

FACULDADE BAIANA DE DIREITO

IRACEMA DA CONCEIÇÃO QUEIROZ

**A UTILIZAÇÃO DA EVASÃO E ELISÃO FISCAL NO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO**

SALVADOR

2018

IRACEMA DA CONCEIÇÃO QUEIROZ

**A UTILIZAÇÃO DA EVASÃO E ELISÃO FISCAL NO PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como exigência parcial para
a obtenção do título de pós-graduação do
Curso de Direito Tributário em 2017.1.

SALVADOR

2018

AGRADECIMENTOS

Ao professor coordenador do curso Eduardo Sabbag que desde o primeiro encontro incentivou aos alunos estudar cada dia mais, motivando através de conteúdos extra-classes enviado por email.

Aos professores sempre juntos colaborando para o conhecimento e bem estar dentro e fora da instituição.

Aos funcionários da Faculdade Baiana que zelam pelo bom atendimento e bem estar das instalações.

Aos colegas de Curso pois juntos trilhamos e finalizamos uma etapa importante e levaremos para vida pessoal e profissional.

A minha família e amigos, pela confiança e motivação.

DEDICATÓRIA

A Deus, por me sustentar e dar forças para sempre continuar...
Aos meus pais e esposo que me ajudaram e incentivaram em todas as horas...

RESUMO

Percebe-se que nos dias atuais o ambiente mercadológico se caracteriza como sendo altamente competitivo em função da globalização econômica, este fator impõe nas empresas a necessidade da busca econômica, da redução de custo e aumento da produtividade, tais fatores podem ser atingidos com a importância da administração tributária para as empresas. Portanto o objetivo geral é analisar os principais fatores que influenciam na aplicação da legislação tributária e assim averiguar a utilização da evasão e elisão fiscal, a fim de diferenciar um verdadeiro planejamento tributário de uma conduta ilícita. A doutrina jurídica diferencia dois importantes conceitos: a evasão e a elisão fiscal, sendo a evasão fiscal o resultado de uma ação dolosa, ilícita, com o objetivo de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador de um tributo. A elisão fiscal, por outro lado, é a atividade lícita na qual se busca alternativas legítimas, éticas, para reduzir, eliminar ou postergar a tipificação da obrigação tributária. Sendo assim os objetivos específicos são: conceituar planejamento tributário, analisar o planejamento e enquadramentos dentro das empresas que implicam de forma na aplicação fiscal e tributária, analisar a evasão e elisão fiscal. Diante dos respectivos objetivos o estudo é significativo em razão de acrescentar o conhecimento sobre o Regime Tributário e seus enquadramentos.

PALAVRAS CHAVES: Evasão. Fiscal. Legislação. Tributaria. Planejamento.

ABSTRACT

It is perceived that in the present day the market environment is characterized as being highly competitive due to the economic globalization, this factor imposes on the companies the need of the economic search, the reduction of cost and increase of the productivity, such factors can be reached with the Importance of tax administration for companies. Therefore, the general objective is to analyze the main factors that influence the application of tax legislation and thus to investigate the use of tax evasion and tax avoidance, in order to differentiate true tax planning from unlawful conduct. Legal doctrine differentiates two important concepts: tax evasion and tax avoidance, tax evasion being the result of an intentional, illicit action, with the purpose of preventing or delaying the knowledge of the occurrence of the taxable event. Tax avoidance, on the other hand, is the licit activity in which legitimate, ethical alternatives are sought to reduce, eliminate or postpone the typification of the tax obligation. Therefore, the specific objectives are: to conceptualize tax planning, to analyze the planning and frameworks within companies that imply tax and tax application, to analyze tax evasion and tax avoidance. In view of the respective objectives, the study is significant because it adds knowledge about the Tax Regime and its frameworks.

KEY WORDS: Evasion. Fiscal . Legislation. Tax. Planning.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	08
1 TRIBUTOS NO CONTEXTO BRASILEIRO.....	11
1.1 Código tributário nacional.....	12
1.2 Tributos.....	13
1.3 Tributos indiretos.....	13
1.4 Tributos diretos.....	14
1.5 Impostos.....	15
1.6 Taxas.....	16
1.7 Contribuições de melhoria.....	17
1.8 Contribuição Social.....	17
2 O PODER DE TRIBUTAR E O PODER DE PUNIR.....	19
2.1 Elementos Introdutórios.....	19
2.2. Repressão ao Ilícito Tributário	21
2.3 Sanções.....	23
2.4 INFRAÇÕES FISCAIS.....	26
2.4.1. Infrações Formais.....	26
2.4.2. Sanções Administrativas.....	26
3. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	28
3.1 Planejamento Tributário.....	28
3.2 Aplicação Da Legislação Tributaria.....	30
3.2.1 A Importância Dos Tributos.....	30
3.2.2 Regimes Tributários e Seus Enquadramentos.....	31
3.2.2.1. Lucro Real.....	32
3.2.2.2. Lucro Presumido.....	34
3.2.2.3 Simples Nacional.....	35
4. CRIMES TRIBUTÁRIOS.....	36
4.1. Responsabilidade Penal e Tipo.....	36

4.2. Sonegação Fiscal.....	37
5 EVASÃO E ELISÃO FISCAL.....	41
5.1 Evasão e elisão fiscal como parte do planejamento tributário.....	43
5.2 Norma Antielisão	47
6 RESULTADOS.....	54
6.1 Analisar o planejamento dentro das empresas que implicam de forma na aplicação fiscal e tributária.....	55
6.2 Incentivo Fiscal.....	62
CONCLUSÃO.....	66
REFERÊNCIAS.....	67

INTRODUÇÃO

O presente estudo vai abordar sobre o direito tributário. A principal distinção entre evasão e elisão fiscais é a ilegalidade da primeira e a legalidade da segunda. A elisão fiscal busca, através de profundos estudos sobre a legislação e o empreendimento, encontrar medidas legais que atendam a critérios muito particulares.

O objetivo geral é analisar os principais fatores que influenciam na aplicação da legislação tributária e assim averiguar a utilização da evasão e elisão fiscal, a fim de diferenciar um verdadeiro planejamento tributário de uma conduta ilícita. Sendo assim os objetivos específicos são: conceituar planejamento tributário, analisar o planejamento e enquadramentos dentro das empresas que implicam de forma na aplicação fiscal e tributária, analisar a evasão e elisão fiscal. Diante dos respectivos objetivos o estudo é significativo em razão de acrescentar o conhecimento sobre os Regimes Tributários de nosso país. Já a forma de abordagem é qualitativa e os objetivos metodológicos são exploratório e descritivo. Vale ressaltar que estudo permitiu verificar a importância do planejamento tributário para melhorar o enquadramento tributário e a competitividade das empresas auxiliando-as para que não acabem fechando nos primeiros anos por conta dos custos inesperados.

Em face disso, o presente estudo se propõe a averiguar a utilização da evasão e elisão fiscal, a fim de diferenciar um verdadeiro planejamento tributário de uma conduta ilícita. Metodologia: Para fins de metodologia, trata-se de uma pesquisa bibliográfica, com estudo em material bibliográfico existente. a) Tipo de pesquisa: Pesquisa bibliográfica/documental. b) Técnicas e procedimentos (fontes): Pesquisa bibliográfica/documental. A técnica aplicada a esta pesquisa foi a de coleta de dados bibliográficos, no qual foi consultado o acervo existente nas bibliotecas de onde foram escolhidos os autores que tem conhecimento aprofundado sobre o tema.

Segundo Vergara (2011, p. 48), a pesquisa bibliográfica é o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral.

Segundo Tozoni-Reis (2010):

A pesquisa bibliográfica tem como principal característica o fato de que o

campo onde será feita a coleta de dados é a própria bibliografia sobre o tema ou objeto que se pretende investigar. (TOZONI-REIS, 2010, p.42)

Já Vergara (2011) diz que a pesquisa bibliográfica:

É o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral. (VERGARA, 2011, p.46)

Para (Gil, 2010) “a pesquisa bibliográfica, como qualquer outra, desenvolve-se ao longo de uma série de etapas”, vejamos a seguir:

1. Escolha do tema;
2. Levantamento bibliográfico preliminar;
3. Formulação do problema;
4. Elaboração do plano provisório de assunto;
5. Busca das fontes;
6. Leitura do material;
7. Fichamento;
8. Organização lógica do assunto; e
9. Redação do texto.

Para (Tozoni-Reis, 2010, p. 42), serão descritos abaixo as etapas de uma pesquisa aplicada ao tipo bibliográfica.

1. **Delineamento da pesquisa:** elaboração do projeto de pesquisa.
2. **Revisão bibliográfica:** para delinear melhor o problema de pesquisa, o pesquisador deve fazer uma pesquisa bibliográfica sobre o seu objeto. Isso permite que o estudioso se aproprie de conhecimentos para a compreensão mais aprofundada do assunto e do tema.
3. **Coleta de dados:** leitura cuidadosa dos autores e obras selecionados para coleta de dados para análise.
4. **Organização dos dados:** estudo exaustivo dos dados coletados, organizado-os em categorias de análise.
5. **Análise e interpretação dos dados:** discussão dos resultados obtidos na coleta de dados.
6. **Redação final:** elaboração do relatório final da pesquisa na forma exigida para o nível de investigação empreendido - monografia, trabalho de conclusão de curso, dissertação de mestrado, tese de doutorado ou outro tipo de relatório.

Já sobre a abordagem do problema, conforme Prodanov e Freitas (2013) é visto de duas formas, por uma pesquisa quantitativa ou qualitativa.

A pesquisa qualitativa considera uma relação dinâmica entre o real e o subjetivo, ou seja, existe uma subjetividade no mundo real que não pode ser traduzido em números. Ela não requer o uso de técnicas e métodos estatísticos. O ambiente natural é a fonte de pesquisa e coleta de dados, onde o pesquisador é o instrumento-chave, sem realizar nenhum tipo de manipulação sob o tema. Os dados coletados são descritivos, precisando possuir o maior número de elementos possíveis para o levantamento da realidade estudada, não havendo necessidade de comprovar hipóteses previamente estabelecidas.

Ainda em Beuren (2006), a pesquisa quantitativa busca a sua importância ao ter o objetivo de garantir a precisão dos resultados, afastarem distorções de análise e interpretação, efetivando uma margem de confiabilidade quanto às conclusões obtidas.

1 TRIBUTOS NO CONTEXTO BRASILEIRO

O Sistema Tributário brasileiro é regido principalmente pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e CTN.

Os Tributos são regidos pelos princípios fundamentais que estão diretamente relacionados com dos Direitos Humanos e Democráticos. Aos direitos humanos porque são indivisíveis e universais são eles:

- Igualdade (ou Capacidade Contributiva): a cobrança do tributo deve respeitar a igualdade entre os cidadãos, respeitando suas diferenças sociais e econômicas;
- Legalidade (ou Respeito ao Estado de Direito): não é permitido cobrar tributos bem como benefícios (imunidades e isenções) e punições, sem que haja previsão legal (Constituição, Leis, Decretos, etc);
- Liberdade (Proibição de Confisco): o Estado não pode cercear a liberdade e as garantias fundamentais (direito de ir e vir, livre iniciativa, entre outras) pela cobrança de tributos;
- Anterioridade: o Estado não pode criar tributos sem respeitar ao princípio da Legalidade.

Sendo assim, a constituição federal é o elemento determinante da competência de cada ente federativo, estipulando como os tributos possuem a capacidade de serem instituídos.

Os dizeres do art. 145 da Constituição compreendem assim a instituição dos tributos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

No que diz respeito à União, assim como estipula o art. 153, possui a responsabilidade de instituir impostos sobre a importação de produtos estrangeiros

(II), a exportação de produtos nacionais (IE), a renda e proventos de qualquer que seja a natureza (IR), sobre a industrialização de produtos (IPI), sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, sobre a propriedade territorial rural (ITR) e também sobre as grandes fortunas (IGF).

Já no tocante dos Estados e do Distrito Federal, se fundamentando no art. 155, cabe a instituição de impostos sobre a transmissão causa mortis e doação, de qualquer que seja o bem ou direitos (ITCMD), sobre operações associadas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de a realização de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e também sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA).

Nesta perspectiva, no caso dos Municípios, é por meio do art. 156 que se confere a competência de criar os impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), sobre a transmissão de inter vivos, em qualquer que seja o título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, assim como a cessão de direitos de sua aquisição (ITBI) e também o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não estando eles elencados no art. 155, II, estipulados através da lei complementar (ISS).

Sendo assim, estes impostos acabam sendo instituídos e arrecadados de acordo com a sua respectiva competência.

1.1 Código tributário nacional

Se fundamentando no Código Tributário Nacional lei nº 5.172, de Outubro de 1966, podemos entender que este instituiu as normas gerais de direito tributário que acaba sendo aplicado à União, Estados e Municípios.

Já os dizeres do art. 1º o CTN delimitam os seguintes princípios:

Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1995, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

Nesta concepção, toda a legislação tributária no Brasil apresenta como fundamento o Código Tributário Nacional.

1.2 Tributos

A palavra “tributo” vem do termo latino “tributum” com o surgimento na civilização romana, que tem o significado de divisão entre tribos. Antigamente o tributo era o nome dado a valores pagos de um estado a outro demonstrando sua dependência.

O CTN, em seu art. 3º, compreende tributo da seguinte maneira:

Art. 3º 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.

Os dizeres de Oliveira (2013) evidenciam que os tributos possuem a capacidade de serem instituídos através de lei, de maneira exclusiva, a cobrança é uma atividade da administração pública, não tendo a capacidade de ser executada por outra pessoa.

Desta forma, se arrecada o tributo em moeda, e a sua incidência se realiza da prática de atos lícitos, não sendo possível incidir sobre atos ilícitos.

Neste contexto, estes tributos devem ser classificados de inúmeras diferentes maneiras, sendo possível ressaltar a divisão em indiretos e diretos.

1.3 Tributos indiretos

As palavras de Fabretti (2009, p. 177) lecionam dizendo que *“são considerados tributos indiretos aqueles que a cada etapa econômica são repassados para o preço do produto/mercadoria/serviço”*.

Esse mesmo autor supracitado (1999) agrega ainda lecionando que a indústria faz o repasse aos produtos dos tributos incidentes sobre o processo de fabricação; o comércio que realizou a compra desta mercadoria agrega ainda ao produto os tributos que incidem sobre comercialização e acaba repassando ao preço

de venda, e depois de todo este processo, o consumidor final que ao efetuar a compra dessa mercadoria, paga por todos os tributos que são agregados ao valor final. Afetando diretamente a competitividade das empresas no mercado.

Dentre estes tributos podemos salientar os seguintes:

- **ICMS** (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) – arrecadado pelos governos estaduais, este imposto incide sobre a comercialização de produtos e serviços. A alíquota varia de acordo com o produto e serviço comercializado. No geral, sobre os produtos de necessidade básica incidem impostos baixos ou são isentos. Já produtos e serviços voltados para os consumidores de alta renda possuem impostos mais elevados.

- **ISS** (Imposto sobre Serviços) – arrecadado pelos governos municipais, incide sobre a prestação de serviços no município. Exemplos de serviços onde ocorre a incidência do ISS: educação, serviços médicos, serviços prestados por profissionais autônomos (encanadores, eletricitistas, pintores, etc.), entre outros.

- **IPi** (Imposto sobre Produtos Industrializados) – arrecadado pelo governo federal, este imposto incide sobre a comercialização de produtos industrializados (aqueles que sofrem transformação, beneficiamento, montagem, renovação e acondicionamento).

1.4 Tributos diretos

As lições de Fabretti (2009, p. 213) ainda acrescentam dizendo que os *“tributos diretos são aqueles que recaem definitivamente sobre o contribuinte que está direta e pessoalmente ligado ao fato gerador. Assim, a mesma pessoa é o contribuinte de fato e de direito”*.

Entre os exemplos de tributos diretos podemos ressaltar os seguintes:

- **IRPF** (Imposto de Renda da Pessoa Física) – incide diretamente no salário dos trabalhadores (desconto na folha de pagamento). Trabalhadores de baixa renda estão isentos (há um teto mínimo para contribuição). Para aqueles que pagam, o percentual fica entre 15% e 27%, de acordo com faixa salarial. Este imposto é arrecadado pelo governo federal.

- **IPVA** (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores) – arrecadado anualmente pelos governos estaduais, ele deve ser pago pelos proprietários de

carros, motos, caminhões e outros tipos de veículos automotores. Varia entre 1% a 3% do valor do veículo.

- **IPTU** (Imposto Predial Territorial Urbano) – arrecadado pelas prefeituras. É cobrado anualmente e incide sobre a propriedade de casas, apartamentos, terrenos e salas comerciais. Cada prefeitura tem um sistema de cobrança, onde o imposto varia de acordo com a localização e tamanho do imóvel.

1.5 Impostos

Somos capazes de compreender os impostos como sendo aquela importância arrecadada sobre as operações dos contribuintes, podendo eles ser pessoas físicas ou jurídicas.

A concepção de Fabretti (2009, p. 116) diz que este *“é aquele que, uma vez instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte”*.

Neste caso, o Art. 16 da CTN agrega dizendo que o *“Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”*.

Principais impostos cobrados no Brasil de pessoas físicas e jurídicas:

Impostos federais

II – Imposto sobre Importação.

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras. Incide sobre empréstimos, financiamentos e outras operações financeiras, e também sobre ações.

IPI – Imposto sobre Produto Industrializado. Cobrado das indústrias.

IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física. Incide sobre a renda do cidadão.

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Incide sobre o lucro das empresas.

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

Cide – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. Incide sobre petróleo e gás natural e seus derivados, e sobre álcool combustível.

Cofins – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social. Cobrado das empresas.

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço. Percentual do salário de cada trabalhador com carteira assinada depositado pela empresa.

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social. Percentual do salário de cada empregado cobrado da empresa e do trabalhador para assistência à saúde. O valor da contribuição varia segundo o ramo de atuação.

PIS/Pasep – Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público. Cobrado das empresas.

Impostos estaduais

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias. Incide também sobre o transporte interestadual e intermunicipal e telefonia.

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

ITCMD – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação. Incide sobre herança.

Impostos municipais

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

ISS – Imposto Sobre Serviços. Cobrado das empresas.

ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos. Incide sobre a mudança de propriedade de imóveis

1.6 Taxas

O CTN estipula as taxas se fundamentando em seu art. 77, que diz assim:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como 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.

Parágrafo único. A taxa não ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

Sendo assim, estas taxas podem ser pagas por pessoa física ou jurídica ao fazer uso de serviços públicos, que são prestados de maneira específica a estes ou postos à sua disposição pela União, Estados, Distrito Federal ou pelos Municípios.

As taxas podem ser divididas em dois tipos: taxa de polícia (fiscalização), quando a mesma é usado para fiscalização. Será exigida em virtude de atos de polícia realizados pela administração pública (artigo 78 do Código Tributário

Nacional); Taxa de serviço ou de utilização: será cobrada mediante prestação estatal de um serviço público específico e divisível (artigo 79 do CTN).

1.7 Contribuições de melhoria

Se fundamentando ainda no Código Tributário Nacional, lá está delimitado que as contribuições de melhoria, em seu art. 81, da seguinte forma:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que a obra resultar para cada imóvel beneficiado.

A instituição desse imposto está prevista no art. 145, III, da Constituição Federal. Os estudos de Oliveira (2013, p. 68) evidenciam que as contribuições de melhoria acabam *“se destinando a fazer a face do custo de obras públicas de que decorram valorizações direta ou indireta de um imóvel”*.

1.8 Contribuição Social

As Contribuições Sociais podem ser divididas em: Seguridade Social e Gerais e suas possuem características comuns conforme o art. 149 da Constituição ao afirmar:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

A concepção de Alencar, Pereira e Rezende (2010) compreende que as contribuições sociais possuem a capacidade de serem classificadas em três diferentes espécies, que são as seguintes: contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas e contribuições de seguridade social.

Sendo assim, estas contribuições sociais podem ser compreendidas como aqueles tributos que são destinados ao financiamento da seguridade social, ressaltamos como exemplos os seguintes: a COFINS, o PIS e a CSLL.

2 O PODER DE TRIBUTAR E O PODER DE PUNIR

2.1 Elementos Introdutórios

O Estado surgiu da necessidade do homem em ter uma entidade superior, autossuficiente e capaz de criar normas jurídicas para melhorar a convivência entre as pessoas. Desta forma também nasceram os pressupostos para os estudos do direito tributário, pois ele é o responsável por estabelecer os critérios para as cobranças e também os limites dessa atuação Estatal, ou seja, é uma relação jurídica entre o Estado e as pessoas sujeitas a tributação. Para atingir o seu fim o Estado necessita de recursos para distribuir poderes entre seus órgãos e manter a máquina pública, podendo explorar seu próprio patrimônio ou de particulares, para manter uma economia equilibrada. Muito embora seja importante destacar que desde a antiguidade o Poder Público se apropriava dos bens e riquezas do povo, sem critérios para tanto, o que acabou gerando diversos conflitos entre as obrigações dos cidadãos e o Estado.

No Brasil a incidência de tributos, ainda que de forma rudimentar se deu nos anos de 1500, período regido por D. Manuel I, época das grandes colonizações e exploração de riquezas.

Com o decorrer dos anos a tributação sofreu uma grande evolução, pois o povo não é mais forçado a atuar como um súdito do governo, e sim como um colaborador, fazendo com o Estado agisse de acordo com um embasamento jurídico adequado (KFOURI JR, 2010, p. 61).

Hoje encontramos no art.3.º da Constituição Federal (CF) a melhor definição de tributo, “é toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção e ato ilícito, instituída em lei cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

O art. 145, da CF, define como tributo os impostos, taxas e contribuições de melhoria, no Código Tributário podemos encontrar as mesmas disposições nos art. 16 (impostos), art. 77 (taxa) e art. 81(contribuições de melhoria).

Segundo Machado (2016, p.46), o Brasil adota a regra da liberdade de iniciativa da ordem econômica, e esta é entregue as iniciativas privadas, quando o Estado não pode praticar atividades financeiras que são de competências do setor privado. No entanto poderá ocorrer de modo diverso, se assim entender a

Constituição Federal (art.173).

Assim a tributação, é o meio pelo qual a economia capitalista visa sobreviver. Sem ela o Estado não seria capaz de realizar suas atividades fins, que é o bem estar social. É importante destacar que nesse empenho no Estado em organizar as finanças, não haja uma carga tributária pesada a ponto de desestimular a iniciativa privada. Pois, sabe-se que no Brasil atualmente, isso vem acontecendo. Além de existirem muitos tributos as alíquotas são elevadas.

Ao mesmo tempo em que se evidencia uma carga tributária elevada, nota-se que além de se dispende uma quantia enorme para fazê-la, as necessidades de interesse público carecem e muito de recursos financeiros. Não fossem só elevadas, as cargas tributárias estão crescendo de forma acelerada. A cada dia se cria um novo tributo, e com cada novo tributo uma nova arrecadação. Mesmo diante da crescente arrecadação falta dinheiro em todos os setores. Assim no pleno gozo de sua soberania, o Estado exige dos indivíduos os recursos de que necessita. Vinculando os indivíduos não só a uma relação de poder, mas a uma relação jurídica.

Na medida em que se executa esse poder do Estado, não pode se deixar de considerar a liberdade, que há de sempre estar presente. Pois, os indivíduos, por seus representantes, “consentem na instituição do tributo” (MACHADO, 2016, p.47).

Para se organizar o Estado, com a colaboração da Constituição Federal, o Poder Tributário (limitado), dividiu sua competência para seus órgãos e atribuiu competências. Essa atribuição de competência divide-se o próprio poder de instituir e cobrar tributos da União, Distrito federal, Municípios (art.153/156, da CF).

Essa distribuição de competência é importante, pois descentraliza o poder político, e proporciona a distribuição proporcional de recursos a cada Estado/Município. Pois onde no circula capital, não há distribuição de receitas.

No entanto, cabe destacar que cabe a União a parcela maior de poder, porém os Estados e Municípios participam do produto da arrecadação (art.152 a 162 da CF).

A instituição de tributos será sempre instituída por lei, e sua arrecadação e fiscalização são da atividade administrativa. O Estado pode mudar as regras jurídicas a qualquer tempo, mas essas mudanças são subordinadas a outras normas, que devem levar em conta os princípios que protegem os cidadãos.

Assim, podemos dizer que o Direito Tributário é “o ramo do Direito que se

ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitado o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos de poder” (MACHADO, 2016, p. 63).

Essas imposições tributárias instituídas pelo Estado são denominados, como já vimos, de tributos, de acordo com o art. 3º, do CNT, *“tributo é toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda, cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*.

Para Kfourir Jr (2010, p. 66) tributos “são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseados no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário”.

Os tributos são então, todas as contribuições que presamos ao Estado através de impostos, taxas e contribuições.

2.2. Repressão ao Ilícito Tributário

A intervenção do Estado no domínio econômico expandiu o sistema tributário, no entanto também cresceram as fraudes e a resistência dos cidadãos ao pagamento dos tributos. Ocorre que os meios para combater a inadimplência e a fraude nunca foram alcançados.

Em 1965, os legisladores criaram as leis dos crimes tributários, com a finalidade de tentar reestruturar o sistema tributário nacional, e em 1990 a lei das infrações jurídicas tributárias, baseando-se em técnicas de psicologia para induzir os cidadãos a pagarem os tributos.

Para Pacheco (1997, p. 67, apud Vernengo), o ilícito ou delito, como ele chama, são todas as ações de um sujeito, que causam repúdio a determinada sanção jurídica. Assim, aquele que praticou uma ação considerada errada, deverá ser punido na mesma pessoa sancionada pela norma.

O ilícito é concebido pelo direito positivo e sua natureza jurídica varia, de acordo com a sua gravidade, de modo que pode atingir os bens, ou a própria vida do agente, que é o seu bem mais precioso, com a segregação do agressor, submetendo-se então a pena privativa de liberdade.

A definição dos ilícitos tributários seja na legislação federal, municipal ou estadual é casuística, e complicada. O seu descumprimento além de trazer a presunção de descumprimento da obrigação acessória e principal, e as penas são determinadas de acordo com o valor do imposto não pago, por exemplo.

Na medida em que as penas são aplicadas, deve-se atentar para que não haja abuso ou injustiças. As leis tributárias ensejam penalidades específicas para o descumprimento das obrigações. Caso o contribuinte mostre que o imposto foi pago, afasta a presunção do inadimplemento da obrigação principal.

Importante desatacar que o contribuinte deve sempre apresentar documentos fiscais idôneos, caso em que o descumprimento de obrigação acessória, pode gerar apenas a presunção, nunca a certeza e inadimplemento do débito. Por que se o contribuinte comprovar, por qualquer meio em direito admitido, que os fatos estão devidamente escriturados em livro público e que realmente foram pagos, será infundada a imposição de penalidade, mesmo porque a exigência do pagamento desse tributo seria indevida, configurando *“bis is idem”*.

Ocorrendo dúvida sobre a capitulação legal do fato, ou ainda, existindo dúvidas sobre as penas a serem aplicadas deve se levar em conta o princípio contido no art.112 do Código Tributário Nacional, que leva em conta, em caso de dúvida, a solução mais favorável ao acusado (MACHADO, 2016, p.465).

As normas tributárias geralmente são rejeitadas, pois elas impõem aos contribuintes muitos deveres, que irão atingir seus recursos financeiros que foram atingidos com muito custo. Por isso a tendência dos contribuintes praticarem os ilícitos, sabendo também que o Governo se preocupa muito mais com o dever de manter o Governo equilibrado do que com a situação dos cidadãos. Ocorre com isso que o Estado, prevendo a sonegação, cria outros tributos com a mesma base de cálculos já existentes, sobrecarregando o contribuinte, e este para manter sua economia equilibrada volta a sonegar. É certo que se não houvesse uma norma sancionadora, os contribuintes não cumpririam com suas obrigações fiscais, ou muito poucos fariam, muito diferente das normas morais, essas normas sancionadoras tem o escopo de coibir, e ainda, reprimir, com a aplicação de sanções penais.

2.3 Sanções

O Direito é indispensável ao mundo dos fatos e dos valores, onde a grande protagonista é a sociedade. Isto porque a finalidade dos membros da sociedade e do Estado é promover o bem-estar de todos.

Para (Pacheco, 1997, p.48, apud Kelsen 2000), a sanção é ligada a natureza do próprio direito. Não há direito, sem sanção, se os indivíduos cumprem as normas, agem de acordo com a norma, se ao contrário disso, as desrespeitam, preveem as consequências disso e obrigatoriamente estão sujeitos a uma sanção.

Este é um princípio concebido por Kelsen (2000, p. 27) que explica que “O prêmio e o castigo podem compreender-se no conceito de sanção”

O Direito é senão uma ordem de coação contra as condutas indesejadas, com a consequente aplicação de uma sanção, uma vez que é aplicada com força em caso de resistência. O conceito de sanção e ilícito é correlativo, pois para existir uma sanção é necessário que exista a ocorrência do descumprimento de uma norma, ou seja, um ilícito tributário.

Assim surge através de Kelsen a Teoria da Norma a qual considera a norma primária e a secundária, a primeira sendo a conduta do agente e a segunda a norma sancionadora pelo descumprimento da norma (PACHECO, 1997, p.54 apud Kelsen 2000).

O autor ainda aborda, segundo a doutrina de Kelsen (2000), as espécies de atos de coerção:

- a) *sanções que são atos de coerção estatuídos contra uma ação ou omissão determinada pela ordem jurídica como a pena de prisão por furto;*
- b) *coação que são ato de coerção, sem este caráter, como internamento compulsório de indivíduo, atacado ou doença perigosa, ou, considerado perigoso por convicções políticas.*

Explica que no caso “b” ao houve nenhuma omissão.

As penas sempre privam o infrator, seja de um bem ou de sua própria liberdade de ir e vir. A execução de qualquer uma dessas penas seria para o Estado uma compensação pelo descumprimento da lei por parte do infrator.

Assim podemos dizer que a sanção pode ser civil ou administrativa: quando visa compelir que o agente pratique a obrigação jurídica ou penal quando imputa uma pena ao agente, que pode ser restritiva de direitos ou liberdade (física ou

moral).

As sanções cíveis e administrativas, geralmente apresentam cunho patrimonial, as penais atingem diretamente a pessoa. A diferença entre a sanção cível ou administrativa e sanção penal, é que a primeira pode ser praticada pelas autoridades administrativas e a segunda aplicadas por autoridades judiciais. Embora as sanções sejam aplicadas pelas autoridades administrativas ou judiciais cabe ressaltar que em todas elas serão aplicadas a medida adequada pelo descumprimento de uma norma.

Para Pacheco (1997) é importante também conceituar sanção segundo o pensamento do ilustre doutrinador Norberto Bobbio o qual afirma que *“Quando a norma é um imperativo negativo, o ilícito consiste em uma ação, e, em uma omissão, quando a norma é um imperativo positivo. No primeiro caso, diz-se que não foi observada, no segundo que não foi cumprido”*. Assim, para Bobbio sanção seria a resposta pelo descumprimento de uma lei.

Assim, como vimos à sanção é o meio pelo qual o Direito encontrou para coibir as condutas ilícitas praticas pelos agentes.

As sanções tributárias, baseadas na doutrina e jurisprudência, são classificadas em seis espécies (PACHECO, 1997, p.240):

- a) juros de mora, em geral 1%;
- b) multas de mora, em geral 10%;
- c) multa reparatória (indenização) em geral até quantia igual do imposto devido;
- d) multas punitivas-100%, 150% e 200% do imposto devido;
- e) outras penalidades- as normas não compreendidas nas demais categorias;
- f) penas.

O autor continua afirmando que os juros de mora e as multas são regidos pelos princípios gerais de direito, os dois primeiros não é exatamente uma sanção, mas sim um rendimento. Ou seja, além do que o contribuinte deve ao Estado, também deverá arcar com os valores devidos até o momento em que a dívida ficou em seu poder. Cabe ressaltar que as multas podem ser em alguns casos punitivos ou reparatórios, pois agregados aos índices de correção monetária, tornam-se uma “punição” para o atraso de seu cumprimento. O que caracteriza uma obrigação de fazer, conforme dispões o art. 136, do Código Tributário Nacional (CTN). O encargo acrescido é considerado nesse caso, a título de reparação, se os encargos tiverem

seus índices majorados, isto de acordo com o art.37, do CTN;

A multa é menos severa que a sanção, pois a segunda é aplicada exclusivamente pelo Poder Judiciário. A sanção pode ser aplicada como uma pena restritiva de direitos ou de caráter pecuniário. E, se necessário o fisco poderá apreender bens ou mercadorias que possam servir como prova do ilícito praticado.

Há de se falar, também nas sanções que compreendem o emprego de juros, conforme o art. 161, do CTM. Estas representam o acréscimo a que o sujeito fica sujeito em razão de ter deixado de pagar determinado tributo no prazo legal. Visa compensar o Estado por ter o contribuinte deixado de observar uma determinada lei.

Conforme (Pacheco, 1997, p.241) a doutrina ainda traz outro rol de sanções fiscais, estas classificadas de acordo com a natureza do tributo:

a) as pecuniárias: os percentuais são considerados de acordo com o próprio imposto não pago;

b) as apreensões: de possíveis veículos, ou de mercadorias sem os documentos necessários à sua identificação;

c) perda de mercadorias:

d) sujeição a sistema especial de fiscalização: quando o contribuinte é reincidente quanto as infrações da legislação tributária;

e) interdições: “medidas para a defesa do crédito fiscal”, quando os contribuintes são declarados devedores são proibidos de transacionar com as repartições.

Em relação a este último tópico, cabe ressaltar que o STJ, em sua S. 70, se opõe as medidas que visem proibir as atividades lícitas antes do processo executivo, o que não torna cabível a medida de proibir os contribuintes de transacionar com as repartições cujo tenham interesse.

Além do mais, a doutrina apontada entende, que seria inconstitucional a medida que restringe os proprietários ao uso de seus bens. (art. 5.º LIV, da Constituição Federal-CF) e também art.5.º, XIII, da CF, que assegura o direito de exercer qualquer profissão. A finalidade da sanção é a de reforçar a eficácia da norma, pois só assim é possível diferenciar as normas jurídicas das normas morais, Bobbio diz que “*normas jurídicas são aquelas cuja execução está garantida por uma sanção externa e constitucionalizada*”. Para cada norma violada, se terá a certeza de uma resposta, a proporção da sanção aplicada e a imparcialidade, visto que a administração pública é a encarregada para a sua execução.

2.4 INFRAÇÕES FISCAIS

2.4.1. Infrações Formais

A palavra infração é utilizada quando ocorre a violação de uma norma jurídica ou de uma cláusula contratual. Para reprimir essa atitude o ordenamento jurídico prevê um castigo, de acordo com a gravidade do ato cometido.

O Art. 138, do CTN, é o dispositivo responsável por cuidar das responsabilidades pelo descumprimento da norma jurídica. Assim a infração abrange a “obrigação de dar”, objeto da relação principal, que seria a quantia em dinheiro (devida pelo contribuinte) ao Estado, e o descumprimento acarreta em “obrigações formais”. Uma vez não pago o tributo devido, acarretará em juros e mora. Quando o contribuinte confessa. (denúncia espontânea).

As infrações consistem em:

Violações à obrigação tributária substancial que correspondem ao direito tributário penal e infrações que correspondem ao descumprimento dos deveres formais que a administração impõe aos contribuintes e terceiros que correspondem ao direito administrativo penal (PACHECO, 1997, p.84,).

2.4.2. Sanções Administrativas

Existem mecanismos que a administração pública utiliza para combater a violação das normas de interesse público. A violação dessas normas tem como consequência uma sanção e geralmente trata-se de sanções ambientais ou urbanas.

As sanções urbanas visam punir as violações das normas dirigidas a conduta do homem na cidade em que vive. O poder público tem o poder de polícia para atuar em favor dos nossos direitos e liberdades individuais, supondo o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, conforme o entendimento do doutrinador (COSTA J, et. al., 1998, p. 76).

Exemplo dessas sanções urbanas são os crimes de trânsito, como advertências, multas, apreensão, cassação de documento de habilitação e etc., crimes estes previstos no Código Nacional de Trânsito, existem também sanções às violações das normas de saúde, higiene e segurança pública, as sanções podem ser de multas, advertências, interdição, apreensão de bens ou produtos.

Ainda o Código de Defesa do Consumidor procura sistematizar a relação das

normas no que diz respeito a violação das normas relativas a produção, consumo, industrialização, consumo, apreensão, etc...

Já as sanções ambientais, tratam da conservação dos recursos naturais, compreendendo a proteção das águas, florestas, fauna e equilíbrio do ecossistema.

Os atos que desrespeitam as leis tributárias ensejam na maioria das vezes a aplicação de sanções administrativas, ou seja, as multas. Essas questões das penalidades administrativas estão elencadas no art.138 do CTN. Se a denúncia/pagamento for realizada de forma espontânea, nenhuma penalidade será aplicada. Caso, seja feita por exigência, formalizada pelo fisco, e feito o pagamento no prazo estipulado para a impugnação do auto de infração, ou no prazo para o recurso administrativo, implicará na redução do valor da multa (MACHADO, 2016, p.480).

3. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Santos (2007) destacam que a fundamentação teórica é a parte do planejamento ou relatório que apresenta o desenvolvimento de um texto com base nos principais autores consultados, no qual o aluno não tentará esgotar o assunto, pois é um estudo ainda prévio da pesquisa.

Neste tópico faz-se a fundamentação teórica sobre o tema proposto, de acordo com as referências pesquisadas.

3.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

No planejamento tributário é comparado o ônus tributário em âmbito federal, estadual, municipal e previdenciário entre regimes tributários. Com o planejamento tributário o contribuinte tem a vantagem de escolher, entre as opções legais disponíveis, as que forem mais satisfatórias, objetivando a economia tributária de impostos, evitando perdas desnecessárias para a empresa (OLIVEIRA et. al., 2011).

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

O planejamento tributário é um conjunto de sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos, o microempresário tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor se encaixa em sua empresa, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. O planejamento tributário buscará a melhor forma para reduzir o pagamento de tributos preventivamente, buscando a maior economia de pagamentos de tributos e da diminuição da carga tributária da empresa.

Informações contábeis e preparo para enfrentar as questões fiscais são aspectos fundamentais para manter a empresa no disputado mercado em que elas se encontram, onde podem garantir a continuidade dos negócios e seu crescimento.

Compreende-se planejamento tributário como um estudo e pesquisa realizada a uma organização que possui a intenção de reduzir os seus custos e fazer elevar os lucros. As palavras de Chaves (2010, p. 12) evidenciam que *“é o meio legal de redução da carga tributária”*.

Já segundo a concepção de Fabretti (2009, p. 28), podemos observar que *“o estudo feito previamente, 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”*.

Existem três tipos de planejamento tributário é necessário entender suas características para saber qual adotar para reduzir o pagamento de tributos. São eles:

- a) Planejamento tributário estratégico – os objetivos são definidos em longo prazo contribuindo para a definição da visão, missão e valores da empresa. É um planejamento feito para 5 a 10 anos, são necessárias constantes revisões para não se tornar ultrapassado;
- b) Planejamento tributário tático – os objetivos são em médio prazo entre 1 a 3 anos, sua visão é parecida com o planejamento estratégico. Porém a diferença está na forma, ou seja, o planejamento estratégico faz projeções para empresa como um todo, e o tático faz planos para cada setor da organização;
- c) Planejamento tributário operacional – os objetivos são em curto prazo, de 3 a 6 meses, os planos são bem detalhados determinando os métodos e processos para alcançar os objetivos.

Esta é uma maneira de organizar, recolher de forma mais adequadamente organizada e com menor valor os tributos da organização, isso com o objetivo de alcançar a maximização de seus resultados.

A realização da sonegação de impostos passou a ser um procedimento extremamente comum em diversos países, especialmente aqui no Brasil, isso por conta de uma elevada carga tributaria que acaba retirando o sossego de inúmeros empreendedores, onde estes, em diversas ocasiões resolve de forma ilícita se esquivar destes tributos por questões de sobrevivência e não meramente por não querer pagar.

Entretanto, se fundamentar na lei é possível e mais viável, se levar em consideração que a evasão fiscal é um crime que possui uma pena de detenção e multa que possui a capacidade de chegar de duas a cinco vezes o valor que foi sonegado.

A concepção de Tôrres (2003, p.178), podemos compreender que evasão fiscal como o fenômeno que se resulta de uma conduta voluntária e dolosa, omissiva ou comissiva, dos sujeitos passivos de se isentar ao cumprimento, total ou parcial, das obrigações tributárias de natureza patrimonial. Uma organização que apresenta um planejamento tributário adequado possui a capacidade de cumprir as suas obrigações com o fisco sem causar prejuízos aos seus negócios e seu percentual de lucratividade.

Sendo assim, este planejamento, entre outras coisas, precisa ser um procedimento do dia a dia e deve agregar um acompanhamento das atividades financeiras e também a maneira de como o empreendedor estipula a sua margem de lucro.

3.2 APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTARIA

3.2.1 A IMPORTÂNCIA DOS TRIBUTOS

O Código Tributário Nacional define tributo:

Art. 3º 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.

O Brasil tem uma das maiores cargas tributárias do mundo, onde o conhecimento de taxas e impostos a favor do microempresário é fundamental para gerar novas oportunidades e amplie as possibilidades de desenvolvimentos e sucesso do seu negócio.

A tributação é imposta sobre as pessoas físicas e pessoas jurídicas a obrigação de recolher valores ao Estado, ou entidades equivalentes, conforme a lei que o criou. Tem a função de atender às necessidades públicas, e são transformados em bens e serviços, tais como: educação, saúde, segurança pública, habitação, estradas, creches e saneamento básico, dentre outros. Os tributos são o

imposto, a taxa, a contribuição de melhoria, as contribuições sociais, as extras-fiscais, as para-fiscais, a contribuição do salário-educação, o empréstimo compulsório, os impostos extraordinários e outros impostos de competência residual da União.

3.2.2 REGIMES TRIBUTÁRIOS E SEUS ENQUADRAMENTOS

A escolha do regime tributário e seu enquadramento é o que irá definir a incidência e a base de cálculo dos impostos federais. No Brasil há três tipos de regimes tributários mais utilizados nas empresas, nos quais estas podem se enquadrar de acordo com as atividades desenvolvidas: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.

Todas as atividades empresariais sofrem tributações de acordo com a legislação do Imposto de Renda, através dos sistemas:

- Lucro Real - Onde a base de cálculo é o resultado contábil, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação. Obrigatório para empresas que registrem faturamento superior a R\$ 78 milhões ou R\$ 6,5 milhões mensais, quando o exercício anterior é inferior a 12 meses.
- Lucro Presumido - há tributação sobre um percentual variável de faturamento, segundo a atividade. Destaque-se, no entanto, que nem todas empresas podem optar pelo lucro presumido, pois há restrições relativas ao objeto social e o faturamento até R\$ 78 milhões.
- Simples Nacional - engloba não apenas o Imposto de Renda, mas também outros tributos, como o ICMS, PIS, COFINS e IPI. Entretanto, há inúmeras restrições legais para opção (além do limite de receita bruta anual, que é de R\$ 4.800.000,00).
- Lucro Arbitrado - regime obrigatório para empresas que, de alguma forma, incorreram em erros ao repassar dados fiscais, não importa se intencionalmente ou não.

O planejamento tributário é uma forma de tomada decisões visando redução de impostos planejado dentro do que a lei permite. É necessário profissional da contabilidade preparado e com expertise, pois tudo começa na abertura da empresa e na escolha do regime de tributação. É importante a simulação de todos os regimes

de tributações comparando-os com o ano corrente e anterior; pesquisar se as atividades da empresa tem algum incentivo fiscal.

Alguns enquadramento tributários tem uma carga burocrática maior, pois exige muito mais controle resultando em mais despesas para empresa como ferramentas de pesquisas, funcionários e mais obrigações acessórias para serem entregues.

Para um planejamento tributário dentro das empresas, precisa-se saber em síntese¹:

- 1) O lucro real é vantajoso para atividades com pouca lucratividade.
- 2) O lucro presumido é vantajoso para atividades com alta lucratividade (como, por exemplo, prestação de serviços profissionais).
- 3) O Simples tende a ser vantajoso para quase todas as empresas de pequeno porte. (PORTAL TRIBUTÁRIO)

Foi introduzido em 07 de julho de 2010 mediante publicação no Diário Oficial da União a Instrução Normativa nº 1.052/2010 da Receita Federal do Brasil, que institui a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). A previsão é que a obrigatoriedade deste arquivo iniciou em janeiro de 2011, eliminando a DACON. Um pouco diferente dos demais validadores, neste projeto a RFB planeja que o próprio programa calcule o imposto.

Vale ressaltar que cada regime tributário existe uma legislação própria onde define os procedimentos a serem seguidos com a finalidade de definir o enquadramento mais adequado.

3.2.2.1. LUCRO REAL

Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal.

Pelo artigo 247 do RIR/99 o Lucro Real é:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º). § 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º). § 2º Os valores que, por competirem a outro

¹ Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/artigos/alteranancia-lucro-real-presumido.htm>
acesso em: julho de 2018.

período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º). § 3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º).

As empresas que são obrigadas a tributar pelo lucro real são aquelas que: tenham receita total, no ano-calendário anterior, superar ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), suas atividades sejam de instituições financeiras em geral ou factoring, que tiverem rendimentos oriundos do exterior, sejam autorizadas a usufruir de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto, e que tenham efetuado pagamento mensal determinado sobre a base de cálculo estimada. O lucro real pode ser trimestral ou anual estimado, sendo:

Lucro Real Trimestral: Apura o imposto de renda e contribuição social trimestralmente, com base no lucro real de forma definitiva, conforme legislação em vigor.

Lucro Real Anual Estimado: Apura o imposto de Renda e Contribuição Social, mensalmente, com base na tabela do Lucro Presumido, podendo, a qualquer tempo, fazer um balanço se suspensão e recolher com base no lucro real acumulado do exercício.

A partir de 1999, estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas (RIR/99, Art. 246).

I- cuja RECEITA TOTAL, no ano-calendário anterior, seja SUPERIOR ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;

II- cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidora de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III- que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV- que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 22. da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção

e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring). (RIR/99, Art. 246).

O Lucro Real é a tributação comum de IRPJ e CSSL para pessoas jurídicas em cima do lucro total líquido obtido no período anterior do recolhimento. A alíquota do IR será de 15% sobre o lucro apurado no trimestre e acrescido de 10%, caso haja excedente de mais de 20 mil reais por mês. A alíquota do CSSL é também de 9%.

Além do IRPJ e CSLL as empresas estão obrigadas ao pagamento de PIS e COFINS sobre o regime cumulativo onde as empresas estão sujeitas as alíquotas mais elevadas sendo 1,65 e 7,6%, respectivamente sobre a receita bruta da empresa, podendo esse imposto ser compensado pelas créditos oriundos de entradas e algumas despesas, conforme legislação.

3.2.2.2. LUCRO PRESUMIDO

O lucro presumido é uma forma de tributação para determinação da base de cálculo do imposto de renda - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas à apuração do lucro real. Neste caso do Lucro Presumido, o IRPJ e a CSLL são devidos trimestralmente e com datas pré-fixadas, sendo elas: 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro. O cálculo do IR é feito a partir de uma alíquota de 15% em cima do lucro total presumido trimestral e será cobrado 10% de alíquota (adicional) caso haja excedente de lucro maior que o valor de 60 mil reais. A alíquota do CSSL é de 9%. Segundo Rodrigues et al (2009, p.327) o lucro presumido é:

O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSL (devidos trimestralmente) das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, á apuração do lucro real. A base de cálculo do imposto e da contribuição é apurada mediante a aplicação de um determinado percentual sobre a receita bruta.

Podem solicitar o Lucro Presumido empresas que obtiveram em receita total, valor 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 e empresas que estejam liberadas da tributação por Lucro Real.

As empresas de lucro presumido estão obrigadas também ao pagamento do PIS e COFINS, apurados pelo regime não-cumulativo não gerando créditos para empresa, porém as alíquotas são bem inferiores sendo 0,65 e 3%, respectivamente.

3.2.2.3. SIMPLES NACIONAL

Trata-se de outra modalidade de arrecadação, fiscalização e cobrança tributária, porém para Microempresas e de empresas de Pequeno Porte, que permite realizar o pagamento unificado de tributos, com tratamento jurídico simplificado e diferenciado. Esse tipo de tributação abrange o IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Confins, IPI, ICMS, ISS e CPP. O recolhimento de todos os tributos é feito pelo DAS - Documento Único de Arrecadação e seu prazo é até o dia 20 do mês seguinte àquele em que houve receita bruta. As alíquotas variam de acordo com a receita bruta e a atividade desempenhada.

Para fazer parte do quadro de empresas que recolhem impostos a partir do Simples Nacional é necessário ser uma microempresa ou empresa de pequeno porte e fazer a inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES. Isso significa que, se a empresa for micro, é preciso ter receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 reais num período de um ano. Caso seja uma empresa de pequeno porte, é preciso ter a receita bruta anual superior a R\$ 360.000,00 reais e igual ou inferior a 4.800.000,00 reais para solicitar este tipo de recolhimento.

A Microempresa tem uma tributação especial, com vantagens tributárias que devem ser conhecidas pelo empresário, pois como Microempresa o empresário tem alíquota 0,00 de IRPJ e CSLL, para o comércio, indústria e para a maioria dos serviços prestados.

4 CRIMES TRIBUTÁRIOS

4.1. Responsabilidade Penal e Tipo

Responsabilidade para o direito penal significa a aptidão para receber determinada sanção em virtude do descumprimento de um preceito legal, seja ele de responsabilidade subjetiva ou objetiva.

A responsabilidade penal objetiva é aquela em que mesmo que não comprovado dolo ou culpa, acarreta em uma sanção. Ao agente é atribuído nexos de causalidade com o resultado da ação, com a exclusão de qualquer elemento subjetivo.

A responsabilidade penal subjetiva é caracterizada pela ideia de culpa, e a prova da culpa passa a ser pressuposto para indenizar. A responsabilidade a que se refere os crimes contra a Ordem Tributária está disposto na lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, define que as pessoas concorrem para as cominações dos crimes previstos na referida lei, sejam pessoas físicas ou jurídicas, na medida em que provada a culpabilidade (MACHADO, 2002, p. 80). Não é difícil de encontrar pessoas dispostas a cometer crimes tributários, em detrimento de verem suas empresas se beneficiarem com essas atitudes ilícitas.

Assim toda denúncia a qual imputa alguém deve ser bastante clara, dizendo quem é o autor do fato ilícito, qual o fato ilícito, quando e onde foi praticado, sob pena de ser considerada inepta a denúncia, (MACHADO, 2002, p. 82, apud Revista Dialética de Direito Tributário).

Verifica-se que muitas vezes, os crimes contra a ordem tributária são praticados em empresas pelos próprios empregados visando o maior rendimento das empresas em que trabalham. Os funcionários compelidos pela administração da empresa cometem atos ilícitos em prol do futuro e prosperidade da empresa, e depois descontentes com seus próprios salários, passam a cometer outros abusos fiscais. Assim para a responsabilidade penal fique evidente é necessário existir o vínculo entre a conduta do agente e o resultado do ilícito.

O art. 136, do Código Tributário Nacional, explica que “Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”. Conforme prevê o artigo supra, a responsabilidade independe da intenção do agente.

As figuras penais elencadas no art. 1.º da Lei .n.º 8.137/90 “Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias”.

A conduta incriminadora denominada, tipo, desdobra-se em dois momentos, a primeira se dá em omitir as informações as autoridades fazendárias e a segunda em prestar informações falsas destas. A primeira modalidade é um dever de prestar informações corretas ao fisco, sendo esta de conduta omissiva, e em segundo lugar essa conduta deverá ter nexos com a obrigação tributária. Em suma vale dizer que cabe ao Fisco analisar quais condutas dos contribuintes são ilícitas, na hora que se procede ao lançamento. A menos que seja o caso do art. 150, do CTN em que o próprio contribuinte procede ao “auto lançamento”.

Existem dois primas, um que o Fisco pode obrigar o contribuinte a fornecer dados, e outro que garante aos contribuintes o princípio constitucional o qual diz que ninguém é obrigado a se auto incriminar (art.5.º, LXIII).

A palavra tipo tem origem grega e pode ter várias conotações, para o direito tributário, ela tem uma concepção de “padrão e abandono individual”.

Aquelas condutas individuais passam a ser consideradas de forma com o que é frequente (DERZI, 2007, p. 67).

Isto se dá na execução a lei, com o objetivo de simplifica-la. São critérios utilizados na aplicação da lei.

A segunda modalidade do tipo consiste no crime de falsidade ideológica, (art.299 do Código Penal), onde trata da conduta praticada pelo agente que pode ser omissiva ou comissiva, na primeira o contribuinte não presta a informação exigida em lei, e na segunda, presta a informação, mas de forma mentirosa o que prejudica a arrecadação tributária. (SILVA, 1998, p.191).

4.2. Sonegação Fiscal

De acordo com a Lei nº 4.729/1965, que define o crime:

*Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:
I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;*

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. (Incluído pela Lei nº 5.569, de 1969)

A Lei n.º 4.729, de 14.07.65, “definiu como crime de sonegação fiscal comportamentos, que descreveu de forma casuística, relacionados com o dever tributário” (MACHADO, 2016, p.466). Isto para intimidar contribuintes que costumavam sonegar tributos, mas os especialistas entendiam que ao fazer isto, estavam sendo favorecidos, face ao princípio da especialidade.

Os comportamentos elencados pela referida lei, podiam ser encontrados nos art. 177, 297, 298 ou 299 do Código Penal, (crimes de estelionato, falsidade material ou ideológica de documentos, respectivamente).

A pena para quem comete sonegação pode chegar a detenção de seis meses a dois anos, além da multa sobre o tributo de duas a cinco vezes. Porém se for réu primário a pena da multa pode ser reduzida em multa de dez vezes o valor do tributo.

Ocorre que as leis não eram aplicadas pelas autoridades públicas, e somente com o advento da lei n.º 8.137, de 1990, definiu os crimes contra a ordem tributária, deixando de utilizar a expressão “sonegação fiscal”.

A Lei n.8.137/90 nos artigos 1º, 2º e 3º trazem as tipificações dos crimes tributários, sendo os dois primeiros artigos contra o erário e o art. 3º crime funcional.

Art. 1.º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal, ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2.º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - 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 à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Art. 3.º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal (Título XI, Capítulo I):

I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente.

Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público.

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

Atualmente os crimes de sonegação fiscal é um tema ao qual se dá grande destaque no Brasil, pois inúmeras vezes nos deparamos com reportagens falando sobre o referido tema. Por isso, podemos dizer que o cenário atual está intimamente ligado aos crimes tributários, entre eles, o de sonegação fiscal. Como sabemos a receita que provém dos tributos é a maior fonte de renda, e visa estabilizar a economia do nosso país, se o desvio dos tributos não for combatido, fica difícil manter certo equilíbrio, o que resulta em prejuízo para a sociedade.

Os crimes de sonegação fiscal são caracterizados quando o contribuinte tenta impedir ou retardar a decorrência de um fato gerador de obrigação tributária. O

crime de sonegação fiscal, crime-fim, está sempre ligado a um crime-meio, como por exemplo, o crime de falsidade ideológica, a falsidade documental e falsidade material ou ideológica, conforme dispõe a Lei 8.137/190, art. 1.º e art. 2.º, quando o primeiro trata de crime de dano e o segundo apenas de mera conduta, ou como dizem alguns autores crimes formais.

Como o crime de sonegação fiscal afeta diretamente o Estado, é extremamente importante a cobrança e a punição pela falta de pagamento desses tributos.

No entanto, deve se observar que na atitude de coibir e reprimir a sonegação fiscal não pode o Estado atentar contra os direitos dos cidadãos.

Os crimes de sonegação fiscal podem ser separados em culposos e dolosos, uma vez que no primeiro, praticada sem dolo, seja por negligência, imprudência ou imperícia. Esses crimes serão punidos quando houver uma expressa previsão legal. Já no segundo o crime doloso pode ser praticado pelo agente, com a pretensão de alcançar determinada finalidade.

Assim existe a importância de o Estado diante da atual crise, permitir que os reais criminosos seja, punidos, harmonizado as leis e combatendo a sonegação fiscal.

O Código Penal trata do tema em seu artigo 334, “Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria”.

A Lei n.8.137/90 trouxe uma normatização mais complexa quando se trata de sonegação fiscal, ocorre que o §1.º, desta lei traz dois momentos do crime de sonegação, um quando o agente falsifica ou fraudula um documento e conseqüentemente comete a sonegação propriamente dita. Essas duas condutas que geram um ilícito, tem como escopo do legislador obter maior rigor na hora de reprimir os crimes dessa área. (Silva, 1998, p. 183 apud Balera 2014).

Essa tese “incumbe à acusação a prova do nexos causal entre a conduta-meio e a conduta-resultado”, ou seja, não bastam ver essas duas situações de forma isolada. Importa dizer que a legislação brasileira recepciona duas teses acerca dos crimes contra a ordem tributária, uma a sonegação fiscal, que se compõe de duas condutas que geram o ilícito e a retenção dolosa de contribuições previdenciárias, incriminada em termos similares, no entanto sendo punido pelos crimes tratados contra o Sistema Financeiro Nacional.

5 EVASÃO E ELISÃO FISCAL

Durante muito tempo o tributo foi visto como um prejuízo, visto que o povo era visto como um súdito do Estado. O poder concentrava-se nas mãos de um homem só. Com o passar dos tempos a concepção de Estado foi mudando à medida que a sociedade desejava melhor e progredir. A figura do Estado mudou e sua competência foi dividida a uma série de órgãos.

A partir daí, tomou-se uma nova concepção de tributo, uma parcela que o povo conferia ao Estado, cujo objetivo era atender as necessidades básicas da sociedade.

Os tributos eram cobrados de acordo com a capacidade contributiva de cada um, naquela época ainda existia certa tolerância quanto à arrecadação, hoje, no entanto, existe *um “repudio, pois aquele que se utiliza de meios fraudulentos aumenta a carga tributária as sociedade ao ilegitimamente diminuir a própria”*(PACHECO, 1997, p. 81).

Ocorre que entre antiguidade até aqui passamos por mudanças significativas na economia, e um primeiro momento o Estado subordinava as pessoas aos seus mandamentos, depois passou a uma época em que as pessoas gozavam de certa liberdade, mas hoje chegamos ao colapso dessas duas fases.

Nos tempos em que vivemos hoje a palavra economia está presente em nosso dia a dia. E desde que não haja violação do ordenamento jurídico, cada um tem a liberdade de praticar determinados atos em prol de seu orçamento. Então cabe ao cidadão optar pelo caminho mais vantajoso, sem, no entanto, violar a norma e atingir o efeito econômico desejado.

Como é sabido o Brasil encontra uma carga tributária crescente, por isso criou-se mecanismos para tentar minimizar os encargos tributários, sem, no entanto, ferir a norma. Contrário a isso, existem mecanismos criados com a finalidade de desrespeitar a norma.

As definições para essas condutas que minimizam os encargos ou que ferem as normas para eximir-se da responsabilidade tributária denominam-se elisão e evasão fiscal. Assim esses dois institutos são da elisão e evasões fiscais são importantes para que não haja o caso de um determinado contribuinte, alegar que o desconhecimento da Lei e praticar condutas em desconformidade com e a lei.

A principal diferença entre os dois institutos se dá pelo fato de um ser absolutamente legal (elisão) e o outro desrespeitar a lei e caracterizar um ilícito (evasão fiscal). O fundamento da elisão está insculpido no art. 5.º, inc. II, da CF de 1988, através do princípio da Legalidade.

A elisão fiscal, objetiva, portanto, reduzir a carga tributária, utilizando dispositivos legais que permitem certas condutas que minimizam e que permitem pagar menos tributos. A evasão fiscal, no entanto, adentra no campo da sonegação fiscal, infringindo uma norma para se chegar a um determinado.

A doutrina não é majoritária Hugo de Brito Machado (2001), tem entendimento diverso, se não, vejamos:

Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significados entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar conduta lícita, e elisão para designar conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ou suprime um tributo, está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando, ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge está evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente (MACHADO, 2001, p.107).

Conforme entende MACHADO (2002), a distinção dos dois institutos poderia se dar, dizendo que o primeiro é lícito e o segundo ilícito, na medida que evasão é eliminar um tributo é perfeitamente lícito, enquanto que, fugir de um tributo é ilícito.

O vocábulo “evasão” exprime fórmulas lícitas usadas pelo contribuinte, a fim de evitar, reduzir ou retardar o pagamento de um tributo, contrária àquelas ações que são fraudulentas (elisão).

Assim na elisão fiscal existe o prejuízo para o Fisco e o benefício econômico para o contribuinte.

Para Pacheco (1997, p. 82) existe uma série de causas que levam à evasão fiscal: a) o empresário pondera os riscos, ou seja, se ele pode economizar, ele irá o fazê-lo, b) o empresário pagar todos os tributos, para ele nada sobrar, c) é difícil para o empresário entender todas as leis e agir de acordo com todas elas, d) é difícil para o empresário considerar pagar tributos, diante do cenário político atual, de corrupção, e) os empresários entendem que o fisco explora a mão de obra do trabalhador impondo tantos tributos; f) e, por fim, o contribuinte entende que não recebe retorno dos tributos prestados.

5.1 Evasão e Elisão Fiscal como Parte do Planejamento Tributário

Compreendendo que se certificar que a arrecadação tributária é a maior intenção do Estado no instante em que edita leis que caracterizam delitos que abrangem sobre o não recolhimento de tributos e contribuições sociais, e se embasando em que a probabilidade de eliminação da punibilidade pelo pagamento caracteriza verdadeira fomentação para que esta arrecadação aconteça de maneira veloz, ampara parte da doutrina a despenalização destas infrações, perante a justificativa de falta de lesividade da atitude a um bem jurídico que merece proteção penal.

A falta da atitude lesiva da conduta seria pelo fato de o Estado, ao abdicar da forma de punir penalmente em proveito do pagamento do tributo ou da contribuição social, iria descaracterizar o caráter de fundamentalidade do bem jurídico a ordem tributária sob tutela.

Sugere uma boa parte da doutrina que a forma de se punir para os crimes tributários unicamente deva acontecer em ocasiões em que houver falsidades, ideológica ou documental, não refletir sanção penal em ocasiões de simples inadimplemento tributário. Sendo assim, o Fisco teria o dever de conter recursos humanos e tecnológicos com a capacidade de melhorar a eficiência da arrecadação tributária.

Ainda que se considere o enorme prejuízo para a administração fiscal e, conseqüentemente, para toda a sociedade, trazido pela sonegação, ou evasão, evidencia-se, a cada dia, que, no mais das vezes, as infrações tributárias podem ser descriminalizadas, sendo necessário, para isto, que o Fisco seja dotado de todas as inovações tecnológicas, recursos materiais e, sobretudo humanos, para que possa exercer plenamente as atribuições que lhe competem. (PALHARES, 2004 apud FÖPPEL; SANTANA, 2010, p. 56)

A utilização de meios ilícitos para afastar ou diminuir o pagamento de tributos caso seja identificado pelo fisco, não é necessária decisão judicial para descaracterizar o negócio praticado, podendo fazê-lo por ofício. Essa possibilidade é reconhecida pelo judiciário no seguinte julgado:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. ELISÃO. EVASÃO FISCAL. DISTINÇÃO. ATOS ILÍCITOS. FRAUDE. GRUPO ECONÔMICO.DESCARACTERIZAÇÃO. EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DESVINCULAÇÃO

DOS EMPREGADOS DE FATO. NÃO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. VALIDADE FORMAL DO AUTO DE INFRAÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. 1. O contribuinte pode selecionar os atos e os negócios que afastem ou diminuam a tributação, desde que os meios utilizados para alcançar o resultado econômico ou jurídico circunscrevam-se aos limites da legalidade. A doutrina diverge quanto à terminologia e ao conteúdo do fenômeno, porém a nomenclatura mais utilizada para designá-lo é elisão tributária. Em oposição a essa categoria, coloca-se a evasão tributária. Os atos ou negócios jurídicos escolhidos pelo contribuinte para alcançar a economia fiscal situam-se na senda da ilicitude, estabelecida em figuras como a fraude, o dolo e a simulação, bem como nas figuras típicas do direito tributário (sonegação, fraude e conluio).

2. O único critério seguro para indicar se o procedimento configura elisão ou evasão é o que se vale do exame dos meios (atos ou negócios jurídicos) escolhidos e praticados pelo contribuinte para excluir ou diminuir a tributação. **Caso a administração tributária se depare com atos ou negócios jurídicos viciados por dolo, fraude, simulação, sonegação ou conluio, pode desconsiderá-los, sem necessidade de anulação judicial, e qualificá-los de acordo com a categoria jurídica e a norma de tributação pertinentes.**

3. O que interessa analisar, no caso dos autos, não é propriamente a existência de grupo econômico de fato, admitida pela parte autora, mas a forma como a empresa autora participava nas atividades das empresas contratadas para prestar serviços, todas optantes do SIMPLES.

4. A organização sob a forma de grupo econômico não implica, necessariamente, evasão fiscal, mas não elimina a necessidade de que cada empresa possua estrutura autônoma, tanto formal quanto material, ou seja, realmente exerça atividade econômica organizada de forma independente da empresa controladora. Se essa situação não estiver caracterizada, não existe verdadeira empresa, mas uma filial, uma extensão da empresa controladora.

5. A fiscalização coligiu, no processo administrativo, evidências consistentes e suficientes para demonstrar que as empresas optantes do SIMPLES, pertencentes ao grupo econômico liderado pela autora e prestadoras de serviços relacionados, quase em sua totalidade, com a atividade fim da autora, consistiam em instrumento para a prática de evasão tributária, visto que se destinavam a registrar formalmente os empregados da empresa

autora, com o intuito de reduzir a carga tributária incidente sobre a folha de salários da autora. 6. Entre os fatos apurados por força da ação fiscal, cabe destacar: a) despesas lançadas na contabilidade das empresas optantes foram pagas, de fato, pela empresa autora; b) o faturamento das empresas optantes do SIMPLES era utilizado quase que exclusivamente para o pagamento das despesas com mão-de-obra e encargos sociais e trabalhistas; c) várias reclamações foram processadas em varas do trabalho localizadas em cidades onde não havia estabelecimentos das empresas optantes pelo SIMPLES, mas a empresa autora possuía filiais; d) a evolução qualitativa da mão-de-obra das empresas demonstra que a empresa autora, mesmo com aproximadamente 20 estabelecimentos, declarava poucos empregados na sua folha de salários, enquanto que as empresas optantes declaravam empregados em número incompatível com as atividades econômicas realizadas; e) as empresas optantes pelo SIMPLES não possuem autonomia financeira para realizar as atividades empresariais de forma economicamente sustentável, sendo evidente a desproporcionalidade entre gastos com mão-de-obra e faturamento, que, nas empresas optantes, varia entre 70% e 199%; f) as empresas optantes não possuem autonomia patrimonial, já que não apresentam ativo permanente, nem registro de despesas com imóveis, aluguéis, equipamentos ou materiais necessários à realização de seus objetivos sociais e os custos e as despesas registrados limitam-se à mão-de-obra e encargos sociais. 7. O art. 149, inciso VII, do CTN, autoriza o fisco realizar o lançamento fiscal ou revisá-lo de ofício, caso fique comprovado que o sujeito passivo ou terceiro, em benefício do sujeito passivo, agiu com dolo, fraude ou simulação. 8. **A elisão, quanto à ocorrência do fato gerador, pressupõe a adoção de uma forma alternativa, mas lícita, de molde a evitar a verificação do pressuposto de incidência. Na fraude, a característica substancial é a infração a norma jurídica por meios indiretos, ou seja, os atos praticados, considerados isoladamente, são válidos, embora se destinem a violar a lei. A elisão tem como pré-requisito de sua concretização que o instrumental jurídico escolhido possua inquestionável idoneidade para permitir o enquadramento razoável da situação de fato. Na fraude, a invalidade é produto da infração à lei, que se consuma com a conjunção dos diversos atos através da qual o fim proibido ou imposto pela lei é alcançado ou evitado. Em suma, a fraude representa verdadeira violação indireta da norma**

jurídica, uma vez que busca contornar os termos da lei, para que não seja aplicada. No tocante aos resultados, na elisão produzem-se os resultados próprios do negócio jurídico utilizado, ao passo que na fraude revela-se a intenção deliberada de obter o resultado por meio da infração à lei. 9. Está devidamente comprovada a utilização de meio fraudulento na condução dos negócios das empresas optantes pelo SIMPLES, objetivando eximir a empresa autora do pagamento total das contribuições patronais incidentes sobre a folha de salários dos segurados empregados e contribuintes individuais. A empresa autora, antes da efetivação da obrigação tributária, agiu dolosamente para excluir ou modificar as suas características essenciais, com o escopo de evitar o seu pagamento, por meio do artifício de contratar empresas optantes pelo SIMPLES, de maneira a desvincular parte da remuneração paga aos empregados de fato de suas folhas de pagamento. 10. Não prospera a alegação de nulidade do auto de infração. A motivação do ato administrativo encontra-se perfeitamente exposta, indicando de forma clara e precisa a fraude como fundamento e os dispositivos legais que preveem a obrigação tributária, possibilitando que a autora se valesse dos meios de defesa inerentes ao devido processo legal. O fato de não haver a expressa referência ao art. 149, inciso VII, do CTN, não torna inválido o lançamento, pois os fatos e os fundamentos estão detalhadamente explicados nos relatórios fiscais que integram o lançamento fiscal, constatando-se que restou suficientemente demonstrada a fraude perpetrada pela autora que acarretou o não recolhimento de contribuições previdenciárias. Por conseguinte, não há falar em descumprimento do disposto no art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972. 11. O art. 20, § 4º, do CPC, permite que se fixem os honorários com base na equidade, valendo-se dos critérios elencados nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do § 3º desse artigo. Assim, ao passo que se deve ter em conta o grau de zelo do profissional, o lugar de prestação do serviço, a natureza e importância da causa, o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para seu serviço, também se deve remunerar dignamente o patrono das partes, impedindo-se o aviltamento da profissão. 12. O montante dos honorários fixado na sentença mostra-se irrisório, se confrontado com a complexidade e o valor da causa (R\$ 2.083.900,37). Nessas circunstâncias, o montante de R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais) remunera adequadamente o

patrono do vencedor na demanda, ao passo que não onera em demasia a parte vencida.

(TRF4, AC 5000053-29.2010.404.7005, Primeira Turma, Relator p/ Acórdão Joel Ilan Paciornik, D.E. 03/10/2013).

Sob o ponto de vista de um Direito Penal de intervenção mínima e última ratio, unicamente se utiliza a intervenção penal na ordem tributária comparativamente aos crimes onde aconteça omissão ou diminuição de tributo perante falsidade ou fraude, motivo para a realização de uma sanção penal. Para o simples inadimplemento tributário, sugere-se não se penalizar as atitudes, perante medidas administrativas alternativas.

5.2 Norma Antielisão

A norma geral da antielisão surgiu pela lei complementar 104, de 10.01.2001, trazendo mudanças ao código tributário nacional incluindo parágrafo único no artigo 116 do código:

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

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Esta lei foi editada pela secretaria da fazenda para aumentar sua arrecadação tributária e desconsiderar qualquer atos e negócios jurídicos capazes de dissimular ocorrências de fato gerador e reprimir os planejamentos tributários ilícitos.

A Receita Federal em nota dada no dia 08 de novembro de 2002 esclareceu a regulamentação da norma antielisão.

Em razão dos questionamentos recorrentes surgidos sobre a regulamentação da norma geral antielisão, prevista na Medida Provisória 66, de 29 de agosto de 2002, a Receita Federal dá as seguintes explicações:

a) Recentemente, foi incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro norma geral antielisão por intermédio de dispositivo inserido na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN). Tal dispositivo prevê que "a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária."

b) A Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, em seus artigos 13 a 19, trouxe a regulamentação prevista pelo CTN. Ela elenca as hipóteses de atos ou negócios jurídicos passíveis de desconsideração, pois, embora lícitos, buscam tratamento tributário favorecido por meio da utilização do abuso de forma ou pela prática de atos sem qualquer propósito comercial; bem assim disciplina procedimentos a serem adotados pela administração tributária no tocante à matéria, suprimindo exigência contida no parágrafo único do art. 116 do CTN.

c) As alterações legislativas acima referidas objetivam tornar o sistema tributário o mais igualitário e neutro possível. O montante do tributo recolhido em determinada circunstância não pode ser diferente em razão da forma como o negócio foi exteriorizado. O conteúdo é o que prevalece. O dever tributário igual para pessoas em situação equivalente é o ideal almejado. Nessa mesma linha, é importante evitar que a decisão comercial seja adotada em razão apenas da questão tributária. No palco dos negócios, o merecedor dos holofotes é o tino comercial, não o fiscal.

d) As inovações, via de regra, trazem consigo alguma rejeição. Isso ocorreu com relação à norma geral antielisiva. Aqueles que defendem a inviabilidade da norma buscam a defesa absoluta do princípio da legalidade, mais precisamente, o da reserva legal, segundo o qual só se pode exigir tributo daquele que realize o fato descrito na norma. Fatos não perfeitamente enquadrados na hipótese descrita na lei não estariam sujeitos à tributação. Ocorre, entretanto, que os princípios não são de aplicação absoluta. Devem ser aplicados em consonância com os demais princípios. Cite-se, apenas como exemplo, os princípios da solidariedade, da igualdade e da capacidade contributiva.

e) Por fim, ressalte-se que a previsão no CTN de uma norma geral antielisão, seguida de sua regulamentação pela MP no 66, de 2002, insere o Brasil no rol dos países que oferecem solução normativa à questão da elisão fiscal e do planejamento tributário. Tais países possuem em comum forte tradição democrática e respeito aos direitos individuais, balizado, entretanto, pela prevalência do interesse público. Ademais, uma economia estável possui, como requisito, o equilíbrio entre receitas e gastos públicos. Não foi outro o objetivo da Lei de Responsabilidade Fiscal. Lembramos, entretanto, que tal equilíbrio não é responsabilidade apenas dos administradores públicos, mas de toda a sociedade.

Contudo houve questionamentos de contribuinte referente a legalidade dessa norma jurídica, onde a Turma do Carf (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) definiu que o Decreto 70.235/72, que formaliza o processo administrativo fiscal, também seria o regulador da norma de antielisão do CTN, assim ementado:

Acórdão 1201-001.136 (publicado em 17.08.2015)
NORMA GERAL ANTELISIVA. EFICÁCIA.

O art. 116, parágrafo único, do CTN requer, com vistas a sua plena eficácia, que lei ordinária estabeleça os procedimentos a serem observados pelas autoridades tributárias dos diversos entes da federação ao desconsiderarem atos ou negócios jurídicos abusivamente praticados pelos sujeitos passivos.

No que concerne à União, há na doutrina nacional aqueles que afirmam ser ineficaz a referida norma geral antielisiva, sob o argumento de que a lei ordinária regulamentadora ainda não foi trazida ao mundo jurídico. Por outro lado, há aqueles que afirmam ser plenamente eficaz a referida norma, sob o argumento de que o Decreto nº 70.235/72, que foi recepcionado pela Constituição de 1988 com força de lei ordinária, regulamenta o procedimento fiscal.

Dentre as duas interpretações juridicamente possíveis deve ser adotada aquela que afirma a eficácia imediata da norma geral antielisiva, pois esta interpretação é a que melhor se harmoniza com a nova ordem constitucional, em especial com o dever fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com o valor de repúdio a praticas abusivas.

ATO JURÍDICO. ABUSIVIDADE.

Revela-se abusiva e, portanto, deve ser desconsiderada para fins tributários, a transferência de participação societária feita: (i) a outra pessoa jurídica do mesmo grupo econômico, residente em jurisdição que não tributa a renda na operações com o exterior; (ii) por um valor muitíssimo inferior ao que essa mesma participação foi posteriormente foi alienada a terceiros, e (iii) sem propósito comercial crível, exceto o de evitar a ocorrência dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL incidentes sobre o ganho de capital auferido na alienação daquela participação societária a terceiros.

A norma de antielisão tem sido aplicada para muitos casos de empresas que com planejamentos tributários ilícitos tentam dar prejuízos aos cofres públicos como um caso conhecido da Empresa MMX Mineração e Metalicos S/A onde o sócio majoritário Sr. Eike Fuhrken Batista foi autuado pelo art. 116, parágrafo único do CTN, como mostra trechos do Acórdão abaixo:

Acórdão 9101-003.447 (publicado em 06.03.2018)
Desconsideração de Atos e Negócios Jurídicos.

“AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE DE DIVERGÊNCIA NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Diante de falta de comunicação entre o suporte fático tratado pela decisão recorrida e paradigma, impossível atendimento do requisito de admissibilidade concernente à divergência na interpretação da legislação tributária previsto no artigo 67 do Anexo II do RICARF.

NORMA GERAL ANTIELISIVA. EFICÁCIA.

Perfeita a decisão recorrida, ao discorrer que o art. 116, parágrafo único, do CTN requer, com vistas a sua plena eficácia, que lei ordinária estabeleça os procedimentos a serem observados pelas autoridades tributárias dos diversos entes da federação ao desconsiderarem atos ou negócios jurídicos abusivamente praticados pelos sujeitos passivos. Na esfera federal, há na doutrina nacional aqueles que afirmam ser ineficaz a referida norma geral antielisiva, sob o argumento de que a lei ordinária regulamentadora ainda não foi trazida ao mundo jurídico. Por outro lado, há aqueles que afirmam ser plenamente eficaz a referida norma, sob o argumento de que o Decreto nº 70.235/72, que foi recepcionado pela Constituição de 1988 com força de lei ordinária, regulamenta o procedimento fiscal. Dentre as duas interpretações juridicamente possíveis deve ser adotada aquela que afirma a eficácia imediata da norma geral antielisiva, pois esta interpretação é a que melhor se harmoniza com a nova ordem constitucional, em especial com o dever fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com o valor de repúdio a práticas abusivas. No mesmo sentido, precedente na 1ª Turma da CSRF, Ac. 9101002.953.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO.

FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. Precedentes no STJ (REsp nº 1.129.990PR, REsp 834.681MG e AgRg no REsp 1.335.688PR).

(...)

CONSTATAÇÃO FISCAL Após detalhada análise dos documentos fiscais utilizados pela Fiscalização, constatamos a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do IRPJ Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da CSLL Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA, com

infração ao artigo 418 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto no 3.000, de 26/03/1999.

O "planejamento tributário" utilizado não se refere a negócios empresariais, a única finalidade foi de, através de diversos atos constitutivos, praticar simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do imposto, que pode ser sintetizada nas seguintes premissas: Primeira, ter a posse de bens ativos de grande potencial de valorização; Segunda, a venda de ativos por valor superior ao custo gera ganho de capital, tributável; Terceira, os ganhos de capital dos fundos de investimentos estabelecidos no exterior e regularmente legalizados na CVM Comissão de Valores Mobiliários, estão isentos de impostos por operações na bolsa de valores; Quarta, a subscrição de ações com ágio não é fato gerador do imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido.

Conclusão: 1) Basta criar um fundo investidor no exterior e alienar os bens ativos através deste fundo e ficar livre da tributação; 2) Basta dar roupagem de subscrição de ações com ágio a uma operação de compra e venda de ativos, para que esta não seja alcançada pela incidência do imposto. Se assim fosse, não haveria tributação dos ganhos de capital nas alienações de participações societárias. Os criadores desse "planejamento" tiveram tanta certeza da impunidade que não observaram para o fato de que a estratégia utilizada é uma fórmula forjada, fraudulenta, simulada, que não tem poderes para elidir a tributação. Não existe proporcionalidade nos ganhos financeiros de um fundo de investimento que não tem a finalidade de aplicar em capital produtivo. Não existe precedente no mercado financeiro para uma aplicação num período menor que dois anos ter um ganho de capital tão grande. Tal rentabilidade não existe, o que ocorreu foi uma simulação de diversos atos de constituição de empresas com a finalidade de fraudar o fisco.

(...)

O que se constatou foi que o grupo econômico, recorrendo às operações de reorganização societária, elaborou formas jurídicas aparentemente válidas que dissimularam o fato gerador do crédito tributário. A conclusão é pela ocorrência de abuso de formas jurídicas em atos que visaram impedir o crédito tributário.

No ordenamento infraconstitucional, destaca-se a previsão do parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional CTN Lei 5.172/66, segundo o qual a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, bem como, no artigo 149, VII, do mesmo CTN, o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

(...)

Quanto ao recurso voluntário interposto pela empresa, o acórdão recorrido decidiu afastar a preliminar de erro na identificação do sujeito e, no mérito, negar-lhe provimento, compreendendo cabível a aplicação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional ("CTN") para reputar ilegítima a estrutura adotada, com a aplicação de multa de ofício qualificada (150%) e de multa isolada por falta de pagamentos de estimativas mensais, bem como de juros de mora sobre a multa de ofício.

O acórdão recorrido restou assim ementado: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Ano calendário: 2007.

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INOCORRÊNCIA. Sujeito passivo da obrigação tributária principal é qualificado como contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. E responsável tributário quando, mesmo sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. Embora lhes emprestem a vontade, os dirigentes das pessoas jurídicas não assumem a posição de contribuinte quanto aos atos por estas praticados. Assumem, todavia, a posição de responsáveis tributários pelas obrigações fiscais das pessoas jurídicas quanto aos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos

NORMA GERAL ANTIELISIVA. EFICÁCIA.

O art. 116, parágrafo único, do CTN requer, com vistas a sua plena eficácia, que lei ordinária estabeleça os procedimentos a serem observados pelas autoridades tributárias dos diversos entes da federação ao desconsiderarem atos ou negócios jurídicos abusivamente praticados pelos sujeitos passivos. No que concerne à União, há na doutrina nacional aqueles que afirmam ser ineficaz a referida norma geral antielisiva, sob o argumento de que a lei ordinária regulamentadora ainda não foi trazida ao mundo jurídico. Por outro lado, há aqueles que afirmam ser plenamente eficaz a referida norma, sob o argumento de que o Decreto no 70.235/72, que foi recepcionado pela Constituição de 1988 com força de lei ordinária, regulamenta o procedimento fiscal. Dentre as duas interpretações juridicamente possíveis deve ser adotada aquela que afirma a eficácia imediata da norma geral antielisiva, pois esta interpretação é a que melhor se harmoniza com a nova ordem constitucional, em especial com o dever fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com o valor de repúdio a praticas abusivas.

ATO JURÍDICO. ABUSIVIDADE.

Revela-se abusiva e, portanto, deve ser desconsiderada para fins tributários, a transferência de participação societária feita: (i) a outra pessoa jurídica do mesmo grupo econômico, residente em jurisdição que não tributa a renda na operações com o exterior; (ii) por um valor muitíssimo inferior ao que essa mesma participação foi posteriormente foi alienada a terceiros, e (iii) sem propósito negocial crível, exceto o de evitar a ocorrência dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL incidentes sobre o ganho de capital auferido na alienação daquela participação societária a terceiros.

MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

A partir do advento da Medida Provisória no 351/2007, convertida na Lei no 11.488/2007, tornou-se juridicamente indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição

da multa de ofício proporcional ao imposto e à contribuição devidos ao final do respectivo ano calendário.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora. Precedentes da CSRF e de ambas as Turmas do STJ.

(...)”

6 RESULTADOS

Figueiredo e Fabri (2000) ressaltam que a sobrevivência das empresas na próxima década vai depender da dedicação, da competência administrativa, da preparação dos sucessores, da excelência e da diferenciação do serviço oferecido. Não pode ser esquecida a necessidade de preparação de sucessores e futuros sócios. Assim, o planejamento tributário é essencial para toda empresa.

Segundo *site* da Receita Federal, até janeiro de 2012:

Todas as empresas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no lucro presumido ou arbitrado terão de transmitir informações do PIS e COFINS pelo novo SPED. O envio será mensalmente até o quinto dia útil do segundo mês subsequente à escrituração. A empresa que não cumprir a exigência dentro do prazo poderá ser multada em até 5 mil reais por mês.

Tem-se também a escrituração fiscal Digital – PIS e COFINS, sendo que a escrituração fiscal digital surge em substituição ao DACON, solicitando informações contábeis e fiscais a respeito do PIS/COFINS, contendo riqueza de detalhes incriveis. Segundo Azevedo e Mariano (2011, p. 574) o cruzamento de dados digitalizados tende a eliminar a ação dos fiscais na identificação de evasão, sonegação e fraude e tornara mais eficaz a análise de compensações e ressarcimento de créditos tributários.

Quanto à obrigatoriedade ficam obrigadas às demais pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Presumido ou Arbitrado, em relação aos fatos ocorridos a partir de 1º de Janeiro de 2012 com prazo de entrega ate 07/03/2012. Quanto à desobrigatoriedade, ficam desobrigadas a adotarem a EFD/PIS – COFINS as entidades sem fins lucrativos e as empresas inscritas no regime tributário do Simples Nacional.

Conforme Azevedo e Mariano (2011, p. 576), os contribuintes obrigados a EFD – PIS/COFINS, mesmo que estejam com suas atividades paralisadas devem apresentar os registros obrigatórios.

A DFC sendo elaborada pelo método indireto mostra no grupo das atividades operacionais primeiro o lucro líquido, para em seguida adicionar os valores que não representam desembolso de caixa que tenham sido deduzidos do lucro na DRE.

Neste contexto, pode-se citar Carmo et. al. (1997) que indica que o método indireto é aquele que:

Consiste na demonstração dos recursos provenientes das atividades operacionais a partir do lucro líquido, ajustado pelos itens que afetam o resultado, mas que não modificam o caixa da empresa”. Enquanto, o método direto demonstra “os recebimentos e pagamentos derivados das atividades operacionais da empresa em vez do lucro líquido ajustado (CARMO et. al. 1997, p.58-59)

Agora vamos ver sobre o planejamento nas empresas na forma da aplicação fiscal e tributária.

6.1 Analisar o planejamento dentro das empresas que implicam de forma na aplicação fiscal e tributária

Se faz importante entender os conceitos de tributação do imposto de renda das pessoas jurídicas que há no Brasil. Para Pinto (2007) a tributação do imposto de renda:

A partir do ano-calendário de 1997, o Imposto de Renda das pessoas jurídicas passou a ser determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. (PINTO, 2007, p.49)

Neste contexto, para analisar o planejamento das empresas se precisa conceituar quais as determinações de lucro nas empresas e duas deduções e pagamentos fiscais. Ainda para Pinto (2007, p.150), para determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período-base:

- a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido, que, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o Regulamento do Imposto de Renda, devam ser computados na determinação do lucro real.
- c) prejuízos fiscais apurados em períodos-base anteriores, nas condições definidas na legislação.

Neste momento se faz importante mencionar que, conforme art. 43/ CTN dispõe da seguinte forma, se faz fato gerador do IR:

Art. 43/CTN - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da

disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. § 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Oliveira et. al. (2011, p.176) considera que Lucro real é:

É o lucro líquido do período apurado na escrituração comercial, denominado lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do Imposto de Renda. Os ajustes do lucro líquido do período de apuração e a demonstração do lucro real devem ser transcritos no Livro do Lucro Real (LALUR).

Para compreender então o que rege a lei, pela lei 7.918 Art. 14, estão obrigadas a tributação do lucro real as pessoas jurídicas que:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou ao limite proporcional de R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais), multiplicados pelo número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedade de crédito, financiamento e investimento, sociedade de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidora de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta; III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundo do exterior; IV- que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal do imposto de renda, determinado sobre a base de cálculo estimada, na forma do RIR/1999, art. 222; VI - que exerçam atividade de factoring.

Pela Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica com base no lucro real por estimativa mensal poderá optar:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. § 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento. § 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento. § 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em

31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

Para conceituar o lucro presumido, Oliveira et. al. (2011, p.178) defino sendo o lucro presumido:

O Lucro Presumido difere do conceito de lucro real, visto tratar-se de uma presunção por parte do fisco do que seria o lucro das organizações caso não houvesse a Contabilidade. Em outras palavras, como já comentado, a introdução pelo fisco do conceito de lucro presumido visou facilitar a apuração da base de cálculo, para algumas empresas, para apuração e recolhimento dos tributos de Imposto de Renda e contribuição Social.

Oliveira et. al. (2011, p.179) ainda explica que não podem optar por essa modalidade, mesmo que a receita bruta total seja inferior ao mencionado limite, as empresas:

b) que efetuarem pagamento mensal pelo regime de estimativa, no decorrer do ano- calendário, inclusive mediante balanço ou balancetes de suspensão ou redução de imposto; c) cujas atividades sejam de instituições financeiras ou equiparadas; d) que obtiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior; e) que são beneficiárias de isenções ou reduções do Imposto de Renda; f) que exercem as atividades de factoring.

Neste conteúdo, para compreender o que as empresas devem fazer, segundo Rodrigues et al (2009, p.43):

Quando do levantamento do Balanço ou Balancete em cada trimestre, o lucro líquido contábil deverá ser ajustado de acordo com a legislação comercial e fiscal para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Pinto (2011, p. 250) também explicita que poderão ser excluídos da base de cálculo das empresas os valores:

I – das vendas canceladas; II – dos descontos incondicionais concedidos; III – do IPI; IV – do ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário; V – das reversões de provisões; VI – das recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas; VII – do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos e avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; VIII – decorrentes de transferência onerosa, a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art.25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei nº 11.945- 09).

Ainda em Pinto (2011, p. 207), a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, corresponderá à soma dos valores correspondentes a:

I – 12% da Receita Bruta para todas as pessoas jurídicas até 31-08-2003; II – 32% da Receita Bruta, para as pessoas jurídicas relacionadas abaixo, a partir de 1º de setembro de 2003, permanecendo as demais com o percentual de 12%: a) prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativo ao exercício de profissão legalmente regulamentada; b) intermediação de negócios (inclusive representação comercial); c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direito de qualquer natureza; d) construção por administração ou por empreitada, unicamente de mão de obra; e) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (Factoring); f) outros serviços não especificados acima, exceto serviços de transporte de cargas, de passageiros e serviços hospitalares.

Conforme Duarte (2009, p.119), fica instituída pela Instrução Normativa RFB 777 de 19/11/2007, que foi retificada pela IN787, em 22/11/2007, a ECD abrangendo os seguintes livros:

G - Diário Geral;

R - Diário com Escrituração Resumida (vinculado a livro auxiliar);

A - Diário Auxiliar;

Z - Razão Auxiliar;

B - Livro de Balancetes Diários e Balanços.

Estas formas de escrituração decorrem de disposições do Código Civil, (2008, p. 114):

Art. 1.180. Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.

Art. 1.183. A escrituração será feita em idioma e moeda corrente nacionais e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens.

Assim, todas as empresas devem utilizar o livro Diário contemplando todos os fatos contábeis. Este livro é classificado, no SPED, como G - Livro Diário (completo, sem escrituração auxiliar). É o livro Diário que independe de qualquer outro. Ele não pode coexistir, em relação a um mesmo período, com quaisquer dos outros livros (R, A, Z ou B). (AZEVEDO; MARIANO, 2011).

O Código Civil traz duas exceções. A primeira delas diz respeito à utilização de lançamentos, no Diário, por totais. Já a segunda exceção refere-se à utilização dos livros Balancetes, Diários e Balanços e de livros auxiliares. Quanto à primeira exceção deverá atender a dois requisitos, discriminados no Código Civil (2005, p. 144) em seus artigos:

Art. 1.184. No Diário serão lançadas, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.

§ 1º Admite-se a escrituração resumida do Diário, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação.

Azevedo e Mariano (2011) ressaltam que o SPED, para atender o disposto acima criou o Diário classificado como R - Livro Diário com Escrituração Resumida (com escrituração auxiliar). É o livro Diário que contém escrituração resumida, nos termos do § 1º do art. 1.184 anteriormente transcritos. Ele obriga à existência de livros auxiliares (A ou Z) e não pode coexistir, em relação a um mesmo período, com os livros G e B.

A - Livro Diário Auxiliar ao Diário com Escrituração Resumida. É o livro auxiliar previsto no nos termos do § 1º do art. 1.184 acima mencionados, contendo os lançamentos individualizados das operações lançadas no Diário com Escrituração Resumida. Z – Razão Auxiliar (Livro Contábil Auxiliar conforme layout definido pelo titular da escrituração).

De acordo com o Código Civil (2005, p. 144), conforme disposto nos artigos:

O Art. 1.183 determina que a escrituração será feita em forma contábil. As formas contábeis são: razão e diário. Este é um livro auxiliar a ser utilizado quando o *layout* do livro Diário Auxiliar não se mostrar adequado. É uma “tabela” onde o titular da escrituração define cada coluna e seu conteúdo.

O Art. 1.185 dispõe que o empresário ou sociedade empresária que adotar o sistema de fichas de lançamentos poderá substituir o livro Diário pelo livro Balancetes, Diários e Balanços, observadas as mesmas formalidades extrínsecas exigidas para aquele.

Quanto à segunda exceção pode-se ressaltar que a mesma refere-se à utilização, registro e autenticação dos livros. Conforme Lunelli (2010, p. 31) têm-se mais três tipos de livros:

B - Livro Balancetes, Diários e Balanços.

Somente o Banco Central regulamentou a utilização deste livro e, praticamente, só é encontrado em instituições financeiras. A legislação não opta pela utilização concomitante do livro “Balancetes Diários e Balanços” e de livros auxiliares.

Existem distorções sobre a obrigatoriedade de autenticação, pelas empresas não regulamentadas pelo Banco Central, das fichas de lançamento já que o Código Civil determina; *“Art. 1.181. Salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis”*.

Percebe-se, contudo que as modificações ocorridas nas formas de escrituração, partindo-se do informatizado para o digital visam integrar informações contábeis e fiscais, reduzindo erros que possam ocorrer, aumentando a eficiência do profissional contábil desde que o mesmo mantenha-se atualizando e comprometido com a prestação de serviço de qualidade e ética.

Com o intuito de iniciar a padronização entre as várias esferas de governo, foi editada a Emenda Constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003, introduzindo o Inciso XXII ao art. 37 da Constituição Federal de 1988, determinando que as administrações tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios devam atuar de forma integrada, compartilhando cadastros e informações fiscais (AZEVEDO; MARIANO, 2011).

Porém para que isto aconteça, é necessário que as informações estejam em um único banco de dados compartilhados entre as esferas do governo, minimizando de um lado a quantidade de obrigações a serem entregues pelos contribuintes (sem a diminuição da quantidade de informações) e por outro lado a padronização e a uniformização de procedimentos (AZEVEDO; MARIANO, 2011).

Neste sentido, para viabilizar a concretização da integração e padronização das informações entre os órgãos fiscalizadores, o Ministério da Fazenda e a Receita Federal do Brasil, por meio do Decreto 6.022 de janeiro de 2007 instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, que revolucionou o sistema tributário nacional, obrigando todas as empresas a se adaptarem as novas regras de fiscalização implantadas pelo fisco.

O SPED é dividido em quatro módulos, a Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Fiscal Digital (EFD), Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) e Conhecimento de

Transporte Eletrônico (CT-e) passaram a ser a principal ferramenta de controle e fiscalização das informações prestadas pelas organizações empresariais.

Neste contexto, além de inúmeras mudanças que ocorrem na legislação brasileira, o SPED não está somente impactando diretamente sobre as empresas, mas também aos profissionais da contabilidade, causando dúvidas quanto a sua implantação, adequação e enquadramento junto à legislação vigente. Salientando que, além de atender às exigências fiscais, o profissional contábil deverá seguir com rigor os Princípios e Normas Contábeis e ainda auxiliar seus clientes na melhoria dos seus controles e ferramentas de gestão.

A Lei Geral da micro e pequena empresa² possibilita ainda que estados e municípios adotem forma alternativa de recolhimento fixo mensal do ICMS e do ISS para as microempresas que auferiram, no ano calendário anterior, receita bruta de até R\$ 120 mil. Assim dispõe a Lei 123/06, no § 18 do art. 18:

Os estados, o Distrito Federal e os municípios, no âmbito de suas respectivas competências, poderão estabelecer, na forma definida pelo Comitê Gestor, independentemente da receita bruta recebida no mês pelo contribuinte, valores fixos mensais para o recolhimento do ICMS e do ISS devido por microempresa que aufera receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 120 mil, ficando a microempresa sujeita a esses valores durante todo o ano-calendário

A Receita Federal do Brasil informa que o cronograma para a implantação da EFD-PIS/COFINS, abrangerá os seguintes pontos:

1. Para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2011, as empresas submetidas a Acompanhamento Econômico - Tributário Diferenciado sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real;
2. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de julho de 2011, as demais empresas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real;
3. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2012, as demais empresas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Presumido ou Arbitrado;

Segundo *site* da Receita Federal, até janeiro de 2012:

² A Lei Complementar 123, de 15 de Dezembro de 2006, foi editada com o intuito de reduzir a carga tributária das micro e pequenas Empresas, fixando o alcance das normas gerais para tratamento diferenciado à microempresa (ME) e a empresa de pequeno porte (EPP), compreendendo: regime único, simplificado, diferenciado e favorecido de arrecadação e tributação; desburocratização para abertura e funcionamento; além do favorecimento na participação das compras públicas.

Todas as empresas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no lucro presumido ou arbitrado terão de transmitir informações do PIS e COFINS pelo novo SPED. O envio será mensalmente até o quinto dia útil do segundo mês subsequente à escrituração. A empresa que não cumprir a exigência dentro do prazo poderá ser multada em até 5 mil reais por mês.

A lei, contudo, permite essa possibilidade desde que os valores não excedam a 50% do maior recolhimento possível do tributo para a faixa de enquadramento prevista na tabela, respeitados os acréscimos decorrentes do tipo de atividade da empresa. Se faz importante mencionar que a partir de janeiro de 2018, os limites de receita bruta anual foram alterados conforme relacionados abaixo:

- a) ME: até R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais);
- b) EPP: superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais);
- c) MEI: até R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais).³

6.2 Do Incentivo Fiscal

Se faz importante mencionar neste estudo sobre o incentivo fiscal pois ele é um crédito tributário que faz diferença para muitas empresas. As deduções de imposto de renda devidos pelas pessoas jurídicas, a título de incentivos fiscais, estão regulados pela Lei nº. 9.532/97 e a Medida Provisória nº. 2.189-49/01. O artigo 10 da lei nº. 9.532/97, regulada pelo artigo 614 do Decreto nº. 3.000/99, determinam a exclusão de empresas tributadas pelos regimes de tributação Lucro Presumido e Arbitrado de 32 deduzirem qualquer tipo de incentivos fiscais.

Na definição, em Cretella Júnior (1993 apud TRAMONTIN, 2002, p. 110) se afirma que:

Incentivo fiscal é a medida imposta pelo Poder Executivo, com base constitucional, que exclui total ou parcialmente o crédito tributário de que é detentor o poder central em prol do desenvolvimento de região ou de setor de atividade do contribuinte.

³ É importante lembrar que, para o MEI, embora tenha havido aumento no valor do limite de receita, os valores devidos para a Previdência Social, ICMS e ISS 10 continuam inalterados, uma vez que são calculados por valores fixos, não estando sujeitos à variação do faturamento mensal.

Na lei nº. 9.532 em Brasil (1997) é definido no “Art. 10. Do imposto apurado com base no lucro arbitrado ou no lucro presumido não será permitida qualquer dedução a título de incentivo fiscal.” No Decreto nº. 3.000/99 em Brasil (1999)

Art. 614. Não podem se beneficiar da dedução dos incentivos de que trata este Capítulo: I - as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido (art. 516) (Lei nº 9.532, de 1997, art. 11); II - as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro arbitrado (art. 529) (Lei nº 9.532, de 1997, art. 11); III - as empresas instaladas em Zona de Processamento de Exportação - ZPE (art. 400) (Decreto-Lei nº. 2.452, de 1988, art. 18); IV - as microempresas - ME e empresas de pequeno porte - EPP, optantes pelo SIMPLES (art. 185) (Lei nº. 9.317, de 1996, art. 5º, § 5º); V - as empresas referidas no § 2º do art. 541, relativamente à parcela do lucro inflacionário tributada à alíquota de seis por cento; VI - as pessoas jurídicas com registro no Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal - CADIN (Medida Provisória nº. 1.770-46, de 11 de março de 1999, arts. 6º, inciso II, e 7º). Parágrafo único. A concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, fica condicionada à comprovação pelo contribuinte da quitação de tributos e contribuições federais (Lei nº. 9.069, de 1995, art. 60).

Pela Lei de Responsabilidade Fiscal temos algumas restrições no que diz respeito às renúncias fiscais do Estado. A Lei desta forma determina aos entes federativos, que suas operações estejam relacionadas as metas orçamentárias.

Instituída em 23 de dezembro de 1991, a Lei 8.313/91, conhecida como Lei Rouanet, concentra boa parte dos incentivos fiscais à cultura pela união⁴. Em seguida vemos algumas definições :

f Doação: transferência gratuita, em caráter definitivo, à pessoa física ou jurídica de caráter cultural sem fins lucrativos, de numerário, bens ou serviços para a realização de projetos culturais, vedado o uso da publicidade paga para a divulgação de ato. *f* Mecenato: a origem deste termo, remonta à Roma antiga onde Caius Cilinius Mecenas, ministro de Caio Julio Augusto, então, imperador de Roma, figura chave na política na época que mantinha sob sua proteção figuras de destaque na produção literária da época (74 a.C. a 8 d.C.), como Horácio, Virgílio e Propertius. Hoje o termo mecenas designa quem patrocina as artes. Para a legislação brasileira, mecenato é toda a cobertura de gastos ou utilização de bens móveis ou imóveis do patrimônio do patrocinador, sem a transferência de domínio por pessoas físicas ou jurídicas de caráter cultural, com ou sem, fins lucrativos. Este item é mais conhecido como apoio. *f* Patrocínio Cultural: Forma de apoio que tem se tornado muito atrativo às empresas nos últimos tempos por questões, sobretudo, de marketing já que movimentam produtos, expõe a marca do investidor ligando-a a cultura e

⁴ Todos os valores aplicados são viabilizados por benefícios fiscais para quem apóie projetos culturais sob a forma de doação ou patrocínio. Empresas e pessoas físicas podem utilizar a isenção do valor, conforme percentual previsto em lei, do Imposto de Renda e investir em projetos culturais. Além da isenção fiscal, elas investem também em sua imagem institucional e em sua marca.

mostrando comprometimento com a comunidade onde está inserida e os consumidores.(DECRETO FEDERAL, n1494, 1995)

A definição destes fundos no Brasil (2004)

O FNC é um fundo proveniente de recursos públicos, que permite ao Ministério da Cultura investir em projetos culturais mediante celebração de convênios e outros instrumentos similares. O FNC financia até 80% do valor dos projetos, 20% é contrapartida do proponente. Mecenato é previsto em Lei Federal de Incentivo à Cultura que permite o investimento em projetos culturais mediante doações, patrocínios, ou contribuições ao FNC, com a possibilidade do abatimento no imposto de renda devido do contribuinte investidor. O FICART é um fundo que funcionará sob a forma de condomínio, sem personalidade jurídica, caracterizando comunhão de recursos destinados à aplicação em projetos culturais e artísticos, apesar de regulamentado ainda não está implementado.

Os abatimentos da Lei Rouanet são fixados como tendo um teto de abatimento para cada tipo de investimento, limitado a 4% do Imposto de Renda devido pela pessoa jurídica, não considerando o adicional do imposto sobre o lucro e incidindo tão somente sobre a alíquota de 15% paga sobre o lucro real, para as pessoas físicas esse limite é de 6% sobre o valor final do imposto a pagar. No artigo 18 da Lei nº. 8313 autoriza a dedução de 100% do valor efetivamente transferido para os seguintes projetos que discrimina em Brasil (1991)

Art. 18. Com o objetivo de incentivar as atividades culturais, a União facultará às pessoas físicas ou jurídicas a opção pela aplicação de parcelas do Imposto sobre a Renda, a título de doações ou patrocínios, tanto no apoio direto a projetos culturais apresentados por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas de natureza cultural, como através de contribuições ao FNC, nos termos do artigo 5º, inciso II desta Lei, desde que os projetos atendam aos critérios estabelecidos no artigo 1º desta Lei. § 1º Os contribuintes poderão deduzir do imposto de renda devido as quantias efetivamente despendidas nos projetos elencados no § 3º, 54 previamente aprovados pelo Ministério da Cultura, nos limites e condições estabelecidos na legislação do imposto de renda vigente, na forma de: a) doações; e, b) patrocínios. § 2º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não poderão deduzir o valor da doação e/ou do patrocínio como despesa operacional. § 3º As doações e os patrocínios na produção cultural, a que se refere o § 1º, atenderão exclusivamente os seguintes segmentos: a) artes cênicas; b) livros de valor artístico, literário ou humanístico; c) música erudita ou instrumental; d) circulação de exposições de artes visuais; e) doações de acervos para bibliotecas públicas, museus, arquivos públicos e cinematecas, bem como treinamento de pessoal e aquisição de equipamentos para a manutenção desses acervos; f) produção de obras cinematográficas e videofonográficas de curta e média metragem e preservação e difusão do acervo audiovisual; g) preservação do patrimônio cultural material e imaterial.

Os estados federados e os municípios com maior liberdade para instituir e isentar impostos, e com a retirada pelo Governo Federal de parte das transferências constitucionais, geraram o conflito federativo, chamado de “guerra fiscal”. A interpretação mais comum vê a “guerra fiscal” como a exacerbação de práticas competitivas – e não cooperativas – entre os estados da Federação.

O tema “guerra fiscal” vem assumindo importância crescente, frente aos benefícios fiscais e financeiros que vêm sendo concedidos de forma generalizada pelos estados às grandes empresas, para que estas se instalem em seus territórios. Estes benefícios têm produzido, acreditam alguns estudiosos, concorrência predatória entre os estados, contribuindo para agravar a crise financeira em que se encontram. O que se tem, de fato, é um confronto entre interesses econômicos dos estados, os quais através de concessão de benefícios, que geralmente são via ICMS, buscam favorecer suas economias internas.

CONCLUSÃO

Um dos aspectos positivos encontrados neste estudo está no papel do planejamento tributário nas empresas, onde se procurou poder demonstrar a importância e algumas bases do mesmo para que se tenha um planejamento eficaz com vista sempre ao sucesso empresarial seguindo os rigores da lei tributária brasileira.

Finalmente, a pesquisa demonstrou as diferenças entre evasão e elisão fiscal, entre diversas leis e conceitos do direito tributário, até mesmo verificando acerca dos crimes tributários. Se viu sobre o planejamento tributário nas empresas e que o governo criou uma forma muito eficaz de fiscalizar de maneira eletrônica e eficiente, valendo-se de tecnologia de última geração para auditar as empresas que se encontram na obrigatoriedade desse ambiente tecnológico e que estão tentando cumprir as novas exigências e obrigações acessórias criadas pelo fisco. Isso trouxe significativas mudanças nas rotinas administrativas das empresas de todo o país e, conseqüentemente, diversos benefícios para a sociedade, pela fiscalização eletrônica mais eficaz. Toda a escrituração (fiscal e contábil) está disposta em forma digital ao fisco, elevando ainda mais o grau de responsabilidade por parte dos profissionais contábeis.

A falta de conhecimento dos regimes fiscais e as constantes mudanças legislativas e de jurisprudência, também de profissionais qualificados são fatores preponderantes na falta de capacidade de controlar os cumprimentos das obrigações fiscais resultando em problemas com o fisco como fiscalizações e multas para as empresas.

A contabilidade fiscal é uma área importante para que as empresas possam analisar suas questões e particularidades tributárias evitando a baixa lucratividade da empresa. Também evitando erros que possam acarretar sanções, como exemplo: bloqueios de certidões de regularidade de débitos fiscais e multas.

Frente a este cenário é imprescindível manter um bom conhecimento e estar devidamente capacitado sobre o assunto, sabe-se que a informatização é realizada nas empresas por meio de ERPs adequados, permitindo assim, gerar informações fidedignas, compatíveis com o *layout* exigido pelo fisco e adequados a atividade operacional da empresa. Em virtude da exigibilidade do fisco, também ficou evidente como é relevante diferenciar as empresas por regime de tributação.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed., São Paulo: Saraiva, 2010.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Direito Penal Tributário**. 6.ed., São Paulo: Atlas, 2009.
- AMED, Fernando José. Negreiros, Plínio José Labriola De Campos. **História Dos Tributos No Brasil**. São Paulo: Edições Sinafresp, 2000
- AZEVEDO, Osmar Reis; MARIANO, Paulo Antonio. **SPED: Sistema Público de Escrituração Digital**. 3 ed. São Paulo: IOB, 2011.
- ALENCAR, Roberta de C.; PEREIRA, Carlos A.; REZENDE, Amaury J. **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Atlas, 2010.
- BALERA, Wagner. **Direito Previdenciário**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.
- BRASIL, **Lei n. 8.137, de 27dez. 1990**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: . Acesso em 11 de jun de 2011.
- BRASIL. **Constituição Da República Federativa Do Brasil**. São Paulo: Rideel, 2000
- BRASIL, Lei 5.172, De 25 De Outubro De 1966. **Código Tributário Nacional**. Dispõe Sobre O Sistema Tributário Nacional E Institui Normas Gerais De Direito Tributário Aplicáveis À União, Estados E Municípios. Disponível Em: (On Line) [Www.Planalto.Gov.Br/Legislação] http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm . Acesso Em: Julho de 2018.
- BRASIL. Decreto n. 6.022, de 22 de janeiro de 2007. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – Sped. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 de Janeiro 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>. Acesso em: **JULHO DE 2018**.
- BIAZUS, Cleber Augusto. **Formação de contadores e mercado de trabalho**: um estudo da realidade de Santa Maria – RS. 2000, 206f. Dissertação (mestrado em Administração – Turma Especial Universidade Federal de Santa Maria) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000.
- BRASIL. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 05 de outubro de 1988**. Organização do texto: Antonio Luiz de Toledo Pinto. 39. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. **Lei n. 8.313, de 23 de dezembro de 1991.** Restabelece princípios da Lei n. 7.505, de 2 de julho de 1986. Institui o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac) e dá outras providências.

BRASIL. **Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.

BRASIL. **Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências.

BEUREN, Ilse Maria; LONGARAY, André Andrade. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos: Teoria e Prática.** São Paulo: Atlas, 2006.

CARMO, Augusto B.G. et al. **Fluxo de Caixa.** Revista Brasileira de Contabilidade do CRC –SP. São Paulo: ano I, nº 3, p.57-64, dez./ 1997.

CHAVES, Francisco C. **Planejamento Tributário na Prática: Gestão Tributária Aplicada.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário.** São Paulo. Revista dos Tribunais, 2013.

COSTA JR. Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais.** São Paulo: Saraiva, 1996 apud VELOSO. R. R. **Crimes tributários e econômicos.** São Paulo: Quartier Latin, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática.** São Paulo: Dialética, 1998.

CNI – SEBRAE. **Temas Fundamentais para as Micro & Pequenas Empresas.** Brasília, 2002.

DERZI, Misael de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.** São Paulo. Revista dos Tribunais, 2007.

DUARTE, Roberto Dias. **Big Brother Fiscal III: O Brasil na era do conhecimento: como a certificação digital, SPED e NF-e estão transformando a Gestão Empresarial no Brasil.** 3. Ed. Belo Horizonte: Ideas At Work, 2009.

DUARTE, Roberto Dias. **Manual de sobrevivência no mundo pós SPED.** São Paulo: Idea@, 2011.

DUARTE, Roberto Dias. **Big Brother Fiscal III: o Brasil na era do conhecimento: como a certificação digital, SPED e NF-e estão transformando a gestão empresarial.** 3. ed. São Paulo: Ideas@work, 2009. 328 p.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária,** São Paulo: Editora Atlas, 2009.

FÖPPEL, G.; SANTANA, R. de Sá. **Crimes tributários: Legislação penal especial homenagem a Raul Chaves**. 2.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. 173p.

FIGUEIREDO, Sandra; FABRI, Pedro Ernesto. **Gestão de Empresas Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de Pesquisa**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2010. 176 p.

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB nº **1.052, de 5 de julho de 2010**. Institui a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Disponível em: <<http://www.datadez.com.br/content/legislacao.asp?id=106640>>. Acesso em: Julho de 2018.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KFOURI, Anis Jr. **Curso de Direito Tributário**. Editora: Saraiva. 2010.

IUDICÍBUS, Sérgio de *et al.* IN IUDICÍBUS, Sergio de (org.). **Contabilidade Introductória**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LUNELLI, Reinaldo Luiz. **SPED – Sistema Público de Escrituração Digital (ECD – EFD– NF-E – NFS-E – CT-E)**. São Paulo: Portal Tributário, 2010.

LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário: imposto de renda das empresas**. 15. Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Prática Tributária da Micro, Pequena e Média Empresa – Legislação Tributária e Empresarial. Lei do Simples. Tributação da Média Empresa**, Editora Atlas, 2006

MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de direito penal tributário**. São Paulo: Atlas, 2002 apud FÖPPEL, G.; SANTANA, R. de Sá. **Crimes tributários: Legislação penal especial homenagem a Raul Chaves**. 2.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **A norma antielisão e o princípio da legalidade dialética**. São Paulo. 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37.ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MINISTERIO DA FAZENDA-RECEITA FEDERAL. **Sped - NF-e - Ambiente Nacional**. Disponível em <http://www1.receita.fazenda.gov.br/nfe/default.htm>>. Acesso em:

OLIVEIRA, Gustavo P. de. **Contabilidade tributária**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato; PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária**. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PINTO, Antonio Luiz de Toledo; WINDT, Márcia Cristina dos Santos; CÉSPEDES, Livia. **Código Tributário Nacional e Constituição Federal**. 14. ed. São Paulo: Saraiva. 2008.

PACHECO, Angela Maria da Motta. **Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias**. São Paulo. Ed. Max Limonad, 1997.

PALHARES. Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes tributários. Uma visão prospectiva de sua despenalização**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004 apud FÖPPEL, G.; SANTANA, R. de Sá. Crimes tributários. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de, **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**, 2ª Ed., Novo Hamburgo - RS, Associação Pró-Ensino Superior em Novo Hamburgo - ASPEUR Universidade Feevale, 2013.

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de Renda, Contribuições Administradas pela Secretaria da Receita Federal e Sistema Simples**. Incluindo procedimentos fiscais e contábeis para encerramento do ano-calendário de 2006. 15. ed. Porto Alegre, 2007, 742 p.

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de Renda**. 19ª ed. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2011.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Sistema Público de Escrituração Digital**. Disponível em: < <http://www1.receita.fazenda.gov.br/fcont/o-que-e.htm>>. Acesso: Julho de 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Em nota, Receita esclarece regulamentação da norma antielisão**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2002/novembro/em-nota-receita-esclarece-regulamentacao-da-norma-antielisao>. Acesso: Julho de 2018.

SILVA, Juary C. **Elementos de Direito Penal Tributário**. 1ª Ed. Saraiva. São Paulo/SP. 1998.

SANTOS, Gisele do Rocio Cordeiro Mugnol: Orientação e Dicas Práticas para o Trabalho Acadêmico. 20 Ed. Curitiba, 2007.

TRAMONTIN, Odair. **Incentivos públicos a empresas privadas e guerra fiscal.** Curitiba: Juruá, 2002.

TÔRRES, H. T. **Direito tributário e Direito Provado.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, 512 p.

TOZONI-REIS, M. F. C. **Do projeto ao relatório de pesquisa.** In: PINHO, S. Z. (Org.). Cadernos de formação: formação de professores. Educação, cultura e desenvolvimento. v. 3. São Paulo: Cultura acadêmica, 2010.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 48.