UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

FRANKLIN PONTES PIRES

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: Um enfoque na elisão fiscal.

JOÃO PESSOA - PB
2014

FRANKLIN PONTES PIRES

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: Um enfoque na elisão fiscal.

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do Departamento de Finanças e Contabilidade do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profª. Ms. Hélida Cristina Cavalcante Valério.

JOÃO PESSOA
2014

FRANKLIN PONTES PIRES

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: Um enfoque na elisão fiscal.

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do Departamento de Finanças e Contabilidade do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal da Paraíba como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

João Pessoa, _____ de _____ de 2014.

BANCA EXAMINADORA

_____
Profª. Ms. Hélida Cristina Cavalcante Valério – UFPB
Orientadora

_____
Examinador I

_____
Examinador II

Dedico este trabalho à minha família e a minha noiva, pelo apoio incondicional em minha vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por está sempre presente em toda minha vida, me guiando e dando força para superar os obstáculos;

Aos meus pais, Francisco e Penha, por servirem de alicerce de minha educação, pelo apoio incondicional concedido em minhas escolhas acreditando sempre em meu potencial;

Aos meus irmãos, Patrick e Priscilla, por caminharem ao meu lado e torcerem por minha vitoria e crescimento;

A minha noiva Mariane, pelo companheirismo, incentivo e contribuição em todo o curso;

A minha orientadora Hélida, pelo esforço e dedicação para meu crescimento profissional

A todos aquela que de alguma forma contribuíram para a realização deste trabalho acadêmico.

RESUMO

O objetivo desse estudo foi demonstrar a necessidade da implantação do planejamento tributário, bem como, a análise da empresa do instituto elisão fiscal. A metodologia da pesquisa se orientou em pressupostos teóricos de autores com base em pesquisa bibliográfica e exploratória para a análise e interpretação crítica sobre o tema. Com o resultado da pesquisa foi possível concluir que independentemente do porte da empresa, o planejamento tributário é importante para que a instituição alcance o sucesso almejado, proporcionando, portanto, uma apuração precisa dos dados. É possível verificar que o planejamento tributário demonstra os melhores resultados no que diz respeito a apuração dos impostos, pois, exige uma escrituração contábil exata, bem como, e rigorosa, permitindo, assim, que a empresa viabilize sua verdadeira situação em relação aos tributos. Assim, verifica-se que o planejamento tributário auxilia a empresa no seu crescimento, pois, minimiza a ocorrência do fator gerador, e, conseqüentemente, os impostos a serem pagos pelas empresas, fortalecendo, deste modo, o seu crescimento no mercado competitivo.

Palavras-chave: planejamento tributário; elisão fiscal; organizações.

ABSTRACT

The aim of this study was to show the need for the implementation of tax planning, as well as the company's analysis of the institute elision. The research methodology was guided on theoretical assumptions of the authors based on literature search and exploratory for the analysis and critical interpretation on the subject. With the search result it was concluded that regardless of company size, tax planning is important for the institution to achieve the desired success, providing thus an accurate calculation of the data. Is possible to check the tax planning that demonstrates the best results as regards the calculation of taxes, there fore, requires an accurate book keeping as well as accurate, thus allowing the company to make possible its true situation in relation to taxes. Thus, it appears that the tax planning helps the company in its growth, thus minimizing the occurrence of the generating factor, and consequently the taxes to be paid by enterprises, strengthening thus its grow thin the competitive market.

Keywords: tax planning, elision, organizations

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Carga Tributaria Desejável 31
Quadro2 - Resultado Liquido Antes do IR.....34
Quadro3 - Regime de Tributação.....49
Quadro4 - Cálculo com Base no Simples.....50
Quadro5 - Cálculo com Base no Lucro Presumido.....50
Quadro6 - Cálculo com Base no Lucro Real.....51
Quadro7 - Comparativo de Tributação.....51

LISTA DE ABREVIAÇÕES

ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços...

IBGE - Brasileiro de Geografia e Estatística

BNDES - Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social

IBPT — Instituto Brasileiro de Pesquisas Tributárias

PIB – Produto Interno Bruto

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

IPI – Imposto sobre Produto Industrializado

IR – Imposto de Renda

CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Liquido

PIS – Programa Integração Social

ISS – Imposto sobre Serviço

FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

IPTU - Imposto Predial Territorial Urbano

ITR - imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

IOF- Imposto Sobre Operações Financeiras

INSS – Instituto Nacional da Seguridade Social

LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real

PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador

ME – Micro Empresa

EPP – Empresa de pequeno Porte

ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

SUMÁRIO

1.INTRODUÇÃO 12

1.1 Objetivo.....13

1.1.1 Geral 13

1.1.2 Específicos 13

1.2 **Justificativa da Pesquisa** 13

2 REFERENCIAL TEORICO 14

2.1 Considerações Gerais Sobre Tributo 14

2.2 Impostos 16

2.3 Obrigações Tributaria e Fator Gerador 19

2.4 **Credito Tributário**.....21

2.4.1 Fontes e Princípios.....21

2.5 Carga Tributaria Brasileira: Breve Histórico.....24

2.5.1 Planejamento Tributário:Conceitos e Fundamentos 28

2.6 Como Elabora o Planejamento Tributário.....29

2.6.1 Procedimentos para a apuração da carga tributaria desejável.....31

2.7 Tributação Pessoa Jurídica.....32

2.7.1 Planejamento Tributário Pessoa Jurídica.....32

2.7.1.1 Lucro Real – Imposto Mensal e Trimestral.....33

2.7.1.2 Porque o LALUR.....35

2.7.1.3 Descrição das Características do LALUR.....38

2.7.2 Super Simples (ME e EPP) 38

2.8 Aspectos Jurídicos do Planejamento Tributário.....40

2.8.1 Questões Jurídicas.....40

2.8.2 Teorias de Renda e Lucro.....41

2.8.3 Elisão Fiscal: Um Direito Publico Subjetivo.....42

2.8.4 Definição de Fraude.....44

2.8.5 Especificidades Tributarias.....45

3 ABORDAGEM E PROCEDIMENTOS METODOLOGICOS.....48

3.1 Tipo da Pesquisa.....48

3.2 Levantamento de Dados.....48

3.2.1 Planejamento Tributário: Enfoque Comparativo e Implicações na Economia de

Impostos.....48
3.2.1.1 Quadro Comparativo.....48
3.2.1.2 Opções Legais a Serem Consideradas Quanto a Realização do Planejamento Tributário..... 52
3 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....54
4 REFERENCIAS.....56

1 INTRODUÇÃO

As organizações procuram o crescimento, mas, para que isso realmente ocorra é necessária a realização de planejamentos direcionados para as suas finanças, principalmente no que diz respeito aos tributos.A elevada carga de tributos das empresas deve ser considerada como desafios aos planejamentos tributários estratégicos enquadrados nos respectivos parâmetros legais. A possibilidade de redução da carga tributária através do planejamento tributário constitui-se em importante diferenciação de gestão a ser considerado nas empresas interessadas em manterem-se atualizadas e competitivas nos cenários de negócios dos dias de hoje, para Abrahão (2011. P,01

> "Diante da elevada carga tributária, nasce a cada dia a necessidade de um estudo na implantação de ações que permitam as empresas cada vez mais minimizarem os custos e as despesas e, com isso, maximizar os lucros e o crescimento, em conformidade com as leis que regem o sistema tributário nacional, como ato estratégico, planejando a redução da carga tributaria".

Neste contexto, o planejamento tributário é de suma importância para a organização, pois procura auxiliar a mesma na tomada de decisão em relação aos tributos, possibilitando, desta forma, a análise do instituto da elisão, para que não incorra nos ditames contrários a lei; "planejamento tributário consiste em um conjunto de medidas continuas que visam economia de tributos, de forma legal, levando-se em conta as possíveis mudanças rápidas e eficazes, na hipótese do fisco alterar as regras fiscais". (DOMINGUES, 2000)

Assim, a elisão no planejamento tributário acaba sendo considerada como conjunto de medidas a serem analisadas pelo contribuinte, ou seja, pela empresa como meio de redução ou mesmo de exclusão das incidências de tributos, não tendo como finalidade a violação de uma lei ou mesmo a fraude por meio da prática de um determinado ato.

Assim temos o seguinte problema de pesquisa.

O planejamento Tributário é a principal peça para maximizar os lucros de uma empresa?

1.1 Objetivo

1.1.1 Geral

O objetivo geral dessa pesquisa é demonstrar a necessidade da implantação do planejamento tributário, por tanto para ser consolidado o nosso objetivo tivemos que percorrer os seguintes objetivos específicos a saber.

1.1.2 Específicos

a) Evidenciar como ocorre a integração da elisão fiscal pelo planejamento tributário;
b) Evidenciar a análise dos tributos, de modo a não incidirem na ilicitude.
c) Discorrer sobre elisão e evasão fiscal

1.2 Justificativa da Pesquisa

O objetivo principal do planejamento tributário está ligado ao fato de a entidade poder reduzir o pagamento de seus tributos de forma licita é o que afirma Abrahão (2011. p, 03) “O planejamento tributário tem como objetivo econômico a diminuição legal de encargos esperando-se para a empresa economia nos gastos com tributos”.

A partir disso justifica-se o presente estudo, onde se procura demonstrar os métodos que a empresa poderá utilizar para diminuir seus custos com tributos de forma licita evidenciando a integração da elisão fiscal com o planejamento tributário.

2 REFERENCIALTEORICO

2.1 Considerações Gerais Sobre Tributos

Segundo o artigo 145, § 1º da Constituição Federal, que determina que, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Logo Todo cidadão, na medida de suas posses, está intrinsecamente fadado ao pagamento de tributos e a colaboração a União, Estado ou Município, nesse caso cabe a cada esfera verificar a capacidade contributiva de cada cidadão e com isso efetuar a exigibilidade dos tributos.

O termo “tributo” é genérico, incluindo-se nele impostos, taxas, contribuições de melhorias, contribuições sociais ou especiais e empréstimos compulsórios. Sua definição é encontra no artigo 3° Código Tributário Nacional, que elenca suas características essenciais, quando determina que “tributo é a prestação pecuniária, compulsória, feita em moeda ou cujo valor se possa exprimir.” É portanto, o objeto da obrigação tributária, prestado em dinheiro, via de regra, em caráter obrigatório.

Para Carvalho (2007) “o tributo acaba por apresentar seis significados totalmente diferentes entre si quando utilizado nos textos do direito positivo, bem como, nas lições da doutrina e manifestações jurisprudenciais, sendo estes:

a) Como quantia em dinheiro;
b) Como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
c) Como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
d) Como sinônimo de relação jurídica tributaria;
e) Como norma jurídica tributaria;
f) Como norma, fato e relação jurídica.

No caso de pagamento em valor que exprima moeda corrente, segundo o artigo 162 do Código Tributário Nacional, pode ser pago:

I. Em moeda corrente:
II. Cheque ou Vale postal;
III. Nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo

mecânico;

Seu lançamento é feito pela fazenda pública e essa atividade administrativa de lançamento deve ater-se ao texto da lei, não podendo afastar-se dele.

Segundo a Constituição Federal. A instituição do tributo é sempre feita mediante lei, e sua arrecadação e fiscalização constituem atividade administrativa vinculada.-A própria instituição do tributo há de ser feita nos termos estabelecidos na Constituição, na qual se encontra os princípios jurídicos fundamentais a tributação.

É certo que as regras jurídicas são criadas pelo Estado, que as pode modificar a qualquer tempo.Essas modificações, entretanto, também se subordinam a certas normas, e somente se aplicam, em principio, ao futuro, de sorte que os cidadãos contam com a garantia de que os seus atos se regem pela lei contemporânea, em que segundo Machado (2004. p, 58)

> A aplicação das regras jurídicas de tributação, como das regras jurídicas em geral, nem sempre é fácil e tranqüila. Surgem por isto as regras jurídicas menores, para dizer de modo mais claro e preciso o que se encontra nas leis, ou ainda para estabelecer os meios e as formas de atendimento das obrigações tributárias. Surgem também estudos doutrinários procurando interpretar as regras jurídicas, desde a Constituição até as normas inferiores.

Mesmo assim verificam-se litígios entre os sujeitos da relação tributária, e estes são resolvidos quer pelos próprios órgãos da Administração, quer pelos órgãos do Poder Judiciário, dando lugar, assim, à jurisprudência. Carvalho (2003) assim expressa:

> Todas as normas do sistema convergem para um único ponto a norma fundamental , que dá fundamento de validade à constituição positiva. Sua existência imprime, decisivamente, caráter unitário ao conjunto, e a multiplicidade de normas, como entidades da mesma índole, lhe confere o timbre de homogeneidade

A relação tributária é deste modo, uma relação jurídica. Daí se conclui que o pagamento de tributo se dá em cumprimento a um dever jurídico, contrariamente à idéia de que ocorra como sendo o cumprimento a um dever de solidariedade social. A solidariedade social pode até exercer alguma influência no cumprimento espontâneo do dever jurídico de pagar o tributo, mas não se trata simplesmente de

um dever de solidariedade social.É importante também considerar que a distinção entre o dever jurídico e o dever de solidariedade social é da maior importância quando se questiona a respeito de um tributo.

O dever de solidariedade social atua em momento pré-jurídico: ele leva a aceitar a existência de um poder de tributar e a norma jurídica que, obediente ao regramento constitucional deste, institui o tributo. Daí em diante, porém, o dever se torna estritamente jurídico, e isto tem duas importantes conseqüências. Uma delas é a de tornar o devedor juridicamente responsável, sujeito às sanções previstas na ordem jurídica para o caso de ocorrência de inadimplemento. A outra é a de tornar quantificável a prestação devida, como o dever de pagar tributo é um dever jurídico, a prestação devida é determinada, podendo ser exigida coativamente. (MACHADO, 2004)

Segundo o ensinamento de Amaro (2005), por outro lado, o contribuinte tem o direito de se opor a qualquer exigência de prestação não devida, ou maior do que a devida. Não pode ser censurado por isto, ao argumento de que lhe falta solidariedade social em que segundo Machado (2004. p, 59) disserta sobre a relação jurídica, dizendo que:

> A relação jurídica tributária se verifica entre *o* fisco — denominação dada ao Estado enquanto desenvolve atividade de tributação — e aquele que está diretamente obrigado ao pagamento do tributo. Entretanto, muitas vezes envolve pessoas estranhas, em princípio, a essa relação, de sorte que não é exato dizer-se que o Direito Tributário regula apenas a relação fisco-contribuinte*;* a não ser que se entenda o termo contribuinte em sentido amplo, abrangendo qualquer pessoa obrigada a uma prestação tributária, de qualquer espécie.
>
> Sendo o Estado a maior expressão de poder que se conhece, fácil é concluir-se que o Direito Tributário tem por finalidade limitar a faculdade de tributar e resguardar os cidadãos dos descomedimentos relativos a tal faculdade.
>
> No Brasil, a expressão Direito Tributário existe com a finalidade de demarcar a faculdade de estabelecer impostos, demudando a analogia tributária, a qual outrora foi representava unicamente uma relação de poder, em relação legal. Essencialmente, destarte, objetiva demarcar o poder de tributar e evitar os abusos no exercício deste.

2.2 Impostos

Previstos como a primeira modalidade de tributo, arrolados no inciso I do artigo 145 da Constituição Federal, a teor do que dispõe o artigo 16 do Código Tributário Nacional, imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma

situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

É ato de soberania, e nasce sempre de fatos regidos pelo Direito Privado. São os tributos economicamente mais importantes, pois se destinam, primordialmente, à arrecadação de fundos para consecução dos fins do Estado.

De acordo com a classificação desenvolvida por Ataliba (2003), os impostos são tributos não vinculados, isto é, não se faz necessário que a União, os Estados-membros, os Municípios ou o Distrito Federal prestem, por exemplo, um serviço público ou realizem uma obra pública para poderem cobrar imposto, pois não há uma equivalência entre o montante que uma pessoa paga a título de imposto e o que o Estado reverte em seu benefício, ou seja, não há necessidade de uma contraprestação por parte do ente tributante. Proença (2013. p, 23.) disserta que:

> Imposto é modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um comportamento do contribuinte ou uma situação jurídica na qual ele se encontra, e nunca uma atuação estatal. Com efeito, por comportamento do contribuinte pode-se entender a aquisição de um imóvel, a venda de uma mercadoria ou a prestação de um serviço. Sobre estas transações há a incidência, respectivamente, do Imposto sobre Transmissão Inter Vivos (ITBI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual ou Intermunicipal e Comunicação (ICMS) e Imposto Sobre Serviços (ISS).

Para Ataliba (2003), a situação jurídica na qual o contribuinte se encontra é exemplificada pelo caso de ser proprietário de um imóvel, o que obriga ao pagamento de Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, enquanto que a propriedade de um imóvel rural obriga ao pagamento de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

Ainda segundo o autor, quanto à aludida classificação proposta por Ataliba (2003) a doutrina apresenta classificação dos impostos, a depender das características que determinam sua exigibilidade. Assim classificam-se em:

a) Pessoais impostos de característica pessoal são aqueles que guardam diferenças tributárias em função das condições próprias de cada um dos contribuintes. A título de exemplo temos o Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza de pessoa física, que verifica questões de cunho pessoal de cada um dos contribuintes para consumar a

cobrança (número de dependentes, renda auferida no exercício etc.).

b) Reais: impostos que incidem igualmente para todas as pessoas que realizam o fato imponível, não levando em consideração as condições pessoais, isto é, considerando apenas aspectos objetivos (nunca subjetivos) do contribuinte.Temos, como exemplo de imposto real, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), que incide sobre o contribuinte desde que este possua imóvel.

c) Diretos: como diretos são classificados os impostos que reúnem no sujeito passivo as condições de contribuinte de fato e de direito. Saliente-se que contribuinte de fato é aquele sobre quem recai o ônus do imposto, enquanto que contribuinte de direito responsabiliza-se pelo cumprimento de todas as obrigações tributárias previstas na legislação. É exemplo o Imposto Sobre Serviços de autônomos, os quais praticam o fato imponível e são os próprios obrigados a saldar o débito.

d) Indiretos: impostos indiretos são aqueles suportados pelo contribuinte de fato. Tais impostos surgem quando, na relação jurídico-tributária estabelecida entre Estado e sujeito passivo que, neste caso, se demonstra contribuinte de direito, este último paga o tributo correspondente e, posteriormente, se ressarce, ao cobrar de terceiro (contribuinte de fato), por meio da inclusão do imposto no preço.

Como anteriormente mencionado, aquele que paga o imposto e mantém a relação pessoal e direta com o Estado denomina-se contribuinte de direito; o terceiro, estranho à relação jurídico-tributária (embora vinculado ao fato gerador), é denominado de contribuinte de fato (porque de fato foi ele quem suportou o ônus do imposto).É o fenômeno econômico da transladação ou repercussão dos tributos. A título de exemplo temos o Imposto sobre Operações Mercantis (ICMS), no qual o consumidor final paga pelo produto, que inclui o valor do bem e o valor do tributo (incidente sobre o produto). O consumidor final não é o atingido diretamente. Ele é o contribuinte de fato e não o contribuinte de direito.Há previsão, no artigo 166 do

Código Tributário Nacional, no sentido de que a repetição dos chamados impostos indiretos só é possível quando o contribuinte de direito não tiver repassado ao contribuinte de fato a carga econômica do tributo ou quando, tendo havido tal repasse, o contribuinte de direito estiver expressamente autorizado, pelo contribuinte de fato, a ingressar com o pedido de repetição. No entanto, essas situações não são verificadas corriqueiramente, uma vez que, geralmente, há o repasse ao contribuinte de fato, sendo impossível, em tese, a obtenção de autorização deste. Ainda, de acordo com a Súmula 546 do Supremo Tribunal Federal, cabe restituição do tributo pago indevidamente. (PROENÇA, 2013)

2.3 Obrigação Tributária e Fato Gerador

O Código Tributário Nacional cuida da obrigação tributária, traduzindo *tributo* como obrigação. Conforme Amaro (2005), essa é a noção tradicional de obrigação, anotando:

> Obrigação, porém, além de dever jurídico (a que fica jungida uma parte ou cada uma das partes numa relação jurídica) presta-se a designar a própria relação jurídica expressando o vínculo que enlaça as duas (ou mais) pessoas, às quais se atribuem direitos e deveres correspectivos. Ressalta-se a ideia, presente na etimologia do vocábulo, de ligação ou liame, unindo pessoas (credor e devedor) que têm, respectivamente, o poder de exigir e o dever de prestar o objeto da obrigação (dar, fazer ou não fazer). [...] Nas obrigações bilaterais as partes são, reciprocamente, credoras e devedoras. No exemplo da compra e venda, ao direito do vendedor (de receber o preço) corresponde o dever do comprador (de pagá-lo) e ao direito do comprador (de receber a coisa) corresponde o dever do vendedor (entregá-la). Nas obrigações unilaterais, ao direito de um corresponde o dever de outro.

O tributo, como já aduzido, é uma obrigação *ex lege*, subdividida em espécies. A doutrina enfatiza a hipótese da incidência (fato gerador abstrato), ou seja, o pressuposto jurídico das obrigações tributárias, esvaziando a substância estrutural das conseqüências normativas, de acordo com o que preceitua Barros de Carvalho (2002):

> Haveremos de repelir, de modo peremptório, qualquer espécie de raciocínio que venha por esvaziar de substância a consequência da norma jurídica tributária, para efeito de deslocar os elementos que a definem como relação jurídica para a hipótese da mesma regra. [...] Os sujeitos da relação jurídica, assim como a prestação, são consequências que promanam ou decorrem da realização do fato jurígeno, com este não se confundindo.

Por hipótese de incidência se pode entende que a descrição feita por lei, de um

fato que, se ocorrido no mundo dos fenômenos naturais, dará origem a uma obrigação tributária. É o que afirma Proença (2013) *Apud* Machado (2004) quando diz que: “Esse fato significa uma situação considerada necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária, ou seja, a hipótese em que um tributo é devido.”

Com efeito, é previsão legal de um fato que, se ocorrido, originará uma obrigação tributária, guardando semelhança com o tipo penal, pois este também é descrição legal de um fato que, se praticado, fará surgir possibilidade de imputação de sanção penal. (PROENÇA. 2013)

O autor acima exemplifica que: Assim, a título de exemplo, a hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, de acordo com o artigo 43 do Código Tributário Nacional, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de provento de qualquer natureza. (PROENÇA. 2013)

Finalmente, de acordo com o artigo 4º do Código Tributário Nacional, cabe à hipótese de incidência distinguir um tributo do outro, o que não deve ser feito com base na denominação que este tributo recebe. Para isso Proença (2013. p, 9) afirma que:

> A hipótese de incidência difere do fato imponível, uma vez que este se caracteriza pelo acontecimento daquela (fato que realiza o tipo tributário), e a hipótese de incidência é o próprio tipo tributário. Assim, a hipótese de incidência é algo hipotético (previsto pela lei), enquanto o fato gerador é sua ocorrência, sua concretização.

A obrigação de pagar tributos nasce para o particular todas as vezes que, se realiza a hipótese legal prevista como geradora da obrigação de pagar tributo. Nesse sentido, o artigo 113, § 1º do Código Tributário Nacional dispõe que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e se extingue juntamente com o crédito dela decorrente.

O fato gerador dessa obrigação, por sua vez, é definido no artigo 114 do Código Tributário Nacional, como sendo a situação prevista em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Isso equivale a dizer que o fato descrito em lei, contendo todos os elementos hábeis à sua perfeita identificação, constitui o fato jurígeno da obrigação tributária principal. (COÊLHO, 2014)

A obrigação pode ser também, acessória, na hipótese de decorrer da legislação tributária e quando tiver por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, de acordo com a determinação do artigo 113, parágrafo segundo, do Código Tributário Nacional.

O fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, estabelece a prática ou a abstenção de algum ato que não configure obrigação principal, nos termos do artigo 115 do Código Tributário Nacional.

A obrigação acessória, quando não cumprida, converte-se em obrigação principal, pois de obrigação de fazer ou não fazer alguma coisa se transforma em obrigação de dar (sob a forma de multa).

Como o Código Tributário Nacional, no seu artigo 3º, proclama que o tributo é uma compulsória prestação de coisa certa (dinheiro) em favor do Estado, em virtude de lei, trata-se de prestação em moeda ou em valor que nela se possa exprimir, sendo a obrigação tributária a de dar coisa certa.

2.4 Crédito Tributário

2.4.1 Fontes e Princípios

Os fundamentos da produção normativa, que permitirão estabelecer os direitos e obrigações do Poder Público e dos contribuintes têm origem na Constituição, que contém a estrutura básica do Estado, a forma de governo, a sistemática tributária - principalmente no que concerne às competências e às materialidades impositivas e aos direitos e garantias individuais. A edição das normas tributárias, de conformidade com suas respectivas materialidades, encontra-se expressamente delineada no texto constitucional e disciplinada no Código Tributário Nacional, os quais constituem diplomas jurídicos básicos para que possam ser instituídos seus elementos estruturadores e instrumentos operacionais.No entanto, o texto constitucional não pode configurar um diploma jurídico estático e permanente para toda uma eternidade, pois deve representar a vontade popular veiculada por intermédio do Congresso Nacional.(MELO, 2013)

“Todavia, o processo de sua reforma há que observar um rígido e formal procedimento legislativo, expressamente estratificado na própria Constituição

Entretanto, a mesma Constituição estabelece que —não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; e IV - os direitos e garantias individuais.” (Constituição Federal art.60, § 40).Para tanto Melo (2013. p, 74) afirma que:

> Trata-se de cláusulas pétreas, insuscetíveis de sofrerem qualquer espécie de modificação, por parte do Congresso Nacional, revelando-se imprescindível uma nova eleição de representantes do povo para proceder à reforma dos superiores princípios consagrado no referido preceito constitucional.
>
> Nesse sentido, qualquer modificação de competência tributária constante do atual texto para ampliar, restringir, ou mesmo para suprimir o direito à instituição e arrecadação de tributos, acarretará uma mudança na —forma federativa do Estado, configurando inconstitucionalidade.

A vinculação ou dependência de quaisquer dos Poderes, especialmente no que tange ao Legislativo e ao Executivo, alterando atribuições de natureza tributária, ferirá a Constituição, que determina como fontes de tributos:

a) a lei complementar;
b) a lei ordinária;
c) as medidas provisórias;
d) as leis delegadas;
e) as resoluções;
f) os decretos legislativos;
g) os tratados internacionais;
h) os convênios, decretos, regulamentos e atos administrativos.

Os princípios se encontram presentes no Capítulo I, Título VI, da Constituição Federal, que trata do Sistema Tributário Nacional. De uma forma mais precisa, se encontram incorporados aos artigos 145 a 152 do mesmo texto constitucional.

Tais princípios são a capacidade contributiva, a legalidade tributaria, a igualdade tributária, a irretroatividade da lei tributária, a anterioridade tributária, a proibição de confisco, a liberdade de trânsito de pessoas e bens e, finalmente, as imunidades tributárias.

Alexandrino e Paulo (2005) estabelecem definições para esses princípios, iniciando com o princípio da capacidade contributiva, sobre o qual manifestam:

> Em uma apreciação simplificada, tem-se neste dispositivo uma regra de justiça fiscal: deve pagar mais imposto quem pode pagar mais imposto. Nem sempre o estabelecimento de uma alíquota fixa para um imposto, variando o montante a pagar proporcionalmente à variação da sua base de cálculo, dará efetividade ao princípio. [...] Há várias técnicas para graduar impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, todas encontrando seu campo de aplicação, por excelência, nos impostos pessoais. Duas delas são mais comumente utilizadas pelo legislador: a) a autorização de deduções de despesas pessoais essenciais (com saúde, educação, moradia, transporte) da base de cálculo do imposto; b) a progressividade das alíquotas em função do valor da base de cálculo (progressividade fiscal). A primeira delas (deduções) permite que se reconheça não terem a mesma capacidade econômica, por exemplo, duas pessoas que, embora aufiram renda equivalente, difiram em número de dependentes, gastos com saúde, educação etc. A segunda (progressividade fiscal), permite, por exemplo, que se tribute mais pesadamente elevadas rendas, já que a disponibilidade financeira de uma pessoa com remuneração de, digamos, quatro mil reais é logicamente muito maior (mais que proporcional) do que a capacidade de contribuir para os gastos coletivos de uma pessoa que tenha quase todo seu salário de mil reais absorvido pelas despesas essenciais à subsistência. [...] 19
>
> Finalizando, deve-se observar que o princípio da capacidade contributiva é princípio geral de direito [...]. Irradia-se, portanto, em diversas normas e princípios espalhados pelo texto constitucional. É considerado forma de instrumentalizar-se o princípio da isonomia, pois permite tratar-se de forma desigual, na medida de suas desigualdades, contribuintes que se não encontrem em situações equivalentes. Possui, também, desdobramento no princípio do não-confisco; na expressa obrigatoriedade do critério da progressividade para o imposto de renda; no princípio da essencialidade do IPI (consome supérfluos quem possui maior capacidade econômica); na imunidade do ITR às pequenas glebas rurais quando as explore só ou com sua família o proprietário que não possua outro imóvel etc.

Esse princípio é sinônimo de capacidade econômica, constando do parágrafo primeiro do artigo 145 do Código Tributário Nacional, que determina que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, facultados a administração tributária, especialmente para confirmar a efetividade desses objetivos, identificá-los; respeitar os direitos individuais nos termos da legislação, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes.

O princípio da capacidade contributiva, citado no texto constitucional, torna-se afim à justa divisão da carga tributária, pois expressa o entendimento de que quem tem mais paga mais impostos que aquele que tem pouco. Em outras palavras, expressa Becker (1999) que —aqueles que gozam de maior riqueza devem, proporcionalmente, pagar mais impostos que aqueles que não a têm.

Ressalta-se que o preceito constitucional afirma que não é sempre, de forma incondicional, mas —sempre que possívelǁ, ou seja, dependendo da índole do

imposto, esse deverá, necessariamente, ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte. Portanto, a maioria dos impostos necessita atender ao princípio da capacidade contributiva.

2.5 Carga Tributária Brasileira: Breve Histórico

Acerca do histórico da carga tributaria brasileira, Szklarowsky (2004) disserta que:O Sistema Tributário Brasileiro é bastante recente e surgiu, na verdade, com a Emenda Constitucional nº. 18, de 1º. de dezembro de 1965, que, no artigo 1º, delimitou, com cirúrgica precisão, essa área, desenhando sua composição: Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria, cimentando-se um sistema uno e nacional. Foi o primeiro movimento sério, com o objetivo de sanar a caótica estrutura tributária e os defeitos da Constituição de 1946 e ordenar as diversas competências, produzindo significativas inovações, com conceitos doutrinários novos, agasalhando uma classificação de imposto, calçado em nomenclatura econômica, e conciliando as diversas aspirações e tendências das variadas esferas de poder do Estado Brasileiro, como bem salientou, Estrela (2002).

> Em obediência às lições de Rubens Gomes de Sousa. Neste diploma maior, abeberou-se o legislador do Código Tributário Nacional. Constituiu-se, na palavra sábia de Bernardo Ribeiro de Moraes, em verdadeira e histórica reforma tributária, substantiva, não meramente formal.

O atual Sistema, incrustado, nos artigos 145 a 156 da Constituição de 1988, fugiu do excelente projeto elaborado por notáveis juristas, na subcomissão de tributos, remanescendo totalmente desfigurado na Comissão de Sistematização, durante a Constituinte, e plasma-se em uma substancial complexidade e iterativa alteração dos textos, que provoca custos altíssimos e ruinosos, quer para o Fisco, quer para o contribuinte, com propensão para a sonegação e a fatal inadimplência, como forma de sobrevivência. (Szklarowsky, 2004)

A reforma do Estado e a tributária fazem-se, pois, necessárias, para recompor o sistema, e conformá-lo com o pensamento moderno de um Estado enxuto, mas não guloso e voraz. No Brasil, contrariando a melhor doutrina, a Constituição atual, em apenas dez anos de vida, já foi emendada quarenta vezes, com outras tantas emendas em gestação, onde varias versam sobre matéria tributária ou financeira,

com a instituição de tributos ou encargos. Como se não bastasse, vêm ainda às medidas provisórias, instrumento excepcional necessário, se, rigorosamente, urgente e relevante for a matéria, inclusive tributária. Nesse sentido, temos que a reforma tributária de 1988, em seu início, reduziu os recursos disponíveis para a União, visto o aumento das transferências tributárias e limitação em sua base impositiva, sem, no entanto, prover meios legais e financeiros para que houvesse um processo ordenado de descentralização dos encargos. Nesse sentido, vale ressaltar também que esta nova Constituição não foi a única responsável pelas dificuldades financeiras pelas quais a união passou e ainda passa até os dias atuais, sendo que a estagnação econômica e os altos índices inflacionários do período, também foram marcantes para a perda de recursos por parte da união.(Szklarowsky, 2004)

Assim, no âmbito da reforma constitucional levada a cabo em 1988, ocorreu uma reforma do sistema tributário, que se baseou, resumidamente, nos seguintes pontos:

a) Modificações na estrutura tributária;
b) Aprofundamento do esquema de transferências instituído pela reforma de 67;
c) Reformulação do federalismo fiscal brasileiro.

De acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), que todo mês de dezembro divulga a receita tributaria nacional do ano anterior, a carga tributaria brasileira em 2001 é a maior em 54 anos de serie histórica, 34% do Produto Interno Bruto, considerando que já havia recorde em 2000. Sistematicamente, essa carga vai crescendo em conseqüência, conforme afirmou especialista de arrecadação José Roberto Afonso, chefe do Departamento de Assuntos Fiscais do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES, no jornal O Globo de 12 de maio de 2002 a expressiva escalada foi proporcionada principalmente pelo esforço de arrecadação dos estados da federação.

No IBPT — Instituto Brasileiro de Pesquisas Tributárias, ha 12 anos os pesquisadores analisam a Carga Tributária Global das empresas brasileiras, que é a somatória de todos os tributos pagos por elas durante cada ano. No levantamento, foram considerados todos os impostos, taxas e contribuições que oneram direta ou

indiretamente as atividades empresariais e ficou demonstrado que no Brasil, a carga tributaria está por volta de 35% do PIB, uma das mais altas do mundo e a maior entre os países emergentes. Este fato obriga os empresários a conhecer como ela incide sobre seus negócios, possibilitando um melhor acompanhamento e despertando o interesse pela sua redução legal. Para Costa (2004. p, 44):

> Além da dificuldade atual, o governo vem sistematicamente majorando alguns tributos, incidentes principalmente sobre o faturamento, o que certamente dificulta ainda mais a competitividade das empresas, fazendo com que quem vai pagar pela má administração dos recursos públicos é o setor produtivo do País. Referenciar-se pela Carga Tributária Ideal possibilita que as empresas identifiquem o grau de tributação sobre o faturamento, lucro e custos e despesas, de forma a que se adotem medidas legais visando a diminuição da incidência tributária sobre seus produtos e serviços.

Rosa (2002) “Analisa a questão da carga tributaria no Brasil através da historia, em 1947, quando se mediu pela primeira vez a temperatura, ou seja, a carga tributária brasileira, esta se encontrava em uma temperatura amena, estabelecida no patamar de 13,8% do PIB nacional. Quase duas décadas depois, em 1965, embora ainda não fosse insuportável, a carga tributária já se encontrava bem mais onerosa, situada no patamar de 19,0% do PIB nacional, mas como este aumento tinha sido gradativo, foi absorvido sem grandes traumas pelos contribuintes brasileiros.Como o sistema tributário até então existente, além de anacrônico, se encontrava quase completamente esgotado em sua capacidade de gerar mais receitas, em 1/12/65 foi promulgada a Emenda Constitucional nº. 18 que, conforme já abordada no presente trabalho, ao mesmo tempo em que conferiu ares de modernidade ao sistema tributário, renovou ao governo seu potencial arrecadatório. Após a alteração do sistema tributário, a arrecadação do governo intensificou seu ritmo de crescimento e quatro anos depois, em 1970, a carga tributária estava situada no patamar de 26,0% do PIB nacional. Este crescimento súbito provocou manifestações diversas desfavoráveis, contudo, como durante a década de 1970 o Brasil atravessava um período de grande explosão econômica, o governo optou por obter aumentos de arrecadação apenas com o crescimento econômico do país, mantendo estável a carga tributária durante a década de 70 e durante a primeira metade da década de 80. Em 1986, a carga tributária girando próximo a 26,2% do PIB encontrava-se praticamente no mesmo patamar de 1970. Nos dois anos subseqüentes, o Brasil praticamente parou em função da votação do texto da atual Constituição, o que

resultou em abrandamento do processo de cozimento tributário e diminuição da carga tributária para 22,4% do PIB, em 1988."

Seguindo ainda a idéia de José Roberto Afonso, com a Reforma Tributária de 1988 foram extintos alguns impostos da União como os sobre combustíveis e lubrificantes, sobre energia elétrica, sobre transporte e comunicações e sobre minerais, tendo alguns deles passado para a competência dos estados e municípios. Por outro lado, criou-se o imposto sobre grandes fortunas, contribuições sociais incidentes sobre o lucro e sobre o faturamento, de competência da União; nas atribuições dos Estados, instituiu-se o IPVA (Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores), alargou-se a base de tributação do antigo ICM aos serviços de transportes e comunicações, transformando-o em ICMS — Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços, dividiu-se o antigo Imposto sobre Transmissão de Propriedade Imobiliária em Transmissão de Propriedade "causa-mortis", que ficou na competência dos Estados, e em Transmissão de Propriedade "intervivos", da competência dos Municípios; quanto a estes últimos, além do imposto acima referido, ganharam ainda o direito de tributar as vendas a varejo de combustíveis.

Neste período, muitas foram as empresas levadas à insolvência ou mesmo à falência. Grandes grupos empresariais naufragaram fragorosamente, conforme estudo do IBPT, que afirma: como na fábula, o lento processo de cozimento tributário tinha minado as forças dos contribuintes e muitos destes, ao ressentirem-se com o intenso calor da água, não conseguiram pular para fora da panela. Em 1994, como e sabido, implementado o novo modelo econômico, o governo deparou-se com um panorama que lhe permitiu incrementar substancialmente sua arrecadação, o que foi sentido já em 1994, quando a carga tributária atingiu 29,8% do PIB

O cenário de estabilidade econômica foi mantido deste então e, junto com este, o panorama favorável de crescimento de carga tributária brasileira, que veio sendo gradativamente aumentada até alcançar, em 2001, o inacreditável patamar de 34,7% do PIB. Em pouco mais de meio século, a carga tributária brasileira quase triplicou, tendo sido aumentada de 13,8% do PIB, em 1947, para 34,7% do PIB, em 2001. Como complicador adicional, não se vislumbra, pelo menos no curto e médio prazo, possibilidade de reduzir-se a carga tributária no Brasil, porque isto resultaria em comprometer seriamente as finanças públicas do país. Conforme afirma Rosa (2002):

> Por enquanto, apesar de bem requentados, ainda estamos conseguindo nadar na panela, apesar de não termos mais forças para sair dela, mas este processo de cozimento precisa ser urgentemente interrompido. Caso isto não aconteça, só nos resta torcer para que a fábula esteja completamente errada.

2.5.1 Planejamento Tributário: Conceitos e Fundamentos

Para qualquer tipo ou porte empresarial torna-se necessária a atenção especial ao planejamento de tributos, sob pena de incorrer em equívocos ou mesmo não usufruir de benefícios legais. Correa (2006) explica este planejamento:

> Planejamento corresponde ao detalhamento das alternativas selecionadas dentro de determinada perspectiva temporal considerada pela empresa como médio e longo prazos quantificando-se analiticamente recursos, volumes, preços, prazos, investimentos e demais variáveis planejadas.

É possível, assim, se entender que este planejamento refere-se à reunião de procedimentos e ações de proposição ao monitoramento e diminuição de pagamentos de impostos. Logo, trata dos efeitos tributários em uma organização.

Em empresas de grande porte observa-se a existência de profissionais e até mesmo um órgão responsável por esta gestão. Fernandes (2007), no entanto, chama a atenção para a necessidade deste procedimento em toda organização independente de seu porte. Tal situação reside no fato da carga tributária ser responsável por desembolsos que precisam ser bem geridos. Desta forma, Amaral (2002) cita as principais finalidades do planejamento tributário:

a) Prever e conseguir evitar a incidência do tributo
b) Reduzir o montante do tributo
c) Retardar o pagamento do tributo

O autor ainda acrescenta que a gestão de tributos deve levar em conta dimensões distinta para implantação e administração:

1. Medidas relacionadas com a empresa como um todo, caracterizando medidas em que não se processe o fato gerador.

2. Medidas exclusivamente administrativas, quando há a análise e verificação da possibilidade de redução de alíquota, por exemplo.

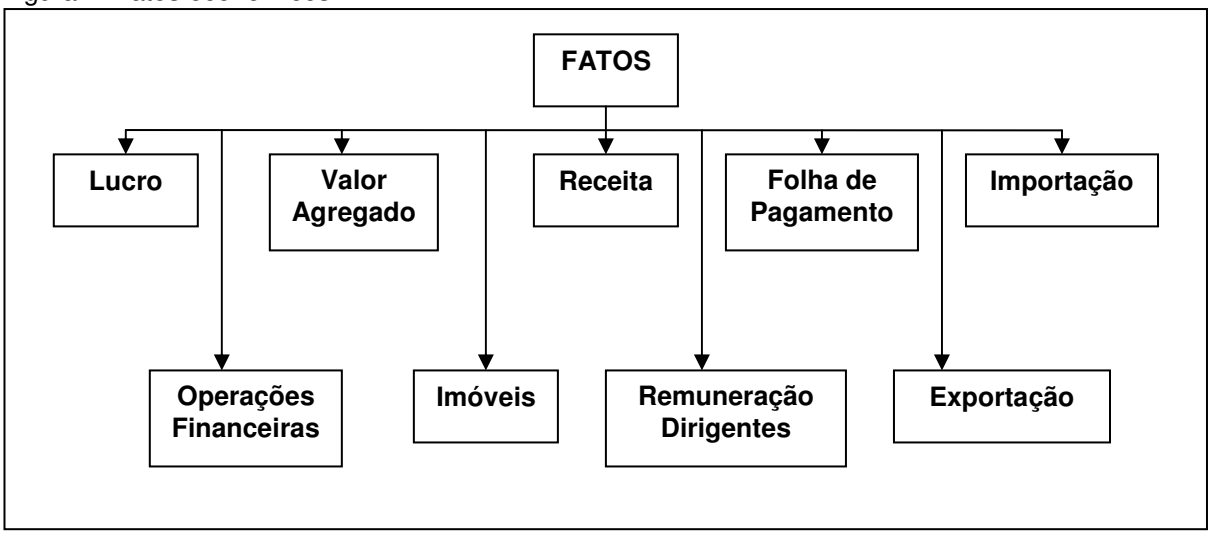
3. Medidas de caráter judicial, no caso de medidas judiciais objetivando a suspensão do pagamento (adiamento), diminuição da base de cálculo ou alíquota e contestação quanto à legalidade da cobrança. Ainda neste quesito merece atenção a necessidade de análise pormenorizada a fim de que sejam criteriosamente avaliadas as incidências, de modo que não haja divergência de aplicação das regras tributárias.

2.6 Como Elaborar o Planejamento Tributário

Para Esteves (2007) O planejamento tributário nasce nos controles e gestão da controladoria, que detém conhecimento específico à sua elaboração., incluindo informações contábeis tanto de custos como fiscais. Portanto, o estudo do planejamento tributário deve basear-se nos dados de relatórios de custo que permitem perfeita caracterização do volume e tipo de custo adquirido de terceiros e custo agregado pela própria empresa na produção final.

Dessa maneira, Esteves (2007) explica que fatos econômicos são essencialmente os geradores de tributos, devendo, portanto, serem profundamente conhecidos para à correta incidência (Figura 1).

Figura 1: Fatos econômicos



Fonte: ESTEVES (2007)

Observa-se, pelo esquema oferecido por Esteves (2007), que praticamente a

movimentação diária, ou seja, alíneas cotidianas na gestão financeira de uma empresa têm a respectiva tributação definida legalmente. Na Figura 1 considera-se o lucro (lucro líquido) girando em torno de 34% transferido a União a título de IR e CSLL. Já o valor agregado é considerado a partir da diferença entre compra e venda, sendo seu montante entre 20% e 35%, havendo a transferência à União e aos Estados sob as contas de PIS, COFINS, ICMSI e IPI, observando-se, todavia, que este índice depende do produto e suas alíquotas.

A Receita total do ingresso de numerário recebe a incidência próxima a 3,65% sob os títulos de PIS e COFINS nas empresas comerciais e industriais, sendo que nas organizações prestadoras de serviços acresce-se o ISS de 5%. Quanto à Folha de Pagamento, sua tributação tanto é referente ao empregador como ao empregado. No que tange ao primeiro, cerca de 28%. corresponde a parte da empresa nas contribuições previdenciárias, além de 8% a título de FGTS, devendo ainda ser levada em conta a tributação que sofre o próprio empregado.

Na Importação, a aquisição de mercadorias e bens do exterior está sujeita a incidência de PIS, COFINS, IPI, ICMS, IOF, cujo percentual depende da alíquota de cada produto. As Operações Financeiras de empresas estão sujeitas a tributação do IOF e IR, enquanto as transações de imóveis, seja compra seja venda, submetem-se à incidência de IR, PIS, COFINS, IPTU, ITR. A tributação relativa à Remuneração dos Dirigentes, depende da opção exercida, sendo que em geral incidem IR e INSS. No que se refere à Exportação, não há praticamente incidência, sendo que em algumas situações tributa o IE.

O pleno acesso aos dados contábeis e gerenciais permite a identificação dos custos por itens, cujo componente individual será, se necessário esclarecido pelos técnicos da empresa. Em função do grande volume de itens, o agrupamento destes é feito em categorias de atividades econômicas de classificação padronizada pela legislação federal. A classificação padronizada agrupa atividades econômicas com carga tributária idêntica aos níveis daquela esfera tributável. Geralmente este agrupamento refere-se as seguintes categorias de custo:

a) Serviços adquiridos de terceiros;
b) Insumos de fabricação (matéria-prima);

c) Combustíveis e energia;
d) Depreciação
e) Financeiro (juros passivos)

Calculam-se também os custos tributários sobre as vendas por região de destino, cuja variação pode ser significativa. Consolida-se então o custo tributário acumulado que, a partir da soma dos custos tributários irrecuperáveis nos insumos de fabricação em função da origem e destino e do custo tributário sobre as vendas por região, apresenta as diferentes opções estratégicas de comerciar.

2.6.1 Procedimentos para a apuração da carga tributária desejável

O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário apresenta sugestões de fórmula para tal cálculo

Quadro 1: CargaTributária Desejável

Dados necessários para o calculo da tributação		**Valores**
Ft = Faturamento (operacionais e não operacionais)		r_1
Im = impostos (IPI, ISS, ICMS, IOF, IPTU, IPVA, IR ...)		r_2
Tr = tributos diversos (taxas)		r_3
Cb = contribuições (PIS, COFINS, CSLL)		r_4
Lc = lucro		r_5
Cs = custos		r_6
Ds = despesas		r_7
Forma de calculo de tributação		
tg = tributação global		$r_2 + r_3 + r_4$
t/ft = tributação x faturamento		tg/r_1
t/lc = tributação x lucro		tg/r_5
t/cs ds = tributação x custos/desp.		$tg/(r_6 + r_7)$
Determinação de tributação desejável		**Resultado**
td (1) = tributação desejável – 1	td = tg </= ...% fat.	q_1
td (2) = tributação desejável – 2	td = tg </= lucro	q_2
Td (3) = tributação desejável – 3	td = tg </= ...% cs+d	q_3
		$q_1+q_2+q_3$

Fonte: Adaptado de IBTP (2010)

A partir da identificação dos tributos incidentes no contexto de atividades realizadas, o calculo de carga tributária desejável se processa em conformidade com administração própria.

2.7 Tributação Pessoa Jurídica

2.7.1 Planejamento Tributário: Pessoa Jurídica

Marastoni (2008) informa que a implementação do planejamento tributário requer a reorganização das estruturas negociais, sendo preciso o embasamento jurídico para todas as transações incluindo operações simples e complexas, desde rotinas da instituição até a estipulação de clausulas contratuais, por exemplo. Mas, é necessário reconhecer que este planejamento não se refere única e exclusivamente a uma atividade jurídica que passa a regrar as rotinas empresariais, mas sim a reunião integrada e alinhada de procedimentos em conformidade com as propostas da organização, levando em conta suas atividades e porte. Daí dependerá a licitude deste planejamento.

Entendem-se as práticas ilícitas adotadas pelo contribuintecom o objetivo de evadir-se ao cumprimento da obrigaçãotributária relacionada ao pagamento do tributo.

> Consideram-se praticas ilícitas aquelas estabelecidas nas leis 8.137/1990 e 4.502/1964 que tratam as hipótese tipificadas como crime contra a ordem tributária e os conceitos de sonegação fiscal, fraude e conluio. Também se estende aos negócios jurídicos nulos ou anuláveis devido ao seu vício de vontade, conforme o estabelecido na legislação civil, como a simulação (Marastoni 2008).

No entanto, o autor defende a realização do planejamento como processo de evitação de práticas ilícitas. Aponta que este já é sinônimo de elisão fiscal, visando encontrar caminhos no contexto jurídico-tributário à redução ou adiamento de incidências e obrigações fiscais. Assim, as opções para estruturação deste planejamento partem da definição estratégica da forma de tributação.

2.7.1.1 Lucro Real - Imposto Mensal e Trimestral

Faraco (2008) explica o Lucro Real como “lucro líquido do período apurado na escrituração comercial (...). Os ajustes do lucro líquido do período de apuração e a demonstração da apuração do lucro real devem ser transcritos no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR)”. A pessoa jurídica define a forma de cálculo do lucro real, ou seja, depende da opção entre trimestral ou anual, cujos recolhimentos são mensais.

Para as pessoas jurídicas e, o imposto trimestral tem como base de cálculo o Lucro Real, Presumido ou Arbitrado. O Lucro Real pode resultar:

- De uma apuração trimestral definitiva ou
- De uma apuração no final do ano-calendário, havendo, para fins de recolhimento mensal, um cálculo segundo as regras da estimativa.

A adoção do pagamento trimestral do imposto pelo Lucro Real, ou a opção pelo pagamento mensal por estimativa é definitiva para todo o ano-calendário, impedida a mudança de opção.

A opção pelo pagamento por estimativa será efetuada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro, ainda que intempestivo, ou com o levantamento do balanço ou balancete de redução ou suspensão. No caso de início, o pagamento do imposto correspondente ao primeiro mês de atividade da empresa representa a opção por esta modalidade.

Nesse caso, o pagamento do imposto por estimativa deverá ser recolhido até o último dia útil do mês subseqüente ao de sua apuração. A falta de pagamento da estimativa é considerada quando verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

a) Multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa;
b) O imposto devido com base no lucro Real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contada do vencimento da quota única do imposto.

O imposto devido de acordo com a operação da empresa poderá ser pago em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subseqüentes ao do encerramento do período de apuração correspondente. As quotas serão acrescidas de juros equivalentes à taxa SELIC, acumulada mensalmente, a partir do segundo mês subseqüente ao do encerramento do período

de apuração, até ao mês anterior ao do pagamento, e de 1% no mês do pagamento. Nenhuma quota poderá ter valor inferior a R$ 1.000,00 e o imposto inferior a R$ 2.000,00 será pago em quota única, até o último dia útil do mês subseqüente ao do encerramento do período de apuração. Nessas situações, a apuração é feita por meio de contabilidade da empresa, devendo haver a escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real e demais Livros de registros, devendo tal processo estar devidamente subsidiado por comprovação cuja prescrição enquadra-se em 5 anos do exercício financeiro a que se refere.

O Lucro Real é o encontrado na Demonstração feita na "A" do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), que pode ser assim esquematizada:

Quadro 2: Resultado líquido antes do IR

Resultado líquido do período-base, antes do IR
(+) adições
(-) exclusões
Subtotal
(-) compensação de prejuízo fiscal
(=) Lucro Real

Fonte: Elaboração Própria (2014)

a) Se houver exclusões com valor absoluto maior que a soma das demais parcelas, mesmo partindo de um lucro será apurado com o Prejuízo Fiscal e, assim, não haverá imposto nem provisão;
b) Se o resultado contábil for prejuízo, mas houver adições com valor absoluto maior que a soma das demais parcelas, será apurado com Lucro Real, ocorre provisão e será aumentado o prejuízo contábil anterior.

2.7.1.2 Porque o LALUR

Os livros fiscais são estabelecidos por lei. O Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) foi criado, pelo art.8º do Decreto-lei nº 1.598/77, atualizado por dispositivos seguintes, inclusive a Medida Provisória nº. 449/2008:

> Art 8º - O contribuinte deverá escriturar além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:
> I - de apuração de lucro real, no qual:
> a) serão lançados os ajustes do lucro líquido do exercício, de que tratam os §§ 2º e 3º do artigo 6º;
> b) será transcrita a demonstração do lucro real (§ 1º);
> c) serão mantidos os registros de controle de prejuízos a compensar em exercícios subseqüentes (art. 64), de depreciação acelerada, de exaustão mineral com base na receita bruta, de exclusão por investimento das pessoas jurídicas que explorem atividades agrícolas ou pastoris e de outros valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e não constem de escrituração comercial (§ 2º).
> II - razão auxiliar em ORTN (art. 42).
> § 1º - Completada a ocorrência de cada fato gerador do imposto, o contribuinte deverá elaborar demonstração do lucro real, que discriminará:
> a) o lucro líquido do exercício do período-base de incidência;
> b) os lançamentos de ajuste do lucro líquido (art. 6º §§ 2º e 3º), com a indicação, quando for o caso, dos registros correspondentes na escrituração comercial ou fiscal;
> c) o lucro real.
> § 2o Para fins da escrituração contábil, inclusive da aplicação do disposto no § 2o do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, os registros contábeis que forem necessários para a observância das disposições tributárias relativos à determinação da base de cálculo do imposto de renda e, também, dos demais tributos, quando não devam, por sua natureza fiscal, constar da escrituração contábil, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão efetuados exclusivamente em: (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)
> I - livros ou registros contábeis auxiliares; ou (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)
> II- livros fiscais, inclusive no livro de que trata o inciso I do caput. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)
> § 3o O disposto no § 2o será disciplinado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008). (BRASIL, 2008)

Por exigência legal, é necessária a separação entre essas duas escriturações porque as informações sobre a posição e os resultados financeiros das sociedades são regulada na lei comercial com objetivos diversos dos que orientam a legislação tributária. A apuração de resultados e as demonstrações financeiras exigidas pela lei comercial não devem ser distorcidas em razão de conveniências ou imperativos da legislação tributária.

A pessoa jurídica deverá proceder ao LALUR levando em conta os principais tópicos:

a) Lançar os ajustes do lucro líquido apurado na escrituração comercial, necessários para a determinação do lucro real;
b) Transcrever a demonstração do lucro real;
c) Manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar, do lucro inflacionário a realizar, da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial;
d) Manter os registros de controle dos valores excedentes, a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos de apuração subseqüentes, dos dispêndios com o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), Vale-transporte e outros previstos na legislação.

A escrituração do LALUR é obrigatória para todas as pessoas jurídica contribuintes do Imposto de Renda tributadas com base no lucro real, como por exemplo:

a) as de direito privado, sediadas no País, inclusive as filiais, sucursais ou representantes, no País, de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior;
b) as firmas individuais;
c) as pessoas físicas equiparadas empresas individuais que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos; e
d) as sociedades cooperativas que realizarem atos que são próprios de cooperativas.

A empresa deverá registrar no LALUR:

a) lançar os ajustes do lucro líquido do período base;
b) transcrever a demonstração do lucro real;
c) manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos-base subseqüentes, do lucro inflacionário a realizar, da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real do período-base futuros e não constem da escrituração comercial; manter os registros de controle dos

valores excedentes, a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos-base subseqüentes, dos dispêndios com programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), Vale-transporte e outros previstos na legislação do Imposto de Renda.

É oportuno ainda registrar que a apuração do lucro real tem que considerar:

Adições: na determinação do lucro real, devem ser adicionados ao lucro líquido do período-base (trimestral ou anual):

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real; e
b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

Exclusões e compensações: na determinação do lucro real podem ser excluídos do lucro líquido do período-base (trimestral ou anual):

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período-base.
b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real.

Ressaltam-se as exclusões que não podem ser feitas no LALUR. Ou seja, o LALUR não pode ser utilizado para nele serem consignadas exclusões resultantes da falta de registro, na escrituração comercial, de custos ou de despesas operacionais, ou ainda, as que tenham por objetivo complementar valor da mesma natureza insuficientemente registrado, considerando-se os limites máximos permitidos (exemplo: a depreciação que deixar de ser escriturada ou que na escrituração comercial tiver sido registrada por valor inferior ao permitido pela legislação do IR não poderá ser excluída do lucro líquido, no LALUR, para fins de apuração do lucro real).

2.7.1.3 Descrição das características do LALUR

O LALUR, segundo o RIR, art. 270 as folhas devem ser numeradas tipograficamente, é composto por duas partes, reunidas em um só volume encadernado, a saber:

a) parte "A", destinada aos lançamentos de ajuste do lucro líquido do período-base (trimestral ou anual) e à transcrição da demonstração do lucro real; e
b) parte "B", destinada ao controle dos valores que devem influenciar a determinação do lucro real de períodos-base futuros e não constem da escrituração comercial (nessa parte, até 31.12.95, era feita a correção monetária dos valores sujeitos ao controle).

Cada uma das partes do LALUR deverá conter 50% do total das folhas do livro. As folhas destinadas ao controle de que trata a letra "b" deste item (parte "B"), cuja numeração será seqüencial à da parte "A", serão incluídas da metade para o final do livro. Completada a utilização das páginas destinadas a uma das partes do livro, a outra parte será encerrada mediante cancelamento das páginas não utilizadas, prosseguindo a escrituração, integralmente, no livro subseqüente.

2.7.2 Super Simples (ME E EPP)

Medidas legais como a Lei Complementarn°. 123 de 14 de dezembro de 2006,procuram privilegiar Microempresas (ME) e Empresa de Pequeno Porte (EPP), este é o caso do super SIMPLES, tributo que procura conjugar e facilitar o pagamento de encargos. Tal processo pretende assegurar estímulos para que tais organizações lidem da melhor forma possível com as ameaças e oportunidades do mercado. A legislação específica corresponde que corresponde a lei citada, que trata de parâmetros tributários e fiscais a partir da receita bruta anual de MPEs. Este mecanismo é considerado como Lei Geral e reorganizou o estatuto de micro e pequenas empresas, com intento fiscal estabelecendo normas gerais sobre o tratamento privilegiado direcionado a essas organizações no âmbito federal representado pela instituição do Simples Nacional ou Super Simples.

Tanto a Lei nº. 9.841/1999 como a Emenda Constitucional nº 42/2003 facultaram legislação complementar sobre aspectos fiscais e tributários as MPEs. Com isto, estabeleceu-se um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com maior flexibilidade, permitindo diferenças de acordo com a jurisdição estadual, embora o recolhimento fosse unificado. tal processo está diretamente relacionado à gestão tributária. O Simples Nacional ou Super Simples delineado pela LC nº. 123/2006, já atualizada pela LC n°. 127/2007 reuniu fatores outrora geridos isoladamente. Os Inc. I e II do Art. 3° indicam a receita bruta anual base de tributação para micro e pequena empresa, sendo a ME limitada à receita bruta igual ou inferior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e a EPP receita bruta entre R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos reais). A receita bruta equivale ao total da venda de bens e serviços; o valor recebido por serviços prestados, não sendo considerados os processos de vendas cancelados e descontos concedidos. Também o critério *pro-rata* é determinado no caso de empresa registrada durante o exercício.

O Super Simples ou Simples Nacional estipulado na lei Art. 13 preconiza o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação dos seguintes impostos e contribuições: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); PIS/PASEP; Contribuição para a Seguridade Social empregador (exceto MPE de prestação de serviços de consultoria e montagem de estande em feiras e exposições); Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Quanto às alíquotas aplicáveis ao cálculo, assim como a base para sua realização respeitam os parâmetros estabelecidos nas tabelas anexas à própria lei, sendo considerados casos em que “o sujeito passivo” leva em conta o total acumulado da receita bruta no período relativo aos 12 últimos meses anteriores à apuração - § 1º Art. 18 Lei 123. A contribuição será em função das receitas referentes a: revenda de mercadorias; venda de mercadorias industrializadas; prestação de serviços e/ou locação de bens móveis; venda de mercadorias que se submetam à correspondente substituição tributária; exportação de mercadorias para

o exterior.

2.8 Aspectos Jurídicos do Planejamento Tributário

2.8.1 Questões Jurídicas

De acordo com Casalta (2001), para falar-se em Justiça Tributária numa sociedade democrática é necessário notar a presença de pelo menos duas características básicas: a primeira, uma forte regulação na distribuição de bens na estrutura básica da sociedade. A outra característica, diz respeito aos cidadãos-contribuintes que em uma democracia constitucional pagam tributos e mantêm um fundo comum público, destinado a garantir a oferta de bens e de serviços impossíveis de serem assegurados com eqüidade a todos os cidadãos, se entregues ao mercado. A garantia da oferta básica de bens materiais e imateriais, passa inexoravelmente, pela não tributação do mínimo existencial, e a ausência da oferta destes à camada pobre da população redunda na perda do sentido humano, na perda da dignidade no âmbito econômico, político, social e jurídico-fiscal.A idéia tributária não é a de um igualitarismo outrora empregado pelo socialismo real, mas, sim, a da não legitimação tributária de um enriquecimento sem pagamento da contrapartida por ter chegado ao lugar onde se encontra, afinal de contas, vive-se no espaço público, vive-se com o outro. Noutro dizer: pode-se enriquecer, sim, todavia em nome da justiça tributária paga-se mais tributos sobre a parcela maior de riqueza acumulada, em decorrência de saberes conquistados e desenvolvidos pela oferta pública de qualificação para o trabalho.

Yamashita (2007) afirma que:

> Em uma sociedade democrática há bens primários, cuja característica principal é serem necessários à sobrevivência digna de todos os indivíduos, por força disto devem ser de acesso obrigatório a todos os cidadãos, e a moradia, escola, saneamento básico, alimentação, saúde, salários dignos, cultura etc. A oferta dos bens desta natureza é de obrigação do poder público, ainda que o Estado deva recorrer ao mercado para garanti-los. No campo da tributação estes bens primários hão que ser protegidos da tributação, e é justamente em nome desta proteção que os governos democráticos estão legitimados à coleta de tributos sobre a renda, propriedade e consumo daqueles que efetivamente podem contribuir. Tanto mais evoluída é a sociedade democrática do ponto de vista da tributação, quanto mais ela consiga inserir e garantir livre da tributação, na lista dos

> bens primários, outros bens que possam elevar o padrão de dignidade humana dos seus cidadãos. Diferentemente das sociedades hierárquicas, nas democracias deve-se reverter para o cidadão, em especial ao cidadão economicamente mais frágil, na forma da oferta de bens primários, o montante da riqueza que cada cidadão-contribuinte produzir com sua participação econômica, política e social.

Por essa razão, nas democracias a pessoa não trabalha para o engrandecimento da pátria, para merecer a salvação eterna, para honrar o monarca, para enriquecer o empregador etc, as pessoas trabalham, galgam melhores cargos e salários, tornam-se cidadãos-contribuintes para verem melhoradas as suas qualidades de vida, a qualidade de vida de sua geração e para verem garantidas a oferta básica de bens primários àqueles que em nome da solidariedade, têm um direito subjetivo à proteção social, trata-se na verdade de um reconhecimento de direitos e deveres gerados pela relação social, a conduta ilícita no Direito Privado será igualmente classificada pelo Direito Tributário, excetuando-se casos expressamente manifestados em legislação específica.Yamashita (2007)

2.8.2 Teorias de Renda e Lucro

Malkowski (2000) descreve três grandes concepções tributárias sobre renda encontradas em diversos autores, classificando-as segundo as semelhanças teóricas entre as mesmas. São elas: a teoria da fonte; a teoria do acréscimo patrimonial; e a teoria legalista.

- Teoria da fonte: nesta corrente a renda é percebida como um produto periódico de fonte permanente, desta forma é necessário que exista um produto novo originado de uma fonte produtiva durável que permaneça à fabricação do produto. Dentro desta concepção os ganhos de capital não constituem renda, posto que não se encaixam nos pressupostos da fonte produtiva. A dedução ou não das perdas de capital não importa a esta concepção, posto que o imposto não implica o pressuposto lógico da sua ocorrência.
- Teoria do acréscimo patrimonial: Essa teoria é adotada explicitamente pelo Código Tributário Fiscal, que postula que o

imposto sobre a renda e capital de qualquer natureza possui como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Assim, todos os ganhos de capital e outros acréscimos dos ativos num determinado período de tempo são tributáveis, constituindo-se o crescimento líquido do patrimônio do contribuinte num certo período de tempo.

- Teoria legalista de renda: Esta corrente determina que renda é tudo aquilo que a lei estabeleça, dando margem a um conceito estipulativo de renda que pode ser ambíguo e impreciso.

Ainda sobre o conceito de renda é interessante o que diz ainda Malkowski (2000) sobre o Código Tributário Brasileiro: “o ganho derivado do capital, do trabalho ou de ambos combinados, sempre que se entenda incluído o benefício ganho através da venda ou conversão do capital”.

Quanto ao conceito de lucro, este é incluso no conceito de renda como acréscimo patrimonial.

2.8.3 Elisão Fiscal: Um Direito Público Subjetivo

Yamashita (2007) esclarece que o § único do art. 116 do CTN, acrescentado pela Lei Complementar nº 104/01. Introduzindo no regime jurídico pátrio o conceito de norma geral antielisiva, sem dúvida implica a discussão do conteúdo e alcance do legítimo planejamento, sob a ótica tributária das atividades empresariais e empreendedoras dos contribuintes.

> Depois de muitos ataques generalizados de respeitados doutrinadores e juristas brasileiros, houve a rejeição da Medida Provisória nº 66/02 na parte que tratava da regulação da matéria. O art. 14 da Medida Provisória nº. 66/02 expressamente excluía da antielisão os atos praticados com dolo, fraude ou simulação, cujo tratamento era assim mantido no âmbito da evasão fiscal, com os consectários de natureza penal, mas exigia para validade do planejamento tributário - no âmbito da elisão, portanto - que não houvesse falta de propósito negocial ou abuso de forma.

Em linhas gerais, o propósito negocial e o conteúdo econômico têm que ser os pilares de sustentação de qualquer planejamento tributário.

De modo generalizado compreende-se a evasão fiscal como determinada atitude que tenha por objetivo evitar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo. Entretanto, pelo fato de que esse termo se encontra seriamente comprometido com uma noção de ilegalidade e fraude, tem-se optado pelo uso do termo elisão fiscal para indicar os procedimentos lícitos e legais para escapar do pagamento de tributos:

> A expressão "elisão tributária" é empregada pela ciência jurídica para referir-se a um certo tipo de situações criadas pelo direito tributário positivo, que se constitui naquelas situações lícitas não compreendidas dentro desse catálogo legislativo das situações tributáveis existentes (Malkowski 2000).

Marastoni (2008) procura distinguir evasão de elisão da seguinte forma:

> ELISÃO FISCAL - É um a conduta lícita do contribuinte antes da ocorrência do fato gerador, sem qualquer prática simulatória, para reduzir, eliminar ou postergar a obrigação tributária.
> EVASÃO FISCAL - É uma ação consciente, espontânea, dolosa do contribuinte para reduzir, eliminar ou postergar o a obrigação tributária

Segundo Marastoni (2008), a legitimidade do comportamento elisivo é diretamente proporcional a sua inclusão em determinadas categorias, quais sejam:

a) a não inclusão do negócio indireto dentro de nenhuma norma tributária prevista em lei;
b) a possível inclusão do negócio indireto em alguma hipotética norma de isenção;
c) a possível inclusão do negócio indireto em alguma hipotética norma tributária mais favorável ao contribuinte.

Ao contribuinte cabe o direito da elisão fiscal, posto que a obrigação fiscal se origina em virtude da lei, não existindo quaisquer regras jurídicas que obriguem o contribuinte a pagar mais tributo do que lhe é devido. A elisão fiscal, portanto, constitui um direito público subjetivo, em oposição ao Estado e a seus agentes.

Entretanto, são imprecisos os limites entre a elisão e a fraude, de modo que abordagens e reflexões múltiplas são bem-vindas para evitar o abuso na manipulação das formas de direito privado com objetivo de evasão fiscal. Algumas teorias, tais quais a teoria da interpretação; a teoria do abuso do direito, a teoria da

supremacia da substância sobre a forma, e a teoria da desconsideração da personalidade jurídica são importantes contribuições para coibir a ilegalidade tributária.

2.8.4 Definição de Fraude

Tanto a sonegação como fraude são definidas em lei. A Lei nº. 4.502/64,atualizada pela Lei nº 11.196/2005, Medida Provisão nº 320/2006 e Lei nº 11.488/2007, postula tais conceitos da seguinte forma:

> Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:
> I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;
> II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.
> 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.

Se entendida literalmente essa definição parece indicar que a conduta do contribuinte que se reversa o direito de praticar um ato que provocaria a divida de tributo é fraudulenta e ilícita. Pode-se citar como exemplo, para que se entenda o absurdo de semelhante constatação, que um indivíduo que deixasse de ganhar renda estaria praticando uma “fraude“, posto que sua ação estaria impedindo o fato gerador de imposto sobre renda e demais proventos.

Assim, deve-se entender que impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é impedir ou retardar mediante estratagemas a exteriorização de um fato que realmente aconteceu ou está na eminência de acontecer, constituindo-se a realização de uma hipótese de atribuição de imposto ou tributo.

Marastoni (2008) enumera os principais atos ilícitos referentes ao ordenamento tributário, que devem ser considerados como crimes:

- Não prestar todas as informações referentes ao faturamento / renda ou ainda apresentar dados falsos

a) Alterar registros em livros ou documentos exigidos pela fiscalização tributária
b) Adulterar nota fiscal ou fatura
c) Usar documento falso
d) Recusar a emissão de nota fiscal;
e) Elaborar a declaração ou documento de prestação de contas com informações falsas
f) Sonegar
g) Negociar valor referente à verba de incentivo fiscal;
h) Não obedecer ao estatuto quando do incentivo fiscal
i) Divulgar à sociedade dados contábeis diferentes dos fornecidos às autoridades legais.

2.8.5 Especificidades Tributárias

Os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional dizem respeito à possibilidade de a lei tributária alterar conceitos de outros ramos do direito e à questão da interpretação dos conceitos vindos de outras províncias do direito com finalidade tributária. O artigo 110 do CTN garante que,

> A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e foras de direito privado utilizado, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Portanto, o art. 110 do CTN permite a conclusão de que a lei que institui tributo pode reduzir o alcance do conceito utilizado para definir a competência tributária, sendo-lhe impedido apenas ampliar seu campo de competência. Desta forma, o art. 110 não impossibilita que o legislador tributário altere aleatoriamente a definição, o conteúdo e ao alcance de conceitos jurídico-privados, cabendo-lhe apenas expressar suas considerações.

Entretanto, é interditado ao intérprete ou aplicado da lei alterar a forma ou a substância dos atos ou negócios jurídico-privados com intenção de atribuir-lhes as

mesmas conseqüências tributárias de outro ato ou negócio considerado gerador de obrigação fiscal pela lei tributária.

De acordo com o art. 109 do CTN, “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”.

Assim, o art. 109 assegura que, depois de caracterizado um ato ou negócio jurídico de direito privado, utilizando-se dos princípios do direito privado, os efeitos tributários desse ato ou negócio precisam ser definidos. Entretanto, nesse ato de definição devem ser considerados os seguintes pontos: 1) não está explícito que os atos ou negócios jurídico-privados precisem ser redefinidos ou transformados por princípios ou estratagemas fiscais; 2) não se apontam quais regras ou instrumentos tributários devam ser utilizados para essa transformação dos atos ou negócios jurídico-privados; 3) ainda, não se esclarece que atos ou negócios devam ser julgados apenas pelo seu conteúdo econômico, afastando-se das características jurídicas que lhes foram atribuídas pelo direito privado e pelo próprio CTN.

3 ABORDAGEM E PROCEDIMENTOS METODOLOGICOS

3.1 Tipo da Pesquisa

A metodologia da pesquisa se orienta em pressupostos teóricos de autores e interpretação critica sobre o tema. Segundo Gil (2012. p, 44) A pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído de livros e artigos científicos. Por tanto esse estudo tomou por base trabalhos elaborados anteriormente, foi feita uma pesquisa minuciosa de bibliografias que abordam o tema estudado a fim de se alcançar o objetivo proposto, onde também pode ser classificada como exploratória, tendo em vista que buscou informações sobre o assunto em pesquisa.

Em relação à abordagem do problema o estudo se enquadra como qualitativo. A pesquisa qualitativa é aquela em que existe uma preocupação com a medição e mediação com a verificação empírica. (OLIVEIRA E MOREIRA, 2000) A partir disto explica-se que não se utilizou de métodos estatísticos, dessa forma buscou-se analisar as informações referentes ao estudo do planejamento tributário.

3.2 Levantamento de Dados

3.2.1 Planejamento Tributário: Enfoque Comparativo e Implicações na Economia de Impostos

3.2.1.1 Quadro Comparativo

Para se buscar a comparação entre meios de tributação em que seja possível identificar vantagens é importante considerar a consolidação apresentada por Marastoni (2008) acerca do regime de tributação vigente (Quadro 3).

Quadro 3 – Regime de tributação

REGIME	**PERÍODO**	**BASE CÁLCULO**	**APURAÇÃO**	**VENCIMENTO**
REAL	TRIMESTRAL	CONTÁBIL AJUSTADO	DEFINITIVO	ÚLTIMO DIA ÚTIL MÊS SEGUINTE TRIMESTRE
REAL	ANNUAL	CONTÁBIL AJUSTADO	DEFINITIVO	ÚLTIMO DIA ÚTIL MARÇO ANO SEGUINTE
ESTIMATIVA	MENSAL	RECEITA BRUTA	ANTECIPAÇÃO	ÚLTIMO DIA ÚTIL MÊS SEGUINTE
SUSPENSÃO REDUÇÃO	MENSAL	CONTÁBIL AJUSTADO ACUMULADO	ANTECIPAÇÃO	ÚLTIMO DIA ÚTIL MÊS SEGUINTE
PRESUMIDO	TRIMESTRAL	RECEITA BRUTA	DEFINITIVO	ÚLTIMO DIA ÚTIL MÊS SEGUINTE TRIMESTRE
SIMPLES	MENSAL	RECEITA BRUTA ÚLTIMOS DOZE MESES	DEFINITIVO	ÚLTIMO DIA ÚTIL QUINZENA MÊS SEGUINTE

Fonte: MARASTONI (2008)

O autor ainda explica que no caso do Lucro Real “Não existe limitação de opção, qualquer pessoa jurídica pode optar”. Já no lucro presumido existem algumas restrições e limitações a serem consideradas. São organizações que não podem realizar tal opção: empresas com Receita Bruta Superior ao limite estipulado em lei; Instituições Financeiras; Factoring; Benefícios Fiscais IRPJ; Lucros Exterior; Rendimentos Exterior; Ganho Capital Exterior e Imobiliária, custo orçado.

Faraco (2006) oferece um exemplo comparativo utilizando uma empresa do ramo de drogaria e perfumaria como objeto de estudo. Neste são apresentados cálculos com base no SIMPLES (Quadro 4), no LUCRO PRESUMIDO (Quadro 5) e no LUCRO REAL (Quadro 6). Por fim, apresenta-se a comparação (Quadro 7) das opções sinalizando-se a possibilidade de otimização da gestão de impostos com a economia no pagamento dos mesmos.

Quadro 4 – Cálculo com base no Simples

MÊS	RECEITA BRUTA		ALÍQUOTA %	VALOR A PAGAR
	NO MÊS	ACUMULADO		
JANEIRO	39.940,81	39.940,81	5,40	2.156,80
FEVEREIRO	36.646,29	76.587,10	5,40	1.978,90
MARÇO	40.972,31	117.559,41	5,40	2.212,50
ABRIL	45.576,34	163.135,75	5,40	2.461,12
MAIO	46.866,06	210.001,81	5,40	2.530,77
JUNHO	50.210,52	260.212,33	5,80	2.912,21
JULHO	51.502,08	311.714,41	5,80	2.987,12
AGOSTO	50.424,36	362.138,77	6.20	3.126,31
SETEMBRO	49.235,35	411.374,12	6,20	3.052,59
OUTUBRO	49.257,91	460.632,03	6,20	3.053,99
NOVEMBRO	50.683,68	511.315,71	6,60	3.345,12
DEZEMBRO	55.391,22	566.706,93	6,60	3.655,82
TOTAL	**566.706,93**			**33.473,26**

Fonte: FARACO (2006)

Quadro 5 – Cálculo com base no Lucro Presumido

RECEITA BRUTA	566.706,93	V%
COFINS 3%	17.001,21	3,00%
PIS 0,65%	3.683,60	0,65%
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL BASE DE CÁLCULO 12%	68.004,83	1,08%
VALOR A PAGAR - ALIQ 9%	6.120,43	
IMPOSTO DE RENDA BASE DE CÁLCULO 8%	45.336,55	1,20%
VALOR A PAGAR - ALIQ 15%	6.800,48	
TOTAL A PAGAR	**33.605,72**	**5,93%**

Fonte: FARACO (2006)

Quadro 6 – Cálculo com base no Lucro Real

	DISCRIMINAÇÃO	**VALOR R$**	**V%**
(+) (-)	RECEITA BRUTA IMPOSTO S/ VENDAS COFINS (7,6%) PIS (1,65%) ICMS	 566.706,93 148.760,57 43.069,73 9.350,66 96.340,18	100,00% 26,25% 7,60% 1,65% 17,00%
(=) (-) (=)	RECEITA LÍQUIDA CUSTO DOS PRODUTOSVENDIDOS LUCRO BRUTO	417.946,36 200.000,00 217.946,36	73,75% 35,29% 38,46%
(-)	DESPESAS OPERACIONAIS	97.466,10	17,20%
(=) (-) (-)	RESULTADO DO EXERCÍCIO CONTRIBUICAO SOCIAL 9% IMPOSTO DE RENDA 15%	120.480,26 10.843,22 18.072,04	21,26 1,91% 3,19%
(=)	LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	91.565,00	16,16%
TOTAL DOS IMPOSTOS A PAGAR COM BASE NO LUCRO REAL: COFINS (7,6%) = 43.069,73 CREDITO COFINS = (30.148,81) PIS (1,65%) = 9.350,66 CREDITO PIS = (6.545,47) CONTRIBUICAO SOCIAL 9% = 10.843,22 IMPOSTO DE RENDA 15% = 18.072,04 **TOTAL A PAGAR R$44.641,38**			

Fonte: FARACO (2006)

Quadro Comparativo de tributação 7

1) Lucro Real X Lucro Presumido	**Valores em R$**
Lucro Real	44.641,38
Lucro Presumido	33.605,72
(=) Diferença	11.035,66
2) Lucro Real X Simples	**Valores em R$**
Lucro Real	44.641,38
Simples	33.473,26
(=) Diferença	11.168,12
3) Lucro Presumido X Simples	**Valores em R$**
Lucro Presumido	33.605,72
Simples	33.473,26
(=) Diferença	132,46

Fonte: FARACO (2006)

Os cálculos e as comparações realizadas permitem depreender que:

a) Na comparação Lucro Real versus Lucro Presumido, a tributação mais econômica refere-se ao presumido.
b) Na comparação Lucro Real versus Simples, prevalece a segunda opção sendo esta bem mais vantajosa que a primeira.
c) Na comparação Lucro Presumido versus Simples, o primeiro mostra-se mais econômico, no entanto depende do desempenho do exercício

.

3.2.1.2 Opções Legais a Serem Consideradas Quanto a Realização do Planejamento Tributário

Exemplificando no caso de ME ou EPP, usando as bases ilustrativas oferecidas pelo próprio Ministério da Fazenda, uma organização do setor do comércio que tenha realizado a opção pelo Simples Nacional nos padrões exigidos pela legislação ao recolher, por exemplo, o tributo relativo ao mês de junho de 2008 em que sua receita bruta mensal foi de R$20.000,00 (vinte e cinco mil reais), terá de apurar em relação aos 12 meses anteriores, ou seja, abril de 2007 a maio de 2008 o total da receita bruta acumulada para então enquadramento na correspondente faixa constante do Quadro 1 do presente estudo. Supondo que este total resulte em R$130.000,00 (cento e trinta mil reais), seu cálculo será a partir do posicionamento na segunda faixa do Quadro 1 (De 120.000,01 a 240.000,00 = 5,47%). Então, o recolhimento será no valor de R$ 1.094,00 (hum mil e noventa e quatro reais), sendo o cálculo a partir da aplicação do percentual de 5,47% sobre a receita bruta do mês (R$20.000,00).

Outro fator que agrega valor ao planejamento tributário e por ele deve ser obedecido/respeitado e, sobretudo, valorizado corresponde ao fato de que quando existirem filiais destas organizações o recolhimento do Super Simples terá de ser centralizada no Matriz da empresa. Além disso, Sotto (2007) orienta que a base de cálculo em todas as situações seja baseada na regra de competência, ou seja, ao mês a que se refere, ressalvando, contudo, resoluções específicas emanadas pelo Comitê Gestor, criado pelo Decreto nº 6.038 em fevereiro de 2007. Tal órgão possui competência para deliberar a respeito da melhor adequação e ajustes ao processo de enquadramento da MPE para tributação por esse sistema. Trata-se do CGSN

(Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte ou Comitê Gestor do Simples Nacional).

Por fim, há de se considerar a facilidade oferecida no site do Ministério da Fazenda, em que uma área específica destina-se ao sistema de cálculo eletrônico. Com acesso ao PGDAS (Portal do Simples Nacional Aplicativo), além do cálculo é gerada a respectiva guia DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional). A partir do prévio cadastramento, é possível realizar toda a movimentação de modo virtual, em página específica na rede Internet. Cumpre ainda considerar que mesmo quando houver recolhimento específico e distinto de ISS e/ou ICMS, as receitas correspondentes a esses impostos deverão ser informadas quando da inclusão das informações no sistema eletrônico de cálculo.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como ficou demonstrado ao longo deste trabalho não são fáceis as tarefas dos contabilistas, em relação à tributação brasileira. Há grande necessidade de contínuos investimentos em treinamentos especializados em legislação tributária, para o adequado preparo profissional. Tem sido prática, ainda, em muitas empresas, utilizar uma forma de tributação para atender apenas às exigências fiscais, esquecendo-se de que ela pode constituir-se em uma importante ferramenta de controle tributável. A empresa deve realizar planejamento tributário para escolher a modalidade de tributação legalmente que provoque o menor desembolso. Mas em geral o profissional contábil tem demonstrado uma grande preocupação para elaboração do trabalho correto na medida em que atenda a legislação e a empresa, é provável que com a reforma tributária já em tramitação no Congresso possa facilitar e minimizar o esforço que hoje é enorme para todo profissional contábil.

Neste contexto, as organizações devem pautar as suas atitudes em relação a diminuição dos tributos na elisão fiscal, pois, por meio da lacuna deixada pelo legislador é possível se beneficiar.

A prática da evasão acaba por caracterizar as condutas ilícitas, ou seja, o contribuinte intencionalmente acaba por burlar a lei, incidindo em sanções penais.

Diante disto, verifica-se que apenas a elisão fiscal é permitida em nosso ordenamento jurídico, sendo que a evasão é caracterizada como crime.

O cenário apresentando, demonstra que as empresas necessitam sempre de alternativas consideradas como rápidas para que os custos despendidos sejam reduzidos.

Assim, para que a organização consiga alcançar sucesso é imprescindível a aplicação do planejamento tributário, sendo observados os institutos evasão e elisão fiscal, pois, é possível a realização da análise das informações voltadas para os tributos disponíveis nas instituições, representando, portanto, uma alternativa para maximizar os lucros.

O planejamento tributário não incentiva o crime na esfera tributária, apenas auxilia a empresa a diminuir o surgimento do fator gerador, tendo como reflexo a carga tributária, que se torna minimizada.

Deste modo, verifica-se que independentemente do porte da empresa, o planejamento tributário é importante para que a instituição alcance o sucesso almejado, proporcionando, portanto, uma apuração precisa dos dados.

Deste modo, a carga tributária quando minimizada proporciona o crescimento organizacional, auxiliando a sua inserção no mercado, de forma a competir igualmente com os seus concorrentes.

Assim, diversos pesquisadores afirmam que o planejamento tributário auxilia a empresa no seu crescimento, pois, minimiza a ocorrência do fator gerador, e, conseqüentemente, os impostos a ser pagos pelas empresas, fortalecendo, deste modo, o seu crescimento no mercado competitivo.

Conclui-se que a elevada carga de tributos das empresas deve ser considerada como desafios aos planejamentos tributários estratégicos enquadrados nos respectivos parâmetros legais. A possibilidade de redução da carga tributária através do mesmo constitui-se em importante diferenciação de gestão a ser considerado nas empresas interessadas em manterem-se atualizadas e competitivas nos cenários de negócios dos dias de hoje

5 REFERENCIAS

ABRAHÃO, Marcelo Alcântara. **A elisão fiscal como ferramenta para o Planejamento Tributário**. 2011. 20p. Monografia. Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF.** Rio de Janeiro: Impetus, 2005. AFONSO, José Roberto. **O jornal O Globo,** 12 mai 2002. AMARAL, G. L. **A nova ótica do planejamento tributário empresarial.**

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1999.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598.** Altera a legislação do imposto sobre a renda. D.O.U 26 dez 1977. Atualizado MP nº 449/2008. Disponível em: Acesso em: 09 jul. 2014.

BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm:. Acessado em: 16 jul. 2014.

_____. **Lei Complementar n°. 123.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da empresa de pequeno porte, altera e revoga outros dispositivos. D.O.U. de 15 dez. 2006.

_____. **Lei Complementar nº 127**. Altera a Lei Complementar nº. 123. D.O.U. 15 ago 2007.

_____. **Lei Complementar nº. 118.** Altera e acrescenta dispositivos à Lei no 5.172 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Tributário Nacional. D.O.U. 9 fev 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 4 ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASALTA, Nabais. Algumas reflexões sobre o atual estado fiscal. In: **Revista**

Virtual da Advocacia Geral da União (AGU), nº. 9, p.12, 2001. Disponível em: www.agu.gov.br. Acesso em: 30 jun. 2014

CORREA, José Oswaldo. **Planejamento Tributário.** jun, 2006. Disponível em: http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1340. Acesso em: 30 jun. 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **A Obrigação Tributária, Sujeitos Ativos e Passivo e a Responsabilidade Tributária Segundo o Código Tributário Nacional.** Disponível em: http://www.rkladvocacia.com/arquivos/artigos/art_srt_arquivo20140416123016.pdf:. Acessado em: 17 jul. 2014.

COSTA, Orlando Santos da. **Estudo de Caso na Produção da Panificadora Orlessan.** 67p. Florianópolis. 2004. Disponível em: http://tcc.bu.ufsc.br/Economia300206.: Acessado em: 16 jul. 2014.

DOMINGUES, Nereu Miguel Ribeiro. **Os reflexos do Planejamento Tributário na Contabilidade.** In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, XVI, 2000, Goiânia: Conselho Federal de Contabilidade, Tema 8: A contabilidade e a tributação. Disponível em http://www.cosif.com.br/publica.asp?arquivo=20040619elisao. Acesso em 05 de Julho de 2014.

ESTEVES, Laerdio Pavesi. **Manual Tributário do Empresário.** Rio de Janeiro: Qualitymark, 2007.

ESTRELA, André Luiz Carvalho. **A norma antielisão e seus efeitos.** 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_30/artigos/Art_andre.htm. Acesso em: 15 mar. 2012.

FARACO, B. **Planejamento tributário na empresa farmácia Vera Cruz.** Tubarão: Universidade do Sul Santa Catarina, 2006.

FENACON, 2002. Disponível em: http://www.fenacon.org.br/fenacon_informativos/tributario/tributario25022002.htm. Acesso em: 12 jul. 2014. AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

FERNADES, Edson Carlos. **Considerações sobre planejamento tributário internacional.** In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda (coord). Planejamento tributário. São Paulo: MP, 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MALKOWSKI, Almir. **Planejamento Tributário e a questão da elisão fiscal.** Leme: LED, 2000.

MARASTONI, Carlos Eduardo. **Planejamento Tributário para 2008 e Simples Nacional.** São Paulo: CRCSP, 2008. Disponível em: http://d.scribd.com/docs/123sopeo46346dxawxbo.pdf., Acesso em: 05 jul. 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** Fortaleza. 24 ed. Malheiros Editora. 2004

OLIVEIRA, Marcelle Colares de; MOREIRA, Jeanne Marguerite Molina**. A Importância das Pesquisas Qualitativas e Quantitativas para a Solução dos Problemas com o Ensino e a Prática da Contabilidade.** In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16. 2000, Goiânia. Anais... Goiânia, 2000.

PROENÇA, José Marcelo Martins. **Direito Tributário.** Disponivel em: http://www.ebah.com.br/content/ABAAAAaP4AH/apostila-direito-tributario?part=3#:. Acessado em: 16 jul. 2014-07-16

ROLDAN, V. et al. **Microempresas e empresas de pequeno porte.** Fortaleza: Fundação Edson Queiroz, 2003.

ROSA, Dênerson. Dias. **A evolução da carga tributaria no Brasil.** Disponível em: http://www.catho.com.br/cursos/index.php?p=artigo&id_artigo=1441&acao=exibir. Acessado em: 15 de jul. 2014.

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Critérios de Classificação do Porte da Empresa.** 2006. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/br/aprendasebrae/estudosepesquisas.asp>. Acesso em: 10 jul 2014.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. **A verdadeira Reforma Tributária.** Disponivel em: http://jus.com.br/artigos/1284/a-verdadeira-reforma-tributaria. Acessado em: 15 jul. 2014

YAMASHITA, Douglas (coord.). **Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência.** São Paulo: Aduaneiras, 2007.