



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA  
INSTITUTO DE CIÊNCIAS AMBIENTAIS E DESENVOLVIMENTO  
SUSTENTÁVEL  
CURSO DE ADMINISTRAÇÃO**

**GILDENY VIEIRA DE ALMEIDA**

**ELISÃO FISCAL - O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO  
INSTRUMENTO DE GESTÃO EMPRESARIAL**

Barreiras  
2011

**GILDENY VIEIRA DE ALMEIDA**

**ELISÃO FISCAL - O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO  
INSTRUMENTO DE GESTÃO EMPRESARIAL**

Monografia apresentada ao Curso de graduação em Administração, Instituto de Ciências Ambientais e Desenvolvimento Sustentável, Universidade Federal da Bahia, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Administração.

Orientadora: Profa. M.Sc. Inacilma Rita Silva Andrade

Barreiras  
2011

Almeida, Gildeny Vieira de.

A biblioteca universitária no processo de “avaliação das condições de oferta” dos cursos de graduação pelo MEC : o caso da UFBA / Gildeny Vieira de Almeida. 2011.

Orientadora: Profa.M.Sc. Inacilma Rita Silva Andrade

Monografia (graduação) – Universidade Federal da Bahia, Instituto de Ciências Ambientais e Desenvolvimento Sustentável, 2011.

1. Bibliotecas Universitárias – avaliação. 2. Avaliação de Cursos. 3. Avaliação de graduação – Universidade Federal da Bahia. I. Universidade Federal da Bahia. Instituto de Ciências Ambientais e Desenvolvimento Sustentável. II. Andrade, Inacilma Rita Silva. III. Título.

**GILDENY VIEIRA DE ALMEIDA**

**ELISÃO FISCAL - O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO  
INSTRUMENTO DE GESTÃO EMPRESARIAL**

Monografia apresentada como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Administração, Instituto de Ciências Ambientais e Desenvolvimento Sustentável, Universidade Federal da Bahia.

Aprovada em \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ .

**Banca Examinadora**

Prof. M.Sc.. Inacilma Rita Silva Andrade  
Orientadora  
Presidente da Banca  
Universidade Federal da Bahia

Prof. Espec. Fernando Linhares da Silva  
Professor convidado  
Membro da Banca  
Faculdade São Francisco de Barreiras

Prof. M.Sc. Luciana Silva Moraes  
Professor convidado  
Membro da Banca  
Faculdade São Francisco de Barreiras

Á razão suprema da minha existência: minha amada família.

## **AGRADECIMENTOS**

À minha amada família, pelo amor e apoio incondicional em todos os momentos da minha vida. Ao meu pai Jurandi e minha mãe Eudeni Vieira pelo amor, esforço e exemplo de vida. Aos meus irmãos (Anderson, Uendel e Ildeny) por todo apoio, carinho e compreensão. Vocês são o real motivo dessa vitória. Obrigado por fazerem parte do meu mundo, amo vocês.

Aos meus amigos, em especial Ana Maria de Oliveira, um exemplo de pessoa e profissional sobre o qual quero me espelhar.

À professora e orientadora Inacilma Rita Silva Andrade, pela orientação, incentivo e paciência na elaboração deste estudo.

Aos gestores entrevistados, pela cooperação e receptividade, e por concederem informações essenciais à conclusão da respectiva pesquisa.

Meus sinceros agradecimentos a todos que contribuíram, direta ou indiretamente, para a conclusão desse trabalho, tão enriquecedor e gratificante, de suma importância para meu crescimento como ser humano e profissional.

*“Se a evasão implica sempre um comportamento ilegal, pois através dela o contribuinte procura fugir ao pagamento do imposto que deve ao Fisco, de outro lado, a elisão fiscal caracteriza-se por amplas possibilidades que tem o indivíduo de subtrair-se ao ônus tributário, organizando sua atividade e seus empreendimentos de forma a evitar a hipótese de incidência sobre o negócio que pretenda realizar.”*

Marcelo Huck

## LISTA DE ABREVIATURAS

<b>CF</b>	Constituição Federal
<b>COFINS</b>	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
<b>CSLL</b>	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
<b>CTN</b>	Código Tributário Nacional
<b>EPP</b>	Empresas de Pequeno Porte
<b>FGTS</b>	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
<b>IBPT</b>	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
<b>ICMS</b>	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
<b>IPC</b>	Índice de Preços ao Consumidor
<b>IPI</b>	Imposto sobre Produtos Industrializados
<b>IRPJ</b>	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
<b>ISSQN</b>	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
<b>LALUR</b>	Livro de Apuração do Lucro Real
<b>LC</b>	Lei Complementar
<b>ME</b>	Microempresas
<b>TEM</b>	Ministério do Trabalho e Emprego
<b>PASEP</b>	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
<b>PAT</b>	Programa de Alimentação ao Trabalhador
<b>PIB</b>	Produto Interno Bruto
<b>PIS</b>	Programa de Integração Social
<b>RIR</b>	Regulamento do Imposto de Renda
<b>SIMPLES</b>	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte
<b>STN</b>	Sistema Tributário Nacional



## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO</b>	10
<b>CAPÍTULO I</b>	<b>ESTADO É O MECANISMO DE DISTRIBUIÇÃO DE RENDA</b>	13
1.1.	O Estado	13
1.2	Mecanismo de Distribuição de Renda	17
1.2.1	Sistema Tributário Nacional	17
1.2.2	Princípios Constitucionais Tributários	21
1.3	Tributos	24
1.3.1	Conceito	24
1.3.2.	Elementos Fundamentais do Tributo	25
1.3.3	A Função socioeconômica dos Tributos	27
<b>CAPÍTULO II</b>	<b>PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO EMPRESARIAL</b>	29
2.1	Conceito de Administração	29
2.1.1	Processo Administrativo	30
2.2	Planejamento Tributário	33
2.2.1	Regimes Tributários e Seus Enquadramentos	37
2.3	Elisão X Sonegação Fiscal	39
<b>CAPÍTULO III</b>	<b>IMPACTO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO RESULTADO DAS ENTIDADES.</b>	41
3.1	A Carga Tributária	41
3.2	Incentivos Fiscais	44
3.2.1	Redução do Imposto de Renda	44
3.2.2	Incentivo à Cultura	45
3.2.3	Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT)	46
3.3	Depreciação	46
3.3.1	Depreciação Acelerada	47
3.3.2	Incentivos às microrregiões nas áreas de atuação das extintas Sudene e Sudan	49
3.4.	Leasing Back	50
3.5.	Direito da Restituição do Indébito	51
3.6.	Revisão de Dívidas	51
3.7.	Diferença IPC/90	53
<b>CAPÍTULO IV</b>	<b>A PESQUISA</b>	55
4.1	Objeto de Estudo	55
4.2	Procedimentos Metodológicos	56
4.3	Análise e Interpretação dos Dados	58
	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	62
	<b>REFERÊNCIAS</b>	66
	<b>APÊNDICE</b>	69

## RESUMO

A carga tributária brasileira é uma das mais elevadas do mundo e, como os encargos tributários correspondem ao principal componente do custo final do produto, principalmente no setor industrial, surge a necessidade da utilização de alternativas legais que permitam as empresas minimizarem seus custos e despesas. O desenvolvimento desse estudo tem por objetivo evidenciar o planejamento tributário como um instrumento eficaz de gestão empresarial que garante às organizações impactos positivos em seu resultado operacional, focalizando um estudo em indústrias sediadas em Barreiras – BA. A pesquisa configurou-se como resumo de assunto por não se tratar de uma investigação científica original, de natureza exploratória, pois buscou proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito. O método de abordagem que subsidiou a pesquisa foi o dedutivo por partir de uma teoria já existente para explicar um caso particular, partindo-se da generalização para uma questão particularizada. Por meio do estudo, observou-se que o Planejamento Tributário fornece alternativas para contrabalancear o impacto negativo da carga tributária, bastando as organizações conhecê-las e escolher aquela que esteja mais condizente com os fins que visa atingir; que o planejamento tributário enquanto instrumento de gestão empresarial garante impactos positivos no resultado operacional das organizações na medida em que, por meio da revisão de dívidas e restituição do indébito, utilizados pelas empresas objeto de estudo, promoveu a minimização dos valores pagos ao Estado e, conseqüentemente, maximizou a margem de lucro, configurando-se como um diferencial competitivo em relação às organizações que não o empregavam. As limitações identificadas foram: desconhecimento da legislação tributária e a elevada despesa para implantação do planejamento tributário que não possui retorno em um curto prazo.

**Palavras-chave:** Planejamento Tributário, Gestão empresarial, Tributos, Legislação Tributária.

## INTRODUÇÃO

Diante das transformações, o mercado econômico apresenta-se como um ambiente de extrema competitividade agravada por uma elevada carga tributária, dificultando a manutenção de um empreendimento rentável no país. Nesse contexto, os gestores progressivamente buscam alternativas que possibilitam o aperfeiçoamento de resultados positivos e, uma delas, é a redução dos custos.

Como no Brasil a carga tributária é um dos principais componentes do custo final do produto, principalmente no que se refere ao setor industrial, surge então a necessidade da implantação de ações que permitam as empresas minimizarem custos e despesas e, conseqüentemente, maximizarem seus lucros em conformidade com os atos normativos que regem o Sistema Tributário Nacional, planejando a redução da carga tributária sobre o desempenho de suas atividades operacionais: o Planejamento Tributário.

O presente estudo é fundamental por contribuir para a valorização e disseminação desse importante instrumento de gestão empresarial, além de conscientizar os gestores dos benefícios por ele alcançados baseando-se em alternativas legais. Além disso, irá subsidiar minha carreira profissional em futuras especializações.

Almejou-se por meio dessa pesquisa, evidenciar o Planejamento Tributário como um instrumento eficaz de gestão empresarial que garante às organizações impactos positivos em seu resultado operacional. Especificamente, buscou-se alcançar os seguintes objetivos: demonstrar os impactos do Planejamento Tributário no resultado operacional das entidades; evidenciar a evasão fiscal como limite ao Planejamento Tributário; demonstrar a existência de alternativas legais que possibilitam a minimização do ônus tributário; contribuir para a valorização e disseminação desse instrumento ao conscientizar os gestores sobre sua importância e benefícios.

O desenvolvimento deste estudo visou responder o seguinte problema: como o planejamento tributário, enquanto instrumento eficaz de gestão empresarial garante impactos positivos no resultado operacional das entidades? A escolha do referido tema justificou-se pelo fato de que o planejamento tributário, no mercado globalizado, constitui-se em um instrumento que, se utilizado de forma eficiente, culmina em uma forma preventiva que reduz o ônus tributário e garante impactos positivos nos resultados da empresa. Nessa perspectiva,

focalizou-se um estudo sobre o planejamento tributário nas indústrias de pequeno porte denominadas X e Y, sediadas no distrito industrial de Barreiras - BA.

Em relação à metodologia utilizada para a consecução deste estudo, classifica-se como pesquisa aplicada por fundamentar-se no emprego de procedimentos científicos relacionados à área de planejamento tributário. Além disso, busca-se evidenciar a elisão fiscal como um instrumento eficaz de gestão empresarial ao demonstrar os benefícios das diversas alternativas legais para minimizar o impacto do ônus tributário sobre a operacionalização das atividades.

Por conseguinte, o método de abordagem que subsidiou a pesquisa classifica-se como dedutivo por partir de uma teoria já existente, o planejamento tributário com um instrumento que culmina em uma forma preventiva que reduz o ônus tributário e garante impactos positivos no desempenho das organizações, para explicar um caso particular, partindo-se da generalização para uma questão particularizada, como o planejamento tributário, enquanto instrumento eficaz de gestão empresarial garante impactos positivos nos resultados das indústrias X e Y.

Algumas alterações foram realizadas ao longo do desenvolvimento deste estudo, dentre as quais destacou-se a escolha de somente duas indústrias para estudo, uma vez que, as demais empresas escolhidas mediante a aplicação de critérios previamente estabelecidos se negaram a participar. Por fim, as empresas escolhidas apenas aceitaram o desenvolvimento deste, desde que fossem preservados os dados de identificação das mesmas.

Este trabalho está estruturado em quatro capítulos: no primeiro capítulo, por meio de uma revisão literária, apresenta-se o embasamento teórico sobre o qual o trabalho foi constituído, o conceito de Estado, sua origem e as funções designadas a este enquanto agente regulador das relações sociais e econômicas entre os indivíduos. Além disso, abordou-se o conceito e estrutura do Sistema Tributário Nacional e, por conseguinte, os tributos que o compõe assim com sua função precípua para o desempenho das atividades estatais.

No segundo capítulo, efetua-se a revisão da literatura do Planejamento Tributário como um instrumento de gestão empresarial, ou seja, como um instrumento que, quando utilizado de forma eficiente, garante resultados positivos na atividade operacional das empresas, minimizando o ônus tributário, e subsidiando o processo decisório. Aborda-se também o conceito de Administração na perspectiva de diversos autores; o conceito de processo decisório, composto por quatro processos interligados e interdependentes entre si, dentre os quais enfatizou-se a função planejamento em vista da sua estreita relação com o tema abordado e; o conceito de Planejamento Tributário discriminando os regimes tributários e seus enquadramentos no Brasil.

No terceiro capítulo, retrata-se o impacto do Planejamento Tributário no resultado das entidades. Consecutivamente, foram abordadas alternativas para um bom planejamento tributário, ao alcance das empresas, que possibilitam a minimização do ônus tributário: o aproveitamento de incentivos fiscais como a redução do Imposto de Renda, o incentivo a cultura, o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), a depreciação acelerada e os incentivos às microrregiões nas áreas de atuação das extintas Sudene e Sudan; o *leasing back* a restituição do indébito; a revisão de dívidas; e a diferença IPC/90.

No quarto capítulo, discorre-se sobre a pesquisa efetuada, a caracterização das empresas objeto de estudo, interpretação dos dados obtidos por meio da aplicação do instrumento de pesquisa e as limitações enfrentadas durante a sua elaboração. E por fim, as considerações acerca do estudo desenvolvido e as alternativas propostas para as empresas visitadas.

## CAPÍTULO I ESTADO E O MECANISMO DE DISTRIBUIÇÃO DE RENDA

Para realizar uma adequada análise do conceito de Estado demanda-se uma referência sobre a concepção de Estado a partir da qual será embasado o referente trabalho. Nesses termos, tal capítulo está fundamentado nas obras dos pensadores Marx e Engels, tendo como complemento o ponto de vista de diversos autores que também trabalham na mesma linha de pensamento que os mesmos. Por conseguinte, abordar-se-á o conceito e princípios que regem o Sistema Tributário Nacional, principal instrumento em poder do Estado para a promoção da distribuição de renda e manutenção das atividades estatais, por meio do recolhimento de tributos que exercem função socioeconômica e configuram-se na principal fonte de recursos para financiamento dos serviços públicos.

### 1.1. O ESTADO

A priori, é válido dispor que Marx e Engels, ao desenvolverem a teoria materialista da história e da sociedade, encaram a sociedade fundamentalmente como uma articulação de duas estruturas: a econômica e a jurídicopolítica. Os referidos pensadores procuraram nas condições materiais de existência da sociedade a compreensão das diversas formas de organização da mesma, e por consequência forneceram os instrumentos básicos para uma investigação da relação dialética existente entre o Estado e o capital.

Uma das apreciações que constituem os pilares do pensamento marxista sobre o Estado é o conceito de modo de produção, no qual as relações jurídicas em consonância com as formas do Estado compõem aspectos da superestrutura. Assim, na perspectiva de Marx (1982) o Estado cumpre o papel singular de regular e manter determinados equilíbrios entre as classes sociais, com a finalidade de evitar que as mesmas não desintegram a produção e a reprodução da formação social.

A função reguladora não imputa ao Estado um caráter de neutralidade no conflito das classes. ENGELS (2002, p. 132) oportunamente esclarece que:

como o Estado nasceu da necessidade de conter o antagonismo das classes e como, ao mesmo tempo, nasceu em meio ao conflito delas é, por regra geral, o Estado da classe mais poderosa, da classe economicamente dominante; classe que, por intermédio dele, se converte em classe politicamente dominante e adquire novos meios para a repressão e exploração da classe oprimida. (ENGELS, 2002)

Na maior parte do século XIV, a concepção capitalista centrada no mercado revitalizou-se mediante as sucessivas revoluções industriais que fortaleciam o capitalismo, em um contexto de estabilidade monetária e de enormes progressos científicos. Logicamente, esse quadro socioeconômico dispensava a ação do Estado. Em contrapartida, no final do século XIX e início do século XX o sistema capitalista começou a manifestar sintomas de crises periódicas intrínsecas a esse sistema. E nessa conjuntura, as grandes empresas, o protecionismo e os sindicatos iniciaram a destruição da lógica ou percepção do mercado como mecanismo regulador do sistema econômico.

Nesse contexto, emerge uma importante função do Estado que é assegurar a estabilidade da ordem social e econômica. Destarte, é oportuno dispor que o Estado teve sua origem sumária no instante em que os homens sentiram o desejo de estabelecer um bem que estivesse além do seu bem particular e imediato. O bem mencionado é denominado de bem comum ou público, que se baseia em um regime de ordem e cooperação organizada entre os indivíduos. A causa primária da origem da sociedade política fundamenta-se na natureza humana racional.

O Estado atua como a representação máxima da organização humana em sociedade, por exercer fundamental importância para a regulamentação do convívio entre os indivíduos, mesmo porque, para que as determinações impostas pelo Estado sejam efetivamente cumpridas é indispensável a presença de um poder maior que os próprios cidadãos.

De acordo com Lenza (2004), o poder soberano do Estado tem como função de editar normas gerais a serem observadas por todos, e aplicar as referidas normas gerais ao caso concreto e a função de julgamento, diminuindo os conflitos.

Como cita Abbagnano (1998), o conceito de Estado se distingue em três concepções fundamentais: a concepção organicista, no qual o Estado é independente dos indivíduos e anterior a eles; a concepção atomista ou contratualista que defende o Estado como uma criação dos indivíduos, ou seja, uma obra humana; e por fim a concepção formalista, segundo a qual o Estado é uma formação jurídica por ser considerado como comunidade, grupo social residente em determinado território.

Contemporaneamente, o conceito de Estado varia segundo o ângulo em que o mesmo é analisado. Do ponto de vista sociológico, o ente estatal constitui na corporação territorial dotada de um poder de mando originário, isto é, configura-se em uma sociedade política global, por envolver a interrelação com outras sociedades políticas. Sob o aspecto político, é a

comunidade de homens, estabelecida sobre um mesmo território, com autoridade superior de ação e de coerção.

Desse modo, a acepção tratada ao longo desse trabalho é a do Estado como uma nação organizada politicamente nos limites de um território com a precípua função de regulador dos conflitos de interesses sociopolíticos e promotor da distribuição uniforme de renda por meio do recolhimento de tributos, principal fonte de recursos, para que a máquina estatal desenvolva suas funções.

Consoante, apura-se em relação ao exposto que, para atingir tal objetivo, o Estado estabelece e impõe normas que orientam sua ação e disciplinam as atividades dos indivíduos, e em geral, da sociedade. Assim, é importante salientar que, o papel do Estado não é o de simples regulador das relações sociais, visto que cabe estritamente a ele determinar objetivos que visem sempre os interesses da coletividade, ou seja, o desempenho de suas atividades é ainda mais abrangente.

A soberania significa poder político supremo e independente, por não está limitado a nenhum outro e do mesmo modo não tem de acatar a regras que não sejam voluntariamente aceitas e está em pé de igualdade os demais poderes supremos. (SILVA, 2000)

Segundo Srour (2003), o Estado deve desenvolver uma série de atividades que vão desde apoiar as atividades econômicas, sob a forma de estímulos a produção, estabelecer um controle das tarifas de interesse público, instituir e impor normas essenciais para a devida coordenação da sociedade, induzir o desenvolvimento econômico, por meio de políticas de incentivo, pensando sempre no bem coletivo.

Além disso, o autor cita dentre algumas funções do Estado: o respeito as leis; a prevenção da geração dos costumes e afirmação da moralidade pública e, além disso, garantir a segurança da propriedade privada. Por fim, ser um instrumento de transformação social assegurando o mínimo de direito para todos os cidadãos pautando-se no princípio da igualdade. Para garantir a uniformidade na distribuição de renda, o Estado utiliza-se da tributação como a principal fonte de arrecadação de recursos para possibilitar o desempenho de suas funções socioeconômicas.

Nessa conjuntura, Musgrave (1980, p.11) propôs uma classificação das funções econômicas do Estado, que se tornaram clássicas, denominadas funções fiscais. “São três as funções: promover ajustamento na alocação de recursos (função alocativa); promover ajustamentos na distribuição de renda (função distributiva); e manter a estabilidade econômica (função estabilizadora)”.



A atividade estatal na alocação de recursos justifica-se naqueles casos em que não houver a necessária eficiência por parte da ação privada. Musgrave (1974, p. 12) chama a atenção para duas situações bem exemplificativas: os investimentos na infraestrutura econômica e a provisão de bens públicos e bens essenciais.

- a) Os investimentos na infra-estrutura econômica – transportes, energia, comunicações, armazenamento etc. – são indutores do desenvolvimento regional e nacional, sendo compreensível que se transformem em áreas de competência estatal. Os altos investimentos necessários e o longo período de carência entre as aplicações e o retorno desestimulam igualmente o envolvimento privado nesses setores.
- b) Na outra situação, a demanda por certos bens assume características especiais que inviabilizam o fornecimento dos mesmos pelo sistema de mercado.(MUSGRAVE, 1974)

Como oportunamente disciplina Giacomoni (2010, p. 15):

nota-se, portanto, que a análise sobre quem produz os bens não possibilita nenhuma conclusão relevante: tanto as empresas privadas como as públicas produzem bens privados e públicos indistintamente. O estudo da alocação de recursos pelo Estado deve utilizar então o conceito de provisão de bens e serviços, isto é, não são necessariamente produzidos pelo governo, mas financiados pelo orçamento público. (GIACOMONI, 2010, p.15)

No que tange à função distributiva, as doutrinas de bem-estar econômico fundamentam-se essencialmente no Ideal de Pareto. Segundo essa concepção, somente há eficiência na economia no precípua momento em que a posição de alguém passa por um notório progresso sem que, de antemão, nenhum outro indivíduo tenha sua situação socioeconômica deteriorada por essa mudança.

Nesse contexto, a função pública de promover ajustamentos na distribuição de renda justifica-se como uma correção às relativas falhas inerentes ao mercado. Para tanto, é indispensável enfatizar que a formulação de Pareto é apenas uma idealização, visto que, a realidade mostra que a melhoria da posição de certas pessoas é feita em detrimento de outras.

Musgrave (1974, p.13) fundamentalmente cita dois problemas que dificultam a transformação de uma regra considerada justa em uma política real de distribuição de renda:

o primeiro baseia-se na idéia de que é difícil ou mesmo impossível comparar os diferentes níveis de utilidade, que indivíduos diversos derivam de suas rendas. A outra dificuldade surge do fato de que o tamanho do montante disponível para distribuição está relacionado com a forma através da qual é realizada a distribuição. (1974, p.13)

Ainda, segundo Musgrave (1974, p.13), “considerando que o problema distributivo tem por base tirar de uns para melhorar a situação dos outros, o mecanismo fiscal mais eficaz é o que combina tributos progressivos sobre as classes de renda mais elevada com transferências para aquelas classes de renda mais baixa.”

O Estado no exercício de suas funções alocativa, distributiva e estabilizadora promove o bem público na medida em que garante os interesses e direitos dos cidadãos, e a promoção do desenvolvimento econômico e social da nação.

## 1.2. MECANISMO DE DISTRIBUIÇÃO DE RENDA

Para garantir a distribuição de renda e o desenvolvimento social e econômico o Estado utiliza-se de alguns mecanismos, tais como: o Sistema Tributário Nacional e o Orçamento Público. O orçamento público configura-se em instrumento de planejamento e execução das finanças estatais estritamente ligado a previsão de receitas e fixação de despesas públicas. Ao longo deste estudo será enfatizado o mecanismo de distribuição de renda por meio do Sistema Tributário Nacional, considerado o principal instrumento em poder do Estado para promover o desenvolvimento igualitário dos cidadãos.

### 1.2.1 Sistema Tributário Nacional

De uma forma genérica, o Sistema Tributário Nacional constitui-se em um instrumento para promover a distribuição de renda no Brasil. Assim, os tributos que compõe tal sistema consistem na principal fonte de recursos para financiamento dos serviços públicos, serviços estes que abrangem a segurança pública (polícia, bombeiros, defesa civil, vigilância sanitária e ambiental, etc.), a regulamentação, fiscalização, fomento e seguridade social básica (Sistema Unificado de Saúde - SUS, previdência social, auxílio-desemprego, etc.). Nesses termos, Sistema Tributário Nacional vem a ser o conjunto dos tributos existentes em um determinado país e das normas que os regem visando possibilitar ao ente estatal o cumprimento de suas funções socioeconômicas.

A doutrina jurídica distingue dois tipos de sistema tributário: o histórico e o racional. Caracteriza-se como histórico um sistema tributário no qual os tributos são criados, funcionando como um resultado espontâneo da evolução histórica da sociedade, em consonância com as necessidades financeiras de um determinado momento. Em relação ao sistema tributário como racional dispõe-se quando o próprio legislador deliberadamente cria o equilíbrio entre os objetivos buscados pelo Poder Público e os meios empregados para alcançar tais objetivos pretendidos.

Na realidade, de uma forma geral, é oportuno disciplinar que o sistema tributário é o resultado explícito de processos evolutivos conjugados com as mudanças sociais e econômicas, em que os elementos tanto histórico como o racional atuam de forma interdependente, e que, pela qual, não se pode fazer uma objetiva distinção entre esses dois tipos de sistemas, visto que os mesmos encontram interligados.

Como aborda Baptista *et al* (2004), constata-se que a única fonte de financiamento do Estado fundada em regras econômicas consideradas socialmente justas é a de natureza tributária, levando-se em consideração o elevado grau de endividamento e o risco de financiamento do Estado por meio de uma política baseada na emissão de moeda, devido seu efeito inflacionário devastador para a economia nacional.

Ainda segundo Baptista *et al* (2004, p. 158):

no entanto, para conferir ao sistema tributário esse papel constitucional essencial à construção de um Estado Democrático de Direito, é imprescindível que o legislador seja capaz de dar efetividade aos princípios constitucionais que balizam a construção do Sistema Tributário Nacional como será abordado mais adiante ao longo do trabalho. (2004, p. 158)

Para Aristóteles (1998), filósofo grego (384-322 a.C), o Estado existe para prover a boa qualidade de vida, não simplesmente a vida. Dessa forma, as funções primordiais do Estado estão pautadas na manutenção da ordem e da segurança interna, pela garantia da defesa externa, pelo estabelecimento do ordenamento jurídico que regule o convívio em sociedade social, pela cobrança de tributos e manutenção de um quadro administrativo que possibilite execução dos serviços públicos.

Nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal (CF), o Sistema Tributário Nacional está estruturado juridicamente, no qual tratam “Do Sistema Tributário Nacional”; pelo Código Tributário Nacional, editado com a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966; pelas Leis Complementares à nossa Lei Fundamental, em matéria de tributação; pelas Leis Ordinárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e respectiva legislação regulamentar, sobre tributos.

Fundamentalmente, o Sistema Tributário Nacional está integrado dos seguintes tributos: impostos; taxas decorrentes do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição; contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas; contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas; empréstimos

compulsórios, para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua eminência e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. (CONSTITUIÇÃO FEDERAL/1988)

Genericamente, o imposto é a quantia em dinheiro legalmente exigida pelo Estado, que deverá ser paga pela pessoa física ou jurídica que mantém relação direta com o fato gerador da obrigação tributária, isto é, a situação prevista em lei que ao ocorrer efetivamente promove o surgimento da obrigação tributária, a fim de atender às despesas feitas com a finalidade de satisfazer os interesses da coletividade. Nessa perspectiva, Segundo o Código Tributário Nacional (CTN), art. 16, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Diferentemente dos impostos, as taxas exigem uma atuação estatal direta em relação ao contribuinte, ou seja, é uma espécie de tributo vinculada a uma ação estatal, e o seu valor deverá limitar-se ao custo do serviço utilizado ou posto a disposição do contribuinte. No CTN, art. 77 é apresentado o seguinte conceito de taxas: a taxa tem por fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

No que tange à contribuição de melhoria, é instituída para custear obras públicas da qual decorram valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual a valorização resultante da obra para cada imóvel favorecido. A justificativa jurídica para tal posição do Estado está no princípio da vedação ao enriquecimento sem causa, que disciplina que não é tarefa do Estado patrocinar a valorização de imóveis particulares e, conseqüentemente, o enriquecimento econômico de determinado cidadão ou grupo de indivíduos, em detrimento dos outros. Por esse motivo, sempre que a obra pública realizada proporcionar a valorização do imóvel do particular, é permitido ao Estado “recuperar o enriquecimento ganho” por meio da contribuição de melhoria. (CF/1988)

Salienta-se que a contribuição de melhoria assemelha-se as taxas pelo fato de que ambas são espécies de tributo vinculado a uma prestação estatal, no entanto, as mesmas diferem em dois pontos essenciais: a primeira tem como pressuposto realização de obra pública e não serviços públicos, no caso das taxas, e dependem de um fator intermediário, que é a valorização do imóvel.

A contribuição de melhoria pode ser instituída e cobrada por quaisquer dos entes federados, desde que, evidentemente, seja realizada a obra pública que dá sustentação ao fato gerador desse tributo. Nessa perspectiva, a competência para a instituição das contribuições especiais ou parafiscais é exclusivamente da União (CF, art. 149, caput), ressalvada a

possibilidade de Estados-Membros e Municípios “instituírem contribuição social, descontada de seus servidores, para custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social” (CF, art. 149, § 1º). Essas contribuições se desdobram em (CF, art. 149): sociais, de interesse de categorias profissionais e de interesse de categorias econômicas.

A contribuição social é a fonte de financiamento do sistema de seguridade social, responsável pelos serviços prestados pelo Estado em decorrência dos direitos sociais presentes no texto constitucional (CF, art. 194 - 195). No conceito de seguridade social estão compreendidas as previdências sociais, a assistência à saúde e a assistência social. Entre as contribuições sociais existentes no Brasil, tem-se: o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), Programa de Integração Social (PIS), Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). (CF/1988)

As contribuições de interesse de categorias profissionais são instituídas no interesse de categorias que possuem profissões legalmente regulamentadas, destinadas a custear as atividades de fiscalização e, além disso, disciplinar o exercício profissional. Como exemplo de contribuições de interesses de categorias profissionais tem-se as anuidades cobradas pelos Conselhos Federais que registram, regulam e fiscalizam o exercício de profissões tais como administradores, contadores, engenheiros, advogados, etc.

No que tange as contribuições de interesse de categorias econômicas, trata-se de contribuições compulsórias cobradas tanto de empregadores quanto de empregados para a entrega a órgãos de defesa de seus interesses como, por exemplo, os sindicatos e entidades de ensino e de serviço social, dentre outros.

Quanto a espécie de tributo denominada empréstimos compulsórios, o aspecto mais relevante e diferenciador desta espécie tributária é a possibilidade de restituição do valor recolhido, isto é, deve ser devolvido por parte do Estado ao contribuinte em determinado período de tempo previamente fixado, no entanto, também requer capacidade contributiva e lei complementar que o estabeleça em cumprimento ao princípio da legalidade.

Somente a União pode instituir empréstimos compulsórios (CF, art. 148, caput) e, ainda assim, numa das seguintes hipóteses previstas na Constituição Federal: atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (CF, art. 148, I); no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, sendo que neste caso somente pode ser exigido no exercício seguinte ao da publicação da respectiva lei (CF, art. 148, II). Como a Constituição Federal não indicou

explicitamente o fato gerador do empréstimo compulsório, poderá a lei eleger um fato específico ou escolher a mesma base de imposição de outros tributos.

Como versa Baptista *et al* (2004, p.55) “as espécies de tributos possuem sujeito ativo, pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária, distintos de acordo com a competência tributária determinada em lei.” Esta por sua vez, consiste no poder atribuído a determinadas pessoas jurídicas de direito público, isto é, competência tributária para instituírem tributos.

Na República Federativa do Brasil, a competência tributária é dividida pela Constituição Federal entre: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. A respectiva competência tributária implica essencialmente na concessão de plenos poderes à legislação ordinária para estruturar e administrar cada carga, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, os Princípios Constitucionais Tributários e observado o disposto em Leis Complementares e tratados internacionais.

### 1.2.2 Princípios Constitucionais Tributários

A essência do direito é a sua aplicação prática que, por sua natureza, é um dever restrito as autoridades públicas. Dessa maneira, os princípios constitucionais não podem ser meras declarações de boas intenções e sim, que a regra jurídica ou lei deva existir para agir sobre a realidade social equilibrando-a e modificando-a quando necessário. Nessa conjuntura, para que o Estado cumpra suas funções essenciais e indispensável a existência de princípios que regerão sua conduta.

Os princípios jurídico-tributários consagrados em nossa Carta Magna dispõem-se como poderosos e eficazes entraves ou limitações ao poder de tributar. Assim sendo, no instante em que o Estado procedeu à partilha das competências tributárias, já como forma limitante do poder de tributação, também estabeleceu princípios tributários com a finalidade de preservar o regime político, à estabilidade da economia e o respeito aos direitos fundamentais. Nesse contexto, os princípios que regem o Sistema de Tributário Nacional são:

#### **a) Princípio da Legalidade**

O princípio da legalidade consiste num dos fundamentos do Estado Democrático de Direito em todas as suas dimensões se baseando em uma notável conquista da humanidade, na medida em que limita da vontade do ente estatal a fixação da obrigatoriedade das condutas, e devido sua importância e essencialidade também está presente no universo tributário.

Esse princípio tem por finalidade garantir os direitos e os deveres individuais e coletivos, uma vez que, nos Estados democráticos, não apenas os indivíduos são subordinados à lei, mas também a própria Administração Pública. (CF, Art. 150, I) Ainda, segundo o CTN “só a lei pode criar ou instituir, majorar, elevar alíquotas ou ampliar a base de cálculo, reduzir ou extinguir tributos.”

#### **b) Princípio da Igualdade”**

Trata-se de outro princípio com uma abrangência superior ao universo tributário visto que, tal princípio é considerado um elemento promotor da ordem jurídica como um todo, fixando a concepção de que todos os indivíduos são iguais perante a lei.

A própria formulação constitucional do princípio, presente no art. 150, inciso II, proíbe qualquer distinção de tratamento tributário em razão de ocupação profissional, função exercida ou denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Ressalta-se que o tributo progressivo, com alíquotas crescentes por faixas de renda, por exemplo, não fere o princípio da isonomia visto que a igualdade aparece aqui de forma bastante elaborada na proporcionalidade da incidência em função da utilidade marginal da riqueza. Também não ferem o princípio da isonomia as isenções de caráter não geral destinadas, na qualidade de incentivos fiscais, a promover o equilíbrio do desenvolvimento regional (Art. 151, inciso I, CF).

Segundo Coêlho (1993, p.328), "... o princípio da igualdade da tributação impõe ao legislador: (a) discriminar adequadamente os desiguais, na medida de suas desigualdades; (b) não discriminar entre os iguais, que devem ser tratados igualmente". Assim, verifica-se que a igualdade não é analisada estaticamente, tal concepção é moldada de acordo com a situação econômico-social peculiar a cada indivíduo.

#### **c) Princípio da Irretroatividade**

A presença do princípio da irretroatividade da lei é imprescindível a um ambiente caracterizado pela segurança jurídica, visto que não seria aceitável a aplicação da lei a fatos ou situações passadas, ou seja, cobrar tributos com fato gerador anterior à vigência da lei. Nesse sentido, a irretroatividade, possui o status de princípio geral de direito, visando impedir que determinada lei produza efeitos sobre fatos ocorridos antes de sua vigência. A lei não retroage, a menos que seja benigna ao contribuinte (CF, ART. 150, III, a)

A irretroatividade tributária, registrada no art. 150, inciso III, alínea "a" da Constituição, veda a cobrança de tributos "em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado". Afinal, seria incoerente instituir ou aumentar um tributo hoje e exigí-lo, segundo a lei de hoje, para fato gerador ocorrido ontem.

#### **d) Princípio da Anterioridade**

Para que alcancemos a igualdade e a justiça é indispensável que o Sistema Tributário Nacional seja utilizado como instrumento de distribuição de renda e redistribuição de riqueza e tenha como objetivos o crescimento econômico, a criação de empregos, a redução da dependência de capitais externos, a eliminação da pobreza, a justiça fiscal e social.

Castro conceitua o princípio da anterioridade ou da não-surpresa do contribuinte como:

(...) a adoção de uma técnica que permita o conhecimento antecipado da instituição ou aumento de tributos. Assim, o sujeito passivo poderia realizar um planejamento adequado de suas atividades econômicas levando em conta os ônus tributários a serem experimentados no futuro. (CASTRO, 2008, p. 06)

Ainda segundo este autor, dentre as várias fórmulas que fundamentam a concretização do princípio da anterioridade encontram-se: a consideração de um prazo entre a publicação da lei que institui ou aumenta o tributo e a data dos efeitos da medida, prazo este denominado noventena, que fora adotado a priori para as contribuições de seguridade social, por força do art. 195, § 6 da Constituição.

Tal princípio tributário se embasa na premissa de que ao criar um tributo ou mesmo modificar sua alíquota, tal mudança terá sua vigência no exercício civil posterior a esse acontecimento. Esse critério está expresso na Constituição Federal de 1988 em seu art. 150, inciso III, alínea "b".

#### **e) Princípio da Capacidade Contributiva**

Tem por objetivo promover a justiça fiscal e social, exigindo mais de quem tem mais condição econômica e isentando ou reduzindo a incidência tributária para os contribuintes com menor capacidade econômica e financeira (CF, Art. 145, § 1º).



#### **f) Princípio da Proibição do Confisco**

Está estabelecido na CF, art. 150, IV, e busca proteger o contribuinte contra a possibilidade de o ente tributante vir a tomar totalmente o seu patrimônio ou a sua renda. A análise de cada caso é que permitirá dizer se há ou não confisco, uma vez que tributos com características diferentes comportam parâmetros diferentes.

#### **g) Princípio da Uniformidade de Tributação**

É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município (CF, art. 151, I).

A Constituição Federal permite, entretanto, que a União exerça uma política de incentivos fiscais para promover o equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões do país, como por exemplo, o uso de incentivos fiscais.

### 1.3 TRIBUTOS

#### 1.3.1 Conceito

O termo tributo é genérico e abrange em sua composição diferentes espécies. Nessa perspectiva, pode-se definir que o mesmo constitui a parcela entregue pela sociedade ao Estado, em dinheiro, de forma compulsória, para financiamento dos gastos públicos em todas as dimensões. Desse modo, tributo é gênero, da qual são espécies: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e contribuições especiais como foi abordado anteriormente.

O conceito de tributo encontra-se expresso no CTN, que em seu art. 3º define: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Segundo Fabretti (2006 p. 109), “pode-se resumir o conceito de tributos, afirmando que é sempre um pagamento compulsório em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária. Ou se autorizado por lei, o pagamento pode ser feito em outro valor que possa ser expresso em moeda”.

No cumprimento de suas funções, os tributos configuram-se como a principal fonte de recursos para o Estado. Emerge assim sua fundamental importância para o custeio dos gastos realizados em prol do bem comum e para o desenvolvimento da economia.

### 1.3.2 Elementos Fundamentais do Tributo

O tributo é caracterizado pelos seguintes elementos: fato gerador, contribuinte ou responsável e a base de cálculo. Para que venha existir uma obrigação tributária, é preciso que haja um vínculo jurídico entre um credor que constitui-se como o sujeito ativo e um devedor ou sujeito passivo, pelo qual o Estado, com base na legislação tributária, possa exigir uma prestação tributária.

Nessa perspectiva, os tributos possuem como características essenciais: primeiramente o fato de serem devidos a um ente público que, respeitando a competência tributária, são a União, Estados, Distrito Federal ou Municípios; está fundamentado juridicamente no poder soberano do ente tributante; e, além disso, sua finalidade é servir de meio para o atendimento às necessidades financeiras do Estado de modo que este possa realizar sua função social.

Segundo Martins (2006 p. 28): “podemos afirmar que obrigação tributária é a relação de Direitos Públicos, na qual o Estado (Sujeito Ativo) pode exigir do contribuinte (Sujeito Passivo), uma prestação (Objeto) nos termos e nas condições descritas na lei (Fato gerador)”.

A obrigação tributária é o vínculo jurídico de agir sob império da lei, ou seja, só há uma obrigação no momento que haja uma lei determinando, tendo em vista o que declara o art. 5º, II, da CF, que diz claramente que ninguém será obrigado a fazer alguma coisa se não em virtude da lei.

A obrigação tributária pode ser principal ou acessória, os dois tipos estão previstos no Art. 113 do CNT:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

1§ A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributos ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

2§ A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Segundo Ichihara (2006 p. 130) “objetivo da obrigação principal é o efetivo pagamento do tributo, cuja arrecadação é classificada em receita tributária.” Podemos afirmar que, qualquer outro tipo de obrigação imposta pela legislação tributária e que não seja levar dinheiro aos cofres públicos, podem ser consideradas como obrigações acessórias. Estas por sua vez, referem-se a deveres administrativos, portanto, não implica em pagamentos de tributos. É apenas um meio a autoridade administrativa utiliza para controlar a forma pela qual foi determinado montante do tributo. Portanto, segundo Ichihara (2006 p. 131) “descumprir uma obrigação acessória resultará em multa, que consiste em levar dinheiro aos cofres públicos, convertendo-se em obrigação principal.”

Nesse contexto, um dos elementos fundamentais do tributo é o fato gerador que consiste no fato econômico que gera a obrigação tributária, ou seja, é a situação prevista em lei que quando ocorre no mundo real gera a obrigação de se pagar tributos a União, isto é, surge um sujeito ativo e um sujeito passivo dessa obrigação. Vale notar que, para fins de definição do fato gerador é irrelevante se o ato praticado pelo contribuinte é nulo ou mesmo se é ilícito, podem configurar fato gerador de tributos.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 114, define o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessárias e suficientes à sua ocorrência. Para um melhor entendimento pode-se verificar o conceito do Fabretti (1999, p.125), que denomina como fato gerador, “a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em abstrato na lei, que gera (faz nascer) a obrigação tributária”.

Outro conceito de fato gerador segundo autor Almir (2000, p.24):

o fato gerador corresponde, portanto, ao conjunto dos pressupostos previstos de forma abstrata na norma do direito material (Lei) e vinculada à jurídica de pagar um determinado tributo. Assim, a obrigação tributária surge no momento em que a alguém se encontra na situação descrita na Lei, isto é, no momento em que se individualiza de forma concreta a situação prevista de forma genérica e abstrata na norma legal. (2000, p.24)

No que tange ao contribuinte ou responsável da obrigação tributária, o primeiro refere-se a existência da relação pessoal e direta com a situação econômica que constitua o fato gerador da obrigação tributária, quanto a segunda, emerge quando sua obrigação decorre de disposição expressa de lei, mesmo sem revestir a condição de contribuinte.

Segundo Oliveira (2003, p.28), a base de cálculo é:

o valor sobre o qual se aplica o percentual (ou alíquota) com a finalidade de apurar o montante do tributo a ser recolhido e segundo a Constituição Federal deve ser definido em lei complementar, estando sua alteração sujeita aos princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade. (OLIVEIRA, 2003)

Em relação à base de cálculo, em Direito tributário, constitui-se na grandeza econômica sobre a qual se aplica a alíquota para calcular a quantia a pagar, ou seja, o montante no incidirá a alíquota correspondente. A partir do fato gerador, cabe ao contribuinte, ou responsável, aplicar determinações legais que definam a base de cálculo do imposto e alíquota aplicável. De acordo com Martins (2006 p. 82) “a base de cálculo de modo geral é o valor da operação com mercadorias, incluindo importâncias acessórias”.

### 1.3.3 A Função socioeconômica dos Tributos

De modo genérico, a principal função do tributo é gerar recursos financeiros para o Estado, garantindo o desempenho do seu papel socioeconômico, ou seja, sua função denominada fiscal. O tributo, porém, também pode ter função extrafiscal como, por exemplo, a interferência no domínio econômico ou parafiscal na arrecadação de recursos para autarquias, fundações públicas ou mesmo pessoas de direito privado que desenvolvam atividades relevantes, mas que não são próprias do Estado, a exemplo dos sindicatos, etc., de acordo com os interesses da máquina estatal para a promoção do bem comum. No campo da parafiscalidade, conforme leciona Amaro (1998, p. 274) “há entidades não necessariamente públicas no pólo ativo da obrigação tributária”. Essas entidades são as destinatárias finais dos valores por elas próprias arrecadados.

De acordo com Baptista *at al* (2004) existem basicamente três formas de financiar as atividades do Estado. A primeira delas seria por meio da emissão de moeda, no entanto, como a função primordial da moeda é possibilitar a dinâmica das trocas entre os agentes econômicos sua simples emissão conduz, inevitavelmente, à perda de seu valor desencadeando um processo inflacionário prejudicial a toda a sociedade, principalmente a parcela da população que não detém dos meios de produção e vive da venda de sua força de trabalho, ou seja, a classe trabalhadora. A segunda forma de financiar as funções estatais é por meio de empréstimos o que implica que, se por eventualidade os rendimentos próprios não são suficientes para pagar tais obrigações, o país fica sem crédito no mercado sendo obrigado a reduzir drasticamente seus gastos.

Nessa conjuntura, o financiamento das funções estatais por meio de uma política fiscal desequilibrada pode ser uma estratégia válida por um determinado período de tempo, como forma, por exemplo, do país vencer um processo recessivo. Nesse caso, a elevação do gasto público tem o objetivo estimular o consumo e elevar o nível de emprego. Porém, a manutenção dessa política no longo prazo conduz à necessidade de redução drástica no nível dos gastos públicos para viabilizar o pagamento dos encargos financeiros e a amortização dos empréstimos, resultando em forte impacto social.

Portanto, as duas fontes citadas de financiamento do Estado por meio da emissão de moeda e endividamento são muito perigosas e conduzem a consequências sociais indesejáveis à nação. Assim, a forma mais vantajosa e sólida de financiar as atividades estatais é por meio da promoção da geração de receitas próprias, classificadas em receitas originárias e receitas derivadas.

No que refere-se às receitas originárias, estas decorrem da administração do próprio patrimônio público por meio, por exemplo, da venda ou locação de bens públicos e exercício de monopólios estatais. Nos Estados contemporâneos, essa forma de obtenção de receita vem se tornando cada vez menos importante, em razão da significativa redução da presença do Estado na economia. Em contrapartida as receitas derivadas decorrem da capacidade do Estado de auferir receitas provenientes do patrimônio dos particulares sob a forma da cobrança de tributos, e por consequência, constituem a principal fonte de financiamento das atividades estatais na atualidade. Com efeito, somente o Estado soberano tem o direito de instituir e cobrar tributo dos cidadãos, como mencionado anteriormente, em respeito ao princípio da legalidade.

Nesse contexto, nota-se que o Sistema Tributário é o principal instrumento em poder do Estado para a promoção da distribuição da renda, atuando de duas formas, pelo lado da obtenção das receitas públicas, tributando-se de forma justa, com respeito aos princípios tributários consagrados na Constituição e, pelo lado do gasto público, por meio da democratização dos orçamentos, incentivando-se a participação popular na gestão pública.

## **CAPÍTULO II. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO EMPRESARIAL**

Adiante, abordar-se-á o conceito de Administração e as principais funções que envolvem o processo administrativo enfatizando-se a função planejamento, para proporcionar um melhor entendimento a respeito do assunto abordado no trabalho e também por ser avaliada por diversos autores como a base edificadora para as demais funções do administrador. Na sequência, será retratado o conceito de planejamento tributário que configura-se como alternativa eficaz, se aplicada de forma correta, de gerenciamento do ônus tributário, minimizando os impactos da carga tributária sobre a operacionalização das atividades empresariais, além da discriminação dos regimes tributários e seus enquadramentos no Brasil.

### **2.1 Conceito de Administração**

Administrar consiste em um processo da atividade organizacional que permeia a vida do homem em sociedade. Essa necessidade de administrar de acordo com Kwasnicka (2009, p.19) “surge do confronto entre as variáveis que compõem uma atividade formalmente estruturada, como recursos materiais e humanos, tecnologia, restrições ambientais, entre outros.”

É importante salientar que encontrar uma definição padrão para o termo administração é difícil, por possuir diversos significados. Mas de forma genérica, a administração é um processo fundamental para toda e qualquer atividade humana buscando o alcance de objetivos específicos previamente estabelecidos.

Em um cenário organizacional cada vez mais dinâmico e altamente competitivo, alcançar um objetivo tornou-se complicado devido às adversidades. Esse contexto faz com que a Administração se torne um instrumento fundamental dentro das empresas e assim, o profissional de administração surge como o principal responsável pelos resultados alcançados pela organização na medida em que o mesmo é responsável pelo desenvolvimento do trabalho de seus colaboradores. Desse modo, ao mesmo tempo em que o administrador tem que aprender a lidar com fatores internos a empresa, deve estar atento também aos fatores externos à mesma, visto que ambos trazem impactos que a afeta diretamente, como por exemplo, as mudanças na legislação tributária.

Para Kwasnicka (1995, p.17) “a Administração busca a obtenção de resultados específicos, portanto é um processo pelo qual o administrador cria, dirige, mantém, opera e controla uma organização.” Ainda segundo o autor “a Administração é interativa, por natureza, trazendo aspectos importantes de outras áreas, e ao mesmo tempo desenvolvendo seus próprios campos teóricos.”

O significado de Administração está além da interpretação da palavra, é preciso que o administrador possibilite que o grupo de indivíduos no qual ele coordena atinja os objetivos propostos com o mínimo de desperdício de recursos e esforços. (FARIAS, 1997) Assim, administrar é sinônimo de eficiência e eficácia na operacionalização das atividades da empresa.

Segundo Maximiano (2000, p. 25), “a Administração é um processo de tomar, realizar e alcançar ações que utilizam recursos para alcançar objetivos.” Ainda de acordo com autor “a principal razão para o estudo da administração é o seu impacto sobre o desempenho dentro das empresas, a forma como são administradas tornar as organizações mais ou menos capazes de utilizar corretamente seus recursos a fim de atingir seus objetivos.” Nessa perspectiva, o administrador tem um papel essencial que consiste na operacionalização das funções planejamento, a organização, execução e controle em seu processo decisório.

### 2.1.1 Processo Administrativo

O processo administrativo é de grande importância no processo de tomada de decisão nas organizações sendo composto por quatro processos interligados e interdependentes entre si. São eles: planejamento, organização, direção e controle.

Para Farias (1997, p. 35):

um bom administrador possibilita o alcance de seus objetivos sem desperdícios de recursos e esforços, através de um processo básico que consiste em planejar, organizar, dirigir e controlar, onde todas as funções são interligadas, influenciando e se deixando influenciar pelas demais.

No quadro abaixo, cada função ou processo administrativo está descrito resumidamente, com a finalidade de elaborar uma ideia genérica em relação à função.

**Quadro I: Descrição do Processo administrativo**

<b>PROCESSO OU FUNÇÃO</b>	<b>DESCRIÇÃO</b>
<b>Planejamento</b>	Define as atividades e os recursos que a empresa irá utilizar;
<b>Organização</b>	Define o trabalho a ser realizado, distribui as tarefas, responsabilidades e os recursos disponíveis;
<b>Direção</b>	Fase de execução, neste processo as atividades serão realizadas com os recursos disponíveis;
<b>Controle</b>	Assegura a realização dos objetivos, nesta fase o administrador deve estar atento para identificar as mudanças, se ajustando quando necessário.

Fonte: Adaptado de Chiavenato (2000, p. 27).

Cada função administrativa está interligada, cada uma exerce influência sobre as outras e também é por elas influenciada, e por consonância não podem ser realizadas de forma independente, todas detêm fundamental importância dentro do processo administrativo. Abordar-se-á a função planejamento dada sua relevância no entendimento e desenvolvimento do respectivo estudo.

A vital necessidade de planejar surgiu em meados dos anos 60, com uma resposta à ansiedade das empresas em saber em que nível de competitividade perante a concorrência do mercado elas se posicionavam, ou seja, surgiu como uma forma das organizações se defenderem de possíveis eventualidades. Esse fato tornou-se um imperativo para a definição de objetivos organizacionais, por acreditar que com isso se facilitaria a avaliação final. É válido ressaltar que essa função não está limitada ao atendimento dos objetivos organizacionais, sua atuação é ainda mais abrangente por também determinar os métodos, e tipos de controles para que as organizações se tornassem competitivas no mercado.

Na perspectiva de Kwasnicka (2009, p. 205):

a função planejar é definida como análise de informações relevantes do presente e do passado e a avaliação dos prováveis desdobramentos futuros, permitindo que seja traçado um curso de ação que leve a organização a alcançar bom termo em relação a sua estratégia competitiva e obter vantagem competitiva perante seus concorrentes.

Segundo Oliveira (2004, p.35), “o planejamento pode ser conceituado como um processo, considerando os aspectos desenvolvidos de modo eficiente, eficaz e efetivo, para o alcance da situação desejada.” O autor defende esse processo como uma avaliação de todas as alternativas possíveis, prevendo seus efeitos e os cenários futuros, objetivando alcançar da forma mais eficiente e menos dispendiosa os objetivos almejados pela empresa.



De acordo com Oliveira (2004, p. 36):

toda atividade de planejamento nas empresas, por sua natureza, devem resultar de decisões presentes, tomadas a partir do exame do impacto das mesmas no futuro. A atividade de planejamento é complexa em decorrência de sua própria natureza, qual seja um processo contínuo de pensamento sobre o futuro, desenvolvidos mediante a determinação de estados futuros desejados e a avaliação de cursos de ação alternativos a serem seguidos para que tais estados sejam alcançados. (OLIVEIRA, 2004, P. 36)

Em consonância, o planejamento é considerado como uma função primordial a ser desempenhada nas empresas. É oportuno afirmar que sem a utilização dessa importante ferramenta as decisões ficam a mercê do acaso, do contrário, sua efetiva utilização proporciona às empresas a minimização das incertezas em relação às decisões tomadas, concentrando sua atenção nos objetivos pretendidos. Mesmo porque de fato não existe um modelo ou padrão de se realizar um planejamento e, assim, é preciso que o administrador formule ações futuras, estando preparado para se adaptar as eventuais mudanças.

Nesse contexto, percebe-se que nenhuma organização está isento às constantes mudanças, e dessa maneira, todas devem planejar efetivamente para sobreviver e crescer no mercado no qual estão devidamente inseridas. Dessa maneira, é válido ressaltar que a função planejamento no âmbito organizacional está dividido em planejamento estratégico e planejamento tático ou operacional, sendo que, a primeira envolve a atividade a longo prazo, que, quando detalhada em nível de tempo mais curto reveste no planejamento tático, ou seja, o segundo deriva do primeiro.

Como cita Kwasnicka (2009; p. 206):

o desempenho eficaz do planejamento estratégico é baseado nas habilidades de: reconhecer os fatores do ambiente que afetam o sucesso da organização; analisar os pontos fortes e fracos da organização, capitalizando as informações para benefício próprio; ajustar-se rapidamente às mudanças de condições do ambiente; (...) equilibrar a organização no que se refere a proprietários, clientes, acionistas, funcionários e público em geral. (2009, p. 206)

Entende-se que, antes da implantação do planejamento tributário é necessário realizar um estudo sobre a organização e os fatores que afetam suas atividades operacionais, para assim optar por alternativas condizentes com os objetivos organizacionais. Essa habilidade fornece as bases para o sucesso no emprego desse instrumento como subsídio ao processo de gestão.

## 2.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Com a globalização dos mercados e a elevada carga tributária brasileira que constitui em pesado ônus às organizações em todos os âmbitos operacionais, tornou-se necessário encontrar alternativas para minimizar os custos oriundos de suas atividades, visando o fornecimento de um produto ou serviço de qualidade que, por consequência, eleve seu potencial competitivo, e principalmente maximize os lucros ao final de seu exercício financeiro. Nesse contexto, o planejamento tributário configura-se como uma alternativa eficaz, se aplicada de forma correta, de gerenciar esse ônus.

Segundo Fabretti (2006, p.32), Planejamento tributário é: “o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário, que exige antes de tudo, bom senso do planejador.”

Nesses termos, como cita Chaves (2010, p.05): “o planejamento tributário constitui no processo de escolha de ação, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos.” Ou seja, constitui na utilização efetiva da lei a favor dos objetivos da empresa.

Elaborar um planejamento tributário não constitui apenas um direito garantido na Constituição Federal, mas principalmente um dever legal determinado pelo artigo 153 da Lei nº 6.404/76: “o administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.”

Ao longo do tempo, o legislador com a finalidade de arrecadar mais tributos vem buscando maneiras de extinguir todas as possibilidades de redução da carga tributária, pautando-se na legislação vigente. Sempre existem algumas alternativas menos onerosas do que outras e assim, o contribuinte procura aquela que mais está em acordo com seus objetivos organizacionais.

Quando o contribuinte identifica uma possibilidade de reduzir seus custos com a tributação, o Estado modifica a lei e elimina essa possibilidade. Um exemplo é o caso das transferências de prejuízos fiscais de uma empresa, que segundo Chaves (2010, p. 6) funciona da seguinte forma: um grupo empresarial tem uma empresa com saldo elevado de prejuízos fiscais e outra com lucro também elevado, assim o grupo pagava imposto de renda, mas a somatória dos resultados das empresas apresentava prejuízos constantes, assim, era feita a

incorporação daquela que estava no prejuízo naquela que apresentava lucros, reduzindo o pagamento de tributos à Receita Federal.

Para solucionar esse caso o Estado, em 1987, por meio do artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, normatizou que, “nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a empresa sucessora não poderá compensar prejuízos fiscais da sociedade incorporada,” o que foi regulamentado pelo artigo 514 do Regulamento do Imposto de Renda, cuja redação é o seguinte:

Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº2.341, de 1987, art. 33).  
Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

O sistema jurídico brasileiro permite ao contribuinte a possibilidade de planejar suas ações de forma a escolher a melhor alternativa possível para não pagar um tributo, ou incidir na menor carga tributária. Nessa perspectiva, o Planejamento Tributário ou Elisão fiscal como também é conhecido, visa obter maior economia fiscal, reduzindo a carga tributária, por meio de adoção de alternativa legal menos onerosa ou de lacunas da lei antes do fato gerador da obrigação tributária (FRABETTI, 2005).

É válido ressaltar que Planejamento tributário jamais deve ser confundido com sonegação fiscal, visto que realizar um planejamento tributário é escolher, entre alternativas condizentes com a legislação, aquela que possa dar melhores resultados para a empresa. Enquanto que sonegar, é utilizar-se de meios ilegais para deixar de recolher um tributo que é devido, ou seja, impedir o conhecimento do fato gerador da obrigação fiscal pela autoridade fazendária.

Assim como declara Borges (2004, p. 107) para utilizar esse instrumento tão eficaz para a gestão empresarial, “se faz necessário um estudo preventivo, no qual possam ser verificados os possíveis efeitos jurídicos e econômicos resultantes da decisão tomada por parte dos gestores, avaliada, é claro, por um especialista.” Nessa conjuntura, é válido ressaltar que existem três tipos de planejamento tributário: o que tem por objetivo a **anulação do ônus fiscal**, ou seja, impede a concretização do fato gerador da obrigação tributária, pelo emprego de formas jurídicas; o que tem por objetivo a **redução do ônus fiscal**, que se baseia na escolha dentre as várias alternativas legais a que apresenta menor ônus fiscal; e o que tem por objetivo o **adiamento do ônus fiscal** por meio do deslocamento da ocorrência do fato gerador e da postergação do lançamento ou pagamento do imposto.

O autor conceitua Planejamento Fiscal como:

uma técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos tributários inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal. (BORGES, 1998, p. 56).

No que se refere ao processo de elaboração do planejamento tributário, o mesmo constitui-se de duas fases: **pesquisa do fato objeto do planejamento tributário**, no qual o pesquisador levanta os dados considerando a estrutura, as atividades operacionais da empresa, qualificação fiscal e particularidade das operações, em especial, os fatos geradores dos tributos pagos; **análise e avaliação da importância, objetividade e abrangência das informações**, na qual são feitas entrevistas formais com os profissionais de cada atividade, e também pesquisas e análise dos documentos fiscais da empresas.

Segundo Chaves (2010 p.06) o planejamento tributário será iniciado com uma revisão fiscal, em que o especialista deve aplicar os seguintes procedimentos:

1. fazer um levantamento histórico da empresa, identificando a origem de todas as transações efetuadas, e escolher a ação menos onerosa para os fatos futuros;
2. verificar a ocorrência de todos os fatos geradores dos tributos pagos e analisar se houve cobrança indevida ou recolhimento a maior;
3. verificar se houve ação fiscal sobre fatos geradores decaídos, pois os créditos constituídos após cinco anos são indevidos;
4. analisar, anualmente, qual a melhor forma de tributação do Imposto de Renda e da contribuição sobre o lucro, calculando de que forma, seja ela real ou presumida, a empresa irá pagar menos tributos;
5. levantar o montante dos tributos pagos nos últimos cinco anos, para identificar se existem créditos fiscais não aproveitados pela empresa. (2010 p.06)

A Lei Complementar nº 118/05 alterou o artigo 150 do Código Tributário Nacional (CTN) determinando que a extinção dos créditos tributários sujeitos à homologação ocorre com o pagamento do tributo, conforme redação do artigo 3º da referida Lei:

Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 – Código Tributário Nacional, a existência do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Com base no levantamento de dados o especialista irá articular as questões fiscais do fato objeto de estudo, ou seja, irá decidir qual tipo de planejamento tributário será implantado na entidade de acordo com suas peculiaridades e principalmente com seus objetivos. Finalizada tal etapa, iniciam-se os estudos dos aspectos jurídico e fiscais, no qual o

pesquisador realizará uma vasta pesquisa na legislação com a finalidade de identificar a melhor alternativa legal para a organização. E por fim a conclusão do trabalho, onde serão apresentadas as respostas para as questões formuladas durante o processo, com fundamentação na lei vigente. (BORGES, 2004)

Outros procedimentos podem ser adotados pelo profissional no planejamento do trabalho, quando surgir a necessidade de utilizar outros meios que sejam considerados importantes de acordo com os critérios do responsável. Em cada empresa deve ser feito o programa de trabalho com procedimentos específicos, de acordo com cada contexto, pois nem sempre o planejamento tributário é igual entre os contribuintes, ainda que com as mesmas características e mercado de atuação, assim, de forma genérica os casos práticos não devem ser aplicados isoladamente.

Nessa conjuntura, o planejamento tributário deve ser realizado com a utilização das seguintes ferramentas: a Legislação Tributária (Constituição Federal, Código Tributário Nacional, etc.); a documentação contábil da empresa; livros contábeis e fiscais; Guias de Recolhimentos e Declarações de Rendimentos; e outras declarações que são obrigatórias específicas de cada contribuinte.

O planejamento tributário exige um conjunto de conhecimentos tanto contábil como jurídico para sua efetiva elaboração e implantação. Necessita-se do conhecimento contábil porque, além da intimidade com a legislação fiscal, o profissional consegue com mais facilidade identificar no processo operacional da empresa os fatos geradores de tributos e principalmente os impactos dos mesmos nos lucros da organização.

O objetivo de economizar tributos, além de não constituir um ato ilegal, faz-se necessário para sobrevivência das empresas em meio ao ambiente altamente dinâmico e competitivo no qual estão inseridas. Dessa maneira, aos administradores é atribuída a função de se atentar aos instrumentos disponíveis para a redução do ônus fiscal e indicar alternativas que subsidiem sua tomada de decisão e conseqüentemente possam garantir resultados positivos no seu desempenho organizacional. Conforme exposto, o planejamento tributário é o meio legal de redução da carga tributária. Nos tempos atuais, é a ferramenta necessária não somente a qualquer empresa, como também aos contribuintes pessoas físicas.

### 2.2.1 Regimes Tributários e seus Enquadramentos

No Brasil são três os tipos de regimes tributários empregados nas empresas, sendo que seu enquadramento está de acordo com as suas atividades desenvolvidas: Simples Nacional; Lucro Presumido e; Lucro Real. De forma genérica, a escolha do regime tributário e seu enquadramento determinarão a incidência dos tributos federais além, de suas respectivas bases de cálculo. Assim, convém ressaltar que cada regime tributário possui uma legislação própria na qual são definidas todos os procedimentos a serem seguidos pela empresa visando definir um enquadramento mais adequado a realidade vivenciada por ela.

O Estado tem incentivado as pessoas jurídicas a tributarem os seus resultados com base no lucro presumido, por duas razões: primeiramente, a maioria das empresas em função das mudanças e até mesmo da carga tributária, demonstram uma margem de lucro muito pequena, se não com prejuízos, com isso reduzem o recolhimento de tributos à Receita Federal; e o contribuinte que declara com base no lucro presumido é mais facilmente fiscalizado, ou seja, a Autoridade Fiscal levaria menos tempo para fiscalizar e autuar quando necessário esse tipo de empresa.

De acordo com a Secretaria da Receita Federal, o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, mais conhecido como SIMPLES, é um regime tributário simplificado previsto na Lei Complementar nº 123, de 14.12.2006, aplicável às microempresas e às empresas de pequeno porte, a partir de 01.07.2007.

Assim de acordo com a Lei Complementar n 123 de 2006, consideram-se microempresas (ME), para efeito do Simples Nacional, as pessoas jurídicas ou a elas equiparadas, que auferir receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 em cada ano calendário. Já as empresas de pequeno porte (EPP) são as pessoas jurídicas ou a elas equiparadas, que venham auferir em cada ano-calendário receita bruta superior a R\$ 240.000,00 e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00.

O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes tributos:

- 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);

- Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS);
- Contribuição para a Seguridade Social (cota patronal);
- Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);
- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Para efeito da determinação da alíquota, o devedor irá utilizar a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração como base de cálculo. Já o valor devido mensalmente será o resultante da aplicação da alíquota correspondente sobre a receita bruta mensal auferida.

No Lucro Presumido, o montante a ser tributado é determinado com base na receita bruta, através da aplicação de alíquotas variáveis em função da atividade geradora da receita. Assim de acordo com a Lei Complementar nº 123 de 14.12.2006, podem optar pelo lucro presumido as pessoas jurídicas, cuja receita bruta total no ano calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 ou ao limite proporcional de R\$ 4.000.000,00 multiplicados pelo número de meses de atividade no ano, se esse for inferior a 12 meses.

Nesse regime tributário são quatro os tipos de impostos federais incidentes sobre o faturamento, dentre eles o PIS e a COFINS, que devem ser apurados mensalmente, e o IRPJ e a CSLL no qual a apuração de seus tributos realizar-se-á trimestralmente.

Podemos dizer que o lucro presumido é uma presunção por parte da receita, do que poderia corresponder ao lucro de uma empresa se, eventualmente, não existisse a contabilidade. Porém, é válido ressaltar que algumas empresas possuem uma escrituração contábil condizente aos rigores das normas e princípios fundamentais da contabilidade, e mesmo assim optam pela tributação fundamentada no lucro presumido. Essa situação tem como geradores a falta de conhecimento dos empresários ou até mesmo dos próprios contadores, que possuem pouca informação em relação às demais formas de tributação. É nesse contexto, que emerge a figura do planejamento tributário, que possui a finalidade de exercer conscientemente e legalmente a redução da carga tributária visando a melhor opção para a empresa, seja através do lucro real ou presumido.

Segundo SILVA (2006, p.01) lucro real “é: o lucro líquido do período, apurado com observância das normas das legislações comercial e societária, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas pela legislação do Imposto de Renda.”

Segundo a Lei Complementar n° 123 de 2006, estão obrigadas a optar pela tributação com base no Lucro Real as pessoas jurídicas que estiverem enquadradas nas seguintes condições:

- I – Que tenham receita total, no ano-calendário anterior, superior a R\$ 48.000.000,00, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses;
- II – cujas atividades sejam de instituições financeiras ou equiparadas;
- III – que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- IV – que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- V – que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, inclusive mediante balanço ou balancete de suspensão ou redução de imposto;
- VI – cuja atividade seja de factoring.

Para as demais pessoas jurídicas, a tributação baseada no lucro real é opcional. Os impostos federais que incidem nas empresas optantes pelo Lucro Real são: PIS, COFINS, IRPJ e a CSLL. É válido ressaltar que os dois primeiros são apurados de forma mensal sobre o faturamento, em contrapartida, os dois últimos são apurados anualmente ou trimestralmente, tendo como base o Lucro Líquido contábil.

A palavra “real” é utilizada como oposição ao termo presumido, com o principal objetivo de exprimir o fato desse tipo de tributação ser aceita para todos os fins e efeitos de direito. Nessa conjuntura, a apuração baseada no lucro real envolve maior complexidade na execução da contabilidade, para a completa escrituração das operações e, por conseguinte, a apuração do lucro real.

### 2.3 Elisão X Sonegação Fiscal

Existem duas espécies de elisão fiscal: aquela decorrente da lei e a que resulta de lacunas e brechas existentes na própria lei. No primeiro caso, o dispositivo legal permite ou até mesmo induz a economia de tributos, logo, existe uma vontade consciente do legislador de fornecer ao contribuinte determinados benefícios fiscais. Já a segunda espécie, contempla hipóteses em que o contribuinte opta por configurar seus negócios com um menor ônus tributário, utilizando-se de elementos que a lei não proíbe ou que possibilitem evitar o fato gerador de determinado tributo com elementos da própria lei.

Diferente da elisão, a evasão ou sonegação fiscal, decorre de atos simulados com a finalidade de impedir o conhecimento do fato gerador da obrigação fiscal pela Receita Federal. Mesmo conhecendo as penalidades aplicáveis, a maioria das pessoas físicas e



jurídicas preferem sonegar, correndo o risco de serem penalizadas pela autoridade fazendária. É importante salientar que isso decorre principalmente do fato de que o planejamento tributário constitui-se em um instrumento dispendioso e além de que, seu retorno sobre as operações da entidade não é imediato.

De acordo com Malkowski (2000, p. 32) “A evasão tributária designa a fuga de pagar tributo, onde o indivíduo adota procedimentos ilícitos como artifício para mascarar o fato gerador.”

Segundo Fabretti (2005, p. 130), “a evasão fiscal é cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária com objetivo de fugir ou ocultá-la.” A mesma está prevista na Lei nº 8137/90 (Crimes Contra Ordem Tributária, Econômica e Contra As Relações De Consumo).

Ainda para este autor (2005, p.134) a referida lei define que constitui crime contra ordem tributária suprimir ou reduzir tributo mediante as condutas discriminadas em seu texto, das quais destacam-se:

- a) omitir informações ou prestar declaração falsa as autoridades fazendárias;
- b) fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitido operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- c) falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- d) elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- e) utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida a Fazenda Pública;
- f) fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre renda, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se total ou parcialmente, do pagamento de tributo. (FABRETTI; 2005, p.134)

Mesmo consciente que tais atos ilícitos podem acarretar punições por parte da máquina estatal, a maioria das organizações opta por continuar agindo de forma ilegal, mesmo porque, tal problema é evidenciado a muitos anos. Para mudar essa realidade se faz necessário disseminar uma conscientização nas novas gerações a respeito das maneiras legais de se reduzir o pagamento de tributos e principalmente a importância do recolhimento dos mesmos para o emprego efetivo das funções socioeconômicas do Estado. O próprio Estado deve oferecer incentivos para que tanto as pessoas físicas e jurídicas procurem agir em conformidade com a Lei.

### **CAPÍTULO III. IMPACTO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO RESULTADO DAS ENTIDADES**

O Brasil possui uma das cargas tributárias mais elevadas do mundo. Tal realidade implica na necessidade da efetiva utilização do Planejamento Tributário como um instrumento de gestão empresarial para minimizar o impacto negativo do ônus tributário sobre suas atividades.

Nesse capítulo, será retratado os impactos do planejamento tributário no resultado operacional das entidades. Consecutivamente, abordar-se-á as alternativas legais baseadas no planejamento tributário que propiciam a anulação e/ou a redução do ônus fiscal: o aproveitamento de incentivos fiscais como a redução do Imposto de Renda, o incentivo a cultura, o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), a depreciação acelerada e os incentivos às microrregiões nas áreas de atuação das extintas Sudene e Sudam; o *leasing back*; o direito a restituição do indébito; a revisão de dívidas; e a diferença Índice de Preços ao Consumidor/1990 (IPC/90).

#### **3.1 A Carga Tributária**

Segundo dados do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) divulgados em dezembro de 2010, o Brasil possui uma carga tributária, arrecadação tributária em comparação ao Produto Interno Bruto (PIB), equivalente a 34,50%. Em média, 33% do faturamento das empresas é direcionado ao pagamento de tributos. Somente o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro das empresas pode corresponder a 51,51% do lucro líquido apurado. Mais da metade do valor dos custos e despesas é representado pelos tributos, assim, é imprescindível a adoção de um sistema de economia legal que reduza o ônus da carga tributária brasileira.

A elevada carga tributária é um fator externo aos controles da empresa que afetam diretamente sua atividade operacional. Cabe ao administrador conhecer previamente quais impostos e contribuições impactarão seu negócio e, com isso, poderá realizar um planejamento tributário eficaz com a finalidade de evitar que os mesmos não se tornem gastos desnecessários ou possíveis autuações por parte do Estado. Assim, dois fatores justificam a importância e a necessidade do planejamento tributário que viabilizam o alcance dos objetivos

organizacionais: o elevado ônus fiscal incidente sobre as atividades operacionais e a consciência dos gestores sobre a complexidade e versatilidade da legislação vigente.

Chiavenato (1995, p. 4) classifica os objetivos empresariais em direto e indireto:

os objetivos diretos são geralmente a produção e a venda de mercadorias ou prestação de serviços. Para funcionar, à empresa requer recursos humanos (pessoas), recursos materiais (como máquinas e equipamentos, móveis e utensílios) e recursos financeiros (como capital e dinheiro). A empresa persegue também objetivos indiretos: ela almeja ganhar mais do que gasta para produzir ou vender suas mercadorias ou prestar serviços. A este excedente damos o nome de lucro. O lucro é a remuneração do empreendedor que cria e impulsiona a empresa em uma situação na qual enfrenta risco e incerteza. (1995, p. 4).

Fundamentalmente, a carga tributária tem que atender a dois requisitos para possibilitar o bom andamento da economia privada: primeiro, deve permitir a remuneração do capital investido por parte da empresa, ou seja, deve possibilitar o retorno sob o investimento em determinado período; segundo, para ser considerada ideal, a carga tributária deve permitir o crescimento da empresa por meio da incidência equilibrada de impostos, isto é, não deve onerar demasiadamente os produtos. Em contrapartida, no contexto atual, verifica-se que um dos maiores custos para a empresa é justamente a carga tributária determinada pelo governo, constituindo-se um desafio para os empresários, pois os impostos precisam ser recolhidos, independentemente do valor e de sua natureza compulsória.

Nesses termos, segundo Fabretti (2006, p. 32) planejamento tributário é: “o estudo feito preventivamente, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se planejamento tributário, que exige antes de tudo, bom senso do planejador.”

A necessidade de racionalização da atividade empresarial está estritamente ligada à descoberta de oportunidades legais de redução dos gastos com tributos. Para a operacionalização das atividades empresariais se faz necessário encontrar novos mecanismos de aumento do resultado. Direito que a empresa tem de garantir sua sobrevivência no mercado é fundamentado no ordenamento jurídico brasileiro. Nessa perspectiva, Nogueira (1980, p. 202) declara que:

ninguém é obrigado a escolher, entre as várias formas possíveis, aquela que seja sujeita a impostos mais altos, pois a possibilidade de uma estruturação, que em face da legislação tributária seja mais favorável, corresponde ao interesse justo do contribuinte, reconhecido pela ordem jurídica. (1980, p. 202).

Dentre os principais impactos positivos do planejamento tributário destacam-se: a maximização dos lucros; maior margem de manobra para a tomada de decisões por parte dos gestores; eliminação de gastos desnecessários; redução do risco de autuações; maior conhecimento de base de custos; determinação de preço de venda mais condizente com os objetivos organizacionais pretendidos e, concomitantemente, mais justo aos consumidores; tomada de decisão sólida pautadas em informações contábeis eficazes que reduz as incertezas em relação ao futuro da organização e; viabilização de um planejamento organizacional a longo prazo.

A redução de custos, principalmente no que se refere ao ônus tributário e despesas é indispensável para as organizações. Com a implantação do planejamento tributário as empresas tendem a alcançar resultados positivos no que se refere à identificação da melhor alternativa legal para diminuir seus encargos evitando o gasto desnecessário com tributos, e, reduzir os riscos de autuações pela máquina estatal, viabilizando o crescimento e alcance das metas e objetivos pretendidos.

Borges (2000, p. 55) menciona que:

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

A Lei 6.404/76 (Lei das S/A) prevê a obrigatoriedade do planejamento tributário, por parte dos administradores de qualquer companhia, pela interpretação do artigo 153: “O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios”. Antes de ser um direito, uma faculdade, o planejamento tributário é obrigatório e essencial para o gestor. Logo, o planejamento tributário é o estudo das alternativas lícitas de normalização jurídica de determinada operação, tendo por finalidade principal a economia de impostos, sem infringir a legislação vigente.

Como alternativas legais baseadas no planejamento tributário, que minimizam o impacto da carga tributária, ao alcance das empresas tem-se: o aproveitamento de incentivos fiscais; o leasing back - arrendamento mercantil para captação de capital de giro; a restituição do indébito; a revisão de dívidas; e a diferença IPC/90. Tais alternativas serão abordadas detalhadamente a seguir.

### 3.2 Incentivos Fiscais

O contribuinte, pessoa física ou jurídica, inseridos em um contexto de elevada carga tributária agravada pela competitividade, deve estar atento aos incentivos fiscais disponíveis, que fazem parte de um bom planejamento tributário. Logo, existe uma vontade clara do legislador em fornecer ao contribuinte determinados benefícios fiscais. Tais incentivos fiscais constituem exemplos peculiares de elisão induzida por lei, uma vez que o próprio texto legal dá aos seus destinatários determinados benefícios.

O Estado utiliza-se dos incentivos fiscais para favorecer determinados setores da economia e para que estes tenham uma concorrência mais justa frente a empresas do mesmo setor que possuem filiais em outros estados. O principal objetivo do governo é fomentar o desenvolvimento sócio-econômico por intermédio da manutenção do nível de emprego, renda e da arrecadação de tributos.

Apesar da existência de alguns benefícios de natureza tributária, proposto pelo Estado, existem contribuintes que não os utilizam efetivamente, pelo desconhecimento da lei, o que implica diretamente nos resultados da empresa, na abertura de um empreendimento e na sua manutenção no mercado.

#### 3.2.1 Redução do Imposto de Renda

As regiões Norte e Nordeste possuem, como incentivo fiscal mais conhecido, a redução do Imposto de Renda (IR). A legislação anterior concedia isenção do IR para os primeiro dez anos de atividade e redução de 50% nos anos seguintes. Com o advento da Medida Provisória nº 2.199, de 14 de agosto de 2001, não existe mais a isenção fiscal, prevalece apenas a redução de 75% nos primeiro dez anos de atividade operacional sendo que nos anos seguintes essa redução corresponde a 37,5%. Chaves (2010, p. 118), afirma que “o contribuinte tem direito a utilizar o benefício fiscal a partir do ano-calendário subsequente àquele em que o projeto entrar em operação.”

Segundo a redação da lei nº 11.196, de 2005:

Art. 1º Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano-calendário de 2000, as pessoas jurídicas que tenham projeto protocolizado e aprovado até 31 de dezembro de 2013 para instalação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação das extintas Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste – Sudene e Superintendência da Amazônia – Sudam, terão direito à redução de 75% (setenta e cinco por cento) do imposto sobre a renda e adicionais, calculados com base no lucro da exploração.

Mesmo com a disponibilização de tais benefícios muitas empresas não os utilizam devidamente, por desconhecimento da lei, dos procedimentos legais para usufruir de tal incentivo fiscal e ou, por entender que esses procedimentos são complicados e geram despesas para a empresa.

### 3.2.2 Incentivo à Cultura

As pessoas jurídicas optantes pelo lucro real podem destinar 4% do imposto para atividades de cunho cultural ou artísticas por meio de doações para projetos, estes, é claro, devidamente aprovados pelo Fundo Nacional de Cultura. Os benefícios proporcionados as empresas são: a dedução direta do imposto a pagar e a dedução da base de cálculo.

A tabela a seguir apresenta um exemplo do impacto desse incentivo fiscal sobre o resultado operacional, demonstrando-se o total de IR a ser recolhido:

**Tabela 1- Demonstração do impacto do incentivo fiscal**

<b>Histórico</b>	<b>Com incentivo</b>	<b>Sem incentivo</b>
Lucro Contábil	R\$ 1.000.000,00	R\$ 1.000.000,00
Exclusões (incentivo cultural)	R\$ 6.000,00	_____
Base de Cálculo do IR Lucro Real	R\$ 994.000,00	R\$ 1.000.000,00
IRPJ	R\$ 224.500,00	R\$ 226.000,00
Dedução	R\$ 6.000,00	_____
<b>Total</b>	<b>R\$ 218.500,00</b>	<b>R\$ 226.000,00</b>

Fonte: Adaptado de Chaves (2010, p. 120).

O incentivo à cultura é regulamentado pelo Decreto n° 3.000/99 em seu artigo 475, que disciplina:

Art. 475. A pessoa Jurídica tributada com base no lucro real poderá deduzir do imposto devido as contribuições efetivamente realizadas no período de apuração em favor de projetos culturais devidamente aprovados, na forma da regulamentação do Programa Nacional de Apoio à Cultura – PRONAC.

Essa é uma alternativa que possibilita às organizações reduzirem o total de IR a ser recolhido e, conseqüentemente, aumentarem a sua margem de lucro em seu exercício financeiro.

### 3.2.3 Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT)

O Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) criado pela Lei N. 6321, de 14 de abril de 1976, possibilita as pessoas jurídicas devidamente inscritas no programa o benefício de deduzir 15% das despesas pagas com o programa no IRPJ a ser recolhido. É válido destacar que há um limite correspondente a 4% do imposto devido em cada exercício. Com ressalva Chaves (2010, p.122) “essa alimentação não se configura salário indireto, logo não incide contribuição do INSS.”

Tal programa está estruturado na parceria estabelecida entre o Estado, empresa e trabalhador, tendo a Coordenação do Programa de Alimentação do Trabalhador/ Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho/Secretaria de Inspeção do Trabalho/ Ministério do Trabalho e Emprego – MTE, como unidade gestora .

A empresa pode atender a esse programa de várias formas: por meio de restaurantes; vale-refeição ou cesta básica. O artigo 581 do RIR/99 dispõe o seguinte:

Art. 581. A pessoa jurídica poderá reduzir, do imposto devido, valor equivalente à aplicação da alíquota do imposto sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período de apuração, em programas de alimentação do trabalhador, nos termos desta Seção (Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, art. 1º).

Parágrafo único: As despesas de custeio admitidas na base de cálculo do incentivo são aquelas que vierem a constituir o custo direto e exclusivo do serviço de alimentação, podendo ser considerados, além da matéria-prima, mão-de-obra, encargos decorrentes de salários, asseio e os gastos de energia diretamente relacionados ao preparo e à distribuição das refeições.

### 3.3 Depreciação

Para Chaves (2010, p. 66) “a depreciação é a despesa com relação ao desgaste dos bens do imobilizado, os quais devem ser reconhecidos de acordo com a vida útil de cada grupo de bens.” Nesse contexto, o contribuinte deve atentar-se à depreciação para fins fiscais, visto que, existem muitos benefícios decorrentes da aceleração da depreciação.

A depreciação, desgaste do bem por uso ou obsolescência, é redutora da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro do contribuinte. Como determina o artigo 305, § 1º, do RIR/99:

Art. 305. Poderá ser computado como custos ou encargos, em cada período de apuração, a importância corresponde à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57).

§ 1º A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem (Lei 4.506, de 1964, art. 57, § 7º).

A depreciação constitui-se em uma despesa dedutível da base do Imposto de Renda por parte do proprietário do bem, desde que, o referido bem esteja diretamente relacionado com a produção, ou seja, a depreciação dos bens que estiverem em posse e uso dos sócios não é dedutível do IR, como disciplina o § 5º do artigo 305 do RIR/99: “somente será permitida a depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou serviços.” (Lei nº 9.249, de 1995, ART. 13, inciso III)

Além da aplicação das taxas normais, o contribuinte tem outro benefício fiscal, que não leva em conta o desgaste dos bens, a depreciação acelerada.

### 3.3.1 Depreciação Acelerada

Como estímulo ao investimento privado e fomento da economia apresenta-se o papel significativo dos regimes de tributação (Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real) e das medidas de desoneração de investimentos. Nessa conjuntura, a depreciação é fundamental, pois tal mecanismo atenua o ônus fiscal sobre a atividade operacional das empresas minimizando os encargos em relação aos investimentos em aquisição de máquinas e equipamentos.

Existem vários métodos de depreciação, sendo os mais comuns o método de depreciação em linha, que consiste na depreciação em quantias anuais iguais durante uma vida útil determinada, e o método de depreciação com saldo declinante, em que a dedução é calculada como uma fração constante do saldo não amortizado. A depreciação acelerada constitui no agrupamento dos incentivos resultantes da depreciação nos primeiros anos da vida útil do bem.

A depreciação resulta na minimização da base de tributação, pois a mesma consiste em uma dedução sobre o retorno de um investimento. Logo, depreciação acelerada atua como um redutor ainda maior em relação à base de cálculo dos tributos, principalmente nos primeiros anos após a compra dos bens.

De acordo com o RIR/99 a depreciação acelerada pode ser de duas espécies:



a) a reconhecida e registrada contabilmente, relativa à diminuição acelerada do valor dos bens móveis, resultante do desgaste pelo uso em regime de operação superior ao normal, calculada com base no número de horas diárias de operação, e para a qual a legislação fiscal, igualmente, acata a sua dedutibilidade.(RIR/99, art. 312);

b) a relativa à depreciação acelerada incentivada, considerada como benefício fiscal e reconhecida, apenas, pela legislação tributária para fins da apuração do lucro real, sendo registrada no LALUR, sem qualquer lançamento contábil (RIR/99, art. 313).

Como disciplina o artigo 312 do RIR/99 a depreciação acelerada não incentivada será calculada de acordo com as horas trabalhadas. Assim Chaves (2010, p. 73) discrimina as taxas da seguinte maneira: “1,0 para um turno de 8 horas de operação; 1,5 para dois turnos de 8 horas de operação e; 2,0 para três turnos de 8 horas de operação.”

O contribuinte da depreciação acelerada pode a qualquer momento ser requisitado pela Receita Federal para a comprovação do uso efetivo do bem, ou seja, se o mesmo está em operação. Como exemplo de depreciação acelerada as empresas que exploram atividade rural, exceto a terra nua, como determina a lei vigente.

Devem ser adotados os seguintes procedimentos nos casos em que existe a antecipação fiscal da despesa referente à depreciação dos bens como cita Chaves (2010, p. 74):

a) quando da exclusão da despesa do lucro líquido para determinação do real (base de cálculo do Imposto de Renda), a exclusão é registrada evidentemente na parte A do LALUR, e registrada também na parte B;

b) quando da contabilização da despesa de depreciação nos anos seguintes, deve ser adicionado o valor dessa despesa ao lucro líquido para excluir o efeito da contabilização da depreciação como despesa e o mesmo valor baixado na parte B do LALUR. (2010, p. 74):

Para estimular a competitividade dos produtos brasileiros o artigo 17 da Lei nº 11.196/05 estabeleceu o benefício do incentivo fiscal obtido por meio da depreciação acelerada dos bens adquiridos para serem utilizados em atividades de pesquisa e desenvolvimento tecnológico, visando a melhoria da qualidade dos produtos e aumento da produção em massa.

Os incisos III e IV da Lei 11.196/05 determinam que:

III – depreciação acelerada, calculada pela aplicação da taxa de depreciação usualmente admitida, multiplicada por 2 (dois), sem prejuízo da depreciação normal das máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, destinados à utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, para efeito de apuração do IRPJ;

IV – amortização acelerada, mediante dedução como custo ou despesa operacional, no período de apuração em que forem efetuados, dos dispêndios relativos à aquisição de bens intangíveis, vinculados exclusivamente às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis no ativo diferido do beneficiário, para efeito de apuração do IRPJ.

A inovação tecnológica consiste na “concepção de novo produto ou processo de fabricação, bem como a agregação de novas funcionalidades ou características ao produto ou processo que implique em melhorias resultando em maior competitividade no mercado.” (CHAVES, 2010, p.76)

O objetivo da depreciação acelerada é especificamente oferecer uma vantagem fiscal em relação ao novo investimento realizado por parte da empresa por intermédio da permissão de deduções em excesso do custo do capital despendido, e por consequência elevando a disponibilidade de recursos para a entidade possibilitando a realização de novos investimentos.

### 3.3.2 Incentivos às Microrregiões nas Áreas de Atuação das Extintas Sudene e Sudan

A Lei nº 11.196/05 em seu artigo 31 determina que as pessoas jurídicas sediadas na região das extintas Sudene e Sudan, beneficiadas pelos incentivos fiscais que tem por fim fomentar o desenvolvimento regional, que adquirirem bens no período de 2006 à 31 de dezembro de 2013, que tenham projetos aprovados para a sua instalação em setores da economia considerados prioritários para o desenvolvimento da região terão como direitos:

- I – a depreciação acelerada incentivada, que consiste na depreciação integral, no próprio ano da aquisição para efeito de cálculo do imposto sobre a renda;
- II – a desconto, no prazo de 12 (doze) meses contado da aquisição, dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins de que tratam na hipótese de aquisição de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos, relacionados em regulamento, destinados à incorporação ao seu ativo imobilizado.

Nessa perspectiva, como relata o artigo 313 do RIR/99 os procedimentos para a depreciação incentivada são:

- a) na escrituração comercial será registrado o encargo de depreciação normal, calculado pela aplicação da taxa usualmente admitida;
- b) a quota de depreciação acelerada incentivada, corresponde ao benefício fiscal, constituirá exclusão do lucro líquido na apuração do lucro real, devendo ser escriturada diretamente, como exclusão na parte A e controle na parte B no LALUR;
- c) o total da depreciação acumulada, incluindo a normal e a acelerada, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem registrado contabilmente;
- d) a partir do período de apuração em que a soma da depreciação contábil mais a depreciação acelerada incentivada atingirem a importância total do bem registrado contabilmente, item (c) anterior, o valor da depreciação normal, registrado na escrituração comercial, que continuar a ser reconhecido contabilmente, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real, com a concomitante baixa desse valor na conta de controle da parte B do LALUR.

As pessoas jurídicas, a partir de 2008, devem realizar o teste de recuperabilidade do ativo imobilizado e intangível ajustando os valores referentes a depreciação com base na vida útil real dos bens.

### 3.4 *Leasing Back*

O *Leasing* também conhecido como arrendamento mercantil constitui-se um contrato por meio do qual a arrendadora ou locadora, ou seja, a empresa que se dedica à exploração de *leasing*, adquire um bem escolhido por seu cliente para alugá-lo a um prazo previamente determinado, que ao final do contrato poderá devolver esse bem ou comprá-lo.

Esse tipo de crédito se baseia em três formas: o *leasing* financeiro, operacional e o *leasing back*. O primeiro, assemelha-se ao aluguel porém diferencia-se pelo fato de que se pode comprar o bem no final do prazo pré-determinado. No *leasing* operacional, a arrendadora arca com os custos de manutenção dos bens, sendo que o contrato pode ser desfeito pela arrendatária após um período mínimo de 90 dias do início do contrato como determina o Banco Central. No *leasing back* que será mais explorado ao longo do trabalho, constitui no processo em que a empresa necessitando de capital de giro vende seus bens e depois os aluga concomitantemente.

O *leasing back* é um processo em que a pessoa jurídica vende a sua sede para determinada instituição financeira e concomitantemente realiza um arrendamento mercantil do referido bem. Essa operação pode incorrer em diversas vantagens em um planejamento tributário, como cita Chaves (2010, p. 80):

(...) com essa modalidade de captação de recursos normalmente as taxas de juros são mais baixas; enquanto o bem imóvel referente à edificação será depreciado em 4%, e o terreno não sofrerá nenhuma depreciação, se a empresa faz uma operação dessa natureza no prazo de anos, poderá contabilizar a despesa do valor desse bem no referido prazo e; a redução da carga tributária acumulada com redução nas despesas financeiras. (2010, p. 80)

Nessa perspectiva, ao optar por essa modalidade de financiamento que possui uma taxa de juros menor do que as praticadas pelo mercado, a empresa pode obter uma grande economia, que incorrerá na possibilidade de novos investimentos condizentes com os objetivos da organização.

### 3.5 Direito da Restituição do Indébito

Chaves (2010, p.162) evidencia que, “os valores que o contribuinte recolhe a maior, por erro, ou até mesmo por determinação de uma lei que posteriormente venha a ser declarada como ilegal, poderão ter a sua devolução solicitada.” Tal direito está fundamentado no artigo 165 do Código Tributário Nacional (CTN) que declara que:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguinte casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

As restituições constituem um direito garantido por lei aos contribuintes que pagaram impostos em duplicidade ou a maior por diversos motivos. Embora, esse processo demande muito tempo e, por esse motivo, muitas empresas acabam por acreditar ser mais conveniente e menos dispendioso, não recorrer a esse procedimento, propicia a devolução dos respectivos valores pagos eliminando gastos desnecessários por parte dos contribuintes.

### 3.6 Revisão de Dívidas

A elevada carga tributária contribuiu nos últimos anos para a elevação do passivo relativo aos tributos de muitos contribuintes. Destaca-se que nem sempre os contribuintes pessoas físicas ou jurídicas têm ciência dos valores reais de suas dívidas e desconhecem a possibilidade de tais dívidas estarem extintas. Um dos principais motivos é a decadência e a prescrição das dívidas.

Chaves (2010, p. 190), “quando o contribuinte está sendo cobrado por um determinado tributo decaído, trata-se de valores levantados por autoridades fiscais, quando, na verdade, o direito de a Fazenda constituir esse crédito tributário já está decaído na época”, ou seja, o Estado, sujeito ativo da obrigação tributária, não possui mais direito de cobrar tal tributo, visto que, houve o perecimento do direito em função de a Fazenda não ter exercido o direito de constituir o crédito tributário.

De acordo com Harada (2006, p. 515): “doutrinamente a decadência é conceituada como sendo o perecimento do direito por não ter sido exercitado dentro de determinado prazo. É um prazo de vida do direito. Não comporta suspensão nem interrupção. É irrenunciável e deve ser pronunciado de ofício.”

Segundo Martins:

ora, o procedimento administrativo a que se refere o parágrafo único do art. 173, evidentemente, ainda não é lançamento, porque lhe faltam os demais componentes mencionados no art. 142. Isto vale dizer que, enquanto não houver crédito constituído, a decadência é ocorível no prazo estipulado no citado artigo: cinco anos. (1998, p. 424)

Todos os créditos tributários levantados podem ser questionados judicialmente após decorrido o prazo de cinco anos. O prazo de prescrição inicia-se da constituição do crédito tributário por meio da notificação ao contribuinte, sendo que a partir desse momento, o Estado tem o prazo de cinco anos para cobrar esse direito.

Segundo o artigo 151 do Código Tributário Nacional o prazo para prescrição pode ser suspenso:

Art. 151 Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:  
 I – moratória;  
 II – o depósito do seu montante integral;  
 III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;  
 IV – a concessão de medida liminar em mandato de segurança;  
 V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;  
 VI – o parcelamento.

Enquanto estiver sendo contestada a legalidade das causas da suspensão do crédito tributário, a Fazenda não poderá iniciar qualquer procedimento de cobrança. Além disso, surge a possibilidade de interrupção da contagem do prazo para prescrição, de acordo com o artigo 174 do Código Tributário Nacional:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.  
 Parágrafo único. A prescrição se interrompe:  
 I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;  
 II – pelo protesto judicial;  
 III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;  
 IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

No que diz respeito ao inciso que dispõe sobre a interrupção da contagem do prazo para a prescrição pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal, Chaves (2010, p. 195) afirma que interpretação literária corresponde que, com o despacho ordenado pelo juiz, a citação do contribuinte por si só já interrompe a contagem desse prazo.

O protesto judicial é outro fato que interrompe a contagem do prazo para a prescrição do crédito tributário. O mesmo consiste em um procedimento que visa a manifestação formal do sujeito ativo da obrigação tributária, o Estado, de suas intenções em preservar os seus direitos.

Ainda segundo Chaves, em relação ao inciso que disciplina sobre a interrupção da contagem do prazo para a prescrição do crédito tributário por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor, “em primeiro lugar, deve ser pessoal ou, no caso da não localização do contribuinte, esta deve ser feita por edital.” (2010, p. 196)

Por fim, como previsto no inciso IV do artigo 174 do Código Tributário Nacional sempre que o contribuinte, pessoa física ou jurídica, reconhece a existência do crédito tributário, ocorre a interrupção da contagem de prazo para a sua prescrição, sendo que o exemplo mais peculiar corresponde ao parcelamento da dívida tributária.

### 3.7 Diferença IPC/90

A lei nº7.799/89 em seu artigo 2º estabeleceu novamente a correção monetária do balanço das demonstrações financeiras no Brasil, instituindo por meio desta, o BNT Fiscal como o índice oficial para as correções monetárias.

Em 1990 a variação Índice de Preços ao Consumidor IPC foi duas vezes maior que a da BNT Fiscal, o que corresponde que as empresas capitalizadas, com patrimônio líquido maior que o permanente, estavam pagando Imposto de Renda maior do que deveria ser recolhido, isso se deve ao fato de que o montante sobre o qual era aplicado a alíquota do IR não representava os valores reais.

Os contribuintes ingressaram com processo na justiça contestando o direito de correção dos balanços com base no IPC. Como a maioria das decisões eram favoráveis aos contribuintes, o legislador por meio da Lei nº 8.200 de 28 de junho de 1991 modificou a lei anterior e implantou a correção da diferença IPC/90. Tal mudança no que se refere ao efeito inflacionário apenas interessava aos contribuintes capitalizados, visto que, o mesmo resultaria na redução do Imposto de Renda. Os contribuintes que tinham o ativo permanente maior que

o patrimônio líquido teriam como consequência o aumento dos tributos a ser recolhidos, devido ao fato de que o saldo da respectiva correção monetária constituiria em uma receita.

Tal situação infringe o princípio da irretroatividade da lei, pois a lei teve vigência em 1991 abarcando fatos geradores ocorridos em 1990 aumentando a base de cálculo para os tributos. Por tanto, tal lei caracteriza a irretroatividade da lei antes de seu período de vacância. Como cita Chaves (2010, p. 169) a limitação de tributar constitui em uma garantia aos contribuintes em relação às ações do Estado, de forma a assegurar aos mesmos o conhecimento prévio do tributo a que irá sujeitar-se.

Como determina o artigo 3º da respectiva lei:

Art. 3º A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor (IPC) e a variação do BNT Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:

I – poderá ser deduzida, na determinação do lucro real, em seis anos-calendário, a partir de 1993, à razão de 25% em 1993 e de 15% ao ano, de 1994 a 1998, quando se tratar de saldo devedor;

II – será computada na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor.

Para efeito de um bom planejamento tributário se faz necessário uma revisão fiscal por parte do especialista para conhecer o contribuinte, verificando-se a ocorrência de recolhimento de Imposto de Renda sobre suas receitas geradas nos últimos cinco anos além de verificar se há algum saldo a ser tributado, caso isso seja constatado, o profissional deve recomendar aos gestores ingressarem judicialmente para evitar a repetição de indébito.

## CAPÍTULO IV. A PESQUISA

No respectivo capítulo, realizar-se-á a caracterização das empresas objeto de estudo. Em seguida, serão apresentados os meios utilizados para realização do estudo, e ainda, como foram realizadas as análises dos dados. Por conseguinte, serão abordados os resultados da pesquisa, no qual será efetivada a análise e interpretação dos dados obtidos, por meio da aplicação do instrumento de pesquisa, e as limitações enfrentadas durante a sua elaboração

### 4.1 OBJETO DE ESTUDO

O Brasil possui uma das cargas tributárias mais elevadas do mundo segundo dados do IBPT divulgados em 2010, o setor industrial é o que possui a maior incidência do ônus tributário, que em conjunto com a competitividade acarretam dificuldades para a otimização dos resultados operacionais, transformando o planejamento tributário em uma questão de sobrevivência para as organizações. O objetivo desse estudo é evidenciar o planejamento tributário como um instrumento eficaz de gestão empresarial que garante às organizações impactos positivos em seu resultado operacional, minimizando o ônus dos encargos tributários.

Perante a conjuntura que fomentou a elaboração desse estudo, as empresas objeto da pesquisa denominam-se **X** e **Y**. A empresa X é uma entidade de pequeno porte sediada no distrito industrial de Barreiras – BA, atuante no mercado há 15 (quinze) anos com a atividade de beneficiamento de produtos agrícolas. Possui uma estrutura organizacional composta por 21 (vinte e um) funcionários sendo que 65% trabalham na linha de produção (beneficiamento e empacotamento), 20% na distribuição e os 15% no setor administrativo com matriz localizada no perímetro urbano.

A indústria X oferece aos consumidores os produtos arroz e feijão, tendo como carro chefe, o beneficiamento e comercialização de arroz com preço acessível, enriquecendo a quantidade e a qualidade dos itens produzidos e propiciando um bom desenvolvimento no mercado. Os fornecedores de insumos são os pequenos e grandes produtores agrícolas de Barreiras e região. As operações da empresa são acompanhadas pelo gestor, nenhuma compra de matéria-prima para beneficiamento é efetuada sem uma análise prévia e aprovação do mesmo. A distribuição e comercialização de tais produtos abrange a região oeste e noroeste da



Bahia (microrregião de Irecê), além do sul do Piauí, para tal, a empresa possui uma frota de caminhões para o escoamento da produção.

A indústria Y atua no mercado barreirense a 11 (onze) anos na produção de materiais para a construção civil, mais especificamente na produção de ferragens. Sua estrutura organizacional é composta por 18 (funcionários). A empresa fornece seus produtos para a região oeste e noroeste da Bahia e possui boa demanda nas cidades de Barreiras e Luís Eduardo Magalhães, em que há um expressivo crescimento do mercado imobiliário caracterizado por construções de edifícios residenciais, comerciais e condomínios.

Pelo fato das empresas se classificarem como de pequeno porte (EPP), estão enquadradas no regime tributário denominado SIMPLES NACIONAL, ou seja, auferem em cada ano-calendário receita bruta superior a R\$ 240.000,00 e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00.

#### 4.2 Procedimentos Metodológicos

A pesquisa científica é um conjunto de ações e propostas para descobrir a solução para um problema previamente estabelecido, que tem por base procedimentos racionais e sistemáticos. Portanto, consiste na realização concreta de uma investigação delineada e desenvolvida de acordo com as normas consagradas pela metodologia científica.

Minayo (1993, p.23) conceitua pesquisa como:

atividade básica das ciências na sua indagação e descoberta da realidade. É uma atitude e uma prática teórica de constante busca que define um processo intrinsecamente inacabado e permanente. É uma atividade de aproximação sucessiva da realidade que nunca se esgota, fazendo uma combinação particular entre teoria e dados. (MINAYO, 1993)

A metodologia científica configura-se em um conjunto de etapas que se baseiam na escolha do tema, planejamento da investigação, desenvolvimento metodológico, coleta e a tabulação de dados, análise dos resultados, elaboração das conclusões e a divulgação de resultados. Desse modo, embasando-se nas idéias de Marconi e Lakatos (1993), método é um instrumento de conhecimento que proporciona aos pesquisadores uma orientação geral que facilita no planejamento e fornece um conjunto de atividades sistemáticas e racionais, mostrando como deve-se prosseguir em seu estudo.

O presente trabalho classifica-se como pesquisa aplicada por fundamentar-se na aplicação de procedimentos científicos relacionados à área de planejamento tributário. Além disso, almeja evidenciar a elisão fiscal como um instrumento eficaz de gestão empresarial ao

demonstrar as diversas alternativas legais para minimizar o impacto do ônus tributário sobre a operacionalização das atividades, que são: o aproveitamento de incentivos fiscais como a redução do Imposto de Renda, o incentivo a cultura, o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), a depreciação acelerada e os incentivos às microrregiões nas áreas de atuação das extintas Sudene e Sudan; o *leasing back*; o direito a restituição do indébito; a revisão de dívidas; e a diferença IPC/90.

A pesquisa configura-se como resumo de assunto, pois não se trata de uma pesquisa científica original, de natureza exploratória, por buscar proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito e, descritiva, por almejar a análise dos impactos causados pela efetiva utilização do planejamento tributário no desempenho das entidades.

Em relação aos procedimentos técnicos, utilizou-se as fontes primárias que abrangem a leitura, análise e interpretação de livros e o histórico da empresa, submetidos a seleção para o embasamento teórico do estudo, e a pesquisa de campo por meio da aplicação da entrevista semiestruturada, roteiro previamente estabelecido e moldado ao longo da entrevista, nas empresas objeto de estudo para a obtenção dos dados necessários.

Por conseguinte, o método de abordagem que subsidiou a pesquisa classifica-se como dedutivo por partir de uma teoria já existente, o planejamento tributário com um instrumento que culmina em uma forma preventiva que reduz o ônus tributário e garante impactos positivos no desempenho das organizações, para explicar um caso particular, partindo-se da generalização para uma questão particularizada, como o planejamento tributário, enquanto instrumento eficaz de gestão empresarial, garante impactos positivos nos resultados das indústrias X e Y.

Algumas alterações foram realizadas ao longo do desenvolvimento deste estudo, dentre as quais destaca-se a escolha de somente duas indústrias para estudo, uma vez que, as demais empresas escolhidas mediante a aplicação de critérios previamente estabelecidos se negaram a participar. Por fim, as empresas escolhidas apenas aceitaram o desenvolvimento deste, desde que fossem preservados os dados de identificação das mesmas.

A técnica empregada para a obtenção dos dados teve como objetivo primaz o levantamento de informações suficientes para análise e interpretação do problema levantado, objetivando-se evidenciar o planejamento tributário como um instrumento que minimiza o ônus dos encargos tributários.

A escolha do universo amostral fundamentou-se em três critérios: 1º o objeto de estudo deveria ser entidades industriais, devido a constatação de que a maior incidência da carga tributária nacional é sobre esse setor; 2º a amostra deveria ser composta por empresas

de pequeno porte da cidade, por constituírem maioria absoluta das organizações dos respectivos seguimentos na cidade; e o 3º as organizações deveriam realizar atividade de beneficiamento e transformação, por almejar o estudo dos impactos do planejamento tributário em ambas atividades para ampliar a fundamentação dos resultados.

A técnica de pesquisa empregada foi a entrevista semiestruturada, que consiste na obtenção de informações baseando-se em um roteiro previamente estabelecido e moldado ao longo da entrevista, aplicada aos gestores das respectivas indústrias. Optou-se por essa técnica por proporcionar uma análise mais contundente a respeito do problema.

### 4.3 Análise e Interpretação dos Dados

A análise dos dados obtidos foi realizada visando atender os objetivos específicos da pesquisa que se baseiam em: demonstrar os impactos do Planejamento Tributário no resultado operacional das indústrias X e Y; evidenciar a evasão fiscal como limite ao Planejamento Tributário nas entidades e; demonstrar a existência de alternativas legais que possibilitam a minimização do ônus tributário e; contribuir para a valorização e disseminação desse instrumento ao conscientizar os gestores sobre sua importância e benefícios.

Realizou-se a análise dos dados de forma a atender tais objetivos ao comparar os dados e confrontar as informações obtidas para possibilitar uma síntese mais próxima quanto possível da realidade, evitando que os gestores utilizassem da pesquisa como um mero instrumento de promoção e divulgação da empresa, almejando-se a confirmação ou rejeição da hipótese da pesquisa. As respostas obtidas seguem um roteiro que, por sua vez, durante a interpretação dos dados, foram analisadas de maneira descritiva.

Em um primeiro momento, ao questionar se os gestores possuíam algum conhecimento sobre planejamento tributário, percebeu-se uma informação limitada a respeito do seu funcionamento e benefícios. Verificou-se que as empresas em estudo não fazem uso eficiente dessa importante ferramenta de gestão empresarial. Há preocupação em relação ao ônus da carga tributária, porém a utilização de alternativas para minimizá-la é deficiente, limitando o que poderia ser alcançado com tal instrumento de gestão.

Quando questionados em relação a carga tributária e seu impacto na operacionalização das atividades, reconhecem que é elevada, principalmente no setor de atuação, porém desconhecem que o próprio Estado intencionalmente, por incentivos fiscais, ou por brechas na lei, fornece alternativas legais que possibilitam aos contribuintes a minimização dos encargos a serem recolhidos. Apurou-se que a elevada carga tributária impacta negativamente as

atividades operacionais e dificulta a sobrevivência das indústrias no mercado. Para os gestores este não é o principal motivo de falências de empresas por que parte da carga tributária é repassada aos consumidores por meio do preço de venda. Ainda, afirmaram que a principal dificuldade enfrentada pelo setor industrial na cidade de Barreiras é a falta de incentivos fiscais tanto por parte do Estado quanto do Município.

Percebeu-se que a elevada carga tributária reduz expressivamente o lucro operacional das empresas e torna inviável o investimento em tecnologia (maquinários) para o aumento da produção e também a ampliação de filiais das indústrias em outras localidades, por que tudo isso implica no aumento da mão-de-obra existente, financeiramente impossível devido aos impostos e contribuições recolhidos.

A atividade de transformação sofre ainda mais com a carga tributária, pois sobre seus produtos incidem o IPI. Em contrapartida a atividade de beneficiamento de produtos agrícolas há também a incidência de IPI, porém com alíquota zero (incentivo do Estado). O Imposto sobre Produtos Industrializados é uma exceção ao princípio da legalidade em razão de ter predominante função extrafiscal. Assim é permitido à União aumentar ou reduzir sua alíquota por meio de decreto do Executivo, nos limites fixados em lei (artigo 153, § 1.º, da CF) para promover o desenvolvimento de determinadas regiões e setores da economia. Em síntese, o IPI não fere o princípio da legalidade, pois esse é um imposto ordenatório da economia do País dotado de extrafiscalidade.

Considera-se produto industrializado aquele que tenha sido modificado para o consumo (artigo 46, par. ún., do CTN). A industrialização consiste em beneficiamento, transformação, montagem, acondicionamento ou renovação. A indústria X opera com o **beneficiamento** que consiste na operação de modificação, aperfeiçoamento, alteração de funcionamento ou aparência do produto (arroz e feijão). Entretanto, a indústria Y opera com a **transformação** de produtos, ou seja, a operação exercida sobre a matéria-prima ou produto intermediário, que importe obtenção de um novo produto. Ressalta-se que em ambas o fato gerador é o mesmo de acordo com o artigo 46, inciso II, do CTN: saída do produto industrializado do estabelecimento do importador, do industrial, do comerciante ou do arrematante.

Por conseguinte, ao serem questionados se utilizam efetivamente essa ferramenta gerencial, os gestores responderam positivamente, porém verificou-se por meio da sintetização e correlação entre as diversas perguntas levantadas, que as respectivas organizações não empregam o Planejamento Tributário de maneira eficiente sendo que, essa realidade é agravada por dois fatores: a contabilidade da organização é realizada por entidade

terceirizada na qual o contador responsável realiza os lançamentos contábeis, confere e emite mensalmente os relatórios financeiros no qual são registradas e conferidas as compras de matérias-primas e produção/comercialização efetuadas pela empresa, constituindo-se em uma ferramenta meramente fiscal/financeira e não gerencial, que possui maior abrangência e; segundo os gestores, as constantes mudanças na legislação tributária brasileira atrapalham a tomada de decisão e torna a implantação desse instrumento muito cara. Notou-se que os gestores estão cientes de alguns benefícios que podem ser alcançados por esse instrumento, principalmente no que se refere à redução do risco de autuações por parte da Fazenda, e concordam que a evasão fiscal configura-se como um limite à esse instrumento.

Outra questão levantada na entrevista se refere às alternativas legais, que fazem parte de um bom planejamento tributário, empregadas pelas indústrias. Segundo os gestores da entidade X e Y são utilizadas a revisão de dívidas e a restituição do indébito. A primeira configura-se no processo de verificação da existência de dívidas em decadência (periclitamento do direito do Estado em cobrar um tributo) ou prescritas, eximindo a empresa do pagamento das respectivas obrigações. Em relação à restituição do indébito, constitui no direito assegurado por lei aos contribuintes que pagaram impostos em duplicidade ou a maior por erro, ou até mesmo por deliberação de uma lei que posteriormente venha a ser declarada como ilegal.

Além disso, para amenizar o impacto do ônus tributário as empresas X e Y realizam um acurado controle de custos e despesas evitando gastos desnecessários de recursos materiais e financeiros. Conclui-se que a utilização de tais medidas proporciona às indústrias um diferencial competitivo, pois ao conhecer a base de custo é possível a determinação do preço de venda mais competitivo e condizente com os objetivos organizacionais pretendidos.

No que se refere aos principais impactos no resultado operacional de tais alternativas legais utilizadas nas indústrias X e Y os gestores responderam que são: a maximização dos lucros, ocasionado por meio da minimização da base dedutiva; a eliminação de gastos desnecessários por meio da restituição de valores recolhidos indevidamente. Nota-se que por não ser aplicada a ferramenta de forma eficiente os resultados também não são tão representativos quanto poderiam ser.

Observou-se que os gestores das respectivas indústrias concordam que o Planejamento Tributário é um instrumento de suma importância que, aplicado de forma eficiente, possibilita impactos positivos em seus resultados operacionais minimizando os encargos tributários a serem recolhidos.

Embora o objetivo central do trabalho tenha sido alcançado, que consistia em evidenciar o planejamento tributário como um instrumento eficaz de gestão empresarial que possibilita impactos positivos no resultado operacional, por meio da minimização do ônus tributário, sua implementação de forma eficiente nas entidades apresenta limitações: desconhecimento da legislação tributária por parte dos gestores que se agrava pelas constantes mudanças na lei e; o imediatismo das organizações, pois tal ferramenta incorre em despesas para sua implantação e não possui um retorno em curto prazo.

Tais limites motivaram a não utilização dessa importante ferramenta de forma eficiente como um subsídio ao processo de gestão que resulta na minimização no pagamento de encargos tributários. Porém, notou-se grande interesse dos gestores em, futuramente, aprofundar seus conhecimentos em relação às diversas alternativas legais e aplicá-las para minimizar o impacto da carga tributária brasileira.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em um contexto de elevada carga tributária e acirrada competitividade entre as empresas, emerge o Planejamento Tributário como um instrumento que possibilita a redução do ônus tributário, constituindo em uma questão de sobrevivência para as organizações, principalmente no setor industrial no qual há maior incidência de tributos. Como parte da receita volta-se para o pagamento de encargos tributários os gestores necessitam de alternativas legais e precisas para a redução desse custo. Tais alternativas fundamentam o Planejamento Tributário.

O estudo realizado foi fundamental para a contribuição, valorização e disseminação desse importante instrumento de gestão empresarial, por conscientizar os gestores dos benefícios alcançados pela adoção de alternativas legais que minimizam o recolhimento de encargos tributários. Além disso, almejou-se o subsídio a minha carreira profissional em futuras especializações e, o auxílio no desenvolvimento de futuras pesquisas acadêmicas na área.

O presente trabalho teve como objetivo central, evidenciar o Planejamento Tributário como um instrumento eficaz de gestão empresarial que garante às organizações impactos positivos em seu resultado operacional. Tal objetivo foi alcançado na medida em que, por meio dos procedimentos metodológicos, constatou-se que esse instrumento possibilita a redução do pagamento de encargos tributários, sendo que as alternativas legais utilizadas pelas indústrias foram: a revisão de dívidas e a restituição do indébito. Tais alternativas possibilitaram a redução de gastos desnecessários e maximizaram a margem de lucro das organizações, além de configurarem como um diferencial competitivo ao passo que, ao conhecer a base de custos (encargos tributários) as respectivas indústrias puderam determinar um preço de venda mais justo e condizente com os objetivos que pretendiam alcançar.

Embora o objetivo central do trabalho tenha sido alcançado, e mesmo com a comprovação de seus benefícios, sua implantação de maneira eficiente apresenta algumas limitações. Uma delas é o desconhecimento da legislação tributária agravada pelas constantes mudanças da lei, e a outra é que tal ferramenta incorre em despesas em sua implantação que segundo a empresa é elevada e não possui um retorno em curto prazo.

Constatou-se que os gestores das indústrias X e Y, objeto de estudo, detinham uma informação limitada a respeito do funcionamento e benefícios do Planejamento Tributário.

Não utilizavam eficientemente esse instrumento, ou seja, não empregavam todas ou pelo menos as principais alternativas legais para a minimização do ônus fiscal. Tais entidades utilizavam-se apenas da revisão de dívidas e restituição do indébito. Porém tinham consciência de sua importância e de alguns benefícios por ele ocasionado, principalmente no que se refere à redução do risco de autuações por parte da Fazenda. Concluiu-se que a utilização de alternativas para minimizar o impacto da carga tributária é deficiente, limitando o que poderia ser alcançado com tal instrumento de gestão, entretanto, notou-se interesse dos gestores em, futuramente, aprofundar seus conhecimentos em relação às diversas alternativas legais e aplicá-las na organização.

Quando questionados sobre o mercado para as indústrias em Barreiras e região e quais fatores motivaram a instalação das indústrias X e Y na cidade, os gestores responderam que o mercado é promissor, existe expressiva demanda para os seus produtos e, além disso, não há grandes concorrentes no ramo. Assim, foi possível verificar que a instalação das indústrias na cidade justificou-se pela abundância de fornecedores e consumidores aliada com maior possibilidade de escoamento da produção, visto que, Barreiras é uma cidade com fronteira para grandes cidades de diferentes estados. No caso da empresa Y, outro fator que motivou sua instalação na cidade foi o crescimento no setor de construção civil impulsionado pela instalação de universidades em Barreiras que se transformou em um centro universitário que atende pessoas de vários lugares do país.

A contabilidade desenvolvida nas indústrias X e Y é realizada por empresa terceirizada, constituindo-se em um mero instrumento fiscal, na qual o contador responsável realiza os lançamentos contábeis, confere e emite mensalmente os relatórios financeiros. Nestes relatórios, são registradas e conferidas as compras de matérias-primas e produção/comercialização efetuadas pela empresa. Pelo fato das empresas se classificarem como de pequeno porte (EPP), estão enquadradas no regime tributário denominado SIMPLES NACIONAL, ou seja, auferem em cada ano-calendário receita bruta superior a R\$ 240.000,00 e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00.

Em relação aos tributos que mais impactam suas atividades operacionais estão sujeitas aos seguintes tributos: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), dentre outros. A empresa X que atua no beneficiamento de produtos agrícolas considerados essenciais possui incentivo do IPI alíquota zero, ou seja, ocorre o fato gerador da obrigação tributária, porém a



alíquota aplicada é nula, não há a obrigação de recolhimento do tributo. Assim, nas entidades X e Y, parte da receita gerada é destinada ao pagamento de encargos tributários federais e estaduais.

Observou-se que os gestores das respectivas indústrias tem consciência da importância e benefícios alcançados pela implantação do planejamento tributário e concordam que esse instrumento, desde que aplicado de forma correta, possibilita impactos positivos em seus resultados operacionais minimizando os encargos tributários a serem recolhidos. Porém existem algumas limitações que impedem a sua implantação de forma eficiente na organização: o desconhecimento da lei, as constantes alterações na legislação vigente, e a despesa com a implantação dessa ferramenta de gestão empresarial aliado a um demorado retorno.

O planejamento tributário enquanto instrumento de gestão empresarial garante impactos positivos no resultado operacional das organizações por meio das seguintes alternativas legais: por meio da revisão de dívidas, restituição do indébito e controle dos custos operacionais. Tais alternativas promoveram a minimização dos valores pagos ao Estado, conseqüentemente, maximizaram a margem de lucro, e configuraram-se como um diferencial competitivo em relação às organizações que não empregam tais alternativas. Com um conhecimento mais abrangente em relação ao custo total dos produtos, principalmente no que se refere aos tributos, foi possibilitado às respectivas entidades a determinação de um preço de venda mais justo e condizente com seus objetivos. Assim, o planejamento tributário forneceu alternativas para contrabalancear o impacto negativo da carga tributária, bastando-se as organizações conhecê-las e escolher aquela que estivesse mais condizente com sua estrutura organizacional, setor de atuação e os fins que visou atingir.

Para expandir as alternativas que minimizam os encargos tributários, recomenda-se às entidades o acompanhamento mensal dos balancetes com a finalidade de estar ciente de todos os tributos pagos pela empresa, e por meio de tais demonstrações realizar a análise das informações contábeis obtidas viabilizando o auxílio no processo de gestão. É importante também evitar atrasos na contabilidade para impedir gastos desnecessários com o pagamento de multas e juros. Além disso, é imprescindível a atenção à legislação tributária principalmente no que se refere ao aumento/redução das alíquotas dos tributos que mais afetam seu produto, o IPI e o ICMS. Com isso as entidades terão maior conhecimento da base de custo e principalmente de possibilidades de reduzi-la, mediante a utilização de incentivos fiscais e das brechas que a própria lei concede aos contribuintes.

Por meio da pesquisa, levantou-se alguns questionamentos para futuros estudos: Como os aspectos socioeconômicos e culturais brasileiros exercem influência sobre a realidade, caracterizada por alto índice de sonegação fiscal, vivenciada pelas organizações? Quais fatores motivam essa realidade? A má gestão da máquina pública e quantidade de desvio do dinheiro público são os maiores causadores da sonegação fiscal no Brasil? Afinal, o brasileiro é contra o pagamento de tributos ou que lhe causa revolta é saber que paga ao Estado e não tem um retorno minimamente satisfatório?

Por fim, conclui-se que a carga tributária é uma variável externa as organizações que exerce decisiva influência sobre suas atividades e decisões e, por isso, julga-se necessário a busca de alternativas legais, que fundamentam o Planejamento Tributário, para minimizar os impactos negativos por ela ocasionados. Assim, recolher tributo é uma atividade fundamental para que o Estado possa exercer suas funções e, embora os encargos sejam altos, a maior arma em poder das organizações para contrabalancear essa variável é o conhecimento e amparo da Lei. Não é obrigação do legislador fazer com que os gestores a conheçam, é uma obrigação dos cidadãos e, concomitantemente, uma questão de sobrevivência e segurança jurídica.

## REFERÊNCIAS

- ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. São Paulo: Edusp, 1998.
- AMARAL, L. M. F. **Ranking Mundial dos Países com maior Carga Tributária**. Disponível em: <<http://WWW.ibpt.org.br/artigos.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2011, 16:00:00.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- ARISTÓTELES. **A política**. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). Informação e documentação – Projeto de pesquisa – Apresentação. ABNT NBR 15287: 2005. Rio de Janeiro: ABNT, DEZ. 2005. Válida a partir de 30.1.2006.
- \_\_\_\_\_. Informação e documentação – Trabalhos acadêmicos – Apresentação. ABNT NBR 14724:2005. 2. ed. Rio de Janeiro: ABNT, dez. 2005. Esta norma cancela e substitui a ABNT NBR 14724:2002. Válida a partir de 30.01.2006.
- \_\_\_\_\_. Informação e documentação – Resumo – Apresentação. NBR 6028:2003. Rio de Janeiro: ABNT, nov. 2003. Esta Norma substitui a NBR 6029:1990.
- \_\_\_\_\_. Informação e documentação – Referências – Elaboração. NBR 6023:2000. Rio de Janeiro: ABNT, ago. 2002. Esta Norma substitui a NBR 6023:2000.
- \_\_\_\_\_. Informação e documentação – Artigo em publicação periódica impressa – Apresentação. NBR 6022:2003. Rio de Janeiro: ABNT, maio 2003. Esta Norma substitui a NBR 6022:1994.
- \_\_\_\_\_. Informação e documentação – Sumário – Apresentação. NBR 6027:2003. Rio de Janeiro: ABNT, maio 2003. Esta Norma substitui a NBR 6027:1989.
- \_\_\_\_\_. Informação e documentação – Citações em documentos – Apresentação. NBR 10520:2002. Rio de Janeiro: ABNT, ago. 2002. Esta Norma substitui a NBR 10520:2001.
- \_\_\_\_\_. Apresentação de relatórios técnico-científicos. NBR 10719:1989. Rio de Janeiro: ABNT, ago.1989.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). Referências bibliográficas. NBR 6023:1989. Rio de Janeiro: ABNT, out. 1989.
- \_\_\_\_\_. Informação e documentos – Referências – Elaboração. NBR 6023:2002. Rio de Janeiro: ABNT, ago. 2002.
- BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS E IR, economia de impostos e racionalização de procedimentos fiscais**. São Paulo: Atlas, 2004.
- \_\_\_\_\_. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- \_\_\_\_\_. **Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS**. São Paulo: Atlas, 1998.
- BRASIL. **Código tributário nacional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BRASIL. Constituição Federal (1988). 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BRASIL. Decreto-lei n° 3.000, de 26 de março de 1999. **Lex: coletânea de Legislação: edição federal**, Brasília, 2006.

- CASTRO, Aldemario Araujo. **Primeiras linhas de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008
- CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Vamos abrir um negócio**. São Paulo: Makron Books, 1995.
- \_\_\_\_\_. **Introdução à teoria geral da administração**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 - Sistema tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.
- ENGELS, Friedrich. **A origem da família, da propriedade privada e do Estado**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002
- FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Editora Atlas, 1999.
- \_\_\_\_\_. **Contabilidade tributária**. 8. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003.
- \_\_\_\_\_. **Prática tributária da micro e pequena empresa**. 6. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2006.
- \_\_\_\_\_. **Contabilidade tributária**. 10. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.
- FARIAS, Jose Carlos. **Administração: Introdução ao estudo**. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 1997.
- GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 1993.
- LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 7. ed. São Paulo: Editora Método, 2004.
- KWASNICKA, Eunice Lacava, **Introdução à administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- MALKOWSKI, Almir. **Planejamento tributário e a questão da elisão fiscal**. São Paulo: LED, 2000.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentário ao código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998.
- MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006
- MARX, Karl. **O Capital**. São Paulo: Difel, 1982.
- MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Introdução à administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MINAYO, Maria Cecília de Souza. **O Desafio do conhecimento**. São Paulo: Hucitec, 1993.
- MUSGRAVE, Richard A. **Teoria das finanças públicas**. São Paulo: Atlas, 1974.
- \_\_\_\_\_, MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Campus, 1980.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1980.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

OLIVEIRA, Luís Martins; CIEREGATO, Renato; PEREZ, José Hernandez Junior; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de contabilidade tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SHINGAKI, Mário. **Gestão de impostos para pessoas físicas e jurídicas**. São Paulo: Saint Paul, 2002.

SILVA, Jose Afonso da. **Curso de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

SILVA, J. Miguel; RODRIGUES, Agostinho Inácio. **LALUR – Guia prático de escrituração do livro de apuração do lucro real**. 4. ed. São Paulo: Cenofisco, 2006.

SROUR, Robert Henry. **Ética empresarial: a gestão da reputação**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2003.

## APÊNDICE - Instrumento de Pesquisa

<b>DADOS DO ENTREVISTADO (A)</b>
----------------------------------

NOME: \_\_\_\_\_

IDADE: \_\_\_\_\_.

SEXO: Masculino (  )      Feminino (  )

<b>ENTREVISTA</b>
-------------------

1° Há quanto tempo a Indústria atua no mercado de Barreiras – BA? Qual o quadro de funcionários?

2° Quais são os produtos comercializados pela empresa? Qual o produto Carro Chefe?

3° Em sua opinião, como é o mercado para as indústrias em Barreiras – BA? E na região?

4° Quais as principais dificuldades enfrentadas pelo setor industrial no ramo? Quais as medidas tomadas pela empresa para amenizar essas dificuldades?

5° A contabilidade elaborada pela empresa é própria ou terceirizada? Quem é o responsável pela mesma? Explique.

6° Qual o regime tributário da empresa:

(  ) Simples Nacional

(  ) Lucro Presumido

(  ) Lucro Real

7° Qual o imposto que mais impacta no resultado operacional da empresa?

8° Qual o seu conhecimento sobre planejamento tributário? Sabe como funciona?

**9°** A empresa faz uso do Planejamento Tributário para subsidiar seu planejamento estratégico?

- Sim
- Não

**10°** (Caso a resposta da questão 9 seja sim) Quem é o responsável pelo desenvolvimento do Planejamento Tributário na empresa?

**11°** - Há quanto tempo a empresa faz uso desse instrumento de gestão empresarial (planejamento tributário)?

**12°** Qual o tipo de planejamento tributário adotado por sua empresa:

- anulação do ônus fiscal
- redução do ônus fiscal
- adiamento do ônus fiscal

**13°** Quais as principais dificuldades, visualizadas pela empresa durante a fase de implantação do planejamento tributário?

**14°** (Caso a resposta da questão 8 seja não) A(O) Sr(a) adotaria o Planejamento Tributário em sua empresa ? Justifique sua resposta.

**15°** Quais incentivos fiscais são utilizados pela empresa:

- Programa de Alimentação do Trabalhador
- Incentivo a Cultura
- Redução do Imposto de Renda (IR)
- Depreciação Acelerada

**16°** A empresa realiza uma revisão de dívidas para possibilitar a restituição de débitos pagos a maior, por erro, ou até mesmo por determinação de uma lei que posteriormente venha a ser declarada como ilegal?

- Sim
- Não

**17°** Qual o impacto desse (s) incentivo(s) fiscal (is) sobre a atividade operacional da empresa?

**18°** Qual a importância do planejamento tributário como instrumento de gestão empresarial? Ele realmente auxilia na tomada de decisão?

**19°** Qual sua opinião em relação a elevada carga tributária brasileira?

**20°** As constantes mudanças na legislação vigente atrapalham a tomada de decisão?

**21°** Quais os principais impactos sofridos pela organização em relação a excessiva e onerosa carga tributária?

**22°** Quais as medidas tomadas pela organização para enfrentar esse problema?