesquisador diante dos mais diversos caminhos. Cabe, portanto, a ele a indispensável tarefa concernente na escolha de um caminho para trilhar, ou seja, de um método, e no estabelecimento das premissas que nortearão o estudo a que se propõe desenvolver.

Tão somente com o delineamento e fiel observância dessas bases metodológicas, a pesquisa, animada pela consistência sistemática, apresenta uma vocação de rigor técnico.

Isto posto, a metodologia adotada para a concretização do presente estudo consiste, basicamente, na utilização de livros, jornais, periódicos, contemplando análises doutrinárias e jurisprudenciais. Além disso, artigos pertinentes ao tema, publicados em revistas especializadas e disponibilizados na rede mundial de computadores, compõem as fontes de pesquisa.

O método da pesquisa bibliográfica é plenamente justificável, uma vez que, para a consideração da auditoria em operações de planejamento tributário, nos termos propostos, não se faz necessário o levantamento de dados de empresas, o que exigiria um intenso trabalho de campo, não compatível com os modestos limites da presente pesquisa.

2.1 TIPOLOGIA DE PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

O estudo desenvolvido corporifica a análise, pautada nos métodos exploratório, descritivo e explicativo, do planejamento tributário e da auditoria integral voltados à estruturação de negócios.

Quanto à possibilidade de consideração de diversas tipologias de delineamento de pesquisas e teorias, em que pese digam respeito especificamente à contabilidade, oportunas são as palavras de ILSE MARIA BEUREN:

Optou-se por focar tipologias de delineamentos de pesquisa, em que se acredita serem mais aplicáveis a esta área de conhecimento, agrupadas em três categorias: pesquisa quanto aos seus objetivos, que contempla a pesquisa exploratória, descritiva e explicativa; pesquisa quanto aos procedimentos, que aborda o estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental; e a pesquisa quanto à abordagem do problema, que compreende a pesquisa qualitativa e a quantitativa. (BEUREN, 2009, p 79).

Isto posto, ILSE MARIA BEUREN (2009, p. 80) ressalta que *“o fator que irá determinar o enquadramento em outro tipo de pesquisa (exploratória, descritiva ou explicativa) são os objetivos estabelecidos em um trabalho monográfico”*.

Como já mencionado, o presente estudo tem, dentre outros, objetivos descritivos, na medida em que busca observar fatos, identificando e analisando-se sem qualquer manipulação. Trata-se de mera descrição (no caso, do planejamento tributário em conjunto com as regras de auditoria integral). Como assevera ILSE MARIA BEUREN (2009, p. 81), *“a pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira nem tão aprofundada como a segunda”*.

Da mesma forma, considera-se, na pesquisa, objetivos explicativos, na medida em que se busca não se restringir à mera exposição ou, ainda, a simples comentários de textos normativos. Pelo contrário, imprime-se funcionalidade ao trabalho, fornecendo a explicação necessária acerca dos fenômenos postos à apreciação.

Para tanto, é realizada profunda análise de livros, artigos publicados em revistas especializadas, documentos oficiais (legislação tributária), bem como de orientações jurisprudenciais, como forma de gerar aspectos relacionados ao tema e desenvolver, inicialmente, um quadro de referência, para posterior construção de uma explanação, visando à ratificação do quadro montado.

Os objetivos exploratórios, portanto, também se fazem presentes na pesquisa desenvolvida.

2.2 TIPOLOGIA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

De acordo com os procedimentos, verifica-se a necessidade de realização de uma ampla pesquisa bibliográfica e documental.

A pesquisa bibliográfica, como já dito, leva em conta livros, revistas especializadas, periódicos, contemplando análises doutrinárias e jurisprudenciais.

A seu turno, a pesquisa documental é centrada, basicamente, na análise da legislação tributária aplicável ao tema.

2.3 ABORDAGEM DO PROBLEMA

Sob o ponto de vista da abordagem do problema, a pesquisa a ser empreendida tem nítido caráter qualitativo, na medida em que não se empregam instrumentos estatísticos como base do processo de análise do problema. Eis a característica da abordagem qualitativa, conforme sustenta ROBERTO JARRY RICHARDSON (1999).

3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Apesar das tentativas do Fisco de estabelecer limites, o planejamento tributário tem sido amplamente utilizado na estruturação de políticas empresariais, sobretudo por conta da sua considerável influência na competitividade das organizações, em virtude da possibilidade de maximização de lucros.

Planejamento tributário, como se sabe, é expressão que significa, basicamente, a busca pela redução dos encargos tributários.

No entanto, o planejamento tributário, ainda que sob a justificativa de se melhorar a performance tributária ou, ainda, de se alcançar uma vantagem competitiva frente aos demais concorrentes no mercado, deve, necessariamente, se pautar na licitude e nos limites da legalidade.

Na origem, os limites do planejamento tributário se restringiam aos limites da legalidade. Ou seja, os negócios jurídicos firmados sob a égide da legalidade não podiam ser desafiados pelas autoridades tributárias. Nas palavras de GABRIEL LACERDA TROIANELLI:

Tradicionalmente a doutrina vislumbrava apenas duas formas de conduta por parte do contribuinte que praticava algum ato ou negócio que resultasse em economia tributária: ou se estava diante de uma elisão tributária, conduta lícita e transparente cujos efeitos deveriam ser sempre reconhecidos pelo Fisco; ou se estava diante de uma evasão fiscal, conduta ilícita, dolosa, praticada mediante sonegação, fraude ou conluio, que devia ser evidentemente punida pela Administração. (TROIANELLI, 2010, p. 43).

A partir do trecho acima reproduzido, dois importantes conceitos deverão ser examinados ao longo da pesquisa: o de elisão e o de evasão. Dar-se-á, no trabalho a ser desenvolvido, ênfase ao vocábulo *elisão*, que, na sua acepção mais comum, reflete, em linhas gerais, a opção por operação ou negócio jurídico lícito que resulta em carga tributária menor do que a normalmente verificada.

Dentro desse contexto, a qualificação de pessoal do Fisco, o investimento em tecnologia da informação (TI) para cruzamento de dados, as fiscalizações estratégicas e a troca de informações internacionais (*Tax Information Exchange*

Agreements – TIEA's) têm conduzido os contribuintes a adotarem novas estratégias para alcançar o seu objetivo de economia tributária.

Como resultado, além dos intensos embates acerca da (i)licitude dos instrumentos jurídicos utilizados no âmbito dos planejamentos tributários, foi editada a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que – visando à limitação da autonomia do contribuinte na busca pela economia tributária – introduziu o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

Art. 116. [...]

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.

Com a edição Lei Complementar em questão, as discussões já existentes acerca da elisão e da evasão fiscal ganharam novos contornos, de modo que passaram a ser questionados, a partir de então, os limites da própria elisão, enquanto ato lícito praticado pelo contribuinte.

De modo mais específico, a partir da regra contida no art. 116, parágrafo único, do Código Tributário, restou evidente a tensão entre as garantias e direitos do contribuinte e a pretensão arrecadatória do Fisco. E, sob outra perspectiva, verificou-se a colisão de princípios constitucionais: legalidade, segurança jurídica e tipicidade, de um lado, e capacidade contributiva e solidariedade social, de outro.

É justamente na conformação desses limites que se encontra o campo de estudo necessário à conciliação do planejamento tributário com a auditoria integral, de modo a se promover a eficaz gestão dos negócios.

O exame desses temas – planejamento tributário e auditoria –, é bom que se diga, se dará de forma apartada, para melhor compreensão dos seus aspectos gerais e para, ao final, evidenciar a sua conciliação sob a perspectiva da eficaz gestão de negócios.

Dessa forma, buscar-se-á evidenciar, num primeiro momento, os contornos gerais do planejamento tributário, expondo alguns importantes

conceitos inerentes ao tema, tais como elisão e evasão.

Posteriormente, será apresentado o conceito de auditoria, indicando a sua importância para o alcance da eficácia na gestão e estruturação de negócios sob a óptica do planejamento tributário.

3.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

3.1.1 Algumas prévias considerações

A tributação é o instrumento mais extensivamente empregado pelos Estados democráticos modernos para obter os recursos financeiros de que necessitam¹. Quando exercida com respeito aos princípios constitucionais,

¹ Assim como as penas pecuniárias, os tributos são receitas caracterizadas pelo constrangimento legal para a sua arrecadação. E, por essa razão, convém compreendermos o conceito de receita. ALIOMAR BALEEIRO define receita pública como “[...] a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo” (BALEEIRO, 2004, p. 126). De maneira um pouco mais específica, as receitas públicas podem ser classificadas de diversas formas. No entanto, por desfrutarem de maior aceitação, merecem registro apenas duas modalidades de classificação. A primeira, estabelece a diferença entre “receitas públicas extraordinárias” e “receitas públicas ordinárias”, baseando-se, predominantemente, no critério da regularidade ou relativa periodicidade. Desse modo, seriam receitas públicas extraordinárias, por exemplo, os impostos extraordinários de guerra, instituídos com fundamento no exercício da competência extraordinária da União (art. 154, II, da Constituição Federal de 1988), por seu caráter temporário, transitório e irregular, ou, ainda, pelas circunstâncias excepcionais. Por sua vez, as receitas públicas ordinárias seriam aquelas que representam ingressos permanentes, ou seja, de regularidade periódica. Uma segunda classificação “[...] mais generalizadamente aceita, designada como ‘alemã’”, separa as receitas em “originárias” e “derivadas”. É a classificação em voga das receitas ordinárias. De acordo com essa categorização, as receitas originárias, também chamadas de economia privada ou, ainda, de Direito Privado, são aquelas obtidas pela atividade exercida pelo Estado à semelhança dos particulares, sem qualquer manifestação do seu poder de “imperium” (poder de autoridade), bem como sem imprimir coercitividade à exigência de pagamentos. Por sua vez, as receitas derivadas caracterizam-se pelo que ALIOMAR BALEEIRO chama de “[...] constrangimento legal para sua arrecadação”. É dentro deste último grupo em que se alocam os ingressos tributários, juntamente com as penas pecuniárias (*Ibidem*, p. 126-127). Dentre os adeptos da classificação das receitas públicas em “derivadas” e “originárias”, cita-se RICARDO LOBO TORRES (2007) e VITTORIO CASSONE (2004). O primeiro, embora faça menção também à classificação das receitas em “ordinárias” – aquelas de caráter periódico e que “[...] compõem permanentemente o orçamento do Estado” – ou “extraordinárias” – aquelas “[...] que se produzem excepcionalmente” –, reconhece que a classificação mais utilizada é a que distingue as receitas em duas categorias: “derivadas” e “originárias”. Segundo o autor, receitas derivadas “[...] são as provenientes da economia privada, representadas pelo tributo, pelos ingressos para fiscais e pelas multas”, enquanto as receitas originárias “[...] são as que decorrem da exploração do patrimônio do Estado, compreendendo os

sobretudo o da legalidade e o da capacidade contributiva, a atividade tributária pode talvez ser considerada, dentre as modalidades de aporte de recursos aos cofres públicos, a mais adequada à sustentabilidade do Estado. Sem essa fonte, explica HUGO DE BRITO MACHADO (2010, p. 30), “[...] não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica” entregue à iniciativa privada².

É dentro desse contexto – em que o Estado visa à obtenção de recursos financeiros para realizar suas atividades institucionais, sem os quais se torna inviável o funcionamento da máquina administrativa e o atendimento dos interesses coletivos – que se entende a relação existente entre o Estado e o sistema tributário.

Se, de um lado, o Estado é dependente de recursos financeiros – dentre os quais a tributação assume posição de destaque –, de outro, como já mencionado, há um regime de segurança constitucional em matéria tributária, que busca preservar valores fundamentais dos contribuintes (pessoas físicas e pessoas jurídicas).

E mais. Se existe um Estado com a necessidade de cobrir seus custos por meio da exigência de tributos, parece natural se admitir que os contribuintes organizem seus negócios para obter economia de tributos ou, até mesmo, afastar a tributação, desde, é claro, que se utilize de estruturas justificáveis do ponto de

preços públicos, as compensações financeiras e os ingressos comerciais” (2007, p. 186). Por sua vez, VITTORIO CASSONE traz apenas a distinção entre receitas – por ele denominadas entradas – “originárias” e “derivadas”. À semelhança dos pronunciamentos acima registrados, o autor afirma que as “receitas originárias” decorrem da “[...] utilização dos bens que o Estado possui como qualquer outro sujeito privado” e as “receitas derivadas” referem-se às “[...] prestações patrimoniais impostas aos cidadãos” (2004, p. 27).

² Conforme se pode extrair da análise conjugada dos artigos 170, *caput*, e 173, *caput*, ambos da Constituição Federal de 1988, a ordem econômica brasileira é guiada pela livre iniciativa, de maneira que é vedado ao Estado explorar diretamente atividade econômica, salvo quando o seu exercício for necessário aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. Dito isso, observe-se o conteúdo dos referidos dispositivos constitucionais:

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]”

“Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. [...]”

vista empresarial.

Nesse sentido, oportunas são as palavras de RICARDO LODI RIBEIRO:

Representando o tributo um dispêndio que reduz o patrimônio do indivíduo, é natural – e este é um fenômeno contemporâneo em relação à cobrança tributária – que o contribuinte busque mecanismos para reduzir o montante a ser entregue ao Estado para o financiamento das prestações públicas. É a chamada economia fiscal que, no entanto, pode ser tolerada pelo sistema ou por ele rechaçada.

O ordenamento jurídico tutela a economia do imposto como uma manifestação da autonomia da vontade e da liberdade de cada indivíduo organizar e planejar sua vida financeira, da forma que melhor lhe aprouver. É assim que ocorre na realização pelo contribuinte de um fato econômico diverso daquele que constituiu o pressuposto tributável. No entanto, essa escolha de outro fato deve ser aceita pelo contribuinte em todas as suas consequências, inclusive as desagradáveis. (RIBEIRO, 2008, p. 89).

De maneira semelhante, assim se pronunciam ISABEL A. BERTOLETTI e RENATA COLAFÊMINA ANTONIO:

Em meio ao contexto de um Estado Democrático de Direito também embasado nos princípios da estrita legalidade em matéria tributária, da tipicidade cerrada e da livre iniciativa, não se pode admitir que seja tida como ilegítima a busca de um menor efeito tributário na condução lícita desses negócios, razão pela qual a desconsideração das operações praticadas pelo contribuinte há de ser feita criteriosamente, partindo-se sempre da premissa de que o ônus da prova quanto à suposta ilicitude cabe à fiscalização. (BERTOLETTI e ANTONIO, 2005, p. 141).

Diante, então, de um cenário em que a tributação interfere, de maneira profunda, no resultado econômico das empresas, o planejamento tributário encontra terreno fértil para prosperar.

3.1.2 Contornos conceituais

Inicialmente, é bom que se diga que não se pretende, aqui, expor, com profundidade, toda a complexidade do tema, pois o seu desvelamento (sob os pontos de vistas econômico, jurídico e político) demandaria um espaço do qual

não se dispõe, exigindo uma análise mais robusta, não compatível com os limites deste trabalho.

Para os fins almejados no presente estudo, basta a formulação genérica do conceito de planejamento tributário, abrangendo, também, as figuras da elisão e da evasão fiscal.

Feita esta ressalva, seguindo adiante, a expressão “planejamento tributário” reflete, basicamente, a busca pela redução dos encargos tributários, como já enunciado páginas atrás.

Convergindo para essa mesma direção, mas de forma mais específica, cumpre colher, na doutrina, algumas importantes noções a respeito desse instrumento que, manejado dentro dos limites legais e caracterizado pela redução ou, até mesmo, completo afastamento da tributação, se propõe a elevar a rentabilidade e competitividade das empresas.

Numa primeira aproximação, importa observar os contornos traçados por MAÍRA CARVALHAES LOTT, que assim afirma:

De modo muito simplista, o planejamento tributário é um instrumento redutor dos custos fiscais que deve respeitar a lei integralmente, mas procurando negócios jurídicos com menor ou nula tributação. Trata-se de uma atividade lícita e juridicamente tutelada, um direito subjetivo do contribuinte no que respeita às suas obrigações tributárias, cujas motivações estão adstritas à gestão do risco empresarial (para a maximização dos lucros), à falha da neutralidade fiscal (decorrente da não regulação e/ou intervenção estatal junto às práticas concorrenciais) e ao produto geral da interconexão entre distintas jurisdições tributárias (ou seja, à globalização), [...]. (LOTT, 2013, p. 60).

Nessa mesma linha de raciocínio, EURÍPEDES BASTOS SIQUEIRA, LACORDAIRE KEMEL PIMENTA CURY e THIAGO SIMÕES GOMES (2011, p. 184) definem o planejamento tributário como *“uma ferramenta de gestão empresarial [...]”*, estabelecendo uma relação entre o Direito e a Contabilidade – ao afirmar que se faz necessário, nesse caso, *“[...] conhecer os princípios constitucionais, bem como os princípios contábeis”* – e destacando a sua importância, em virtude da legislação tributária brasileira *“adotar um número excessivo de leis e de constantes alterações”* (2011, p. 184-185), assim como por conta da *“influência que os tributos representam no resultado econômico das*

empresas” (2011, p. 185). Em seus dizeres:

A redução dos custos é uma necessidade constante em todas as empresas brasileiras visto que as mesmas estão em condições de alta competitividade. No caso de tributos o acompanhamento é algo que se impõe de forma ainda mais premente no que tange aos custos tributários, dado seu fortíssimo incremento nos últimos anos e sua característica de não gerar benefícios diretos às organizações.

Assim, além da escrituração fiscal e do controle dos tributos que incidem sobre as atividades de uma empresa, uma das mais importantes funções da Contabilidade Tributária corresponde ao conjunto de atuações e procedimentos operacionais de uma empresa que levaria a uma redução legal do ônus tributário empresarial, o que possibilitaria o cálculo do montante devido gerado em suas operações, e os respectivos pagamento ou recolhimentos, para possibilitar um patamar superior de rentabilidade e competitividade. Esse instrumento, recebe o nome de planejamento tributário.

Entende-se por planejamento tributário uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte. (SIQUEIRA, CURY e GOMES, 2011, p. 185).

As definições acima apresentam um ponto em comum: a ênfase na licitude para se configurar o planejamento tributário. Neste sentido, MARCO AURÉLIO GRECO, restringindo a definição de planejamento tributário para abranger tão somente a prática de atos lícitos, assim pontua:

[...] toda operação que tenha por efeito minimizar a carga tributária mediante atos ilícitos está fora da nossa análise. Vale dizer, se alguém disser: aqui houve um planejamento com uso de falsidade, a rigor não está se referindo a um planejamento porque falsidade é ato ilícito. (GRECO, 2004, p. 78).

Ou seja, na visão do autor, a presença do ilícito descaracterizaria o planejamento.

Contudo, neste particular, deve-se alertar que o planejamento enquanto procedimento não se confunde com o seu conteúdo. Em face disso, LIVIA DE CARLI GERMANO apresenta a sua noção de planejamento tributário, destacando a *“escolha, pelo contribuinte”*, dos atos e negócios jurídicos que sejam *“fiscalmente menos oneroso”*, sem adentrar na discussão acerca da sua licitude ou

ilicitude. São suas palavras:

O planejamento tributário nada mais é do que o estudo que, antecipando os efeitos dos atos e negócios jurídicos passíveis de serem praticados, acaba por influenciar a escolha, pelo contribuinte, daquele que seja fiscalmente menos oneroso. O termo não designa, necessariamente, a prática de atos lícitos ou ilícitos, mas apenas a atitude de programar atos e negócios levando em consideração a economia de tributos. (GERMANO, 2010, p. 10).

Neste sentido – de se buscar, por meio do planejamento tributário, a redução do ônus tributário; seu objetivo primordial –, fatos são os pronunciamentos.

A respeito do tema, NILTON LATORRACA assim se manifesta:

Costuma-se denominar de Planejamento Tributário a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. O objeto do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal. (LATORRACA, 2000, p. 37).

Por sua vez, HUMBERTO BONAVIDES BORGES destaca a necessidade de se evitar a concretização da hipótese de incidência tributária. São suas palavras:

A natureza ou essência do Planejamento Fiscal – ou Tributário – consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência tributária ou, então, de fazer com que sua materialidade ocorra na medida ou no tempo que lhe sejam mais propícios. Trata-se, assim, de um comportamento técnico-funcional, adotada no universo dos negócios, que visa excluir, reduzir ou adiar os respectivos encargos tributários. (BORGES, 2000, p. 55).

Ainda, compartilhando do mesmo raciocínio, observe-se as rápidas considerações de LÁUDIO CAMARGO FABRETTI a respeito do tema:

O estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as

alternativas legais menos onerosas denomina-se Planejamento Tributário. (FABRETTI, 2005, p. 32).

Como se vê, a partir dos pronunciamentos acima reproduzidos, há, ainda que com algumas ressalvas, um certo espírito de tranquilidade, entre os autores, no que diz respeito à noção geral de planejamento tributário.

O direito de se realizar planejamentos tributários não é objeto de controvérsia. Tampouco se duvida que o direito ao planejamento tributário possui conotação constitucional, na medida em que “*decorre da liberdade e da autonomia privada*”, como sustentam MARCIANO SEABRA DE GODOI e ANDRÉA KARLA FERRAZ (2012, p. 360). O ponto sensível de toda a discussão reside na inexistência de uniformidade de opiniões quanto aos conceitos, basicamente, de planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, assim como na definição dos limites do planejamento tributário (esta, talvez, a questão mais relevante e polêmica), que o separam do planejamento ilícito e ineficaz.

3.1.3 Elisão tributária e evasão fiscal: questão terminológica

Sem a pretensão de ser exauriente e definitivo³, importa antecipar que o estudo ora empreendido parte do código binário “*lícito x ilícito*”, o que redundará, em síntese, na dicotomia “*elisão x evasão*”. Tal ressalva se faz necessária porque são diversas as terminologias adotadas no trato daquilo que se convencionou chamar “*planejamento tributário*”.

Esse dissenso terminológico ou, ainda, a falta de uniformidade conceitual, já mencionada anteriormente, gera confusão e imprecisões que dificultam o estudo adequado das medidas adotadas para o exercício do planejamento tributário.

Em linhas gerais, para efeito de padronização e, de certa forma, de

³ “*Para que se qualifique como acadêmica a pesquisa de determinado objeto, não se faz necessário seja ela exaustiva, pretendendo esgotar, dali em diante, a possibilidade de seu conhecimento. Qualquer tentativa neste sentido levaria, certamente, à frustração, por mais limitado que fosse o objeto. O estudo será, sempre, parcial*” (SCHOUERI, 2005, p. 4).

simplificação, o presente estudo utilizará a expressão “*elisão tributária*” para se referir ao planejamento tributário lícito e o termo “*evasão fiscal*” para o planejamento tributário tido por ilícito.

Isto posto, abre-se, aqui, um breve espaço para, de maneira sintética, expressar a tradicional dicotomia entre elisão e evasão, representada no quadro abaixo, elaborado por FLAVIO RUBINSTEIN e GUSTAVO GONÇALVES VETTORI (FIGURA 1):

FIGURA 1 – DICOTOMIA ENTRE ELISÃO E EVASÃO

ELISÃO	EVASÃO
<ul style="list-style-type: none"> • Forma lícita de economizar tributos • Realização de condutas antes do fato gerador • Dever do administrador (maximização de resultados)? 	<ul style="list-style-type: none"> • Forma ilícita de economizar tributos • Ocorre após o fato gerador • Sonegação • Multas agravadas • Aspectos criminais <ul style="list-style-type: none"> • Omitir informação ou prestar declaração falsa • Fraudar a fiscalização • Falsificar ou alterar nota Fiscal • Utilizar documento falso • Utilizar contabilidade “diversa” da fornecida à Fazenda • Fazer declaração falsa

FONTE: RUBINSTEIN e VETTORI (2016)

Os professores do curso de “*Tributação das Operações e dos Negócios Societários*” da Fundação Getúlio Vargas – FGV/SP (GVlaw), referindo-se a uma terceira categoria, ignorada pela dicotomia entre evasão e elisão, também formularam o quadro a seguir, que faz menção ao grupo dos “planejamentos discutíveis” (FIGURA 2):

FIGURA 2 – DICOTOMIA ENTRE EVASÃO E ELISÃO IGNORA UMA TERCEIRA CATEGORIA

GESTÃO E PLANEJAMENTO LICITOS	PLANEJAMENTOS DISCUTÍVEIS	EVASÃO
<ul style="list-style-type: none"> • Formas lícitas de redução da carga tributária • Utilização de benefícios fiscais efetivamente aplicáveis • Eleição de regimes tributários permitidos por lei • Efetiva realização de condutas antes do fato gerador • Dever do administrador 	<ul style="list-style-type: none"> • Estruturas desenhadas para a redução da carga tributária incidente sobre atividades de grupos de empresas ou sobre transações específicas • Utilização de negócios que, analisados individualmente, são lícitos e geram a carga tributária pretendida • Discussão se dará em relação: <ul style="list-style-type: none"> • À efetiva realização, na prática, dos negócios declarados • Aos efeitos dos negócios analisados em conjunto • Podem ser aceitos ou não (jurisprudência oscila) • Mesmo que negados, raramente são considerados crime • Discussão sobre a aplicação de multa agravada <ul style="list-style-type: none"> • Simulação • Divergência de interpretação • Dever do administrador? 	<ul style="list-style-type: none"> • Forma ilícita de economizar tributos • Ocorre após o fato gerador • Sonegação • Multas agravadas • Aspectos criminais <ul style="list-style-type: none"> • Omitir informação ou prestar declaração falsa • Fraudar a fiscalização • Falsificar ou alterar nota Fiscal • Utilizar documento falso • Utilizar contabilidade “diversa” da fornecida à Fazenda • Fazer declaração falsa

FONTE: RUBINSTEIN e VETTORI (2016)

Pois bem, retomando o raciocínio, importa apresentar os entendimentos doutrinários acerca da terminologia mais adequada para designar o planejamento tributário lícito e o ilícito.

De partida, deve-se registrar a importante contribuição de RUBENS GOMES DE SOUZA para a fixação das bases relativas ao tema da elisão tributária, construindo, com fundamento em critério cronológico, a clássica distinção entre elisão fiscal e evasão. Disso decorre que, segundo o autor, restaria configurada uma operação de elisão fiscal se os atos adotados pelo contribuinte, com vistas à economia de tributos, forem praticados, em conformidade com a lei, ante da ocorrência do fato jurídico tributário (comumente denominado de “fato gerador”); ou seja, é verificada no plano da licitude. Por sua vez, estar-se-ia diante de uma hipótese de evasão fiscal se o contribuinte se valesse de atos praticados

com o objetivo de reduzir a carga tributária, ainda que em conformidade com a lei, após a ocorrência do fato gerador.

O foco, então, sob esta perspectiva, fundada num elemento temporal, é o momento de ocorrência do fato jurídico tributário.

De maneira divergente, HERMES MARCELO HUCK (1997) utiliza o vocábulo “*elisão*” como sinônimo de planejamento tributário, atribuindo, contudo, ao planejamento tributário lícito a expressão “*elisão lícita*” e o termo “*elisão ilícita*” para o planejamento tributário considerado ilícito.

Por sua vez, recorrendo ao significado dos vocábulos “*elidir*” e “*evasão*”, HUGO DE BRITO MACHADO, outorgando-lhes sentido diametralmente oposto ao comumente conferido aos termos, opta por designar a conduta lícita de evasão e a conduta ilícita de elisão. Trata-se de interessante raciocínio – razão pela qual merece registro –, na medida em que, de acordo com o “*Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*”, o vocábulo “*elidir*” significa retirar, excluir, suprimir algo, enquanto o vocábulo “*evasão*” significa fuga, desvio.

Para melhor compreensão desta divergência, em que pese a extensão da citação, observe-se as próprias palavras do autor:

Com efeito, *elisão* é ato ou efeito de *elidir*, que significa eliminar, suprimir. E *evasão* é o ato de evadir-se, a fuga. Tanto se pode dizer *elisão fiscal*, no sentido de eliminação ou supressão do tributo, como *evasão fiscal*, no sentido de fuga ao imposto. Elisão e evasão têm sentidos equivalentes. Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos *evasão* para designar a conduta lícita, e *elisão* para designar a conduta ilícita. Realmente, *elidir* é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente. Seja como for, essa questão terminológica fica sem importância na medida em que se esclareça o sentido em que se está empregando uma ou a outra expressão.

O que importa, a rigor, é saber se o comportamento adotado pelo contribuinte para fugir, total ou parcialmente, ao tributo (*evasão fiscal*), ou para eliminar, ou suprimir, total ou parcialmente, o tributo (*elisão fiscal*), é um comportamento lícito ou ilícito. Em outras palavras, a questão essencial que deve ser enfrentada é a de saber se em determinado caso ocorreu, ou não, o fato gerador da obrigação tributária e qual a sua efetiva dimensão econômica. (MACHADO, 2010, p. 138).

Outro posicionamento interessante é aquele sustentado por CÉSAR GUIMARÃES PEREIRA (2001), que, apesar de denominar de elisão o planejamento lícito e de evasão a prática de atos e negócios jurídico ilícitos, segmenta a elisão em duas: (i) elisão eficaz, que se refere àquela que decorre de atos lícitos sob a perspectiva do direito privado e que, indiretamente, conduz à redução da carga tributária; e (ii) elisão ineficaz, relativa às operações que, a despeito de decorrer de atos e negócios jurídicos lícitos no direito privado, não podem ser oponíveis ao Fisco, em razão do disposto no art. 149, VIII, do Código Tributário Nacional⁴.

Destaque-se, ainda, o categorização estabelecida por HELENO TAVEIRA TÔRRES (2001), que aponta a existência de uma terceira classe, caracterizada, num primeiro momento, pela prática de atos lícitos no âmbito do direito privado, mas que – quando analisados sob a óptica da legislação tributária –, evidenciam o propósito de fraude à lei ou de simulação. Trata-se da figura da “*elusão tributária*”.

Diante das profundas divergências doutrinárias, buscando contemplar toda esta diversidade de entendimentos, GERD WILLI ROTHMANN resume as formas de se obter economia tributária nos termos a seguir expostos:

O problema consiste, pois, em analisar a licitude ou ilicitude do plano global para poder concluir pela oponibilidade ou não da estruturação ao Fisco. Para esta tarefa e, conseqüentemente, para compreender melhor as decisões tomadas pela autoridade fiscal (...), é da maior importância fixar bem os conceitos de elisão, elusão, evasão e sonegação fiscal. Para não ultrapassar os limites deste prefácio, permito-me apresentar, de forma esquemática, as várias **formas de economia de tributos**:

- a) lícita: elisão fiscal**, que pressupõe uma conduta adequada do contribuinte.
- b) ilícita: evasão fiscal** – que se caracteriza por uma conduta inadequada, que constitui:
 - (i) ilícito civil: elisão fiscal** que revela conduta abusiva (simulação, fraude à lei, abuso de direito);
 - (ii) ilícito tributário: infração fiscal** – que consiste em conduta culposa;
 - (iii) ilícito penal: crime contra a ordem tributária** (“sonegação”) –

⁴ **Código Tributário Nacional**: Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...] VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; [...].

que exige conduta delituosa.

Daí podemos concluir que a elisão não se confunde com a elusão. Só esta última é ilícita, de modo que representa grande impropriedade referir-se a combate da elisão ou à cláusula geral antielisiva. O que deve ser combatido é a economia ilícita ou evasão fiscal, na sua modalidade de elusão fiscal.

Quanto à elusão, verifica-se que no ordenamento tributário brasileiro ainda não foi introduzido o instituto do abuso de forma, não existindo, portanto, nenhuma **cláusula geral antielusiva**, baseada neste conceito, diferentemente do Direito Tributário Alemão, cujo Código Tributário, desde 1919, disciplina o abuso de formas, [...]. (ROTHMANN, 2014, p. 21-22).

Em face, então, das diferentes terminologias empregadas pelos estudiosos que se dedicam ao tema – algumas até designando a mesma figura jurídica –, notória é a importância do aprofundamento das pesquisas acerca dos planejamentos tributários considerados válidos, especialmente para a estabilização das relações tributárias entre o Fisco e os contribuintes.

Há, como se pode notar, uma “zona cinzenta”, que exige, não apenas, uma padronização, uma sistematização, que apresente coerência material e formal, mas também a firme delimitação e fixação dos limites e garantias do planejamento tributário.

3.1.4 Limites do planejamento tributário

Como mencionado páginas atrás, a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, buscou impor uma limitação ao planejamento tributário, acrescentando ao art. 116 do Código Tributário Nacional aquilo que se convencionou chamar, na época, de “*norma antielisiva*”.

Apesar de já ter sido reproduzido anteriormente, convém observar, uma vez mais, o seu conteúdo:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

[...]

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.

Sem adentrar na discussão acerca da adequação da expressão “*norma antielisiva*”, por escapar aos limites do presente trabalho, é de se observar que a sua introdução no ordenamento jurídico já levou a uma série de ponderações por parte da doutrina e, também, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Considerando os propósitos desta pesquisa, é importante que se diga que não se pretende apresentar trabalho de cunho demasiadamente aprofundado nas posições doutrinárias a respeito das significativas mudanças verificadas a partir da inserção do parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional. Uma breve incursão nas posições firmadas já é suficiente para o correto entendimento acerca do tratamento jurídico dispensado ao tema.

Uma das primeiras correntes a se manifestar acerca da introdução da referida norma ressaltou a necessidade de fixação, por meio de lei ordinária, dos procedimentos a serem observados para a desconsideração dos negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador dos tributos ou de seus elementos. Tal raciocínio, por óbvio, decorre da ressalva contida na parte final do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, qual seja, de que a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos deverá se dar em observância “*aos procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*”.

Assim, de acordo com esta corrente, na ausência de lei ordinária estabelecendo os procedimentos necessários à desconsideração dos atos ou negócios jurídicos, a norma do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional seria tecnicamente ineficaz.

Não é por outra razão, aliás, que se criou, à época, muita expectativa em torno da Medida Provisória nº 66/2002, que acabou por ser rejeitada pelo Congresso Nacional, na parte que toca aos “*procedimentos relativos à norma geral anti-elisão*”, frustrando, assim, a aplicação do dispositivo inserido no Código Tributário Nacional.

Apesar dessa falta de evolução legislativa no que se refere aos

planejamentos tributários, e mais do que a simples introdução no ordenamento jurídico da norma prevista no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, a Lei Complementar nº 104/2001 representou o “*divisor de águas*” no que diz respeito ao posicionamento das autoridades fiscais e, igualmente, dos tribunais administrativos, em especial o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (antigo Conselho de Contribuintes), que passou a rejeitar as diversas estruturas criadas pelos contribuintes com o objetivo de reduzir ou, até mesmo, afastar a incidência tributária (SCHOUERI, 2010).

Passou-se, então, correta ou incorretamente, a perseguir mais o conteúdo dos atos e dos negócios jurídicos em detrimento de suas formalidades. Ou seja, buscou-se prestigiar a ideia de prevalência da substância sobre a forma.

Seguindo adiante, há, ainda, outra corrente doutrinária, que considerou totalmente desnecessária a introdução, no ordenamento jurídico, do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

O fundamento é bastante simples: o Código Tributário Nacional já prevê, em seu art. 149, inciso VII, a possibilidade de descon sideração de atos ou negócios jurídicos. Observe-se:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; [...]

A diferença entre a redação do dispositivo acima reproduzido e aquela apresentada pelo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional reside, basicamente, na maior amplitude do art. 149, o qual possibilita a revisão dos lançamentos nas hipóteses de atuação com “*dolo, fraude ou simulação*”, enquanto o dispositivo introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001 se volta aos atos ou negócios jurídicos praticados com a “*finalidade de dissimular*” a ocorrência do fato jurídico tributário.

Integrante desta importante corrente doutrinária, PAULO DE BARROS CARVALHO, concordando com o posicionamento de HELENO TAVEIRA

TÔRRES, assim se pronuncia:

A Lei Complementar nº 104/2001 acrescentou ao art. 116 o parágrafo único, dispondo que “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”.

O ordenamento brasileiro, a meu ver, já autorizava a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados, a exemplo do disposto no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional. O dispositivo comentado veio apenas ratificar regra existente no sistema em vigor. Por isso mesmo, assiste razão a Heleno Tôrres, ao asseverar que a referida alteração tão-só aperfeiçoa o que já se encontrava previsto, de modo genérico, afastando quaisquer dúvidas concernentes à possibilidade da Administração em desconsiderar os negócios fictícios ou dissimulados. (CARVALHO, 2007, p. 307-308).

Em sentido semelhante, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO apresentou suas ponderações nos seguintes termos:

A norma antielisão é injustificada uma vez que, nos casos de simulação ou fraude, basta aplicar as regras de Direito Privado, para decretar a nulidade dos negócios aparentes, e considerar os atos efetivamente praticados, com os respectivos reflexos tributários. (MELO, 2005, p. 221-222).

Como se pode notar, diante de todo o exposto, independentemente da premissa da qual se parta (aplicação, pura e simples, da desconsideração por dolo, fraude ou simulação, com fundamento no art. 149, VII, do Código Tributário Nacional, ou do parágrafo único do art. 116 do *Codex Tributário*), fato é que a mudança da postura das autoridades fiscais passa pela fixação dos conceitos de dolo e fraude, simulação e dissimulação (simulação relativa); noções significativamente importantes para a análise das operações levadas a efeito pelos contribuinte.

Iniciando pela fraude, a Lei nº 4.502/1964 assim preceitua:

Art. 72. Fraude 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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

A partir do conceito acima apresentado, é possível extrair elemento de grande relevância para a configuração das hipóteses aqui examinadas. Trata-se do “*dolo*”. Disso decorre que se deve constatar a intenção do agente, ou seja, que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

Por sua vez, quanto à simulação, CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA (2004, p. 636), tradicional civilista, afirma que tal instituto consiste em “*celebrar-se um ato, que tem aparência normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente devia produzir*”, de modo que, como ocorre em todo negócio jurídico, “*há [...] uma declaração de vontade, mas enganosa*”.

Na mesma linha de raciocínio é o entendimento de GUSTAVO TEPEDINO:

Segundo a doutrina especializada, ‘por simulação entende-se o **ato de alguém que, conscientemente e com a conivência de outra pessoa, a quem a sua declaração é dirigida, faz conter nesta, como vontade declarada, uma coisa que nenhuma delas quer, ou coisa diversa daquela que ambas querem**’ (Luís Cabral de Moncada, Lições, p. 600). Tem-se a celebração de um negócio que aparentemente está em acordo com a ordem jurídica que o disciplina, mas que, em verdade, não visa ao efeito que juridicamente deveria produzir, por se tratar de uma declaração enganosa de vontade. (TEPEDINO, 2004, p. 312).

A dissimulação, a seu turno, constitui uma espécie de simulação, também denominada de “*simulação relativa*”. A respeito do seu conceito, FRANCISCO FERRARA assim leciona:

A simulação relativa consiste no disfarce *duma acto*: quando se realiza aparentemente um negócio jurídico, querendo e levando-se a efeito um outro diferente. Os contratantes concluem um negócio verdadeiro que ocultam sob uma forma jurídica diversa, de modo a que a sua verdadeira natureza permaneça secreta. A aparência serve só para iludir o público, mas por detrás dessa falsa aparência esconde-se a verdade daquilo que as partes quiseram realizar e subtrair ao conhecimento de terceiros. (FERRARA, 1999, p. 232).

De forma semelhante, LÁUDIO CAMARGO FABRETTI (2005, p. 155) afirma que “*dissimular é procurar esconder o verdadeiro negócio jurídico, simulando outro, que se tenta apresentar como sendo o real*”.

Analisando-se os pronunciamentos doutrinários acerca dos institutos da

simulação e da dissimulação, sob a perspectiva do Código Civil, observa-se, claramente, o seu alinhamento com o disposto no art. 167, que estabelece a nulidade dos negócios jurídicos simulados ou dissimulados (estes últimos quando não forem válidos “*na substância e na forma*”):

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Fixados, ainda que em linhas gerais, os conceitos de dolo e fraude, assim como de simulação e dissimulação, institutos estritamente relacionados à possibilidade de desconsideração de atos e negócios jurídicos, resta pôr foco, uma vez mais, na mudança de postura do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a partir da introdução no ordenamento jurídico da norma contida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário.

Isso porque, independentemente de sua eficácia técnica, o referido dispositivo serviu de vetor interpretativo para conduzir as autoridades tributárias e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF rumo a uma visão bem mais restrita dos limites daquilo que se convencionou chamar “*planejamento tributário*”.

Basicamente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais passou a analisar os planejamentos tributários sob a óptica da realidade ou não do negócio jurídico praticado, a partir das provas relacionadas aos fatos em foco. Dito de outra forma, passou-se a verificar o negócio jurídico celebrado e a sua correspondência com a realidade, desprendendo-se do exame exclusivo dos aspectos formais (declarações ao Fisco, registro dos atos perante as Juntas Comerciais, dentre outras providências).

Não bastasse isso, promoveu-se a adoção – na avaliação da validade dos planejamentos tributários – da teoria do “*propósito negocial*” (“*business purpose*”).

Com origem no direito suíço (BARRETO, 2008) e tendo ganhado

notoriedade no direito norte-americano, com o julgamento do caso *Gregory v. Helvering* pela Suprema Corte dos Estados Unidos da América, o “*business purpose*”, como ensina LUÍS EDUARDO SCHOUERI (2010, p. 18), “*questiona se a operação teria sido efetuada do mesmo modo, não fossem as vantagens tributárias geradas*”.

Apesar da teoria em foco, “*enquanto critério de separação entre as operações válidas e inválidas, [...] esconder certo grau de arbítrio*” (SCHOUERI, 2010, p. 18), a figura do “*propósito negocial*” (“*business purpose*”) tem sido “*letra forte*” em diversos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Desse modo, em síntese, o panorama jurisprudencial administrativo converge para o afastamento de planejamentos tributários com base nos seguintes pontos:

- (i) inexistência de correspondência entre os aspectos formais e materiais da operação, ou seja, é inadmissível a simulação, inclusive na sua modalidade relativa (exige-se coerência entre a operação e as atividades empresariais);
- (ii) existência de partes relacionadas;
- (iii) inexistência de um “*propósito negocial*”, ou seja, há a necessidade de comprovação da existência de outros motivos, além da economia tributária, para a realização da operação escolhida; e,
- (iv) tendência à desconsideração dos atos sucessivos praticados em curto espaço de tempo (intervalo temporal entre as operações).

De forma esquemática, FLAVIO RUBINSTEIN e GUSTAVO GONÇALVES VETTORI resumiram o entendimento das autoridades tributárias e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF quanto à validade (e aceitação) das estruturas criadas pelos contribuintes para alcançar melhor performance tributária, seja pela redução da carga tributária ou, ainda, pelo total afastamento da incidência tributária. Observe-se (FIGURA 3):

FIGURA 3 – TENDÊNCIAS DA FISCALIZAÇÃO E DO CARF

DESCONSIDERAÇÃO	ACEITAÇÃO
Realidade formal não se coaduna com os fatos	Realidades formal e material se coadunam
Não há qualquer propósito subjacente aos negócios, exceto a economia tributária	Há propósito subjacente aos negócios, além da economia tributária
Partes ligadas	Partes independentes
Partes independentes não celebrariam operação	Operação poderia ser celebrada no mercado
Lapso temporal curto entre operações	Lapso temporal razoável entre operações
Operações em seqüência, que só fazem sentido se considerado o fim do conjunto de negócios, diverso do fim de cada negócio individual (os negócios, quando analisados em si, não se relacionam com o objetivo visado pelo contribuinte)	O fim de cada um dos negócios realizados relaciona-se com os objetivos do contribuinte

FONTE: RUBINSTEIN e VETTORI (2016)

Do exposto, como se vê, extrai-se que o exercício do direito do contribuinte de buscar, legitimamente, economia tributária encontra importantes balizas na jurisprudência, devendo, por essa razão, levar em conta tais aspectos para estruturar as suas atividades econômicas e negociais

É com base, então, na ideia de que o exercício deste direito não é ilimitado que se entende ser possível a conciliação entre os procedimentos de auditoria e o planejamento tributário, para verificação das estruturas de negócios.

3.2 AUDITORIA

3.2.1 Conceito e objetivo

Em rápidas palavras, o termo auditoria pode ser definido como a análise sistemática de procedimentos, operações e demonstrações financeiras de

determinada empresa.

Já de início, a partir deste simples conceito, se observa a relação da auditoria com o planejamento tributário, sobretudo diante das observações feitas acima, quanto ao posicionamento da fiscalização e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF acerca das estruturas construídas pelos contribuintes para ter melhor performance tributária.

Apesar disso, importa, antes, trazer outras visões a respeito do conceito e objetivo da auditoria.

Segundo a “*American Accounting Association*” – principal associação profissional para acadêmicos contábeis nos Estados Unidos, a auditoria pode ser assim definida:

(...) um processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados. (*apud* BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002, p. 31).

Essa forma de entender a auditoria – como uma avaliação sistemática de procedimentos – não é exclusiva do cenário internacional.

No Brasil, a Resolução nº 820/97, do Conselho Federal de Contabilidade, traz, por meio da “*NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis*”, a seguinte definição:

11.1.1.1 – A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

É com base na conceituação acima reproduzida que RICARDO J. FERREIRA assim se pronuncia acerca da finalidade da auditoria das demonstrações contábeis:

A auditoria independente das demonstrações contábeis tem por finalidade a emissão de um parecer (uma opinião), pelo auditor independente, no sentido de as demonstrações contábeis traduzirem ou

não, em todos os seus aspectos relevantes, a situação do patrimônio da entidade em uma determinada data, o resultado das suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido (ou os lucros ou prejuízos acumulados) e as origens e aplicações de seus recursos no período auditado, de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade, aplicados com uniformidade em relação ao exercício anterior. Devem ser observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, além da legislação específica que rege o ramo de atividades da entidade auditada, se for o caso. (FERREIRA, 2007, p. 1-2).

E, referindo-se à auditoria independente, aplicando-a, especificamente, às demonstrações contábeis, RICARDO J. FERREIRA (2007, p. 1) afirma se tratar de *“técnica contábil que tem por objeto, entre outros procedimentos, o exame [...] das atividades, livros e documentos de uma entidade, [...]”*.

SILVIO APARECIDO CREPALDI, por sua vez, define a auditoria como o *“levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações de uma entidade”*. E, voltado a expor a abrangência do conceito, assim complementa:

A Auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

Consiste em controlar as áreas-chaves nas empresas a fim de evitar situações que propiciem fraudes, desfalques e subornos, por meio de testes regulares nos controles internos específicos de cada organização. (CREPALDI, 2000, p. 27).

Ainda, não obstante a extensão de suas considerações, vale observar as suas palavras a respeito do objetivo da auditoria contábil. Veja-se:

O objetivo do exame das demonstrações financeiras é expressar uma opinião sobre a propriedade das mesmas e assegurar que elas representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes aos períodos em exame, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, aplicados com uniformidade durante os períodos.

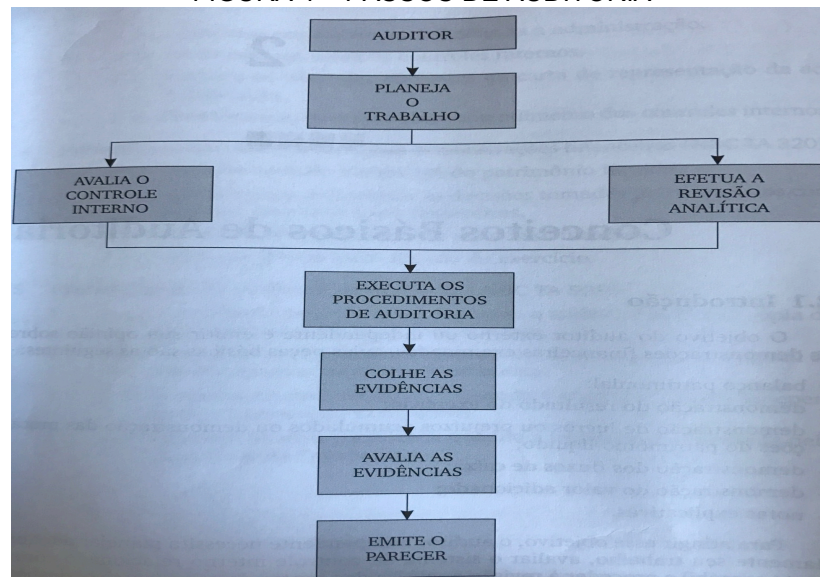
O exame de auditoria deve ser efetuado de acordo com as normas usuais de auditoria, inclusive quanto às provas nos registros contábeis e aos procedimentos de auditoria julgados necessários nas circunstâncias. Dessa forma, o objetivo principal da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, como o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade

das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada. Em seu exame, o auditor, por uma lado, utiliza os critérios e procedimentos que lhe traduzem provas que assegurem a efetividade dos valores apostos nas demonstrações financeiras e, por outro lado, cerca-se dos procedimentos que lhe permitem assegurar a inexistência de valores ou fatos não constantes das demonstrações financeiras que sejam necessários para seu bom entendimento. (CREPALDI, 2000, p. 27).

MARCELO CAVALCANTI ALMEIDA (2012, p. 39), voltando-se aos conceitos básicos de auditoria e dando ênfase à figura do auditor, afirma que o seu objetivo *“é emitir sua opinião sobre as demonstrações financeiras examinadas [...]”*. Para desenvolvimento da auditoria, o autor (ALMEIDA, 2012, 39) destaca a necessidade de planejamento adequado do trabalho, de avaliação do sistema de controle interno relacionado à parte contábil, bem como de revisão analítica das contas do ativo, passivo, despesa e receita, *“a fim de estabelecer natureza, datas e extensão dos procedimentos de auditoria, colher as evidências comprobatórias das informações das demonstrações financeiras e avaliar essas evidências”*.

Esse *“passo a passo”* de auditoria foi muito bem representado, e resumido, por MARCELO CAVALCANTI ALMEIDA, conforme o quadro abaixo reproduzido (FIGURA 4):

FIGURA 4 – PASSOS DE AUDITORIA



FONTE: ALMEIDA (2012, p. 40)

Merece, também, registro o entendimento de WILLIAM ATTIE acerca do

conceito de auditoria. Convergindo para a mesma direção dos pronunciamentos acima apontados, o autor (ATTIE, 2011, p. 5) – de maneira sintética, mas precisa – define a auditoria como *“uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”*.

Como se vê, não há divergências entre as diversas manifestações e entendimentos acerca do conceito e do objetivo da auditoria. As diferenças residem, basicamente, na forma de se expor o tema, de modo que, em linhas gerais, a sua essência é a mesma.

Assim, uma vez devidamente fixados o seu conceito e objetivo, passa-se a estabelecer a devida relação entre planejamento tributário e auditoria. Mas, antes, importa tecer uma ou duas palavras a respeito dos procedimentos de auditoria.

3.2.2 Procedimentos de auditoria

Se, por um lado, há um consenso doutrinário acerca do conceito e objetivo da auditoria, por outro, não se verifica um ambiente de tranquilidade quanto aos seus procedimentos.

De fato, salvo alguns procedimentos com pontos de contato, não há uma sistematização, uma uniformidade, ou, ainda, um consenso entre os seus estudiosos, no que diz respeito aos procedimentos de auditoria.

A doutrina apresenta uma série de procedimentos de auditoria, os quais, enquanto técnicas de ação, constituem os elementos norteadores da atuação dos auditores.

Mesmo diante da diversidade de procedimentos que informam a auditoria, e tendo em vista, ainda, o objetivo do presente estudo, tratar-se-á, aqui, de alguns procedimentos; aqueles que se relacionam à pretensa conciliação entre planejamento tributário e auditoria.

Registre-se, porém, antes de prosseguir, que tais procedimentos não serão analisados de forma exauriente. No entanto, frise-se, será dispensada a

atenção suficiente para evidenciar o escopo do presente trabalho.

Segundo RICARDO J. FERREIRA (2007, p. 6) procedimentos de auditoria “são o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre a demonstrações contábeis auditadas”. Para o autor (FERREIRA, 2007), os procedimentos abrangem, basicamente, (i) testes de observância (ou exames de aderência) – subdivididos em *flagrantes* e *retrospectivos* – e (ii) testes substantivos – que se dividem em *testes de transações e saldos* e *procedimentos de revisão analítica*.

MARCELO CAVALCANTI ALMEIDA (2012), por sua vez, traz como espécies de procedimentos de auditoria a (i) contagem física, (ii) a confirmação com terceiros, (iii) a conferência de cálculos e (iv) a inspeção de documentos.

Alertando sobre a possível variação de eficiência dos procedimentos de auditoria conforme o momento de levantamento das demonstrações contábeis (aplicação anterior ou posterior), SILVIO APARECIDO CREPALDI (2000) apresenta os seguintes procedimentos: (i) comprovação física e contagens; (ii) confirmação de terceiros; (iii) exame dos documentos de suporte das operações; (iv) conferência de cálculos; (v) rastreamento de escrituração; (vi) análise crítica e minuciosa; (vii) inquérito; (viii) exame de registros auxiliares; e (ix) correlação entre saldos e informações.

Para os propósitos almejados pelo presente estudo, entende-se que, dos procedimentos de auditoria anteriormente mencionados, podem ser aplicados para verificar a adequação de estruturas de negócios, considerando o planejamento tributário, os seguintes procedimentos:

- exame de documentos de suporte das operações;
- conferência de cálculos;
- rastreamento de escrituração;
- exame de registros auxiliares;
- correlação entre saldos e informações.

A respeito dos procedimentos acima elencados, SILVIO APARECIDO CREPALDI (2000) apresenta definições e/ou contextualizações bastante claras, apesar da sua simplicidade.

Sobre o exame de documentos de suporte das operações (denominado por MARCELO CAVALCANTI ALMEIDA como inspeção de documentos), CREPALDI (2000, p. 133) diz se tratar de *“exame voltado para a comprovação das transações que por questões legais ou comerciais ou de controle são evidenciadas por documento comprobatório da efetividade dessas transações”*.

Neste particular, retomando alguns ensinamentos sobre planejamento tributário, mais especificamente relacionados ao posicionamento da fiscalização e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, infere-se que tal procedimento tem decisiva atuação na verificação de existência (ou não) de correspondência entre os aspectos formais e materiais das operações, bem como no estabelecimento da relação entre os negócios realizados e os objetivos do contribuinte.

Em virtude da ideia de prevalência da substância sobre a forma, para fins de verificação da legalidade de estruturas de negócios criadas pelos contribuinte para ter melhor performance tributária, a auditoria não pode se limitar a análises formais da documentação contábil.

De forma complementar ao exame de documentos, a conferência de cálculos e o rastreamento de escrituração surgem como importantes procedimentos de auditoria, na medida em que se prestam à *“constatação da veracidade das informações contábeis”* (CREPALDI, 2000, p. 133). Ou seja, assim como no caso da inspeção de documentos, as informações contábeis devem, necessariamente, refletir as operações e atividades empresariais, em observância à já referida exigência de correspondência entre aspectos formais e materiais. Aqui, aliás, também pode ser considerada a correlação entre saldos e informações, caracterizada, de acordo com SILVIO APARECIDO CREPALDI (2000, p. 133), pelo *“relacionamento harmonioso do sistema contábil das partidas dobradas”*.

O exame de registros auxiliares, por sua vez, relacionado à verificação da “*autenticidade e às possibilidades de adulteração*”, também se volta à análise dos aspectos formais e materiais dos negócios e das estruturas empresariais.

Evidente, portanto, a possibilidade de se aplicar os procedimentos de auditorias ao planejamento tributário, para verificação da regularidade da gestão estratégica da carga tributária nas estruturas empresariais, com vistas ao cumprimento, pelas empresas, das suas obrigações tributárias e dos seus deveres instrumentais perante a União, Estados e Municípios.

4 AUDITORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: PROPOSTA DE VERIFICAÇÃO DAS ESTRUTURAS DE NEGÓCIOS

Visualizados o conceito, objetivo e os procedimentos de auditoria e devidamente delineados os contornos do planejamento tributário, chegou é o momento de se empreender a análise de uma possível conciliação entre eles, com vistas à verificação das estruturas de negócios.

Desse modo, muito embora já se tenha um entendimento afirmativo, verificar-se-á, a partir das premissas fixadas no decorrer do presente estudo, se a auditoria pode ser aplicada ao planejamento tributário; seja em momento anterior à sua realização – para elaboração do plano de redução da carga tributária ou, até mesmo, de afastamento da tributação –, seja em momento posterior – para a efetiva verificação das estruturas empresariais concebidas para obter a economia de tributos.

De modo específico, foi realizado o devido cotejo entre os procedimentos de auditoria e os limites do planejamento tributário, restando devidamente fixado que, diante da postura da fiscalização e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF acerca das hipóteses em que os atos e/ou negócios jurídicos podem ser desconsiderados, o exame de documentos de suporte das operações, a conferência de cálculos, o rastreamento de escrituração, o exame de registros auxiliares e a correlação entre saldos e informações representam os procedimentos de auditoria que mais contribuem para a verificação da regularidade das estruturas e dos negócios empresariais, sob o ponto de vista do planejamento tributário aceito pelas autoridades fiscais.

Seja como for, mesmo que sob uma perspectiva mais ampla, este raciocínio prevalece, conforme restará devidamente demonstrado a seguir.

Em virtude da íntima relação entre a tributação e a contabilidade, importa, inicialmente, destacar as palavras de WILLIAM ATTIE acerca da auditoria das demonstrações contábeis. Observe-se:

A auditoria das demonstrações contábeis visa às informações contidas nessa afirmação, assim é evidente que todos os itens, formas e métodos

que as influenciam também estarão sendo examinados. O exame da autoria engloba a verificação documental, os livros e registros com características controladoras, a obtenção de evidências de informações de caráter interno ou externo que se relacionam com o controle do patrimônio e a exatidão dos registros e as demonstrações deles decorrentes. A ênfase que se dá a cada situação depende de uma série de decorrências dos diferentes segmentos que compõem a organização. Os exames de auditoria obedecem às normas de auditoria e incluem procedimentos de comprovação dos dados em estudo caracterizados por uma atitude de reflexão competente e independente. (ATTIE, 2011, p. 5).

A necessidade de correspondência entre aspectos materiais e formais das operações realizadas para que não haja questionamentos em relação ao planejamento tributário levado a efeito, já mencionada acima, justifica essa abrangência da auditoria apontada pelo autor, contemplando o exame documental, livros e registros, assim como *“a obtenção de evidências de informações de caráter interno ou externo”*.

Isto posto, fixada a evidente relação entre tributação e contabilidade, cumpre destacar que esta última serve de fundamento para a auditoria, como enuncia SILVIO APARECIDO CREPALDI:

A base fundamental da Auditoria está ligada diretamente à contabilidade, que, embora exerça o principal papel da empresa, no sentido de registrar e informar os reflexos das transações nos aspectos econômico-financeiros, muitas vezes é manipulada, por interesse estranho ao objetivo maior da empresa, visando a vantagens ilícitas ou malversação de recursos como empréstimos, aprovação cadastral, financiamentos. (CREPALDI, 2000, p. 23).

A relação entre contabilidade e auditoria é evidente.

Não é por outra razão, aliás, que foi promulgada a Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, buscando harmonizar a contabilidade brasileira às regras que são comumente aceitas pelos chamados *“países desenvolvidos”*, visando, assim, promover uma padronização contábil.

A análise dos impactos da Lei nº 11.638/2007 não faz parte do escopo do presente estudo. Mas, apenas a título de informação, registre-se que a Lei nº 11.638/2007 trouxe novas diretrizes para o mundo contábil e jurídico, modificando substancialmente a Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1976), de modo a alinhar a contabilização das empresas brasileiras às normas contábeis

internacionais, tal como o *International Financial Reporting Standards* – IFRS e o sistema americano *United States Generally Accepted Accounting Principles* – US GAAP.

Feita esta breve observação, decorrente da afirmação de SILVIO APARECIDO CREPALDI de que a “*base fundamental da Auditoria está ligada diretamente à contabilidade*”, impõe-se retomar a análise das suas palavras constantes do trecho acima reproduzido, considerando o propósito do presente trabalho.

Pois bem. Com base na parte final do excerto em questão, em que SILVIO APARECIDO CREPALDI suscita a possibilidade da contabilidade ser manipulada, pode-se sustentar a necessidade de conciliação entre o planejamento tributário e a auditoria. Dito de outra forma, a auditoria se prestaria a avaliar a regularidade do planejamento tributário, revelando, se for o caso, a manipulação de dados com vistas à objetivos alheios ao interesse da empresa e com o intento de ocultar (dissimular, nos termos da legislação) a ocorrência do fato gerador, o que configura evasão fiscal (ou, em outra designação, “planejamento tributário abusivo”).

Neste sentido, oportunas são as palavras de WILLIAM ATTIE, que contribuem para a fixação da relação entre auditoria e planejamento, nos termos ora pretendidos. Observe-se:

A atividade de auditoria é fundamentalmente crítica, voltada às regras em vigor por força das normas implantadas para o controle do patrimônio, testando sua atividade e cerceamento às possibilidade de riscos e erros”. A ação da auditoria não pode se limitar àquilo que está registrado nos livros oficiais mas também àquilo que pode ter sido omitido nos registros principais. Dependendo das circunstâncias vividas pelas empresas, determinados dados podem ter sido omitidos propositadamente dos registros principais que, se considerados, podem acabar transformando, por completo, a situação patrimonial e financeira da empresa em exame. (...)

A auditoria deve se valer de todos os meios de provas que dispuser a seu alcance para apurar a propriedade dos registros contábeis, mesmo que recorra a provas externas, fora do setor ou da empresa em exame, até que se sinta plenamente satisfeita em suas convicções. Não pode existir, em nenhuma circunstância, falta de comprovação na conclusão do trabalho de auditoria, mesmo de elemento que dificulte a obtenção de prova e, com isto, seja indevidamente julgado como sendo desnecessário. (ATTIE, 2011, p. 5-6).

Como se pôde notar até aqui, é perfeitamente admissível o emprego de técnicas de auditoria para avaliação das estruturas e negócios empresariais formulados com o propósito de se implementar um planejamento tributário.

Apesar de parecer ser mais bem ajustados ao momento posterior à realização do planejamento tributário, os procedimentos de auditoria também são passíveis de aplicação antes da adoção de medidas para a redução da carga tributária. Neste caso, a auditoria, como já mencionado, se presta à elaboração de um plano de gestão de risco sob a perspectiva tributária, como forma de racionalização da obrigação tributária.

Dito de outra forma, a auditoria teria aplicação se baseando numa previsão, isto é, com caráter preditivo, ou, ainda, se amparando em atos e/ou negócios jurídicos já realizados (com o intento de obter melhor performance tributária).

Considerando o atual cenário empresarial, de elevada competitividade – que exige a preocupação com a difícil tarefa de se otimizar resultados operacionais, por conta da complexidade do sistema econômico –, a auditoria visando à planificação do negócio e a organização da vida econômica da empresa se demonstra muito útil para a implementação do planejamento tributário, trazendo-lhe segurança, se levada a efeito considerando a legislação aplicável e, também o posicionamento das autoridades fiscais.

Dentro desse contexto, em que se almeja um equilíbrio entre o regime fiscal e a rentabilidade do investimento, é impensável deixar de avaliar, previamente, o impacto tributário, assim como é inimaginável não se buscar desenvolver estruturas ou não praticar atos para minimizar os efeitos da tributação. A auditoria, então, se coloca aqui como importante instrumento de gestão tributária e, por conseguinte, de planejamento tributário, já que envolve a previsão, segura, do que será feito, a partir da análise de aspectos formais e materiais das operações desenvolvidas pela empresa.

Já na identificação do ambiente de negócios é possível se utilizar da auditoria para a fixação das linhas condutoras do planejamento tributário. É nesse

momento que se propõe implementar iniciativas na direção da rentabilidade e produtividade do negócio, reduzindo custos operacionais (e, também, tributários), bem como otimizando a alocação do capital.

De suma importância, então, que haja um planejamento eficaz – pautado em procedimentos de auditoria –, seguido de uma estratégia que possibilite atingir suas metas e objetivos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante das proposições a que se dedicou o presente estudo, cujo entrelaçamento credencia a sustentar a proposta de conciliação entre auditoria e planejamento tributário, pode-se inferir que os procedimentos de auditoria, por envolverem, também, e principalmente, aspectos contábeis, constituem importantes mecanismos de verificação e validação das estruturas de negócios, contribuindo, ainda, na elaboração de planos para a redução da carga tributária e, conseqüentemente, para a eficaz gestão de negócios.

Aliás, eis o propósito central do presente trabalho, o qual – frise-se – restou devidamente evidenciado, ao longo do estudo empreendido, por meio do enfrentamento da problemática formulada no item 1.1 acima, acerca da viabilidade de aplicação dos procedimentos de auditoria na verificação da adequação das estrutura de negócios considerando o planejamento tributário.

Quanto aos objetivos aqui visados, uma vez superados importantes aspectos conceituais – tais como os conceitos de planejamento tributário, elisão, evasão fiscal e de auditoria, dentre outros, devidamente tratados no presente estudo –, é importante observar o seu pleno atendimento.

O objetivo geral do estudo, qual seja, evidenciar a aplicação de procedimentos de auditoria com vistas à estruturação e gestão eficaz de negócios, foi devidamente atingido, na medida em que, diante do cenário de elevada complexidade das atividades empresariais, ficou demonstrado ser necessária a planificação dos pretensos negócios sob os mais variados aspectos, sobretudo aqueles relacionados à tributação (o que pressupõe o planejamento tributário), para a maximização dos resultados e, também, para a sustentabilidade e escalabilidade dos negócios.

Por sua vez, os objetivos específicos, suscitados no item 1.2.2, também foram devidamente alcançados.

De maneira bastante objetiva, restou devidamente comprovada a eficácia da utilização de procedimentos de auditoria para conferir maior eficiência à gestão de negócios e para a maximização de resultados almejados por meio da

realização planejamento tributário. Dentro desse contexto, aliás, deve-se ter em mente que a criticada teoria do “*propósito negocial*” (“*business purpose*”), cuja aplicação é bastante questionada, exige propósitos subjacentes à mera economia tributária.

Da mesma forma, foram mapeados os principais procedimentos relacionados à elaboração de programas de auditoria para validar estruturas de negócios, chegando-se à conclusão de que os mais adequados a esse propósito são: (i) exame de documentos de suporte das operações; (ii) conferência de cálculos; (iii) rastreamento de escrituração; (iv) exame de registros auxiliares; e (v) correlação entre saldos e informações.

É bem verdade que, a depender das figuras empresariais envolvidas, outros procedimentos podem ser considerados para a devida estruturação de negócios, bem como para confirmar os elementos caracterizadores do planejamento tributário.

Seja como for, é inconteste constituir o planejamento tributário um instrumento de gestão de risco e de racionalização da tributação, sendo plenamente possível a sua conciliação com procedimentos de auditoria, com vistas à promoção da eficaz gestão de negócios.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- ANDRADE, M. M. de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- ATALIBA, G. **Lei complementar em matéria tributária**. *Revista de direito tributário* n^o 48. Especial Sistema Tributário na Constituição de 1988 – II. Ano 13. Abril-Junho de 1989.
- _____. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.
- ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- BALEEIRO, A. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. rev. Atualização de: Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- BARRETO, P. A. **Elisão Tributária: Limites Normativos**. São Paulo: USP, 2008.
- BERTOLETTI, I. A.; ANTONIO, R. C. **O planejamento fiscal possível**. In: ANAN JR., P. (Coord.). *Planejamento fiscal: aspectos teóricos e práticos*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005.
- BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3^a ed. 4^a reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.
- BORGES, H. B. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.
- CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**. 19 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CASSONE, V. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência, atualizado até a EC n^o 42, de 19.12.2003**. Prefácio de Ives Gandra da Silva Martins – 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.
- FABRETTI, L. C. **Código tributário nacional comentado**. 5. ed. rev. atual. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Contabilidade tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FERRARA, F. **A simulação dos negócios jurídicos**. Brasil. São Paulo: Red Livros, 1999.

FERREIRA, R. J. **Auditoria**. 5. ed. Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2007.

GERMANO, L. de C. **A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-19112010-083302/pt-br.php>>. Acesso em: 16/06/2017.

GODOI, M. S. de; FERRAZ, A. K. **Planejamento tributário e simulação: estudo e análise dos casos Rexnord e Josapar**. *Revista Direito GV*. São Paulo: jan-jun 2012, p. 359-380.

GRECO, M. A. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

HUCK, H. M. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

LATORRACA, N. **Direito tributário: imposto de renda das empresas**. São Paulo: Atlas, 2000.

LOTT, M. C. **O alcance e as limitações do planejamento tributário no Brasil – uma abordagem conceitual e crítica**. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 210. São Paulo: Dialética, 2013, p. 60-72.

MACHADO, H. de B. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELO, J. E. S. de. **Curso de Direito Tributário**. 6 ed. rev. atual. São Paulo: Dialética, 2005.

PEREIRA, C. M. da S. **Instituições de direito civil: introdução ao direito civil. Teoria Geral de Direito Civil**. 20. ed. rev. atual. Atualizadora: Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2004, v. I.

PEREIRA, C. A. G. **Elisão Tributária e Função Administrativa** (Texto atualizado com a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001). São Paulo: Dialética, 2001.

RIBEIRO, R. L. **Planejamento fiscal: panorama sete anos depois da LC nº 104/01**. *Revista Dialética de Direito Tributário nº 159*. São Paulo: Dialética, 2008, p. 89-106.

ROTHMANN, G. W. *In* MORAES E CASTRO, L. F. de (coord.). **Planejamento tributário: análise de casos**. 2ª ed. São Paulo: MP Ed., 2014.

SCHOUERI, L. E. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Planejamento tributário e “propósito negocial”**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SIQUEIRA, E. B.; CURY, L. K. P.; GOMES, T. S. **Planejamento tributário**. *Revista CEPPG – CESUC – Centro de Ensino Superior de Catalão, Ano XIV, nº 25, 2º Semestre/2011*, p. 184-196.

TEPEDINO, G.; BARBOZA, H. H.; MORAES, M. C. B. de. **Código civil interpretado conforme a Constituição da República: Parte Geral e Obrigações (arts.1º a 420)**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, v. I.

TÔRRES, H. T. **Limites ao planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação**. *In* ROCHA, V. de O. (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. 5º volume. São Paulo: Dialética, 2001.

TORRES, R. L. **Curso de direito financeiro e tributário**. 14. ed. atualizada até 31.12.2006, que inclui a Emenda Constitucional nº 53, de 19/12/2006. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TROIANELLI, G. L. **Planejamento tributário e multa qualificada**. *Revista Dialética de Direito Tributário nº 179*. São Paulo: Ed. Dialética, 2010, p. 43-55.

VIEIRA, J. R. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

_____. **Medidas provisórias em matéria tributária: as catilinárias brasileiras**. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.