

ANÁLISE CRÍTICA ACERCA DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA FACE A IMPORTÂNCIA DO TAX COMPLIANCE ENQUANTO PLANEJAMENTO FISCAL

Bruno Cristiano de Oliveira¹

Daniela Ramos Marinho²

Trabalho de Conclusão de Curso³

RESUMO

O Brasil é uma das nações que mais tributam (maior tributação da América Latina, segundo estudo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE), em meio a exacerbada onerosidade fiscal, afim de evadir-se dos tributos, evitar impostos e gerar maior rentabilidade aos negócios, diversos contribuintes utilizam-se de subterfúgios como os taxados no rol dos crimes contra a ordem tributária para dissimular a incidência dos fatos geradores de obrigações tributárias ilícitamente. O presente trabalho tem como objetivo tratar de forma objetiva os são os crimes tributários para uma análise crítica destes para que seja possível apresentar uma forma de planejamento fiscal efetivo voltado a criação de meios a minimizar a tributação em conformidade legal. Para a obtenção dos resultados e respostas referentes a problemática apresentada pelo presente trabalho fora utilizada a revisão bibliográfica doutrinária relacionada ao tema. Pode-se concluir que para a adequada redução dos tributos a serem pagos pelo contribuinte ao Fisco é mediante a utilização do instituto do Tax Compliance face ao planejamento tributário.

Palavras-chave: Crimes. Tributários. Compliance. Planejamento. Fiscal.

SUMÁRIO: INTRODUÇÃO, 1 O PODER DE TRIBUTAR A LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1.1 Receita, Tributo e Sua Arrecadação. 2 DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, 2.1 Bem Jurídico Tutelado, 2.2 Dos Crimes em Espécie, 2.2.1 Supressão ou Redução de Tributos, 2.2.2 Dos Crimes de Mera Conduta, 2.2.3 Dos Crimes Funcionais Contra a Ordem Tributária, 3 TAX COMPLIANCE E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, 3.1 Do Compliance , 3.1.1 Compliance Fiscal, 3.2 Da Elisão Fiscal, 4 DO PLANEJAMENTO FISCAL, CONCLUSÃO, REFERÊNCIAS.

¹Aluno do Curso de Direito da Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, Marília, São Paulo;

²Professora Ma. do Curso de Direito da Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, Marília, São Paulo;

³ Trabalho de Conclusão de Curso em Direito apresentado à Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, Mantenedora do Centro universitário Eurípides de Marília, para obtenção do grau de bacharel em Direito.

INTRODUÇÃO

Como sabido, a Federação Nacional tem como designo o fomento de recursos ao Erário Público para que seja possível a realização de sua finalidade, qual seja, o cumprimento dos deveres e objetivos do Estado, taxados pela Constituição Federal, como a prestação dos serviços de saúde, educação e demais despesas fundamentais para a dignidade da população.

Levando em consideração de que o Brasil é o País que possui maior taxaço tributária em toda América Latina e Caribe, conforme estudo realizado pela Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), os brasileiros pagam o equivalente a 33,4% do tamanho da economia em taxas e impostos. Meio a isso, a fim de fugir de suas elevadas obrigações tributárias e conforme entendimento de BECCARIA (2012, p. 27) “[...] o pendor para o crime o crime crescerá em razão da vantagem que cada um descobre no abuso do mesmo”, surgindo então a incidência de diversas tentativas de evasão fiscal utilizando-se de meios ilícitos como fraudes, simulações e conluio, que afeta diretamente a receita Nacional e, conseqüentemente, toda sociedade.

Face a isso, fez-se necessária a criminalização de tais condutas que atentam contra o fisco, com intuito de sua repressão com reprimendas mais severas em comparação as sanções administrativas.

Primordialmente, os crimes contra a ordem tributária eram determinados unicamente pelo Código Penal, após um tempo passou a serem alguns crimes tratados também pelo Direito Tributário dentre outras modificações histórias por força de novos textos de leis, fixando então por fim, na norma basilar que utilizamos na atualidade, qual seja, a Lei nº 9.137/90, que define os crimes contra ordem tributária, econômica e as relações de consumo (BRASIL, 1990), tendo casos específicos tratados em dispositivos legais diversos, como por exemplo o que BALTAZAR (2017, p. 796) nos ensina:

De forma paradoxal, atualmente, os crimes de apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária, embora especiais em relação aos crimes contra a ordem tributária geral, por terem objetivo mais restrito, estão previstos no CP, enquanto os tipos comuns, que tem por objetivo os tributos em geral, encontram previsão na Lei 8.137/90.

Assim, trataremos dos Crimes Contra a Ordem tributária de tipos comuns (que se objetivam em tributos em geral) e diversas temáticas como: o poder do Estado em tributar a luz da Constituição Federal;

A princípio, no primeiro capítulo, recorre-se a exposição da primícia que emana ao Estado o “poder tributário” e suas justificativas, significado de receita, tributo e formas de arrecadação de capital ao Erário, bem como diferenciando as Infrações Tributárias e Ilícitos Tributários, principal tema do trabalho e seu bem jurídico tutelado, expondo ainda os tipos penais taxados pela Lei nº 8.137/90.

Por fim, serão expostos meios de planejamento tributário e “*tax compliance*” para licitamente resultar em economia tributária utilizando-se da liberdade de organização das atividades a fim de evitar a ocorrência de fatos geradores de tributos de forma lícita, uma vez que, conforme MARTINS (2019, p. 278) não há proibição de que o contribuinte estabeleça a prática de seus negócios de maneira que pague menos impostos.

1 O PODER DE TRIBUTAR A LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

De forma a anteceder a abordagem da matéria atinente a temática do presente trabalho, em atenção a demasiada complexidade do tema, imperiosa a introdução da validação do poder fiscal do Estado como forma de fomento aos cofres públicos.

Nossa Cártula Constitucional impõe ao Estado objetivos fundamentais, quais sejam: a construção de uma sociedade livre, justa e solidaria; garantia de desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais; promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (BRASIL, 1988). Segundo SABBAG (2011)

É cediço que o Estado necessita, em sua atividade financeira, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas. A cobrança de tributos se mostra como uma inexorável forma de geração de receitas, permitindo que o Estado suporte as despesas necessárias à consecução de seus objetivos.

Ante a isso, para a realização e execução de tais fins fundamentais há a demanda de recursos, que conforme MARTINS (2019, p. 44) “O Estado tem o poder de penetrar no patrimônio dos particulares, exigindo deles contribuições derivadas e compulsórias. É seu poder fiscal”.

1.1 Receita, Tributo e Sua Arrecadação

Primeiramente, para que seja possível entender as formas de arrecadação e a temática abordada, devemos entender o que é receita e tributo. Entende-se por receita, como MARTINS (2019, p. 116) nos ensina, é todo numerário que adentram os cofres de uma pessoa, ou, como no caso do estudo, receita pública define-se como o numerário direcionado aos cofres públicos (Erário).

Tal receita divide-se em receitas originárias e derivadas, sendo a primeira, as chamadas receitas não tributárias, que decorrem da exploração do bem público, sem qualquer vantagem de seu poder de Estado, enquanto as derivadas são as provenientes da imposição de força estatal sobre o patrimônio particular, ou seja, os tributos.

O tributo é taxado pelo art. 3º do CTN como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou valor que nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, sendo definido como qualquer prestação pecuniária devida ao Estado, ou em ente que recebeu poderes emanados por este para tanto, que não seja decorrente de negócio jurídico e nem prática ilícita, e conforme ensina ATALIBA (2009, p. 33.):

[...] o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modifica-lo. É ele conceito-chave para a demarcação das competências legislativas e balizador do “regime tributário”, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado “poder tributário”, exercido, nas respectivas faixas delimitadas de competência, por União, Estados e Municípios [...]

Classificam-se, quanto suas funções, em fiscais, extrafiscais e parafiscais, tendo cada um uma finalidade específica, quais sejam respectivamente: a promoção de recursos ao Erário para benefício de todo o coletivo, como por exemplo a conversão de referida receita investimentos na educação; a intervenção de situações sociais ou econômicas, como por exemplo a tributação do cigarro para

diminuição de seu consumo dada sua nocividade; destinação a ente diverso dos instituídos pela exação, como por exemplo as contribuições sociais.

Quanto a arrecadação tributária, sua fonte principal é a receita pública, originária das cobranças de tributos. Suas formas de arrecadações se dão de forma direta ou indireta, ou seja, ao se tratar de tributação direta quem realiza o pagamento do tributo de forma direta e sem repasse é o próprio contribuinte, como no caso do Imposto de Renda (IR). Já o indireto, é o tributo repassado pelo contribuinte de direito ao contribuinte de fato, qual seja, empresa e consumidor final, como no caso do Imposto de Circulação de Mercadoria (ICMS).

2 DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Entendido as noções gerais de poder de tributação do Estado, o que é receita, tributo, e a importância destes para toda a coletividade, surgem as formas de proteção destas primícias, uma vez que, ante a obrigação de pagar um tributo, surgem práticas atentatórias ao fisco.

Tais práticas furtivas as obrigações fiscais, impuseram ao legislador a necessária da criação do Direito Penal Tributário, que traz normas específicas para criminalização das *condutas ilícitas*, dada sua gravidade, ultrapassando a circunscrição do Direito Tributário e dando ensejo a aplicação de penas mais intensas como as privativas de liberdade, a fim de cercear as ações nocivas sem que haja prejuízo a sanções administrativas.

Tais condutas devem ser diferenciadas dos *ilícitos tributários*, enquanto *infração tributária*. Nessa esteira, ensina SOARES (2010, p. 57):

[...] uma infração tributária se converte em delito fiscal na exata medida da exacerbação do seu grau de nocividade socioeconômica, provocando no plano normativo uma ruptura, que passa a impor uma mudança de tratamento por opção de política criminal e em decorrência da natureza da nova sanção aplicável.

Assim, segundo SOARES (2010), tem-se como ponto diferencial entre as *infrações tributárias* e os *delitos fiscais* a natureza de suas respectivas sanções, uma vez que enquanto o Direito Tributário pune suas infrações com sanções unicamente patrimoniais, que via de regra resume-se em multa fiscal, enquanto os delitos fiscais,

que representam de forma material uma ofensa, proposital e de caráter fraudulento, contra o bem jurídico protegido, são punidos com sanções de natureza penal.

Segundo SILVA (1998, apud BITTENCOURT, 2013, p. 254), os delitos contra a ordem tributária firmam lídimas normas penais em branco, assim devendo ser complementada com as normas de Direito Tributário.

Nesta senda, mesmo sendo necessária supramencionada diferenciação, inexorável a constatação da dupla tipicidade dos crimes contra a ordem tributária, ou seja, para que se exista um delito fiscal imperiosa a conjunção dos aspectos tributários e criminais. Nos dizeres de SILVA (1998, p. 89 apud BITTENCOURT, 2013, p. 31):

[...] Os crimes tributários não se confundem com as infrações tributárias; contudo, sempre e quando o delito fiscal tenha como pressuposto lógico, ou fático, o dever de pagar tributo será necessário constatar se houve, ou não, a prática de uma infração tributária. Nisso reside a necessidade de constatar a dupla tipicidade, qual seja, tanto tributária quanto penal. A nossa doutrina é contundente a respeito: 'A concretização da situação tipo descrita no fato gerador é necessária, no âmbito do Direito Penal tributário, antes mesmo que se cogite da tipicidade penal, sabido que de regra inexistente figura penal tributária sem prévia obrigação desta natureza, inserindo-se necessariamente o não pagamento (ou o pagamento tão só parcial) do tributo no tipo penal, à guisa de elemento normativo de tipo'.

Nesse diapasão, entendido que o delito tributário primordialmente deve corresponder de forma material ao bem jurídico protegido, qual seja, o Erário sendo sua conduta tida incriminadora taxada pela seara penal, e não a mera infração de normas tributárias, que são tratadas unicamente pelo Direito Tributário, valendo-se que, mesmo havendo dupla tipicidade conforme SILVA (1998, p. 89) “[...] que de regra inexistente figura penal tributária sem prévia obrigação desta natureza”, se encontra presente a autonomia dos crimes contra a ordem tributária na esfera do Direito Penal.

2.1 Bem Jurídico Tutelado

Necessária a análise e compreensão da composição do bem jurídico tutelado pelo direito penal tributário nacional para que seja possível o entendimento das questões a serem abordadas.

O bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário é a *ordem tributária*, que deve ser interpretada como, segundo BITTENCOURT (2013), atividade

administrativa do Estado, representado pela Fazenda Pública, seja da União, Estados, Distritos ou Municípios, que direcionam o recolhimento dos tributos em benefício da sociedade, assumindo assim o *caráter supraindividual*.

Diante desse entendimento, é possível afirmar que *a ordem tributária é o bem jurídico protegido* diante das condutas incriminadas pela Lei n. 8.137/90, e que o objeto jurídico dessa proteção consiste, materialmente, no patrimônio administrado pela Fazenda Pública na sua faceta de ingressos e gastos públicos. Essa compreensão não implica contudo, negar a importância das funções desempenhadas pelos tributos nas sociedades modernas; apenas evidencia que, apesar de sua inegável transcendência para a coletividade, as funções dos tributos não podem ser identificadas como o objeto de proteção imediata pelas normas instituidoras dos crimes tributários, inclusive porque ditas funções não possuem relevância direta sobre o tipo objetivo e o tipo subjetivo os delitos fiscais, tais como se apresentam tipificados nas distintas legislações (BITTENCOURT, 2013, p. 36).

Importante, ainda na oportunidade, trazer a análise quanto as vertentes, que divergem entre si, quanto ao bem jurídico tutelado, sendo de um lado a *patrimonialista* e de outro a *funcional*. A primeira considera como bem jurídico tutelado o Erário Público enquanto a segunda vertente entende como as funções que devem ser cumpridas pelo tributo em face a sociedade (custeio e financiamento das atividades institucionais do Estado e suas prestações sociais).

O entendimento *funcional* possui demasiada complexidade de identificação da responsabilidade penal e conseqüente aplicação da reprimenda, visto que, difícil demonstrar o nexo entre a conduta individual do infrator de sonegar e a afetação das obras ou serviços públicos que são custeados com o recolhimento de tributos. Assim, nota-se que, de forma efetiva, os crimes tributários logram propriamente a *administração do erário público* e, de forma subsidiária protege os bens jurídicos fundamentais da coletividade.

2.2 Dos Crimes em Espécie

O advento da lei 8.137/90, taxa algumas condutas como Crimes Contra a Ordem Tributária, sendo elas: A supressão ou redução de tributos; Crimes de mera conduta; e Crimes funcionais contra a ordem tributária, que serão tratadas separadamente nos seguintes tópicos, porém, anterior a isso para melhor entendimento necessária a conceituação de evasão e sonegação fiscal.

Evasão fiscal significa a fuga ao pagamento dos tributos obrigatórios, valendo-se de meios contrários aos permitidos em lei após surgimento do fato gerador. Já a sonegação fiscal pode ser conceituada como, nas palavras de GUIMARÃES (2014, p. 614) a “ação ou omissão dolosa destinada a impedir, no todo ou em parte, que o Fisco conheça a ocorrência de fato gerador; fraude para evitar pagamento de débitos fiscais”, sendo essa existente após o advento do fato gerar e existente o tributo a ser pago.

Entendido tais conceitos, passamos a estudar efetivamente os crimes em espécie titulados pelo texto legal.

2.2.1 Supressão ou Redução de Tributos

O “*caput*” do Art. 1º da Lei 8.137/90 taxam as ações de supressão ou redução de tributo ou suas obrigações acessórias como sonegação fiscal.

Antes de tratarmos do que é o crime de sonegação fiscal em si e sua diferenciação do simples inadimplemento do tributo devemos compreender seus verbos de tipo narrados no texto legal.

Suprimir exprime o sentido de abolir ou fazer com que o tributo/obrigação, seja conhecida. Reduzir tem como significado literal a diminuição do tributo. Passado isso, passa-se a análise sobre seus elementos de tipo.

Como já tratado anteriormente, o Erário de modo geral é o bem jurídico protegido por referida norma penal. Os sujeitos, ativo e passivo, podem ser, respectivamente, o contribuinte e/ou o responsável tributário (na pessoa do diretor, gerente ou representante com incumbido da gestão, até mesmo contador responsável pela documentação fiscal e outros) a até mesmo um terceiro na condição de participe. Enquanto em contrapartida, segundo HARADA, MUSUMECCHI FILHO e POLIDO (2015, p. 214), o sujeito passivo é “qualquer pessoa jurídica de direito publico interno componente da Federação, titular do tributo que o agente pretende suprimir ou reduzir”.

Senda tipicidade objetiva definida pelo verbo de tipo já explicado, taxadas nos incisos I a V do supramencionado texto legal, que, segundo ensina BALTAZAR (2011, p.442): “Como traço comum em todas as hipóteses de sonegação está a ideia de fraude consistente em omissão de informações quando existente o dever de declarar, falsificação de documento, uso de documento falso, simulação, omissão de operação tributável etc.”. Já em sua forma subjetiva, a tipicidade resume-se no dolo

sem a carência de que ele seja específico e não sendo permitida a modalidade culposa.

A análise da adequação típica requer, sob ponto de vista objetivo, o estudo de caso uma das condutas/meios descritas nos incs. I a V e no parágrafo único do art. 1º, para, na prática, verificar se existe um nexos causal e jurídico entre a conduta do agente e o resultado de supressão ou redução descrito no caput do art. 1º. Além disso, é preciso demonstrar o nexos subjetivo entre os agentes e o fato praticado, ou seja, que agiu com dolo [...]. (BITTENCOURT, 2013, p. 119).

2.2.2 Dos Crimes de Mera Conduta

O artigo 2º, diferentemente de seu anterior, define as condutas tipificadas e seus núcleos de tipo essenciais em casa inciso em separado, não sendo definido em seu caput.

São chamados de crimes de mera conduta tendo em vista que dispensam a exigência de resultado, não se fazendo obrigada a presença da supressão ou redução para sua configuração, sendo requerido apenas que seja praticado pelo agente uma ou mais condutas tipificadas por seus incisos (BITTENCOURT, 2013).

Ainda sobre o mesmo tema, por HARADA, MUSUMECCI FILHO E POLIDO (2015, p. 246) é doutrinado que:

São crimes de mera conduta. Não se exige o resultado naturalístico por não se tratar de crime material. Basta a prática, por exemplo, da conduta tipificada no inciso I – fazer falsa declaração ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos – com a intenção de reduzir ou suprimir tributo para que o delito se tenha por consumado, independente do resultado. A conduta é toda ação ou omissão humana e exclusivamente humana, consciente e dirigida por determinada finalidade [...].

O objeto jurídico de igual forma é o Erário público. Sendo o contribuinte ou responsável tributário o sujeito ativo e sendo, segundo HARADA, MUSUMECCI e POLIDO (2015), nos termos dos incisos I e II, o ente Federal titular do tributo, nos demais incisos, a sociedade em geral com exceção do IV, que o sujeito passivo é o favorecido do incentivo fiscal.

Em relação ao momento da consumação, é o ato da prática de condutas descritas no tipo sem a obrigatoriedade de resultado ulterior.

2.2.3 Dos Crimes Funcionais Contra a Ordem Tributária

Referida infração legal é preceituada pelo art. 3º, qual, segundo BITENCOURT e MONTEIRO (2013) fora mira de diversas críticas, já que, engloba os crimes funcionais (que englobam ações praticadas contra a administração pública em geral) previstos no código penal como crimes contra a ordem tributária.

Tal artigo é a configuração literal da lei penal em branco, já que, para que seja aplicada, imperiosa a junção do artigo 327 do Código Penal para definição de funcionário público, o que o agrega valor de crime próprio.

Em relação aos sujeitos, por mais que pareça supérflua a necessidade de definição, importante destacar que, para que se configure como sujeito ativo para o tipo penal em estudo, é necessário que o funcionário público tenha relação com a administração do erário público, conforme BITENCOURT e MONTEIRO (2013, p. 213) nos erude, que “[...] é preciso demonstrar a idoneidade da conduta do funcionário público para afetar a atividade arrecadadora do Estado; caso contrário, aplicam-se os tipos penais previstos no Título XI, Capítulo I, do Código Penal.”

Quanto ao sujeito passivo também encontra peculiaridades, já que, é o Estado enquanto ente administrador do Erário, seja, da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios. De igual forma pode figurar figura lesada o contribuinte particular, quando também tem seu patrimônio ou interesse atingido, desde que, não seja comprovada sua ligação com o cometimento do crime, ou seja, unindo-se ao funcionário público para acumular receita que deveria ser direcionada a seus pagamentos de tributos, passando nesse caso a figurar como polo ativo.

Segundo BITENCOURT (2013), pelo fato de o artigo em comento definir cada conduta criminosa em seus artigos, de forma separada e não no caput, trata-se de norma incriminadora com preceito primário autônomo, vez que, os incs. I e II são de preceito secundário, ou seja, possuem igual cominação de pena. Enquanto ultimo inciso é configurada como norma penal incriminadora completa, já que é possuidor de preceito primário e secundário próprio.

Assim como as demais, o bem jurídico tutelado é o Erário, porém em especial, possui uma peculiaridade.

Os comportamentos incriminados no art. 3º tratam, precisamente dos crimes cometidos por funcionários públicos que, comprometendo a probidade e a moralidade da administração do erário público, prejudicam expectativas legítimas de ingresso nas arcas do Estado (BITENCOURT, 2013, p. 213)

3. TAX COMPLIANCE E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A princípio é necessário ter por superado que “Tax Compliance” resume-se em apenas “estar em devido acordo com as normas tributárias nacionais”, uma vez que, quando realizado de forma adequada, resulta-se em planejamento tributário capaz de elidir fatos geradores de obrigações fiscais, propiciando de forma lícita, a redução de valores destinados ao pagamento de tributos.

Conforme já exposto, a elevada tributação e diversas normas em que o contribuinte deve estar alinhado, principalmente em relação as normas do Direito Tributário, vendo-se obrigado a buscar formas de suavizar sua carga tributária e não concorrer para ações ilícitas, contribuintes, de forma mais expressivas, empresas de todos os portes, buscam suporte no planejamento tributário, gerando maior sedimentação do *Compliance*.

Dito isto, o presente artigo busca elucidar a *Tax Compliance* como um método lícito de planejamento tributário destinado a elidir a incidência de fatos geradores e conseqüentemente resulte na redução da carga tributária e não haja o enquadramento dos crimes anteriormente estudado. Nessa senda, analisaremos os institutos da elisão fiscal e do *Compliance* como meio de combate à evasão tributária.

3.1 Do Compliance

Para melhor definição, podemos trazer os ensinamentos de BERTOCCELLI (2021, p. 50) de que “[...] o termo *compliance* tem origem no verbo inglês “*to comply*”, que significa agir de acordo com a lei, uma instrução interna ou comando ou uma conduta ética [...]”. Mesmo a tradução literal seja “estar em acordo”, não se limita a *Compliance* unicamente à essa ideia, uma vez que sua abrangência é demasiadamente ampla, podendo ser entendido de forma sistêmica, como instrumento de contenção de riscos, preservação de valores e muito mais.

3.1.1 Compliance Fiscal

Nesse contexto, conforme leciona CORREIA, e BERNARDES (2017, p. 128) o Compliance Fiscal se faz oportuno, uma vez que a promoção da conformidade tributária pode resultar em benefícios relevantes para os contribuintes, em especial ao se tratar de pessoas jurídicas, tais como a aplicação adequada da legislação, a

redução de multas, autuações e gastos com defesas administrativas e judiciais, a possibilidade de prevenir erros interno e não cometimento de crimes fiscais.

Ante tais parâmetros, verifica-se necessária a criação de uma cultura voltada para a transparência e legalidade fiscal, gerando segurança jurídica pelo correto cumprimento das obrigações de recolhimentos, conseqüentemente atingindo bons resultado e minoração da onerosidade tributaria sem estar presentes os riscos da ocorrência de ilícitos tributários.

Podemos utilizar como forma de exemplo o LC 1.320/2018, apresentado pelo Governo de São Paulo em 2017, na qual institui o programa de Estímulo à Conformidade Tributária, definindo os princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo, estabelecendo regras de conformidade tributária em troca de benefícios fiscais.

Para sua concretização, segundo AGUIAR (2019, p. 59), supracitada legislação complementar previu diretrizes dirigidas à administração tributária paulista, tais como a facilitação e o incentivo à autorregularização e a conformidade fiscal; a redução dos custos de conformidade para os contribuintes; o aperfeiçoamento da comunicação entre os contribuintes e a Administração tributária; a simplificação da legislação tributária, e a busca por melhor qualidade de tributação.

3.2 Da Elisão Fiscal

Elisão representa a eliminação ou supressão, que no meio fiscal se relaciona ao planejamento fiscal ou contábil, ou seja, pratica licita de driblar a incidência de tributação por seu fato gerador, ou conforme CARRAZA (2011, p. 349), refere-se a uma conduta do contribuinte que, dentro da legalidade, vise impedir, reduzir ou adiar a ocorrência da obrigação tributária, podendo agir de forma omissiva ou comissiva.

Ou seja, a elisão nada mais é do que uma gestão lícita das cargas tributárias suportadas pelo contribuinte a fim de maximizar a redução do montante desembolsado ao Fisco em forma de planejamento tributário.

Assim, difere-se da evasão fiscal, já significada em tópico anterior, uma vez que a elisão fiscal é uma conduta preliminar à ocorrência do fato gerador, e a ação criminalizada se configura pela prática de atos posteriormente ao fato gerador (ULHÔA CANTO, [201-], p. 110).

4 DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário pode ser definido como uma forma possibilitadora de redução de pagamentos de tributos e garantia de maior lucratividade dentro da empresa, sendo a ferramenta necessária para a sobrevivência financeira de forma lícita. Segundo OLIVEIRA (2008, p. 197):

O planejamento tributário realizado antes da ocorrência do fato gerador é conhecido como elisão fiscal, sendo uma fase multidisciplinar, pois importa em estudos e 3 planos de ação realizados por vários profissionais. A expressão planejamento tributário deve designar tão-só a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos, independente de qualquer referência aos atos anteriormente praticados. O planejamento tributário consiste em um conjunto de medidas contínuas que visam à economia de tributos, de forma legal, levando-se em conta as possíveis mudanças rápidas e eficazes, na hipótese do Fisco alterar as regras fiscais.

Quanto ao momento da elaboração do planejamento fiscal, BORGES (2002, p. 72) nos leciona que:

A elaboração de um planejamento tributário inicia-se com o levantamento de dados pertinentes às operações industriais, negócios mercantis e prestações de serviços, realizados pela empresa, que estejam relacionados, direta e indiretamente, com as questões fiscais abrangidas pelo planejamento. A amplitude deste levantamento de dados factuais da empresa deve variar, por um lado, conforme a natureza, característica, tipo e extensão das questões envolvidas no planejamento tributário e, por outro lado, em face das peculiaridades operacionais da organização empresarial atinente.

Notório é que todo planejamento tributário possui única finalidade, qual seja, a redução da carga tributária de forma preventiva, na medida em que o tributo afeta direta, ou indiretamente, na receita dos contribuintes e na gestão do orçamento individual ou familiar enquanto pessoa física, porém conforme demonstraremos, utilizada diariamente por empresas dotadas de conhecimento técnico tributário.

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. (LATORRACA, 2000, p. 58).

CONCLUSÃO

Este estudo demonstrou a importância do planejamento tributário nas empresas, tendo em vista os desafios relacionados à elevada quantidade normativa que o contribuinte deve seguir em primazia da legalidade de sua atividade

desenvolvida. De outro lado, é crescente o movimento de sedimentação do Compliance, já que podem ser utilizados como método lícito de planejamento tributário com intuito de elidir a ocorrência de fatos geradores e, por conseguinte, resulte na redução da carga tributária. Fora analisado de forma crítica as definições de crimes contra a ordem tributária para melhor compreensão e findar-se com alternativas lícitas de economia tributária. Nesse contexto, não obstante o Compliance Tributário pode ser um meio de combate à evasão fiscal

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. Compliance e Governança Corporativa: É Preciso Reconhecer e Premiar Boas Práticas. In: BOSSA, Gisela Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (coord.). Crimes Contra Ordem Tributária: do direito tributário ao direito penal. São Paulo: Almedina, 2019. p. 59;
- BRASIL. Lei 12.846, de 1º de agosto de 2013. Acesso em: 19.10.2021;
- CORREIA, Armênio Lopes; BERNARDES, Gabriel Faria. Considerações sobre as práticas de compliance tributário no contexto brasileiro. In: DE OLIVEIRA, Luiz Gustavo Miranda (org.). Compliance e integridade aspectos práticos e teóricos. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017. cap. 4, p. 115-136, p. 120.
- ULHÔA CANTO, Gilberto. Elisão e evasão. Caderno de pesquisas tributárias. Elisão e evasão fiscal, p. 110.
- SÃO PAULO. LC 1.320, de 06 de abril de 2018. Acesso em: 22.10.2021;
- SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011;
- BORGES, Humberto Bonavides. Gerência de impostos: IPI, ICMS E ISS. 3 ed. São Paulo, 2002, p. 72.
- LATORRACA, Nilton. Direito tributário: impostos de renda das empresas. 15. Ed. São Paulo, Atlas, 2000 p. 58.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2009, p. 33;
- MARTINS, Sergio Pinto. Manual de Direito Tributário. 18 ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2019, p, 44, 116, 278;
- BERTOCCELLI, Rodrigo de Pinho. Manual de Compliance. 3. ed. Rio de Janeiro: Ed. Gen, 2021, pg. 50.

- SILVA, Juary C. Elementos de Direito Penal Tributário. São Paulo: Ed. Saraiva, 1998;
- BITENCOURT, César Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Saraiva, 2013.
- CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. Crimes contra ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015;
- BALTAR JUNIOR, José Paulo. Crimes Federais. 11. Ed. São Paulo: Ed. Saraiva.
- BECCARIA, Cesare. Dos delitos e das penas. São Paulo: Hunter books, 2012.
- OLIVEIRA, Gustavo Pedro. Contabilidade Tributária. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. Dicionário técnico jurídico, 17. Ed. São Paulo, Rideel, 2014.
- SOARES, Antônio Carlos Martins, A extinção da Punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária, Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010.