

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DOS ASPECTOS JURÍDICOS E IMPACTOS FISCAIS À FAZENDA PÚBLICA

TAX PLANNING AND TAX TRANSACTION: AN ANALYSIS OF THE LEGAL ASPECTS AND FISCAL IMPACTS FOR THE PUBLIC TREASURY

Inayara Cabral de Souza Costa ¹

Resumo: Este artigo visa explorar os conceitos e as práticas de planejamento tributário e transação fiscal, destacando suas implicações jurídicas e fiscais, especialmente os impactos à Fazenda Pública. O planejamento tributário é uma ferramenta legítima de gestão que visa a redução da carga tributária de forma lícita. Por outro lado, a transação fiscal é um mecanismo previsto em lei que permite a regularização de débitos tributários mediante concessões mútuas entre o Fisco e o contribuinte. Juntos, o planejamento tributário e a transação fiscal, são instrumentos cruciais na gestão dos tributos por parte de empresas e do fisco. Este estudo analisa a maneira como os mecanismos de planejamento tributário e transação tributária podem impactar juridicamente a Fazenda Pública, considerando os limites legais impostos e os potenciais efeitos fiscais sobre a arrecadação tributária nos entes federativos. Aborda-se o conceito, os tipos e as implicações legais do planejamento tributário, além da transação fiscal como ferramenta de resolução de conflitos tributários, sob a análise da legislação e jurisprudência brasileira vigente.

1. Inayara Cabral de Souza Costa. Especialista em direito público pela Universidade de Blumenau (FURB) e em direito constitucional aplicado pela LEGALE. Egressa da Escola Superior da Magistratura do Estado de Santa Catarina (ESMESC). Advogada, inscrita no quadro de advogados da OAB/SC sob n.º 39.394, ex-coordenador Geral de Execução Fiscal e ex-Procuradora Geral do Município de São Francisco do Sul – Santa Catarina. *E-mail:* inayaracabraldesouza@gmail.com

Palavras-chave: Planejamento tributário; Transação tributária; Regularização de débitos tributários; Gestão fiscal; Resolução de conflitos tributários.

Abstract: This article aims to explore the concepts and practices of tax planning and tax transactions, highlighting their legal and tax implications, especially the impacts on the Public Treasury. Tax planning is a legitimate management tool that aims to reduce the tax burden in a lawful manner. On the other hand, the tax transaction is a mechanism provided for by law that allows the regularization of tax debts through mutual concessions between the tax authorities and the taxpayer. Together, tax planning and tax transactions are crucial instruments in the management of taxes by companies and the tax authorities. This study analyzes the way in which tax planning and tax transaction mechanisms can legally impact the Public Treasury, considering the legal limits imposed and the potential fiscal effects on tax collection in federal entities. The concept, types and legal implications of tax planning are discussed, in addition to tax transactions as a tool for resolving tax conflicts, under the analysis of current Brazilian legislation and jurisprudence.

Keywords: Tax planning; Tax transaction; Regularization of tax debts; Tax management; Resolution of tax conflicts.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo científico tem como objetivo analisar como os mecanismos de planejamento tributário e transação tributária podem impactar juridicamente a Fazenda Pública, considerando os limites legais impostos e os potenciais efeitos fiscais sobre a arrecadação tributária nos entes federativos. O planejamento tributário e a transação tributária são temas de grande relevância no contexto da administração empresarial e da gestão pública contemporânea. A carga tributária é um dos fatores mais significativos no ambiente de negócios, influenciando decisões empresariais e a economia como um todo. O planejamento tributário visa a minimização legal da carga tributária, enquanto a transação fiscal permite a resolução de litígios tributários por meio de acordos entre contribuintes e o fisco. O texto apresenta a discussão e fundamen-

tação do tema em cinco momentos específicos, além da introdução e das conclusões. Nas seções 2 e 3 trata-se de esclarecer conceitualmente os institutos de planejamento tributário e transação tributária e suas espécies, trazendo a visão dos tribunais superiores no que diz respeito a utilização da transação tributária; em momento seguinte, na seção 4, dispõe sobre a correlação entre os conceitos exibidos nas seções anteriores, apresentando-os como uma maneira de otimização das obrigações tributárias pelo contribuinte e soluções que equilibrem os interesses do Fisco e dos contribuintes; no momento seguinte, trata-se das questões jurídicas e éticas levantadas acerca dos institutos do planejamento tributário e da transação tributária, especialmente no que diz respeito ao equilíbrio entre a busca pela otimização fiscal e o respeito às normas tributárias; e, no próximo momento, apresenta os impactos fiscais do planejamento tributário e da transação tributária que afetam diretamente a arrecadação do Estado, a competitividade das empresas e a equidade do sistema tributário, apresentando críticas teóricas. Ressalta-se, a carga tributária é um dos fatores mais significativos no ambiente de negócios, influenciando decisões empresariais e a economia como um todo, assim como importante para o desenvolvimento do Estado, sendo de extrema importância o debate e o aprimoramento de práticas que visam desburocratizar e trazer eficiência para a arrecadação, sendo os institutos em análise importantes e aliadas ferramentas tanto às empresas, como ao Fisco.

Quanto à metodologia adotada utilizou-se o método indutivo, sendo operacionalizado com as técnicas do referente, da categoria e do conceito operacional, mediante pesquisa bibliográfica

2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: CONCEITO, OBJETIVOS E IMPORTÂNCIA

O planejamento tributário é definido como um conjunto de ações estratégicas adotadas pelas empresas e indivíduos para a redução lícita da carga tributária. Conforme Carvalho (2018), o planejamento tributário é fundamental para a sobrevivência e expansão das empresas, especial-

mente em situações de elevada carga tributária, permitindo a otimização dos recursos financeiros. O objetivo principal deste instituto é assegurar que o contribuinte pague seus impostos de maneira mais eficiente e econômica, sendo necessário compreender a legislação tributária e aplicá-la de maneira que o benefício seja alcançado, gerando uma redução legal da carga tributária (Sabbag, 2020).

A relevância dessa prática está na possibilidade de aumentar os lucros e a competitividade das companhias, ao mesmo tempo em que se mantêm dentro dos limites legais estabelecidos pelo sistema tributário (Machado, 2019), o que ajuda o contribuinte a cumprir suas obrigações perante a Fazenda Pública, evitando uma possível evasão fiscal, o que, como alerta Martins (2017), pode acarretar sanções severas, inclusive de natureza criminal.

2.1 Modalidades de Planejamento Tributário

O planejamento tributário pode ser feito de diversas maneiras, dependendo das táticas adotadas pelo contribuinte para diminuir a carga tributária (Azevedo, 2016), e ações corretivas, que buscam ajustar procedimentos fiscais já implementados para diminuir o encargo tributário (Coelho, 2018).

Nesta seção, serão apresentadas as principais formas de planejamento tributário, destacando suas características, finalidades e as bases legais que as sustentam.

2.1.1 Planejamento Tributário Preventivo

Esta modalidade tem como objetivo evitar a ocorrência de eventos que gerem tributos, é necessário realizar mudanças societárias, escolher regimes tributários mais vantajosos e organizar as atividades comerciais de forma a reduzir a carga tributária (Campos, 2019).

De acordo com Silva (2021), essa modalidade de planejamento é fundamental para empresas que buscam uma maior previsibilidade em

suas finanças, ao adequar suas operações à legislação vigente de forma eficiente.

2.1.2 Planejamento Tributário Corretivo

Nesta espécie, busca-se otimizar o pagamento de tributos, por meio de retificações de declarações e aproveitamento de créditos tributários.

Segundo Gonçalves (2018), essa estratégia é indispensável para ajustar eventuais inconsistências que possam causar cobranças indevidas ou atrasos na quitação de obrigações fiscais.

2.1.3 Aspectos Legais e Jurisprudenciais

O planejamento tributário deve respeitar os princípios da legalidade e da moralidade administrativa. A jurisprudência brasileira tem se manifestado sobre a distinção entre elisão e evasão fiscal, sendo a primeira permitida e a segunda ilegal (Marins, 2002), o que é reiterado em diversos julgados pelo Supremo Tribunal Federal (STF), que fixam os limites da atuação do contribuinte na organização de sua carga tributária.

2.2 Estruturação do Planejamento Tributário

A estruturação do planejamento tributário deve considerar os seguintes passos:

1. **Análise da Situação Fiscal Atual:** Avaliação detalhada das obrigações fiscais da empresa.
2. **Identificação de Oportunidades:** Estudo das alternativas legais para redução da carga tributária.
3. **Implementação de Estratégias:** Adoção das medidas identificadas no planejamento.
4. **Monitoramento e Revisão:** Acompanhamento contínuo para garantir a conformidade e eficácia das estratégias adotadas.

2.3 A elisão como meio de Planejamento Tributário

A elisão fiscal é uma das medidas para que se realize o planejamento tributário. Consistente na prática pela qual o contribuinte de maneira preventiva, ou seja, antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, vale-se de determinadas ações previstas em lei que resultam em uma menor onerosidade fiscal.

Marins traça a ligação entre elisão e planejamento tributário, de forma conclusiva:

No quadro do planejamento fiscal, como se vê, as técnicas elisivas figuram tão somente como uma classe de instrumentos para sua consecução, implicando reconhecer, ao contrário do que parece, que a noção de planejamento tributário é substancialmente mais ampla que a de elisão fiscal (Marins, 2002, p. 33-34).

A elisão fiscal é prática realizada pelo contribuinte que busca o menor ônus tributário incidente em sua atividade.

As práticas elisivas podem se dar de três formas: induzida pela lei; garantida pela lei; e em condutas não proibidas pela lei.

A elisão é espécie do gênero planejamento tributário que se diferencia e, inclusive, contribui para o afastamento da evasão fiscal, que consiste em ato ilícito praticado contra o fisco.

Desta forma, podemos perceber que o planejamento tributário é meio a ser utilizado pelo contribuinte, de modo a manter-se regular com seus deveres fiscais, sendo também uma ferramenta indireta de auxílio à Fazenda Pública que mantém sua arrecadação em dia.

3 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: CONCEITO, FUNDAMENTAÇÃO LEGAL, MODALIDADES E OBJETIVOS

A transação fiscal ou tributária, introduzida pela Lei n.º 13.988/2020, é um mecanismo que permite a regularização de débitos tributários através de acordos entre o Fisco e o contribuinte. Esses acordos podem incluir descontos em multas e juros, parcelamentos e outras condições que facilitem o pagamento do débito.

A Lei n.º 13.988/2020 definiu três modalidades de Transação Tributária, de acordo com a forma como o contribuinte pode aderir ao programa: 1. Por proposta individual ou adesão, na cobrança de débitos inscritos em dívida ativa ou na cobrança de débitos de competência da Procuradoria-Geral da União; 2. Por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e, 3. Por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor. Das quais trataremos na seção seguinte.

A portaria PGFN n.º 6757/2022 em seu art. 3º descreve quais são os objetivos da transação, vejamos:

Art. 3º São objetivos da transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS:

I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica;

II - assegurar fonte sustentável de recursos para execução de políticas públicas;

III - assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma a equilibrar os interesses da União e dos contribuintes e destes com os do FGTS;

IV - assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para União, para o FGTS e para os contribuintes; e

V - assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias e fundiárias correntes (Brasil, 2022).

Verifica-se, portanto, que os principais objetivos da transação fiscal ou tributária são a extinção de litígio e, conseqüentemente, a extinção do crédito tributário pelo pagamento ao fisco. Além de viabilizar a manutenção das empresas e dos empregos por elas gerados, estimulando a atividade econômica e garantindo os recursos oriundos dos tributos para aplicação nas políticas públicas.

3.1 Modalidades de transação fiscal e procedimento para realização da transação fiscal

A Portaria PGFN n.º 6757/2022 é clara ao definir em seu art. 4º as modalidades de transação na cobrança da dívida ativa da União, sendo elas:

Transação por Adesão: Oferecida de forma geral a todos os contribuintes em determinadas situações, permitindo a regularização de passivos fiscais com condições facilitadas.

Transação Individual: Acordo específico entre um contribuinte e a Fazenda Pública para resolver uma disputa particular.

Transação de Contencioso: Voltada para débitos em discussão administrativa ou judicial (Brasil, 2022).

A proposta para realização de transação pode ser iniciada pelo Fisco ou pelo contribuinte e envolve a análise e negociação das condições propostas e dos seus termos, formalizando-se o acordo com a assinatura do termo de transação e cumprimento das condições acordadas.

A transação fiscal está regulada pela Lei n.º 13.988/2020, que estabelece os requisitos, procedimentos e limites para a celebração de acordos. A legalidade e a transparência desses acordos são fundamentais para sua validade e eficácia.

3.2 Vantagens e Riscos da Transação Tributária

A transação fiscal prevê a realização de acordo entre o devedor (contribuinte) e o cobrador (Fisco) para quitar dívidas tributárias é uma maneira eficaz de reduzir disputas legais e evitar gastos desnecessários com processos judiciais ou execuções fiscais infrutíferas. Com isso, é possível que o Contribuinte quite sua dívida e que a Fazenda otimize sua arrecadação, destinando os recursos para ações de interesse público.

Diferentemente do Refis – que é um Programa de Regularização Fiscal que nada mais é que o parcelamento de débitos fiscais oferecido às empresas que possuem dívidas com a Receita Federal –, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e o INSS, a transação tributária não con-

cede descontos tão significativos para quem tem condições financeiras de quitar os débitos integralmente, mas possibilita a compensação de créditos que não é permitida no Refis, apresentando também menores índices de exclusão e maior facilidade de pagamento. A Transação também é associada a menos litígios do que o Refis.

Em resumo, a Transação Tributária estimula o cumprimento voluntário do acordo de forma mais positiva, implicando na redução de encargos financeiros (multas e juros) com possibilidade de parcelamento dos débitos, promovendo a regularização da situação fiscal do contribuinte de forma mais eficiente.

Os “riscos” apresentados pela transação consistem basicamente na necessidade de cumprimento rigoroso dos termos acordados, em possível perda de benefícios em caso de descumprimento e o impacto na imagem e credibilidade da empresa em caso de eventual descumprimento.

Não havendo riscos ao fisco que possui garantias para promoção da cobrança dos débitos, ainda que descumpridos os termos acordados. Pode-se verificar que os riscos oferecidos pela transação tributária são mínimos, perto da vantagem que tal instrumento oferta para ambas as partes.

3.3 A Transação Tributária e os Tribunais Superiores

Nos últimos anos, tem-se discutido muito no meio jurídico o impacto das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em face de acordos realizados em sede de transações tributárias realizadas em âmbito federal.

Destaca-se, portanto, o entendimento manifestado nos julgamentos dos Recursos Extraordinários 949.297² e 955.227³, que reconheceram o efeito *erga omnes* e prospectivo do entendimento em controle de constitucionalidade que tem gerado os seguintes questionamentos: Em eventual decisão da Suprema Corte reconhecendo a invalidade de determinado tributo, os termos da transação fiscal realizada submetem-se a tal *decisum*? Diante de um caso destes, poderá o contribuinte deixar de efetuar o pagamento do acordo sem prejuízo?

Carla Gonçalves aponta:

[...] a confissão em relação ao montante do crédito tributário e a renúncia do direito de discutir a sua legalidade somente podem ser mantidas se houver também a manutenção das condições iniciais em que elas forma efetivas. Se a situação mudar, com a eliminação da presunção de legalidade da norma que embasava a obrigação originária, a pretensão para o reconhecimento dos vícios de legalidade derivado dos efeitos da decisão *erga omnes* não estará abrangida nos limites da renúncia (Gonçalves, 2022).

Este parâmetro apontado como adequado para analisar o efeito da decisão do STF na desistência necessária para efetivar a transação não é simplesmente um debate teórico, pelo contrário, mesmo considerando o parcelamento, o STJ discutiu tal questão ao examinar a extensão do reconhecimento de dívida no Recurso Especial 1.133.027 e as consequências do pagamento de débito prescrito em questões tributárias no Recurso Especial 1.343.161.

Em sua primeira decisão, o STJ estabeleceu que a confissão de dívida por parte do contribuinte implica no reconhecimento dos acontecimentos, e não necessariamente do direito aplicável à situação. Isso indica

2. Tema 881 de Repercussão Geral, em que se analisou “Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado”.

3. Tema 885 de Repercussão Geral, em que se analisou: “Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado”.

que a questão legal pode ser discutida no judiciário caso haja prejuízo ao ato inicial.

Com base nesse princípio, no segundo julgamento, o STJ reafirmou sua posição de que crédito tributário prescrito não pode ser alvo de parcelamento, uma vez que, na área tributária, a prescrição afeta diretamente a obrigação tributária em si, pois rompe o vínculo legal entre o fisco e o contribuinte, de acordo com o estabelecido no inciso V, do artigo 156, do Código Tributário Nacional, e não apenas a ação judicial como ocorre em questões civis.

Analisando o que foi exposto anteriormente, é inevitável concluir que, diante de uma revisão do contexto legal em que o acordo de transação foi assinado devido a uma decisão do STF em relação à constitucionalidade, é viável a reavaliação do acordo pelo judiciário para anular a obrigação de cumprir as cláusulas e, por conseguinte, de efetuar o pagamento estipulado.

O que se verifica é que a determinação do STF de inconstitucionalidade tem efeito para todos, já que elimina a necessidade de pagar o imposto, por consequência, o exclui.

Ademais, o STF, como guardião da Constituição Federal, tem o papel crucial de interpretar e garantir a aplicabilidade dos princípios constitucionais, incluindo aqueles relacionados à ordem tributária.

As decisões do STF sobre a transação tributária, de modo geral, têm abordado diversos aspectos, incluindo sua constitucionalidade, os limites do poder de negociação do Estado e a necessidade de observância dos princípios da legalidade, isonomia e moralidade administrativa. Uma questão frequente nos julgamentos é a necessidade de se assegurar que os acordos tributários não representem privilégios indevidos a determinados contribuintes, respeitando assim o princípio da igualdade.

Um dos principais julgados do STF sobre o tema foi a Ação Direta de Inconstitucionalidade, na qual se discutiu a constitucionalidade da Medida Provisória n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009. Essa legislação permitiu a transação tributária em processos de recuperação fiscal. O STF decidiu que a transação tributária é constitucional, desde

que respeitados os princípios da Administração Pública e os direitos dos contribuintes.

Outro aspecto relevante nas decisões do STF é a análise da competência para a celebração de transações tributárias. O tribunal tem enfatizado que tais acordos devem ser celebrados dentro dos parâmetros estabelecidos pela legislação, sem extrapolar os limites do poder discricionário da Administração Pública. Essa abordagem visa garantir que a transação tributária não se torne um instrumento de arbitrariedade ou favoritismo.

O STF tem destacado a importância da transparência e da publicidade dos acordos de transação tributária, como forma de assegurar o controle social e a *accountability* das ações governamentais. Decisões nesse sentido reforçam a necessidade de que os critérios para celebração das transações sejam claros e acessíveis a todos os contribuintes, evitando discriminações injustificadas.

Em resumo, a transação tributária, nas decisões do Supremo Tribunal Federal, é tratada como um importante instrumento de política fiscal, que deve ser utilizado de forma equilibrada e transparente, respeitando os princípios constitucionais e os direitos dos contribuintes. As deliberações do STF têm moldado o entendimento sobre os limites e as possibilidades desse mecanismo, contribuindo para uma gestão tributária mais eficiente e justa.

4 CORRELAÇÃO ENTRE O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

A correlação entre os conceitos apresentados nos capítulos sobre planejamento tributário e transação tributária envolve tanto a otimização das obrigações tributárias pelo contribuinte quanto a busca por soluções que equilibrem os interesses do Fisco e dos contribuintes.

Como já apresentamos na seção 2 o planejamento tributário é uma estratégia adotada preventivamente ou corretivamente por empresas e indivíduos com o objetivo de reduzir legalmente a carga tributária. Esse conceito está diretamente relacionado à elisão fiscal, uma prática que

visa evitar ou minimizar a ocorrência de obrigações tributárias por meio de métodos legais, como a escolha de regimes tributários mais vantajosos ou reestruturações societárias. O planejamento tributário é uma forma de antecipação e organização fiscal, ajudando a garantir que o contribuinte atue dentro dos limites legais sem incorrer em evasão fiscal (ilegalidade).

Na seção 3, verificamos que a transação tributária, por outro lado, é um mecanismo introduzido pela Lei n.º 13.988/2020 que permite a regularização de débitos tributários por meio de acordos entre o Fisco e o contribuinte. Ao contrário do planejamento tributário, que é proativo e visa evitar a ocorrência de tributos, a transação tributária lida com tributos já devidos e busca resolver disputas fiscais ou dificuldades financeiras do contribuinte por meio de acordos que podem incluir descontos, parcelamentos e condições especiais.

4.1 Correlação entre os Conceitos

Embora ambos os mecanismos tenham como objetivo a gestão da carga tributária, suas abordagens são complementares, mas distintas, conforme veremos a seguir.

4.1.1 Natureza Preventiva *versus* Resolutiva

O planejamento tributário tem como objetivo prevenir o surgimento de dívidas fiscais ou aprimorar a forma de pagamento dos tributos. Contudo, essa estratégia preventiva pode gerar questionamentos sobre até que ponto as ações adotadas não configuram abuso de direito, especialmente quando a distinção entre evasão e Elisão é discrepante. De acordo com Sabbag (2020), o planejamento tributário preventivo deve seguir não somente a lei, mas também o espírito da mesma, evitando estruturas artificiais que, apesar de corretas formalmente, desvirtuam sua finalidade econômica. Por outro lado, a transação tributária tem uma natureza resolutiva, voltada para resolver débitos fiscais já existentes, oferecendo mecanismos como descontos e parcelamentos para

que o contribuinte possa regularizar sua situação. Apesar de ser eficaz na solução de problemas fiscais, é importante salientar que a transação pode levantar questionamentos sobre sua transparência e igualdade de acesso, como aponta Machado (2021), uma vez que os grandes contribuintes, muitas vezes, têm condições mais favoráveis que os pequenos.

4.1.2 Objetivo Comum: Redução de ônus fiscal

Ambos os mecanismos, planejamento tributário e transação tributária, têm como objetivo final a redução do ônus fiscal. O planejamento tributário faz isso através da elisão, minimizando ou postergando tributos de maneira lícita. No entanto, Fischer (2020) alerta que práticas excessivamente agressivas de elisão podem se aproximar da evasão fiscal, afetando a arrecadação e prejudicando a justiça fiscal. Já a transação tributária facilita o pagamento de débitos fiscais por meio de condições mais vantajosas, como descontos e parcelamentos. Contudo, a utilização desse mecanismo pode ser criticada quando ocorre a concessão excessiva de benefícios fiscais, o que poderia configurar uma “renúncia fiscal indireta” em detrimento da arrecadação pública (Carneiro, 2018). Além disso, o princípio da isonomia é frequentemente discutido, visto que a concessão de benefícios fiscais desiguais pode prejudicar a percepção de equidade no sistema tributário.

4.1.3 Conformidade Legal e Moratória:

Tanto o planejamento tributário quanto a transação tributária buscam atuar dentro dos limites da legalidade, mas com ênfase em momentos distintos do ciclo fiscal. O planejamento tributário, como destaca Baleeiro (2021), deve respeitar o princípio da legalidade e os limites impostos pela jurisprudência, que delinea o que é considerado elisão legítima e o que configura evasão fiscal. A jurisprudência do STF e do STJ é clara ao estabelecer que o planejamento tributário, embora permitido, não pode ser utilizado como instrumento para fraudar o Fisco (RE 562.276, STF). Da mesma forma, a transação tributária está sujeita aos

princípios constitucionais da moralidade e da eficiência administrativa (Art. 37 da CF/88), devendo garantir que não haja renúncia de receita pública sem justificativa legal. A Lei nº 13.988/2020, que regulamenta a transação tributária, reforça a necessidade de um equilíbrio entre os interesses públicos e privados, visando à recuperação de créditos sem prejudicar a arrecadação estatal.

5 IMPLICAÇÕES JURÍDICAS E ÉTICAS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

O planejamento tributário e a transação tributária são instrumentos legítimos que permitem aos contribuintes uma gestão eficiente de suas obrigações fiscais, sempre dentro dos limites estabelecidos pela legislação. No entanto, esses mecanismos levantam importantes questões jurídicas e éticas, especialmente no que diz respeito ao equilíbrio entre a busca pela otimização fiscal e o respeito às normas tributárias.

As implicações jurídicas incluem a necessidade de distinguir práticas lícitas, como a elisão, da evasão fiscal, enquanto as implicações éticas envolvem a responsabilidade social e o impacto dessas estratégias na arrecadação pública e no financiamento das políticas governamentais.

Nesta seção, serão analisadas essas questões, destacando a importância da conformidade legal e da integridade nas práticas tributárias.

5.1 Implicações Jurídicas e Éticas do Planejamento Tributário

O planejamento tributário consiste em estratégias adotadas pelos contribuintes para organizar suas atividades econômicas de modo a reduzir a carga tributária. As implicações jurídicas desse planejamento estão diretamente relacionadas à legalidade das práticas adotadas. No Brasil, a legislação tributária é complexa e sujeita a interpretações diversas, o que pode levar a divergências entre a Administração Tributária e os contribuintes sobre a legitimidade das estratégias utilizadas. Segundo Sabbag (2020), essa complexidade favorece uma zona de incerteza quanto ao que é permitido, aumentando o risco de requalificação de práticas lícitas como abusivas ou fraudulentas.

Uma distinção crucial no planejamento tributário é entre evasão fiscal e elisão fiscal. A evasão fiscal refere-se a práticas ilegais que visam ocultar ou reduzir tributos devidos, configurando crime tributário. Por outro lado, a elisão fiscal envolve a utilização de brechas legais para diminuir a carga tributária, sem violar a lei. No entanto, a linha entre elisão e evasão pode ser tênue, e práticas abusivas de elisão podem ser requalificadas como evasão pelas autoridades fiscais, acarretando penalidades severas. O Supremo Tribunal Federal (STF) tem reiteradamente julgado casos em que estratégias agressivas de elisão foram consideradas evasivas, especialmente quando houve o uso de artifícios que desvirtuam a função econômica dos atos (RE 562.276, STF).

Além disso, Martins (2003) argumenta que, em muitos casos, a elisão fiscal se dá em uma “zona cinzenta”, em que o contribuinte pode ser acusado de “abuso de formas”, ou seja, utilizar estruturas formalmente legais, mas que violam o princípio da substância sobre a forma, adotado pela jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Isso destaca o risco inerente às práticas de planejamento tributário que, embora não ilegais à primeira vista, podem ser requalificadas como ilícitas.

Além das implicações jurídicas, o planejamento tributário carrega significativas implicações éticas. As práticas de planejamento tributário, embora possam ser legais, frequentemente levantam questões sobre a justiça e a equidade no sistema tributário, conforme apontam Coelho e Pinheiro (2019). Eles afirmam que, ao permitir que grandes corporações reduzam sua carga fiscal de forma significativa, o planejamento tributário pode contribuir para uma distribuição desigual das obrigações fiscais, exacerbando as desigualdades socioeconômicas.

Uma das principais críticas éticas ao planejamento tributário é que ele pode criar desigualdades no sistema fiscal, beneficiando contribuintes mais sofisticados e com acesso à consultoria especializada, em detrimento de pequenos contribuintes que não dispõem dos mesmos recursos. Segundo Carneiro (2018), isso compromete o princípio da equidade fiscal, que pressupõe que todos os contribuintes devem contribuir de forma justa para o financiamento do Estado. O uso abusivo

de mecanismos legais de elisão por grandes empresas pode acarretar a perda de arrecadação para o Estado, o que afeta a capacidade de financiamento de políticas públicas essenciais.

5.2 Implicações Jurídicas e Éticas da Transação Tributária

A transação tributária é um mecanismo que permite a resolução de litígios fiscais por meio de acordos entre o contribuinte e o Fisco. Esse instituto possui implicações jurídicas e éticas significativas.

Juridicamente, a transação tributária deve observar os princípios da legalidade, moralidade e eficiência administrativa. O acordo deve ser realizado dentro dos parâmetros estabelecidos pela lei, garantindo que não haja renúncia de receita pública sem justificativa legal. Além disso, a transparência nos critérios e nos processos de negociação é fundamental para evitar práticas discriminatórias ou favorecimento indevido.

O Tribunal de Contas da União (TCU) já se manifestou em diversas ocasiões sobre a necessidade de uma rigorosa supervisão sobre os acordos de transação tributária, a fim de evitar favorecimento indevido e garantir a proteção do erário (Acórdão TCU 2623/2019).

Do ponto de vista ético, a transação tributária deve respeitar o princípio da isonomia, garantindo que todos os contribuintes em situações semelhantes tenham acesso às mesmas condições de negociação. A falta de equidade na concessão de benefícios fiscais pode gerar desconfiança e percepção de injustiça por parte dos contribuintes.

Como alerta Machado (2021), uma política de transação tributária que beneficie apenas grandes contribuintes ou grupos econômicos específicos pode ser interpretada como uma forma de privilégios indevidos, ferindo o princípio constitucional da igualdade.

6 IMPACTOS FISCAIS NA FAZENDA PÚBLICA

Os impactos fiscais do planejamento tributário e da transação tributária são vastos e complexos, afetando diretamente a arrecadação do Estado, a competitividade das empresas e a equidade do sistema tri-

butário. Esses mecanismos, quando utilizados adequadamente, podem promover eficiência e justiça fiscal, mas também podem gerar desafios significativos.

6.1 Impactos Fiscais do Planejamento Tributário

O planejamento tributário envolve a adoção de estratégias para organizar as atividades econômicas de modo a reduzir a carga tributária dentro dos limites legais. Esse processo pode ter vários impactos fiscais:

6.1.1 Redução da Arrecadação Fiscal

Um dos impactos mais diretos do planejamento tributário é a potencial redução da arrecadação fiscal. Contribuintes, especialmente grandes empresas, utilizam técnicas sofisticadas para minimizar suas obrigações tributárias, o que pode resultar em menores receitas para o governo. Isso afeta a capacidade do Estado de financiar serviços públicos essenciais e investimentos em infraestrutura. Como destaca Machado (2018), embora a elisão fiscal seja lícita, ela pode esvaziar a capacidade estatal de financiar serviços essenciais e investimentos, especialmente em setores como saúde e educação, comprometendo o bem-estar social. No entanto, essa crítica deve ser ponderada pela constatação de que o planejamento tributário também incentiva a eficiência nas operações empresariais, permitindo que as empresas continuem competitivas sem incorrer em custos tributários excessivos.

6.1.2 Competitividade Empresarial

Do ponto de vista das empresas, o planejamento tributário pode aumentar a competitividade, permitindo que reduzam custos operacionais e aumentem margens de lucro. Empresas que conseguem otimizar sua carga tributária podem reinvestir os recursos economizados em expansão, pesquisa e desenvolvimento, o que pode impulsionar a inovação e o crescimento econômico.

Segundo Sabbag (2020), o planejamento tributário, quando realizado de forma ética e legal, pode ser um fator importante para promover o crescimento econômico, pois as empresas que conseguem otimizar sua carga tributária têm mais recursos para reinvestir em inovação e expansão. Nesse sentido, o planejamento tributário pode ter um efeito positivo na economia como um todo, impulsionando setores estratégicos e a criação de empregos.

6.1.3 Complexidade e Custo de Conformidade

O planejamento tributário, especialmente em sistemas tributários complexos como o brasileiro, pode aumentar a complexidade e o custo de conformidade para as empresas. Elas precisam investir em consultoria tributária especializada e em sistemas de controle fiscal avançados, o que pode ser oneroso, especialmente para pequenas e médias empresas.

De acordo com Oliveira (2019), a necessidade de investimentos em consultoria tributária especializada e sistemas de controle fiscal avançados pode ser um ônus considerável, particularmente para pequenas e médias empresas. Isso gera uma desigualdade estrutural, na qual grandes corporações, com maior acesso a recursos, são as principais beneficiadas pelas estratégias de elisão, enquanto pequenas empresas enfrentam dificuldades para acompanhar o ritmo de mudanças na legislação tributária.

6.2 Impactos Fiscais da Transação Tributária

A transação tributária é um instrumento que permite a resolução de litígios fiscais mediante acordos entre o contribuinte e o Fisco. Este mecanismo pode ter diversos impactos fiscais:

6.2.1 Redução do Contencioso Fiscal

A transação tributária tem o benefício imediato de reduzir o contencioso fiscal, desonerando tanto o sistema judicial quanto as empresas envolvidas. De acordo com Silva (2020), o excesso de litígios fiscais

representa um dos grandes problemas do sistema tributário brasileiro, com bilhões de reais travados em disputas judiciais. A transação tributária oferece uma alternativa mais rápida e menos onerosa, permitindo que o Fisco recupere parte das receitas e que o contribuinte regularize sua situação, evitando maiores prejuízos financeiros.

6.2.2 Aumento da Arrecadação

Paradoxalmente, a transação tributária pode aumentar a arrecadação fiscal a curto prazo. Ao oferecer condições facilitadas para o pagamento de tributos devidos, o governo pode recuperar receitas que, de outra forma, estariam sujeitas a longos processos judiciais com incerteza quanto ao desfecho. Ao oferecer condições facilitadas para o pagamento de tributos, como descontos ou parcelamentos, o governo recupera receitas que poderiam ser perdidas em longos processos judiciais. A Lei nº 13.988/2020, que regulamenta a transação tributária, tem como objetivo justamente acelerar a resolução de litígios e recuperar créditos tributários que, de outra forma, poderiam se tornar irrecuperáveis. Estudos apontam que o aumento da arrecadação por meio da transação tributária pode contribuir significativamente para o equilíbrio fiscal em momentos de crise econômica (Carneiro, 2021).

6.2.3 Equidade e Transparência

A transação tributária também levanta questões de equidade e transparência. Segundo Barreto (2017), o acesso desigual a transações favorece grandes contribuintes, que possuem maior capacidade de negociação, em detrimento de pequenos empresários e indivíduos. A concessão de benefícios fiscais diferenciados pode ser vista como um privilégio injusto, comprometendo o princípio da isonomia. Para mitigar esse risco, é crucial que os critérios para a celebração de transações sejam claros, públicos e transparentes, garantindo que todos os contribuintes em situações semelhantes possam usufruir das mesmas condições.

Por outro lado, tanto o planejamento tributário quanto a transação tributária têm impactos significativos na economia e nas finanças públicas. Enquanto o planejamento tributário pode promover eficiência e competitividade empresarial, ele também pode reduzir a arrecadação e aumentar a complexidade do sistema tributário. A transação tributária, por sua vez, oferece uma forma de resolver disputas fiscais e aumentar a arrecadação, mas deve ser manejada com transparência e equidade para evitar distorções no sistema fiscal.

A gestão adequada desses mecanismos exige um equilíbrio cuidadoso entre os interesses do Estado e dos contribuintes. Políticas públicas e regulamentações bem desenhadas, juntamente com uma fiscalização eficaz, são essenciais para maximizar os benefícios e minimizar os riscos associados ao planejamento tributário e à transação tributária. A busca por um sistema tributário justo, eficiente e transparente é fundamental para o desenvolvimento econômico sustentável e para a manutenção da confiança dos contribuintes nas instituições fiscais.

Entendemos que, do ponto de vista da Fazenda Pública, os dois institutos apresentam desafios e benefícios. O planejamento tributário, quando bem estruturado, pode resultar em uma menor arrecadação de tributos, mas sem violar a legislação, o que impõe ao Fisco a necessidade de criar leis claras para limitar o uso abusivo dessas estratégias. A transação tributária, por sua vez, embora resulte em perda imediata de arrecadação (via descontos e condições facilitadas), permite a regularização de créditos que poderiam ser considerados incobráveis, além de promover a preservação de empresas e empregos, o que, a longo prazo, pode aumentar a base tributária e fortalecer a economia.

6.3 A Necessidade e a Legitimidade dos Instrumentos

Apesar dos benefícios claros, a gestão tributária, realizada por meio do planejamento tributário e da transação tributária, não está isenta de críticas.

O planejamento tributário, por exemplo, pode ser visto como um mecanismo que favorece as grandes empresas em detrimento das pe-

quenas, criando um ambiente desigual. Grandes corporações possuem recursos para contratar especialistas em elisão fiscal e desenvolver estratégias que minimizam sua carga tributária, enquanto pequenas empresas geralmente não dispõem dos mesmos recursos. Como destaca Machado (2018), essa desigualdade compromete o princípio da equidade fiscal, na qual todos os contribuintes deveriam contribuir de forma proporcional às suas capacidades econômicas.

Outra crítica negativa ao uso do planejamento tributário é o risco de abusos, como o uso de brechas legais para evitar a tributação de forma agressiva. Embora a elisão fiscal seja legítima, sua aplicação abusiva pode ser requalificada pelas autoridades fiscais como evasão, gerando insegurança jurídica e longos contenciosos. Para Barreto (2017), a linha entre o planejamento lícito e a evasão é tênue, e, muitas vezes, a administração fiscal enfrenta dificuldades em identificar o uso abusivo desses mecanismos, o que pode prejudicar a arrecadação pública e promover injustiças no sistema tributário.

Já a transação fiscal pode ser vista como um instrumento que privilegia contribuintes inadimplentes, gerando um sentimento de injustiça entre os que sempre cumprem suas obrigações. Segundo estudos de Lima (2020), há uma percepção entre empresários de que a concessão de benefícios fiscais em transações favorece aqueles que acumularam débitos e aguardam programas de regularização com condições vantajosas, incentivando comportamentos inadequados de postergação de tributos.

Apesar das críticas, a gestão tributária, quando bem estruturada e aplicada, continua sendo uma ferramenta indispensável para a administração dos tributos, tanto no setor privado quanto no público. O equilíbrio entre o planejamento tributário e a transação fiscal é essencial para garantir que os contribuintes possam se beneficiar da redução legal de sua carga tributária, sem prejudicar a arrecadação do Estado. A criação de regras claras e o fortalecimento da fiscalização são fundamentais para coibir abusos, garantir equidade e promover a confiança entre o Estado e os contribuintes.

Embora o planejamento e a transação tributária possam ser alvos de críticas, sua existência é fundamental para a manutenção de um sistema tributário mais equilibrado e eficiente. Conforme argumenta Costa (2020), o planejamento tributário incentiva o uso inteligente das regras fiscais, promovendo uma cultura de conformidade legal. Já a transação tributária permite ao Fisco recuperar receitas de forma célere e eficiente, além de estimular a regularização de empresas, evitando falências e desemprego. Ambos os instrumentos, quando manejados com rigor e transparência, podem contribuir para o fortalecimento da economia e da justiça fiscal.

Portanto, do ponto de vista da Fazenda Pública, os dois mecanismos apresentam desafios e benefícios. O planejamento tributário, quando bem estruturado, pode gerar uma redução na arrecadação, mas sem violar a legislação, o que impõe ao Fisco a necessidade de criar regras claras para coibir abusos. A transação tributária, por sua vez, embora ofereça descontos e condições facilitadas, viabiliza a recuperação de créditos antes considerados perdidos, fortalecendo a economia ao preservar empresas e empregos. A busca por um equilíbrio entre arrecadação, justiça e eficiência é, assim, essencial para o desenvolvimento sustentável do sistema tributário, merecendo um olhar mais atento e ações legislativas competentes, a fim de tornar tais mecanismos de aplicação mais ampla e isonômica, beneficiando tanto a fazenda pública como ampliando seus benefícios e alcance a todos os contribuintes.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como disposto no início do trabalho, o objetivo principal deste artigo científico foi analisar como os mecanismos de planejamento tributário e transação tributária podem impactar juridicamente a Fazenda Pública, considerando os limites legais impostos e os potenciais efeitos fiscais sobre a arrecadação tributária nos entes federativos.

Foi necessário, inicialmente, revisitar a disciplina atinente ao planejamento tributário e a transação tributária, passando pela conceituação e, desdobrando-se à análise da aplicação dos institutos, sua regulamen-

tação no ordenamento jurídico vigente, a visão dos tribunais superiores quanto aos institutos e seus impactos à Fazenda Pública, aliados à gestão tributária.

Das constatações realizadas, observou-se que, apesar dos críticos entenderem que por vezes ambos os institutos beneficiam parcela privilegiada da classe empresarial, tanto o planejamento tributário, quanto a transação tributária são eficientes em garantir a arrecadação da Fazenda Pública, afastando a ocorrência de evasão fiscal, dentre outras situações.

Foi também possível identificar que a gestão tributária, quando aliada ao planejamento e à transação fiscal, pode ser extremamente benéfica tanto para empresas quanto para o Fisco, garantindo o cumprimento das obrigações fiscais, promovendo um ambiente de negócios mais estável e previsível, contribuindo para a competitividade das empresas, além de auxiliar a desobstruir os tribunais e garantir a recuperação de créditos que, de outra forma, seriam incertos.

Destaca-se como ideias fundamentais: a) quanto ao planejamento tributário: minimizar os custos fiscais dentro dos limites legais, sem incorrer em sonegação fiscal ou fraude, melhorar a alocação de recursos financeiros e aumentar a competitividade empresarial; e, b) quanto à transação tributária: resolver conflitos de maneira consensual, promover o equilíbrio entre os interesses do fisco e a capacidade contributiva do devedor, facilitar o pagamento de tributos em situação de inadimplência, reduzir os litígios judiciais e administrativos e promover a regularização fiscal de empresas e pessoas físicas.

Finalmente, sugere-se um aprimoramento da legislação de modo que tanto o planejamento tributário, como a transação tributária sejam aplicáveis de maneira isonômica, afastando as hipóteses de benefícios apenas aos mais abastados financeiramente, visando promover uma política tributária mais eficiente, simplificada e transparente para todos os contribuintes, a fim de viabilizar que o Estado possa concretizar os interesses públicos.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, M. **Planejamento tributário**: estratégias para otimização fiscal. São Paulo: Atlas, 2016.

BALEEIRO, A. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

BARRETO, A. **Equidade e transparência no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2017.

BRASIL. **Lei n.º 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação resolutiva de litígios tributários. DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm. Acesso em: 23 maio 2024.

BRASIL. **Portaria PGFN n.º 6757, de 29 de julho de 2022**. Regula a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. Diário Oficial da União, Brasília, DF, p. 79, 1 ago. 2022. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274#2359088>. Acesso em: 23 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 949.297**. Rel. Min. Edson Fachin, j. 08 fev. 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4930112>. Acesso em: 22 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 955.227**. Rel. Min. Luís Roberto Barroso, j. 08 fev. 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4945134>. Acesso em: 22 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Primeira Turma). **Recurso Especial n. 1.133.027**. Rel. Luiz Fux, j. 16 mar. 2011. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200901533160&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 23 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (Segunda Turma). **Recurso Especial n. 1.343.161**. Rel. Herman Benjamin, j. 02 ago. 2018. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201201891455&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 23 maio 2024.

CAMPOS, J. **Tributação e planejamento empresarial**. Curitiba: Juruá, 2019.

CARNEIRO, J. **Justiça fiscal e o planejamento tributário no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2018.

CARNEIRO, J. **A transação tributária e seu impacto na arrecadação pública**. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

COELHO, R. **Estratégias fiscais e legais no planejamento tributário**. São Paulo: Método, 2018.

COELHO, R.; PINHEIRO, S. **Planejamento tributário e ética empresarial**. Rio de Janeiro: FGV, 2019.

COSTA, M. **Planejamento tributário e a cultura de conformidade no Brasil**. Curitiba: Juruá, 2020.

FISCHER, L. **Tributação e responsabilidade social das empresas**. Curitiba: Juruá, 2020.

GONÇALVES, Carla de Lourdes. Rescisão da transação individual diante da declaração de inconstitucionalidade pelo STF. *In*: CONRADO, Paulo Cesar (coord.); ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.) **Transação Tributária, na Prática da Lei n. 13.988/2020**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/secao/capitulo-8-rescisao-da-transacao-individual-diante-da-declaracao-de-inconstitucionalidade-pelo-stf-transacao-tributaria-na-pratica-da-lei-n-13988-2020/1222124497>. Acesso em: 22 maio 2024.

GONÇALVES, F. **Tributação e legislação empresarial no Brasil**. Brasília: Senado Federal, 2018.

MARINS, J. **Planejamento Tributário: Teoria e Prática**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MARINS, James. **Elisão Tributária e sua Regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MACHADO, H. **Elisão e evasão fiscal no direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MACHADO, H. **Implicações da transação tributária: uma análise crítica**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

MACHADO, H. **Crítica ao planejamento tributário abusivo**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

OLIVEIRA, F. **O custo de conformidade tributária para pequenas e médias empresas**. São Paulo: Revista de Direito Tributário, 2019.

SABBAG, E. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

SILVA, C. **O contencioso fiscal e os desafios do sistema tributário brasileiro**. Porto Alegre: Fabris, 2020.

SILVA, L. **Planejamento tributário: Conceitos e práticas legais**. Salvador: JusPodivm, 2021.

Recebido em: 03/06/2024

Aprovado em: 21/08/2024