



ELTON SANDERSON

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO –
OPORTUNIDADES NA LEGALIDADE**

**CURITIBA
2017**

ELTON SANDERSON

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO –
OPORTUNIDADES NA LEGALIDADE**

Trabalho de Conclusão de Curso do MBA
em Gestão Financeira, Controladoria e
Auditoria da FGV/ISAE.

**CURITIBA
2017**

ELTON SANDERSON

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO –
OPORTUNIDADES NA LEGALIDADE**

Trabalho de Conclusão de Curso do MBA em Gestão Financeira, Controladoria e Auditoria da FGV/ISAE.

BANCA EXAMINADORA:

Orientador: Prof. Augusto Dalla Vecchia
ISAE - FGV

Prof.
ISAE - FGV

Prof.
ISAE - FGV

Aprovado em: ____/____/____

**CURITIBA
2017**

Dedico este trabalho à empresa que me proporcionou cursar este MBA, obrigado Grupo Paineiras.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus que me concedeu a vida.

Aos meus familiares que tanto têm me auxiliado e apoiado durante todas as fases de minha vida.

A todos os professores que se dedicam, incondicionalmente, à causa do ensino e se apaixonam a cada dia mais pelo conhecimento.

RESUMO

A receita tributária do Brasil é estipulada pela antiga Lei do Orçamento promulgada em 1964 que criou o Sistema Tributário Brasileiro e as regras de tributação. Há uma excessiva carga tributária que tem levado as empresas a passarem dificuldades operacionais para diminuir suas obrigações junto ao tesouro. A fiscalização é rígida e as multas são muito substanciais, assim o Planejamento Tributário surge como uma alternativa jurídica para as empresas, no sentido de minimizar a carga tributária sem incorrer em sonegação fiscal. As Microempresas e as Pequenas Empresas são favorecidas pelas regras tributárias dos regimes tributários do Simples Nacional e do Lucro Presumido que as isentam de determinados tributos e favorecem a busca por capitais com taxas moderadas junto às instituições financeiras. Os inadimplentes praticam a evasão fiscal constituída de fraudes, mas elisão fiscal é a forma legal de minimizar a coleta de tributos. O Planejamento Tributário é a ferramenta que possibilita às empresas evitarem os caminhos mais onerosos antes da geração do tributo, ou seja, antes do fato gerador. O objetivo geral dessa pesquisa é conhecer os aspectos de legitimidade e limites do planejamento tributário no seio da complexidade do sistema tributário brasileiro, indicando oportunidades na legalidade para uma adequada e agregadora interferência no negócio. Como resultados, constatamos que algumas ações coordenadas podem oferecer vantagens claras às empresas indicadas sem implicar em aumento de risco de autuações. Para as empresas, como a linha divisória entre evasão e elisão é bastante tênue, resta o caminho do Planejamento Tributário, pautado pelo substrato econômico, que torna-se uma ferramenta fundamental para as empresas.

Palavras-chave: Elisão Fiscal. Evasão Fiscal. Empresas. Planejamento Tributário.

ABSTRACT

The tax revenue of Brazil is stipulated by the old Law of the Budget promulgated in 1964 that created the Brazilian Tax System and the rules of taxation. There is an excessive tax burden that has led companies to experience operational difficulties in order to reduce their obligations to the treasury. Taxation is rigid and fines are very substantial, so Tax Planning appears as a legal alternative for companies, in the sense of minimizing the tax burden without incurring tax evasion. Microenterprises and Small Businesses are favored by Simple Nation tax rules that exempt them from certain taxes and favor the search for capital at moderate rates with financial institutions. Defaulters practice tax evasion consisting of fraud, but tax avoidance is the legal way of minimizing collection of taxes. Tax Planning is the tool that enables companies to avoid the most costly ways before the generation of the tax, that is, before the generating event. The general objective of this research is to know the aspects of legitimacy and limits of tax planning within the complexity of the Brazilian tax system. As results, we find that the citizen and the companies incessantly seek alternative forms of tax collection to minimize the burden. For companies, as the dividing line between evasion and avoidance is quite tenuous, there remains the path of the Tax Planning that becomes a fundamental tool for companies.

Keywords: *Tax Avoidance. Tax Evasion. Microenterprises. Small Business. Tax Planning.*

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	8
2	OS TRIBUTOS NA HISTÓRIA OCIDENTAL.....	10
2.1	Sistema Tributário Brasileiro.....	11
2.2	COFINS e PIS/PASEP sobre a Importação.....	16
2.3	CSSL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.....	17
3	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA ESCOLHER OS CAMINHOS.....	23
3.1	Elisão Fiscal e Evasão Fiscal.....	25
3.2	Formas de tributação da Pessoa Jurídica.....	27
3.3	Princípio da Capacidade Contributiva.....	31
4	estudo de caso.....	34
4.1	INTERVENÇÃO NO NEGÓCIO – A EMPRESA.....	34
4.2	ELABORAÇÃO.....	35
4.2.1	Consultoria em planejamento agrícola, com mapeamento de solo e distribuição de fertilizantes utilizando agricultura de precisão.....	35
4.2.2	Prestação de serviços de armazenagem para outras Tradings da região.....	37
4.2.3	Reanálise da atividade de venda de fertilizantes.....	37
4.2.4	Reanálise das operações com Semente.....	38
4.3	PROJEÇÃO.....	39
4.4	TESTE.....	39
4.5	NEGOCIAÇÃO.....	39
4.6	IMPLEMENTAÇÃO.....	40
5	CONCLUSÃO.....	41
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	42
	REFERÊNCIAS.....	44

1 INTRODUÇÃO.

Este trabalho expõe os resultados de uma pesquisa sobre a importância do Planejamento Tributário nas empresas, independentemente do regime tributário que adotem, tema que gera polêmicas no contexto jurídico.

A receita tributária do Brasil é estipulada pela antiga Lei do Orçamento promulgada em 1964 que criou o Sistema Tributário Brasileiro e as regras de tributação, no entanto a pesada carga tributária leva as empresas a realizarem estratégias para diminuírem suas obrigações junto ao tesouro.

O governo, cada vez mais, procura acirrar a fiscalização para encontrar os inadimplentes que praticam a evasão fiscal, as fraudes e, atualmente, procura combater a elisão fiscal, que é a forma legal de minimizar a coleta de tributos, que por meio do planejamento tributário permite às organizações evitarem os caminhos mais onerosos antes da geração do tributo, ou seja, antes do fato gerador.

As linhas são bastante tênues para delimitar se houve evasão ou elisão. Assim, o planejamento tributário torna-se peça fundamental para as empresas.

A modernidade trouxe novas maneiras de agir no mercado competitivo que a globalização tem propiciado, mas o grande aporte de informações que vem com esse processo faz com que os profissionais tenham que adaptar-se frequentemente às exigências da clientela.

As mudanças são contínuas e o Conselho Federal de Contabilidade tem estado atento à qualidade dos serviços dos seus profissionais e tem tomado medidas interessantes no sentido de mantê-los em constante aprendizado, com obrigatoriedade que se desrespeitada pode incorrer em infração ética.

A ética profissional serve para evitar que os profissionais manchem a imagem do coletivo de todos os profissionais, no caso, da classe contábil e de gestão financeira, porque deve cultivar as virtudes profissionais, a saber, o sigilo, a lealdade, a imparcialidade e a responsabilidade. Todos os Profissionais da Contabilidade e da área financeira como um todo no âmbito da gestão das empresas são abrangidos pelas regras do setor, tendo cada um deles que em absoluta conformidade.

Esse trabalho é o resultado de uma pesquisa bibliográfica que procurou selecionar livros, artigos científicos em revistas e jornais impressos e também online, com o recurso da Internet, zelando sempre por obter informações em fontes fidedignas ligadas a universidades e aos seus pesquisadores, Institutos reconhecidos e órgãos ligados ao conhecimento contábil.

O que nos moveu a realizar tal estudo foi a preocupação crescente das empresas no sentido de compreender melhor a utilização legal do planejamento tributário como instrumento para minimizar o pagamento de tributos.

O objetivo geral dessa pesquisa é conhecer os aspectos de legitimidade e os limites do planejamento tributário e sua aplicabilidade em um caso real.

Quanto aos objetivos específicos, temos: 1 – Apresentar os aspectos legais gerais do planejamento tributário; 2 – Mostrar a importância do planejamento tributário para as empresas como forma de sobrevivência. 3 – Demonstrar especificamente em etapas a interferência do planejamento tributário no negócio real.

A sociedade brasileira possui uma carga tributária que onera bastante a vida do cidadão e das empresas. O que nos levou a realizar essa pesquisa foi perceber que as empresas são assoladas por taxas e tributos e, em meio a tudo isso, têm que buscar formas de sobrevivência e competitividade.

Apresentaremos como problema de pesquisa a seguinte pergunta: Como classificar os elementos do planejamento tributário como lícitos ou ilícitos?

Gil (2012) adota o método científico na busca de conhecimentos, seguindo os seguintes passos: formulação do problema; construção de hipóteses; operacionalização das variáveis; apresentação da generalização, tese ou lei.

Köche (2011) argumenta que há várias formas de conhecimento, mas a ciência moderna nos legou um método bastante prático e coerente para buscarmos a verdade: a experimentação; a formulação de hipóteses; repetição da experimentação por outros cientistas; repetição dos experimentos para testagem das hipóteses; formulação das generalizações e leis. Desse modo, neste trabalho seguiremos estas etapas para chegarmos ao conhecimento científico.

2 OS TRIBUTOS NA HISTÓRIA OCIDENTAL.

David Ricardo (1982), economista inglês muito citado por Marx, distingue bem o ônus dos impostos quando cobrados excessivamente, tirando a capacidade de produção e mesmo do capital e suprindo cargos improdutivos ligados ao governo.

Os impostos são a parte do produto da terra e do trabalho de um país colocada à disposição do Governo e, em última análise, sempre pagos pelo capital ou pelo rendimento do país. Os gastos com o Governo, considerados improdutivos e a relação entre capital e produção são explicados por esse economista da seguinte maneira:

Quando a produção anual de um país repõe mais do que seu consumo anual, diz-se que o seu capital aumenta: quando o consumo anual não é pelo menos superado pela produção anual, diz-se que o seu capital diminui. Portanto, o capital pode aumentar devido a um aumento da produção ou pela redução do consumo improdutivo.

Se o consumo do Governo aumentar graças à criação de impostos adicionais, mas se isso for obtido pelo aumento da produção ou por uma redução do consumo da população, tais impostos recairão sobre o rendimento, e o capital nacional permanecerá intacto. Porém, se a produção não aumentar, ou diminuir o consumo improdutivo por parte da população, os impostos necessariamente recairão sobre o capital, isto é, eles reduzirão os fundos destinados ao consumo produtivo (RICARDO, 1982, p. 113).

Apesar das enormes despesas que o governo inglês realizou durante anos, não há dúvida que foram mais do que compensadas pelo aumento da produção nacional. O capital nacional não somente permaneceu intacto como foi enormemente aumentado, e o rendimento nacional anual, mesmo depois de descontados os impostos, é provavelmente maior do que em qualquer período anterior da história da Inglaterra. O escritor inglês estava referindo-se à Inglaterra da passagem do século XVIII ao XIX e podemos notar, mesmo assim a similaridade com a nossa realidade é muito grande. (RICARDO, 1982)

Como prova da afirmação, podemos citar o aumento da população (a extensão da agricultura), o crescimento da frota mercante e da manufatura (a construção de portos), a abertura de vários canais, assim como diversos outros dispendiosos empreendimentos, todos manifestando um aumento tanto do capital como da poupança anual.

O aumento do capital seria muito maior se não fossem os impostos, pois não há imposto que não tenda a reduzir o ímpeto da acumulação e sabemos que todos os impostos incidem sobre o capital ou sobre o rendimento. Ricardo (1982) esclarece que se os impostos recaírem sobre o capital, eles reduzirão proporcionalmente o fundo cujo volume regula o crescimento das atividades produtivas de um país. Mas se incidirem no rendimento, eles reduzirão a acumulação ou forçarão os contribuintes a poupar o montante do imposto, realizando uma redução correspondente no seu anterior consumo improdutivo de bens de primeira necessidade e de luxo. Alguns impostos produzirão tais efeitos em grau muito maior do que outros; mas, o grande defeito dos impostos não consiste tanto na seleção dos produtos sobre os quais incidem como na magnitude total de seus efeitos considerados conjuntamente. Esta é também a situação do Brasil, resguardadas as devidas proporções.

O desejo de todo homem tem de manter sua posição social e conservar sua riqueza no nível mais elevado faz com que a maioria dos impostos seja paga com os rendimentos, quer sejam lançados sobre o capital quer sobre a renda. Portanto, à medida que aumentam os impostos ou cresçam as despesas governamentais, os desfrutos anuais da população devem diminuir, a menos que seja possível aumentar o capital e o rendimento na mesma proporção e nunca lançar impostos que inevitavelmente atingem o capital, pois, se isso acontecer, o fundo de manutenção do trabalho será enfraquecido, e em consequência a produção futura do país diminuirá (RICARDO, 1982, p. 114).

2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.

A expressão Sistema Tributário Brasileiro pode ser resumida como sendo um conjunto de normas jurídicas originadas da Constituição Federal e das leis, na qual são definidos os limites e atribuições legais de cada objeto político de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). (KANAWATI; OLIVEIRA, 2016)

A União, entidade de representação soberana, exerce o seu papel fundamental pelo financiamento captado diretamente dos indivíduos através dos tributos. Vale a vontade superior do Estado, prevalecendo sobre os cidadãos a ele submetidos. Todavia, não se trata de mera vontade e sim de uma relação jurídica entre um e outro, pressupondo a existência de deveres e direitos.

Segundo Santos e Santos (2007), há diversos métodos de classificação dos tributos de acordo com a ciência das finanças, sendo que, no sistema tributário brasileiro os de maior importância são as seguintes: 1- quanto à competência impositiva, os tributos são federais, estaduais e municipais; 2- quanto à vinculação com a atividade estatal, os tributos são: vinculados – as taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições especiais; não vinculados, os impostos. Os impostos estão classificados em nosso Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966), de acordo com a natureza jurídica de seu respectivo fato gerador, em quatro grupos, a saber: sobre comércio exterior; sobre o patrimônio e a renda; sobre a produção e circulação; impostos especiais.

Segundo os autores citados acima, quanto à função, os tributos são: fiscais, extrafiscais e parafiscais, o que pode ser traduzido da seguinte forma: fiscal – quando o principal objetivo do tributo é arrecadação de recursos financeiros para o Estado;

Extrafiscal – quando sua principal função é a intervenção no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros;

Parafiscal – quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.

Sempre há que haver lei como forma de autorização da sociedade para que modelos tributários possam existir e, principalmente, para que os valores monetários possam ser extraídos compulsoriamente das populações. O poder de tributar é, portanto, um poder de ordem legal. Todavia, os modelos tributários, particularmente em nosso país, com frequência, se mostram inadequados ou desviados de sua finalidade. (SANTOS; SANTOS, 2007, p. 82).

Ressalta-se que a função extrafiscal do tributo é largamente utilizada com o objetivo de interferir em economias privadas, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e, por consequência, produzindo os mais diversos efeitos econômicos.

No sistema jurídico brasileiro, a atribuição da competência tributária decorre diretamente da Constituição Federal. A partir do seu artigo 145, são definidas as

peças jurídicas tributantes (a União, os Estados e o Distrito Federal e os Municípios), cada qual com sua atribuição previamente definida.

Cada uma das peças jurídicas titulares da competência legal de tributar, a União, Estado ou Município, sistematicamente, vêm adotando padrões de conduta incompatíveis com a importância que merece o assunto saúde. Podemos perceber, através das alíquotas e bases de cálculos, os gastos excessivos e infinitos de tributos e contribuições parafiscais, que nosso sistema tributário é excessivamente complexo em todos os níveis de poder.

A intensa mobilidade do capital é uma característica importante no mundo atual e dificilmente será possível criar um sistema tributário muito progressivo. Tentativas nesse sentido serão frustradas por tais movimentos, gerando redução do investimento e do nível de emprego ao invés de justiça fiscal. Um objetivo razoável é evitar que o sistema seja regressivo. Neste caso, o impacto redistributivo da ação do governo deveria se fazer sentir principalmente pelo lado da despesa, através de sua concentração em ações que beneficiem os indivíduos das classes de renda mais baixas.

Segundo Varsano (*apud* AFONSO, 2000), o grau de progressividade da tributação depende da forma como o sistema é concebido. A tributação de indivíduos permite imprimir alguma progressividade ao sistema, visto que os impostos pessoais podem ser graduados de acordo com a renda do contribuinte e a possibilidade de transferência da carga para outros contribuintes é menor do que no caso de impostos sobre produtos ou empresas. Estes tendem a ser transferidos e regressivos. Deste modo, a utilização mais intensa e mais progressiva do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas é recomendável. Da mesma forma, quando as condições para o equilíbrio das contas públicas permitirem convém que se reduzam os impostos incidentes sobre as peças jurídicas.

Mas é principalmente a qualidade da administração fiscal que pode garantir a consecução do objetivo aqui tratado. A sonegação é certamente o maior inimigo da justiça fiscal. Observando que também o objetivo do item anterior é mais bem servido pelos impostos pessoais, fica claro que o aperfeiçoamento da administração fazendária é atividade essencial para assegurar a boa qualidade do sistema tributário.

Segundo Souza (2005), tributo “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não se constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Já o imposto é considerado como um tributo que não é vinculado devido à sua característica de incidência da “materialidade independe de qualquer atividade estatal (art. 160 do CTN)”. O autor define taxa da seguinte maneira:

[...] é um tributo vinculado diretamente, por possuir a sua hipótese de incidência consistente numa ação estatal diretamente referida ao contribuinte (art. 77 do CTN). Está relacionada a prestação de serviço público ou exercício do poder de polícia, que beneficia o próprio contribuinte e a sua cobrança aparece como uma contraprestação, apesar de serem juridicamente denominados de taxas, podem receber outras denominações como: tarifas, contas, preços públicos ou passagens. (SOUZA, 2005)

A Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966, conhecida como Código Tributário Nacional, dispondo sobre o STN – Sistema Tributário Nacional, institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Em seu artigo 3º, do Livro Primeiro, Título I define: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (BRASIL, 1966)

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.
Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.
(BRASIL, 1966)

O Direito Tributário, também conhecido como Direito Fiscal, refere-se ao conjunto de leis reguladoras da arrecadação dos tributos (taxas, impostos e contribuição de melhoria¹) e regula as responsabilidades por toda a fiscalização. Regulamenta as relações jurídicas entre o Estado e os contribuintes, que tratam da arrecadação dos tributos.

¹ “É um tributo vinculado indiretamente, por possuir uma hipótese de incidência consistente numa atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte (art. 81 do CTN). Está relacionada a realização de obras públicas, que traz benefício para o público em geral e não apenas o contribuinte dessa contribuição”. (SOUZA, 2005)

Cuida dos princípios e normas relativas à imposição e a arrecadação dos tributos, analisando a relação jurídica (tributária), em que são partes os entes públicos e os contribuintes, e o fato jurídico (gerador) dos tributos. O objeto é a obrigação tributária, que pode consistir numa obrigação de dar (levar o dinheiro aos cofres públicos) ou uma obrigação de fazer ou não fazer (emitir notas fiscais, etc.) O Direito Tributário é uma barreira contra o arbítrio, que poderia ser demandado pelos governantes, na ânsia de querer usurpar toda e qualquer riqueza proveniente do indivíduo e/ou da sociedade de forma ditatorial, vingativa, sem critérios, pois, apenas através da lei e de nenhuma outra fonte formal é que se pode criar ou aumentar impostos de forma racional, porque o Estado tem a obrigação de prever os seus gastos e a forma de financiá-los. (SOUZA, 2005, p. 4)

A Administração Pública possui uma série de atividades financeiras que envolvem despesas e, por isso, tem que produzir receitas para suportá-las: conservar bens públicos; adquirir ou manter o patrimônio; realizar o controle monetário; estabelecer o orçamento público são todas atividades que demandam capital. Arrecadar tributos é a maneira prevalente que os entes públicos têm para garantir sua subsistência e gerir sua economia para direcioná-la ao bem-estar do cidadão.

O Estado, assim como qualquer indivíduo, necessita de meios econômicos para satisfazer as suas atividades, sendo que o indivíduo, de modo geral, tem entre as suas fontes de arrecadação de recursos, a venda da sua mão-de-obra, enquanto que o Estado para o cumprimento das suas obrigações, a obtém através da tributação do patrimônio dos particulares, sem contudo efetuar uma contraprestação equivalente ao montante arrecadado. A Constituição Federal trata da questão tributária de forma genérica e a sua forma mais abrangente encontra-se na lei complementar, conhecida como Código Tributário Nacional. O sistema constitucional tributário está contido no Título VI, "da tributação e do orçamento", abrangido pelos artigos 145 a 169. (SOUZA, 2005, p. 15)

O Direito Tributário mantém um estreito relacionamento com o Direito Constitucional para regulamentar os direitos individuais. Assim, há instrumentos legais específicos para estabelecer as formas de financiamento "da pessoa jurídica de direito público, com suas sanções e legalidades, matéria esta de interesse dos indivíduos, quer seja de ordem física ou de ordem jurídica". O capítulo genérico da Constituição Federal, nos artigos 145 a 169 regulamenta essa matéria, juntamente com o Código Tributário Nacional, promulgado pela Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. (SOUZA, 2005)

2.2 COFINS E PIS/PASEP SOBRE A IMPORTAÇÃO.

O Governo Federal editou a medida provisória n.º 164, de 29 de janeiro de 2004, (posteriormente convertida na lei 10.833/2004) instituindo a contribuição social para o financiamento da seguridade social e a contribuição para os programas de integração social e formação do patrimônio do servidor público, incidentes sobre a importação de produtos em geral, a serem calculados sobre o valor aduaneiro, na data de registro da declaração de importação. As contribuições, que convencionou chamar de COFINS-Importação e PIS-PASEP-Importação, deverão ser calculadas à alíquota de 7,6% e 1,65%, respectivamente.

No entanto, a instituição e a cobrança desses novos tributos ofendem diretamente vários dispositivos da Constituição da República, em especial quanto ao mecanismo utilizado para sua criação (não poderia ter sido manejada através de medida provisória) e ao término inicial de cobrança das contribuições, prescritas para o dia 1º de maio de 2004.

Outro ponto de ilegalidade contido na norma trata-se da composição da base de cálculo das contribuições em questão, eis que a referida lei 10.833/04, indo além do que determina a constituição federal e ampliando o conceito de valor aduaneiro, elencou novos e impertinentes elementos destinados à composição da base de cálculo, contrariando o Regulamento Aduaneiro do Brasil e os tratados internacionais que regulam a matéria, além do Código Tributário Nacional.

Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, principalmente, em se tratando do Direito Tributário, em que o CTN – Código Tributário Nacional taxativamente determina (art.110) que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Assim, tendo a Constituição Federal estabelecido como base de cálculo das contribuições o "valor aduaneiro", cujo conteúdo é expressamente delimitado em legislação específica, não poderia a lei em comento estabelecer base de cálculo diferente, estabelecendo esse mesmo conceito de "valor aduaneiro".

Cabe observar também que a questão debatida é relativamente nova, não havendo jurisprudência formada a respeito, qual seja, o Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, instâncias máximas do Poder Judiciário, ainda não se pronunciaram sobre o assunto, todavia, diversos estudiosos do direito já se manifestaram sobre o assunto e decisões semelhantes já apontam o rumo que a questão deve seguir:

Consoante os termos do art. 110 o CNT – para o qual a norma tributária editada para o fim de definir ou limitar competências tributárias não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de Direito Privado, utilizados expressa, ou implicitamente pela Constituição Federal, ou das normas máximas de cada um dos entes políticos (Constituições Estaduais e Leis Orgânicas), não poderia tem a norma em análise ter ampliado o conceito de receita bruta (ou faturamento) no intuito de ampliar a arrecadação. (SANTOS; SANTOS, 2007, p. 45)

Portanto, existente a possibilidade do não pagamento das referidas contribuições, cabe a cada qual fazer valer os seus direitos. E uma boa alternativa seria, enquanto se discute judicialmente a questão realizar o depósito judicial do montante integral do tributo discutido, suspendendo-se a sua exigibilidade, nos termos do art. 151, II, do Código Tributário Nacional, com possibilidade do imediato levantamento da quantia depositada ao término da demanda, sem necessidade da propositura de uma nova ação para tal.

2.3 CSSL – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.

As empresas de saúde que se assemelham com as empresas que exploram o ramo de Serviços Hospitalares são as Clínicas de Diagnósticos por Imagem que por este fato podem reduzir a carga tributária.

O Governo Federal, nos últimos tempos, editou diversos atos administrativos normativos relacionados à cobrança do IRPJ – Lucro Presumido e da CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e, através de instrução Normativa da Secretária da Receita Federal os serviços médicos prestados por clínicas de ortopedia, traumatologia, radiologia e demais serviços de complementação diagnóstica e terapêutica estariam enquadrados como "serviços hospitalares", podendo ser aplicado o percentual de 8% e 12% respectivamente para fins de

apuração da base de cálculo dos tributos em foco, oposição ao percentual de 32% estabelecido na legislação tributária para os "serviços em geral".

A questão, no entanto, voltou à pauta recentemente, quando parecia tudo resolvido administrativamente, através da Instrução Normativa 307/2005, de 27 de abril de 2005, a qual definiu, em síntese o seguinte:

Art. 27. Para fins do dispositivo nesta instrução normativa, são considerados serviços hospitalares aqueles diretamente ligados à atenção e assistência à saúde, de que trata e o subitem 2.1 da parte II da resolução de Diretoria colegiada (RDC) da Agência Nacional de vigilância Sanitária nº 50, de 14 de novembro de 2002, e pela RDC nº 189, de 18 de julho de 2003, prestados por empresário ou sociedade empresária, que exerça uma ou mais das:

I – Seguintes atribuições:

II – Atividades fins da prestação de atendimento de apoio ao diagnóstico e terapia(atribuição 4).

Estabeleceu ainda o seguinte:

§ 1º A estrutura física do estabelecimento assistencial de saúde deverá atender ao disposto no item 3 da parte II da Resolução de que trata o caput, conforme comprovação por meio de documento competente expedido pela vigilância sanitária estadual ou municipal. (SANTOS; SANTOS, 2007, p. 9)

E na Resolução da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA, FDC n.º 50/2002 – Parte II encontram-se as características físicas exigidas pela Receita Federal para o enquadramento legal, sendo ali incluídos os serviços da "Atribuição 4: Prestação de atendimento de apoio ao Diagnóstico e terapia" (Ver ANEXO 2).

Traçando um breve histórico sobre a questão vemos que, através da edição da Instrução Normativa 306/2003 e da Solução de Divergência nº 11, de 21 de julho de 2003, ambas da Secretaria da Receita Federal, o órgão tributante entendeu que os serviços médicos prestados por clínicas de ortopedia, traumatologia e radiológicas e demais serviços de complementação diagnóstica e terapêutica estariam enquadrados dentre as atividades de "serviços hospitalares", podendo ser aplicado o percentual, citado anteriormente, de 8% e 12%, correspondentes ao IRPJ e à CSSL, respectivamente.

Em 23 de outubro de 2003, através de Ato Declaratório Normativo nº 18, a Receita Federal deu interpretação restritiva à IN 306/2003, nos seguintes termos:

Art. 1º – Para fins do dispositivo no art.15, § 1º, III, "a" da lei 9.249. de 26 de dezembro de 1995 considera-se serviços hospitalares os prestados pelo estabelecimentos assistenciais de saúde constituídos por empresários ou sociedades empresárias.

No seu artigo 2º, o referido ato Normativo não considera serviços hospitalares aqueles prestados exclusivamente pelos sócios da empresa, com ou sem o concurso de auxiliares ou colaboradores, independentemente

da forma de constituição da pessoa jurídica, afigurando-se em ato obtuso e ilegal.

A mesma Receita Federal, através de Instrução Normativa 480/2004, revogou expressamente a IN 306/2003, "dando novo significado" à expressão "serviços hospitalares", " para fins de retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados por órgãos da administração federal direta, as fundações federais, as empresas públicas, as sociedades de economia mista", assim definido:

Art. 27 – Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, são considerados por estabelecimentos hospitalares.

Meses depois a Receita Federal publicou a citada Instrução Normativa 307/2005, de 27 de abril de 2005, revogando expressamente a IN 480/2004, adotando nova conceituação da expressão "serviços hospitalares" (SANTOS; SANTOS, 2007, p. 9).

E a Lei 9.249/95, legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, bem como da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, preceitua, por meio do seu art. 15, o seguinte:

Art. 15 – A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei 8.981, de 29 de janeiro de 1995. § 1º – nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

III – 32%, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares.

E dispõe a mesma Lei 9.249/95, em seu artigo 20:

Artg.20 – A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem ao pagamento mensal a que se refere, os art. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a 12% da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art.15, cujo percentual corresponderá a 32%.

Portanto a Lei 9.249/95 é o único instrumento normativo a ser seguido. Certamente, não haveria sequer a necessidade da publicação de instruções normativas ou atos explicativos assemelhados quando a própria Lei 9.249/95, que alterou a legislação do Imposto de Renda, estabeleceu base reduzida para os "Serviços hospitalares" (SANTOS; SANTOS, 2007, p. 39).

A capacidade de pagamento de tributos em capacidade contributiva de um país deve levar em conta o nível de renda, o tamanho da população e os serviços promovidos pelo Estado. Neste ponto, o Brasil estaria mais uma vez em dívida com a sua gente, pois, embora, exija um esforço elevado, a população não recebe serviços públicos de qualidade.

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, a carga tributária brasileira já superou, em 2007, o incrível patamar de 38% do PIB, praticamente 2/5 (dois quintos) de nossa produção, ou seja, a tributação europeia

sem respectiva e necessária contraprestação em serviços públicos de qualidade. Mas no ano de 2012, a arrecadação com impostos federais alcançou pela primeira vez a cifra de R\$ 1,029 trilhão, demarcando um recorde na história do país ao considerar a arrecadação fechada de um ano. (COBUCCI, 2013) Comparado ao ano de 2011, a arrecadação de 2012 atingiu um montante 6,12% superior (o montante arrecadado em 2011 foi de R\$ 969,8 bilhões).

Segundo a Receita, o resultado se deve ao aumento de 5,6% na arrecadação da contribuição para a Previdência Social, que atingiu R\$ 310 bilhões em 2012 contra R\$ 294 bilhões em 2011. Em segundo lugar, o aumento na contribuição para o PIS/Pasep (fruto do maior número de empregos gerados com carteira assinada), que passou de R\$ 216,8 bilhões em 2011 para R\$ 226,9 bilhões em 2012. O maior número de pessoas físicas que passaram a pagar Imposto de Renda em 2012 também subiu, o que gerou uma alta na arrecadação desse item de 5,11%.

O crescimento da massa salarial do brasileiro ao longo de 2012, que acumulou alta de 13,38%, também contribuiu positivamente para o aumento do imposto de renda retido na fonte, que passou de R\$ 74,7 bilhões em 2011 para R\$ 77,3 bilhões no ano passado. (COBUCCI, 2013, p. 1)

Quando há uma redução da carga tributária, isso poderia garantir mais condições de competição às empresas, pois restaria mais capital para empregar no próprio negócio como alertava Adam Smith sobre a realidade da Inglaterra com relação aos impostos cobrados sobre a compra e a venda de terras:

Quanto mais forem os impostos para a aquisição de uma propriedade, menor deverá ser o seu valor líquido quando adquirida. Como todos os impostos sobre a transferência de propriedades de qualquer espécie diminuem o valor do capital dessa propriedade, eles tendem a diminuir os fundos destinados à manutenção do trabalho. São todos eles impostos mais ou menos antieconômicos, que aumentam os rendimentos do monarca que geralmente só mantém trabalhadores improdutivos, em detrimento do capital do país, que só mantém trabalhadores produtivos (SMITH *apud* RICARDO, 1982).

Quando comparamos a realidade da Inglaterra com relação à carga tributária excessiva que onera o capital para manter trabalhadores improdutivos, podemos comparar com a situação brasileira que mantém políticos e assessores em excesso, tirando a capacidade do trabalho produtivo de empresas e pessoas físicas que produzem para manter privilégios para uma classe que é necessária em uma democracia, mas que onera demais o país quando os salários e as outras ajudas de custo são muito altos e o número de cargos é excessivo.

Para Santos e Santos (2007), a maior contradição é que todo o esforço do cidadão, convertido em impostos não retorna sob a forma de serviços, pois, segundo relatórios do Banco Central do Brasil, somente no período de 2003 a 2006, o país, ou seja, os cidadãos contribuintes pagaram de juros, a enorme quantia de R\$ 590 bilhões, que corresponde a mais de meio trilhão de reais. E, por outro lado, nos defrontamos com os inúmeros problemas urbanos, o atraso educacional, as precárias condições de nossas estradas e o péssimo atendimento público de saúde, dentre outros.

Uma discussão atual é a questão da cobrança de IOF – Imposto sobre Operações Financeiras que evidencia o fato do aumento da carga tributária geral no Brasil, pois a implantação dessa contribuição, que recai sobre toda sociedade e visa, em tese, custear os serviços de saúde, não trouxe novidades. O aumento da carga não modificou significativamente o panorama da saúde em nosso país que continua com grandes problemas por solucionar.

A legislação brasileira é constantemente mudada para atender questões circunstanciais vinculadas a governos e legisladores com interesses distintos. Santos e Santos (2007) nos informam que pelos dados levantados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT no período pós Constituição Federal de 1988 – 05 de outubro de 1998 até 05 de outubro de 2006, foram editadas no Brasil 3.510.804 (três milhões, quinhentos e dez mil, oitocentos e quatro) normas legais e infra-legais, que incluem “emendas constitucionais, leis complementares, leis ordinárias, medidas provisórias, decretos, portarias, instruções normativas, atos declaratórios, pareceres normativos, ordens de serviço etc., fazendo do país um manicômio legislativo” (SANTOS; SANTOS, 2007, p. 10).

O grande problema da carga tributária é o que representa a parcela de tributos cumulativos que, em cascata, passa a integrar o custo do produto e o torna imensurável aos analistas externos e mesmo aos administradores das empresas. Por outro lado, a competição no mercado está bem mais acirrada se comparada ao passado recente e sobretudo aos últimos anos. Como ferramentas para sustentar o crescimento econômico, as empresas contam cada vez mais com a grande agilidade proporcionada pelos modernos sistemas de informação, a crescente evolução do conhecimento científico e a conquista de habilidades para impulsionar a criatividade e a inovação no mercado competitivo (KANAWATI; OLIVEIRA, 2016).

A estrutura do sistema tributário brasileiro representa, segundo Gestão (2006), 42% do Produto Interno Bruto – PIB e ano a ano, a julgar pelas inúmeras leis

que são criadas, os mecanismos para aumentar esse percentual vem sendo incrementado.

3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA ESCOLHER OS CAMINHOS.

A chamada Reforma Tributária parece interminável e está sempre voltando aos noticiários e à pauta política do país ano após ano. A Proposta de Emenda Constitucional 285 (PEC/285) que, segundo a justificativa oficial, contém algumas características que merecem citação.

Segundo Santos e Santos (2007): dois são os motivos principais apontados pelo governo brasileiro para a substituição do atual modelo tributário nacional, 1- A descentralização do equilíbrio de forças que sustentam o pacto tributário; 2 - A necessidade de adaptação à evolução estrutural da economia.

O primeiro motivo apontado relaciona-se com a própria razão de ser de qualquer sistema tributário. A tributação é, na sua essência, um acordo entre governo e sociedade, que, antes de tudo, define a aceitação, por parte dessa sociedade, de que é necessário existir governo e, portanto, deve-se financiá-lo.

O segundo motivo que justifica a necessidade de reformas em um sistema tributário relaciona-se às mudanças estruturais da economia, que devem ser acompanhadas pelas devidas adaptações nos sistemas tributários (SANTOS; SANTOS, 2007. p. 11).

O planejamento tributário tem sido utilizado pelas organizações e respectivos gestores como ferramenta de minimização do pagamento de tributos, pois corresponde ao rol de sistemas legais para minimizar a incidência e correspondente pagamento de tributos; serve para permitir as melhores escolhas de tributação para as empresas para suavizar o impacto tributário sobre sua situação financeira, econômica e patrimonial. O contribuinte pode diminuir seus encargos de tributos de maneira legal ou ilegal, pela elisão fiscal ou pela evasão fiscal, respectivamente. (LIMA, 2010)

O planejamento tributário é uma das ferramentas mais importantes quando se fala de planejamento estratégico no Brasil. Para um planejamento tributário eficiente e justo temos que avaliar as variáveis ambientais que afetam a organização e devemos montar cenários buscando oportunidades e ameaças. Tais variáveis podem representar oportunidades em aumentar a competitividade ou, pelo contrário, representar ameaças de interferência. (KANAWATI; OLIVEIRA, 2016)

No Brasil, o governo representa uma das forças que influenciam na competição entre empresas, diferente de outros países onde há mais autonomia empresarial. As forças do ambiente interagem conjuntamente com os concorrentes, com as políticas sociais, legais, tecnológicas, econômicas e essas variáveis têm que ser mensuradas para a elaboração do planejamento tributário que também depende da estrutura e cultura específica de cada empresa.

Para a realização do planejamento tributário da empresa é necessário criar um momento favorável que se consegue com a “conscientização de toda a equipe de trabalhadores, por meio do gerenciamento dos esforços de diversas pessoas da empresa e com os objetivos voltados para a redução da carga tributária” (KANAWATI; OLIVEIRA, 2016).

O planejamento tributário parte do princípio de que todos os contribuintes têm o direito de ordenar os seus negócios de forma que paguem o mínimo de tributos em face da legislação correspondente. Pressupõe também que o empresário que decide optar pela alternativa mais econômica do ponto de vista fiscal está se utilizando do mesmo procedimento de quando resolve adquirir um insumo pelo menor preço possível.

O desafio da redução do custo tributário deve motivar também as pessoas da contabilidade. A função é a de subsidiar as informações competitivas e lucrativas para todos os setores da empresa. (KANAWATI; OLIVEIRA, 2016)

Como vimos acima, toda a empresa é mobilizada para cotizar esforços no sentido de construir um planejamento tributário, mas a equipe contábil tem uma função essencial para buscar subsídios que alicercem tal planejamento.

A competitividade no mercado é afetada pela ausência de um planejamento tributário bem elaborado devido à alta carga tributária brasileira – pagar impostos é necessário, mas escolher os melhores caminhos é vital. Enquanto isso, as empresas que têm consciência, elaboram um planejamento tributário e o colocam em prática melhoram sensivelmente as perspectivas de ganhos significativos em relação a seus principais concorrentes. (BOGO, 2005)

3.1 ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL.

Bittencourt (2006) ao definir elisão fiscal, procura distingui-la de evasão fiscal, porque elisão fiscal é a prática de atos lícitos praticados antes da incidência dos tributos com o intuito de minimizar a carga de tributos de forma lícita, obtendo, assim, de forma legítima economia na tributação ao impedir a ocorrência do fato gerador; ao excluir o contribuinte da obrigatoriedade da incidência do tributo ao retirá-lo de sua abrangência; obtendo a redução do montante de tributo a ser pago. Mas a evasão fiscal corresponde à prática de meios ilícitos que ocorre concomitante ou posteriormente à incidência tributária por meio de fraude, sonegação ou simulação.

A classificação da ocorrência de fatos legítimos ou ilegítimos quanto ao recolhimento ou não dos tributos nem sempre é muito fácil para caracterizar a existência de crime. Os critérios utilizados nessa classificação são o “cronológico” e o “dos meios utilizados”, conforme explicação abaixo:

Critério cronológico: a elisão ocorre sempre antes da realização *in concreto* da hipótese de incidência tributária. Já a prática da evasão se dá juntamente com a ocorrência do fato gerador, ou após esta.

“O único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de elisão; na segunda trata-se de fraude fiscal”.

Licitude dos meios utilizados: consoante mencionado, juntamente ao aspeto temporal deve-se analisar a acordância ou não dos atos praticados pelo contribuinte com o ordenamento jurídico vigente. Na elisão fiscal são utilizados meios sempre lícitos, ao passo que na evasão empregam-se meios ilegítimos, como a fraude, sonegação e simulação. Diante dos princípios da legalidade e especificidade conceitual fechada, informadores do direito tributário brasileiro, será lícita toda conduta que busque a economia de impostos, desde que não vedada pelo legislador. É interessante notar que os conceitos internacionais de elisão (*tax avoidance*) e evasão (*tax evasion*) baseiam-se estritamente na legitimidade dos meios utilizados para o não pagamento de tributos. (IBFD *apud* MOREIRA, 2003, p. 13)

Lima (2010) afirma que a obrigação de pagar tributo é *ex lege*, porque só o fato gerador é que cria o crédito tributário a favor do Estado ou da União ou do município.

Entretanto, há hipóteses nas quais a evasão fiscal antecede a efetiva incidência da norma tributária. O caso clássico do comerciante que emite notas fiscais adulteradas e somente após promove a saída da mercadoria

de seu estabelecimento é típico exemplo das falhas existentes ao empregarem-se somente o critério temporal para diferenciação dos institutos. Ciente disso, a doutrina tradicional considera, além do aspecto cronológico, o da legitimidade dos meios utilizados para correta caracterização da elisão ou evasão fiscal, como se verá a seguir. (MOREIRA, 2003, p. 13)

A elisão fiscal é o vocábulo utilizado, por vezes, em sentido pejorativo porque muitas vezes é entendido como manobras legais para economizar impostos por meio de arranjos artificiais quando da realização de negócios de pessoas físicas ou jurídicas, aproveitando-se de brechas, anomalias e/ou outras deficiências presentes no direito tributário. (MOREIRA, 2003)

Moreira (2003) afirma que classifica-se como evasão fiscal a obtenção de economia nos impostos por meios ilegais e aí inclui-se “a omissão da renda tributável ou de transações realizadas das declarações de tributos, ou a redução da quantia devida por meios fraudulentos”.

Luís (2008) reconhece que a evasão e a elisão distinguem-se no instante em que há a prática do ato ou de sua omissão, porque “se o ato é praticado posteriormente ao fato gerador, estamos perante evasão fiscal; se o ato ou omissão é praticado anteriormente ao fato gerador estamos perante elisão ou evitação fiscal”.

Complementa Luís (2008, p. 12): “a distinção entre fraude e elisão é o caráter lícito ou ilícito dos atos praticados. Na fraude à lei, existe ato ilícito violador de bem ético fundamental previsto em norma. A generalidade da doutrina tende a considerar que a evasão fiscal é ilícita”.

Cabe aqui algumas considerações a respeito da etimologia e da adequação dos termos elisão e elusão fiscal, pois o autor considera que há uma inadequação no uso do termo elisão e propõe a utilização do vocábulo “elusão” em seu lugar, devido às seguintes razões:

Para evitar confusões no uso da linguagem e por melhor representar as condutas enfocadas, preferimos o termo “elusão”. “Elisão”, do latim *elisione*, significa ato ou efeito de elidir; eliminação, supressão. “Eludir”, do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem.

Elusivo é aquele que tende a escapular, a furtar-se (em geral por meio de argúcia); que se mostra arisco, esquivo, evasivo. Assim, cogitamos da “elusão tributária” como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei. (TÔRRES *apud* MOREIRA, 2003, p. 15)

Outra distinção importante a fazer é entre os termos elisão e evasão fiscal como já comentamos anteriormente. Luís (2008) acredita que o planejamento tributário é a forma que as empresas encontraram para safar-se do pagamento de tributos ou diminuir sua incidência ou ainda retardar o seu pagamento. A linha entre os institutos “evasão” e “elisão” é muito tênue e bastante discutida pelos especialistas do direito: “parte dos doutrinadores considera elisão a conduta que visa a supressão ou redução do pagamento de tributos de forma lícita, enquanto evasão seria a supressão ou redução do pagamento de tributos de forma ilícita”.

Torres (*apud* LUÍS, 2008, p. 51) entende que a restrição ao abuso do planejamento tributário está na recorrência do intérprete à analogia, pois a analogia pode evitar o fenômeno da elisão. “As cláusulas antielisivas, por serem abertas indeterminadas, também acabam caindo no argumento analógico o que vai exigir o seu ulterior fechamento pelas cláusulas específicas”.

Assim, o que as normas gerais antielisivas buscam é regular os casos não-compreendidos nas hipóteses de incidência descritas nas leis instituidoras dos tributos, mas semelhantes aos casos compreendidos, de maneira idêntica. Em suma, o que as normas antielisivas gerais fazem é incluir o caso não previsto em virtude do caso não regulamentado ser semelhante em efeitos jurídico-econômicos com o caso regulamentado. (LUÍS, 2008, p. 51)

Luís (2008) conclui que recorrer à analogia não supre as lacunas existentes nas leis tributárias; no Brasil é proibido recorrer à analogia gravosa, sendo que os tributos só podem ser criados por meio das leis.

3.2 FORMAS DE TRIBUTAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA.

Para a empresa ter condições de saber qual a melhor opção de apuração para a sua realidade e elaborar seu planejamento tributário, descreveremos o que é lucro real e as formas de Apuração do Imposto.

O lucro real é o lucro líquido Contábil do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas no Decreto nº 3000/99 (art. 246 do RIR/99).

As pessoas jurídicas que estiverem enquadradas em uma das situações abaixo devem optar pelo lucro real. (art. 246 do RIR/99).

a. que tenham receita total, no ano-calendário anterior, superior a quarenta e oito milhões de reais (R\$ 48.000.000,00) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses.

b. que tenham atividades 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, distribuidoras 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.

c. que tiverem lucros, rendimento ou ganhos de capital oriundo do exterior.

d. que, autorizadas pela legislação tributária usufruam de benefícios fiscais, relativos à isenção ou redução do imposto.

e. que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 222 do RIR/99.

f. empresas de Factoring (VARSAÑO, 1996, p. 5).

- Lucro Real é a forma de tributação completa com base na escrituração comercial e fiscal apuradas trimestralmente ou anualmente com base no lucro Líquido Contábil e com alguns ajustes efetuados, devido à legislação fiscal que estão disciplinados nos artigos 249 e 250 do RIR/99.

As formas de apuração do Imposto – Lucro Real são:

a) Trimestral – é a forma completa e definitiva de tributação, apurada com base no lucro líquido contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações permitidas ou autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99 – RIR/99). O imposto será determinado com base no Lucro Real apurado por períodos trimestrais encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. (art. 220 do RIR/99).

No modelo lucro real trimestral, as despesas e receitas de uma empresa são apuradas a cada trimestre, quando são feitas as adições e as exclusões estabelecidas pelo Fisco e apurado o resultado, esclarece Gestão (2006, p. 15).

O lucro real trimestral tende a ser utilizado pelas empresas que possuem margem comprovada de lucro inferior à determinada pelo lucro presumido, e com lucros em todos os trimestres.

Caso seja apurado prejuízo em algum trimestre, este somente pode ser compensado em 30% com o lucro de algum trimestre futuro, mesmo no próprio exercício de apuração.

b) Lucro real mensal (estimativa) – é uma forma de tributação anual onde o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro – CSL é apurada mensalmente e determinada sobre base de cálculo estimado (art. 222 do RIR/99). É

apurado com base na receita bruta mensal, aplicando os percentuais previstos no (art. 223 do RIR/99), ou com base em Balanços de Suspensão ou Redução, previstos no (art. 230 do RIR/99).

No modelo Lucro real mensal com balanço de suspensão ou redução, a vantagem para as empresas é pelo fato de poderem compensar em 100% o valor dos prejuízos apurados em um determinado mês com lucros de meses futuros dentro do mesmo exercício.

c) Anual – é uma forma de tributação em que deverá apurar o Lucro Real, definitivamente em 31 de dezembro de cada ano-calendário, com antecipações mensais, obrigatórias, do Imposto de Renda e da Contribuição Social (art. 221 do RIR/99).

- Simples Nacional – é uma forma de tributação simplificada com base na receita bruta mensal, onde a pessoa jurídica que opta é enquadrada como Microempresa – ME ou Empresa de Pequeno Porte – EPP (Lei nº 123/2006²) (JUS, 2007, p. 1).

- Lucro Presumido - é a forma simplificada de tributação com base na receita bruta apurada trimestralmente, onde serão aplicados percentuais cabíveis a cada atividade explorada pela pessoa jurídica, acrescido dos ganhos de capital e demais receitas (artigos 516, 518, 519 e 521 do RIR/99).

O Fisco estabeleceu a margem que cada tipo de empresa deve ter. A base é 8% da receita bruta apurada, passando a 1,6 para atividade de revenda – para consumo – de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural; 16% para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga; e 32% para as atividades de prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares, intermediação, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

² Lei do Simples Nacional. Alterações substanciais dadas pela Lei 139/2011:

- a) Alterações importantes para o Microempreendedor Individual - MEI;
- b) Mudança no prazo para microempresas e empresas de pequeno porte, que estejam sem movimento há pelo menos 12 meses, poderem efetuar sua baixa independentemente de possuir débitos fiscais;
- c) Mudanças na comunicação eletrônica do contribuinte;
- d) Alterações importantes na forma de recolhimento, compensação e restituição de tributos;
- e) Possibilidade de parcelamento de débito do Simples Nacional em até 60 parcelas;
- f) Aumento das possibilidades de exclusão do Simples Nacional;
- g) Alterações nas competências para fiscalização de empresas no Simples Nacional;
- h) Alterações na análise de omissões de receita. (SILVA, 2011)

Optam por esse modelo, normalmente, as empresas que se enquadram nessa regra e que têm margem de lucro superior à estabelecida pelo Fisco. Nesse modelo, a empresa pode trabalhar com o regime de caixa e como receita é considerada apenas a que foi efetivamente paga, as alíquotas de PIS e da COFINS são de 3,65%, contra 9,25% (não cumulativa) pagas pelas que optaram pelo lucro real.

- Lucro Arbitrado – Também é uma forma simplificada de tributação, de iniciativa do fisco, que será de ofício ou do próprio contribuinte, quando conhecida a receita bruta do período a ser arbitrado (art. 529 do RIR/99).

Optam por este modelo, as empresas que não tenham uma contabilidade aceita pelo Fisco ou que tenham apurado lucros que ultrapassam o nível do lucro presumido e mesmo com os 20% calculados para o presumido, esse modelo ainda é ideal e vantajoso.

A tendência à prática da sonegação como aspecto cultural é contrariada por Gestão (2006) que afirma ser a pior saída, contrariando o senso comum.

É fato que determinadas empresas utilizam-se da sonegação para garantir competitividade. O que pode parecer uma saída “esperta” para tirar vantagem da concorrência, na verdade, volta-se contra o futuro da empresa sonegadora. Primeiro porque sonegar é crime. Segundo porque a empresa em questão tende a ter desvantagem na competição com outras que não se utilizam desse expediente, uma vez que fica patente que ela só sobrevive por transferir sua ineficiência para a sonegação. Além disso, a sonegação tende cada vez mais a ser reduzida, principalmente pelo aparelhamento do Estado em seu combate (KANAWATI; OLIVEIRA, 2016).

Souza (2009) argumenta que o governo tem na Nota Fiscal, a forma mais eficiente de garantir o recolhimento de impostos. Assim, mantém fiscalização e campanhas de conscientização para que as empresas emitam notas fiscais e os consumidores exijam sua emissão como segurança para requerer assistência técnica dos produtos adquiridos; comprovação da compra para futuras troca das mercadorias, se necessário, e para auxiliar o país na arrecadação de impostos. A Nota Fiscal Eletrônica configura-se na promessa de uma fiscalização mais eficiente, tornando o planejamento tributário ainda mais importante para gerir as empresas no sentido de se programarem para escolher as formas mais amenas de tributação dentro da legalidade.

Com a Nota Fiscal Eletrônica ou NF-e, o governo brasileiro dá um passo positivo no campo tributário, além de contribuir com o meio ambiente e

reduzir custos – muito altos – das empresas emissoras do documento. como a NF-e será assinada e reconhecida eletronicamente pela Receita Federal, ao emití-la a empresa não poderá negar sua existência, fraudar, sonegar impostos. (SOUZA, 2009, p. 14)

Para o consumidor, a NF-e continua com as mesmas garantias da Nota Fiscal impressa, não alterando substancialmente sua dinâmica, apenas trazendo a novidade de um documento eletrônico e não impresso; isto pode gerar estranheza nos consumidores menos afeitos à virtualidade e à modernidade, segundo Souza (2009).

Segundo Bogo (2005), há três fases teóricas interpretativas da legislação tributária, especificamente sobre a legalidade ou ilegalidade do planejamento tributário:

- 1- Primeira fase foi representada pelas teorias que defendiam a ampla liberdade do comportamento do contribuinte, tendente a reduzir ou eliminar a carga tributária, mediante condutas praticadas antes do fato jurídico tributário e por meio de procedimentos lícitos, salvo as hipóteses de simulação.
- 2- Em uma segunda fase, também predomina a liberdade de agir do contribuinte antes do fato jurídico tributário, mas o comportamento elusivo é agora contaminado não só pela simulação, mas igualmente por outras patologias do negócio jurídico, como o abuso do direito e a fraude à lei.
- 3- Na terceira fase acrescenta-se um novo elemento, que é o princípio da capacidade contributiva, o qual, com idêntico assento constitucional de outros princípios e garantias individuais, vem temperar o predomínio da liberdade individual em face da solidariedade social, decorrente da capacidade contributiva. (BOGO, 2005, p. 192)

O princípio da capacidade contributiva assume diretriz positiva e questiona-se se não seria o paradigma atual para a execução e para a atividade jurisdicional, pois pela capacidade contributiva chega-se à isonomia. (BOGO, 2005)

3.3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

Angarani (2007) expõe que o Princípio da Capacidade Contributiva está previsto no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal do Brasil e funciona como desdobramento do princípio da isonomia que está intrinsecamente relacionado a outros princípios constitucionais.

Yves Gandra (1992, p. 101) entende que o constituinte causou uma confusão quando utilizou a expressão “capacidade econômica” no art. 145, § 1º porque ao utilizar tal expressão cometeu um equívoco. Na verdade, quis referir-se à capacidade contributiva e não capacidade econômica, que por mais que pareça não são sinônimos.

Para Angarani (2007, p. 9), a capacidade contributiva é a “capacidade do contribuinte relacionada com a imposição do ônus tributário. É a dimensão econômica particular da vinculação do contribuinte ao poder tributante, ao Estado, de forma geral”.

Denota-se a existência de uma obrigação jurídica de prestação de natureza tributária, ou seja, presume-se uma relação jurídica entre o contribuinte e o Fisco, sendo que o fisco impõe ao contribuinte a obrigação de recolher aos cofres públicos, de acordo com suas possibilidades, ou melhor, no limite de sua capacidade contributiva.

Por sua vez, a capacidade econômica é a ostentação de riqueza, é o potencial econômico do cidadão em razão de seus rendimentos, independe de sua vinculação ao poder tributante. É a habilidade dos indivíduos em obter riquezas, sendo que estas se expressarão através de sua renda, do seu consumo ou do seu patrimônio. E todo o indivíduo nestas condições, de alguma forma, tem capacidade econômica. (ANGARANI, 2007, p. 9)

Angarani (2007) argumenta que a capacidade contributiva é uma capacidade econômica especial que refere-se à aptidão do contribuinte em suportar determinada imposição tributária. Pelo fato de haver progressividade nas alíquotas dos impostos, que se elevam na medida em que cresce a capacidade contributiva. Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva tem por objetivo alcançar a justiça, a equidade na tributação que funciona por meio da progressividade.

Segundo Mendonça (2010), é essencial para um Estado Democrático de Direito dispensar “tratamento fiscal igualitário para os que se encontrem em igualdade de condições” por meio do princípio da capacidade contributiva, que decorre diretamente do princípio da igualdade e impõe-se ao âmbito tributário.

O princípio da capacidade contributiva - indispensável para o alcance de uma sociedade justa e igualitária - possui caráter social, vez que visa a impedir que os contribuintes sejam tratados de maneira discriminatória, bem como a proteger o mínimo necessário para que tenham uma vida digna.

Assim, capacidade contributiva “é a possibilidade econômica de pagar tributos (*ability to pay*)”, ou seja, é o quantum de que cada cidadão pode dispor para a manutenção do Estado sem prejudicar seu próprio sustento. (MENDONÇA, 2010, p. 7)

Mendonça (2010) argumenta que o significado do princípio da capacidade contributiva é o seguinte:

[...] todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 31)

Baptista (2007) realizou um estudo onde considerou a capacidade contributiva, que sob a égide de princípio constitucional, consiste em um instrumento que distribui proporcionalmente o ônus a cada contribuinte frente as despesas públicas.

A satisfação íntima atingida pelo contribuinte que projeta no Estado a justiça subjetiva encontrada na aplicabilidade principiológica.
[...] baseado na teoria da justiça de Kolm, cuja teoria da justiça é caracterizada pela solidariedade social na medida em que atende as necessidades básicas da sociedade, verifica-se a inter-relação entre a distribuição dos bens alocados na sociedade e as despesas públicas, e que seja justa onde as concentrações de riquezas respondam por maior parte do ônus público. Só assim será possível garantir uma vida digna a todos os brasileiros. (BAPTISTA, 2007, p. 8)

O cidadão alcança a justiça por meio da aplicação do princípio da capacidade contributiva. Neste sentido, Aristóteles já defendera “a tributação na exata medida da capacidade de cada ser indivíduo, o que significa dizer, nem uma tributação excessiva, nem escassa, de modo a se obter uma carga fiscal justa”, segundo Baptista (2007, p. 8).

4 ESTUDO DE CASO.

Na etapa da *análise do cenário atual*, nosso objeto de estudos traz um exemplo empresarial do agronegócio, ramo absolutamente estratégico para o equilíbrio da balança comercial brasileira.

Tomamos o cuidado de escolher um caso real, diretamente ligado ao nosso dia a dia, tanto que nos referimos aqui à companhia onde o aluno Elton Sanderson trabalha e cujo planejamento aqui desenhado será a ela apresentado.

4.1 INTERVENÇÃO NO NEGÓCIO – A EMPRESA.

A Distribuidora Paineiras tem como objeto social a comercialização atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes, corretivos de solo, secagem, armazenagem e comercialização de grãos no estado do Paraná, e adota o regime tributário do Lucro Real.

Passando por um momento de maturidade no negócio e ocupando atualmente posição estratégica no setor, seus gestores encontram-se em busca de novas oportunidades para diversificação dos investimentos e maximização dos lucros.

Nessa esteira, identificamos a existência de uma outra pessoa jurídica próxima ao Grupo Paineiras, chamada Cerrado Ltda. Administração, que não possui exatamente os mesmos sócios (na verdade é de propriedade de 2 dos 5 sócios da Paineiras), a qual adota o regime do Lucro Presumido, cujo objeto social atualmente é secagem, armazenagem e comercialização de grãos no estado do Paraná, bem como a consultoria em agronomia e marketing.

A Cerrado Ltda. está sediada em um imóvel locado, onde existe uma unidade armazenadora de grãos. Atualmente não possui empregados registrados e está praticamente sem faturamento.

Como visto, a Cerrado Ltda. hoje está subutilizada, pois apenas presta, esporadicamente, serviços de armazenagem exclusivamente à Paineiras, gerando

despesas à esta que é regida pelo lucro real (34% de IR/CSLL), resultando em receitas àquela que está pelo lucro presumido (aproximadamente 17% de impostos incidentes sobre o resultado)

Dessa forma, por meio de um brainstorming chegamos à algumas alternativas para ampliação das atividades da Cerrado Ltda. Administração, com aumento da sua participação de mercado, maximização de seus lucros e melhor aproveitamento do planejamento tributário.

A intervenção no negócio de um planejamento tributário implica em fases bem definidas, quais sejam: Elaboração, Projeção, Teste, Negociação e Implementação.

4.2 ELABORAÇÃO.

Dessa forma propomos abaixo novos cenários para o melhor uso, inovação e/ou aperfeiçoamento das atividades da Cerrado Ltda., a saber:

4.2.1 Consultoria em planejamento agrícola, com mapeamento de solo e distribuição de fertilizantes utilizando agricultura de precisão

Tanto a Cerrado Ltda. quanto a Paineiras não prestam esse tipo serviço no momento. A grande maioria dos clientes da Paineiras, produtores rurais, não contam com essa modalidade de consultoria, gerando uma limitação no teto produtivo de suas lavouras.

Tudo isso pode ser desenvolvido pela Cerrado Ltda., viabilizando assim a abrangência de um mercado até então inexplorado na região, gerando receita a qual será tributada pelo lucro presumido, onde paga-se menos IR, além de incidir alíquota reduzida PIS COFINS.

Essa atividade, como hoje é inexplorada, deve consistir em:

- Conhecer pessoal e pontualmente a área do cliente, identificando as plantas daninhas e pragas dominantes, visando uma maior assertividade na recomendação dos defensivos;

- Definir métrica adequada para coleta de amostras de solo (Grid) para posterior envio ao laboratório terceirizado com objetivo de identificar necessidades pontuais de macro e micronutrientes (já com olhos na agricultura de precisão);
- Na posse do resultado das análises de solo enviadas pelo laboratório, viria a fase do mapeamento e distribuição de fertilizantes utilizando agricultura de precisão;
- Input das informações no software específico para definição da recomendação de aplicação dos fertilizantes de acordo com o GRID fixado e coordenadas geográficas do ponto correspondente às amostras de solo analisadas;
- Aplicação do fertilizante em solo, com caminhão e sistema georreferenciado específico de distribuição à lanço à taxa variável;
- Regulagem de plantadeiras e pulverizadores a fim de que seja distribuída a quantidade correta de sementes e defensivos na área planejada, evitando falhas e desperdícios.

A Paineiras tem evidente interesse na contratação desse serviço para oferecer a seus clientes.

Por outro lado, existe ainda uma grande quantidade de outros produtores que podem até não ser clientes da Paineiras (ainda), mas que teriam interesse nesse serviço oferecido pela Cerrado Ltda..

Por fim, outras revendas (que seriam em princípio concorrentes da Goiabeiras) podem valer-se desse serviço da Cerrado para oferecer a seus clientes. Nesse aspecto, vale uma ressalva importante de ordem prática identificada na **fase de testes**, quando a equipe de campo noticiou que essa hipótese, em específico, enfrentaria forte resistência pelas revendas (potenciais clientes da Cerrado Ltda.), dada a proximidade desta com a Paineiras, e isso seria interpretado como um fator de risco ao seu **Planejamento Estratégico**, ou seja, justo receio de que através da Cerrado Ltda. a Paineiras fosse assediando os melhores clientes dos concorrentes.

Frise-se que o planejamento tributário nunca deve ser visto de forma absolutamente isolada. A sua harmonização com o planejamento estratégico é fundamental!

4.2.2 Prestação de serviços de armazenagem para outras Tradings da região.

Como hoje sua prestação de serviços resume-se apenas à armazenagem de cereais à Paineiras, passaria a prestar esse serviço também à terceiros.

Com a aproximação comercial feita pela Louis Dreyfus com a Paineiras, visando a ampliação da comercialização de seus fertilizantes, resultando em decorrente intensificação das operações de grãos entre elas, a Cerrado Ltda. pode habilitar-se para a prestação desse serviço de recepção, secagem e armazenagem de grãos.

Esses serviços seriam prestados pela Cerrado Ltda. (tributada pelo Lucro Presumido) para a Paineiras, gerando nesta despesa dedutível do IR e créditos de PIS e COFINS, uma vez que a companhia é tributada pelo Lucro Real. Não obstante, essas atividades serão prestadas também à terceiros, garantindo assim a regularidade no que tange à interpretação econômica na relação jurídica tributária para essas atividades.

4.2.3 Reanálise da atividade de venda de fertilizantes.

Atualmente a Paineiras compra no mercado nacional e apenas revende, ou simplesmente agencia a venda dos fertilizantes ao produtor rural.

Por meio de um brainstorm foram identificadas algumas possibilidades para buscar uma maior participação desta atividade no negócio da companhia.

Destacamos: importar o produto final pronto do exterior; importar a matéria prima e terceirizar a industrialização; importar a matéria prima e realizar a industrialização própria; comprar a matéria prima no mercado nacional e terceirizar a industrialização; comprar a matéria prima no mercado nacional e fazer a industrialização própria:

Identificamos alguns riscos relacionados a esta mudança, como: perda da parceria comercial com o atual fornecedor do fertilizante; custos com de investimento, no caso de produção própria, necessidade de maior capital de giro para a aquisição das matérias primas importadas; tempo de entrega; variação cambial das matérias primas; se a aquisição ocorresse do mercado interno a dependência de um único

fornecedor para parte das matérias primas; riscos comerciais; necessidade de habilitação e certificações para a produção dos fertilizantes, dentre outros.

Possíveis benefícios seriam a melhoria na qualidade do produto e produção especializada para cada tipo de solo de seus clientes; redução do custo de aquisição; ganhos tributários na terceirização de atividades, gerando créditos de PIS e COFINS e reduzindo a necessidade de capital investido. Possibilidade de aumento das vendas no mercado, utilizando os atuais clientes já existentes da rede de clientes dos defensivos.

4.2.4 Reanálise das operações com Semente.

Atualmente os produtores vendem diretamente o grão para as sementeiras as quais pagam um pequeno percentual de ágio sobre o valor normal do grão, deixando toda a margem do negócio (que é enorme) para as Sementeiras.

O objetivo seria passar a produzir as sementes e trazer a rentabilidade deste negócio para o grupo. A companhia compra os grãos, classifica e repassa para uma estrutura que realiza a atividade da sementeira.

A Paineiras realizaria a produção própria da atividade de sementaria e terceirizaria o serviço de laboratório e avaliação da qualidade do grão para a Cerrado Ltda..

A Cerrado Ltda. prestaria consultoria na análise das sementes e garantindo percentuais adequados de germinação e vigor, para o Grupo assim como para outras sementeiras que não possuem laboratórios próprios.

A companhia teria um baixo custo de investimento em CAPEX, visto que a companhia já possui os silos e as peneiras para o processo de seleção dos grãos.

Alguns dos riscos relacionados a atividade seria a liberação de licenças para a produção; risco da qualidade da semente não ser atingido, se a germinação não ocorrer a empresa assume o risco de sanções e/ou fornecimento de novas sementes ao comprador sem custo adicional, desenvolver um laboratório confiável para análise das sementes.

4.3 PROJEÇÃO.

Identificamos, para tanto, que são necessárias algumas mudanças específicas para a implementação desse planejamento:

- Seleção e Registro de colaboradores independentes para a Cerrado Ltda.;
- Identificação específica da Cerrado Ltda. no imóvel, por meio de placa com logomarca própria, uniforme para os colaboradores, etc;
- Alteração do objeto social da Cerrado Ltda. para inclusão da prestação de serviços de distribuição a lanço de fertilizantes em agricultura de precisão;
- Alteração do contrato de locação do imóvel onde está a Cerrado Ltda., visto que por equívoco figura atualmente como locatária a Paineiras;
- Aquisição do software e do caminhão para agricultura de precisão;

É necessária atenção à essas mudanças para evitar vulnerabilidades.

4.4 TESTE.

Nessa fase é fundamental estressar o planejamento para identificar eventuais vulnerabilidades.

Identificamos nessa etapa, tanto os riscos relacionados à qualidade das sementes, quanto ao eventual conflito com o planejamento estratégico dos potenciais clientes (revendas para o serviço de planejamento agrícola), situações devidamente abordadas nos tópicos *supra*.

4.5 NEGOCIAÇÃO.

Ao discutirmos o planejamento com a direção da empresa, comercial, financeira e de marketing, a receptividade foi boa e a avaliação feita é de que há total viabilidade para as mudanças.

Uma natural desconfiança com a necessidade e utilidade das propostas apresentadas foi identificada.

No entanto, ao final, devidamente justificadas as premissas, o apoio foi unânime.

4.6 **IMPLEMENTAÇÃO.**

Cumpridas as demais etapas, a empresa organizará os esforços específicos em cada área para implementação imediata do planejamento.

Essa etapa é o momento a partir do qual se começa a verificar se o planejamento foi adequadamente elaborado. Entretanto, muita atenção com o rigor e qualidade na implantação, bem como com a motivação da equipe para atingimento dos resultados.

5 CONCLUSÃO.

Nesta atividade de interferência no negócio, procuramos nos ater a identificar possibilidades de ampliar as atividades das empresas, buscando trazer substrato econômico para o planejamento, gerando assim benefícios financeiros à companhia.

Entendemos que os benefícios econômicos vão além dos fiscais. Com essa segregação de atividades será possível realizar outros tipos de ganho, como ampliação do relacionamento com o mercado, ganho de know-how, maior utilização das capacidades instaladas de ambas empresas, aumento da participação de mercado, entre outros.

Importante ressaltar que elencamos outras oportunidades de aprofundar este presente planejamento tributário, o que nos foi necessário resumir tamanha as oportunidades em virtude do tempo dos integrantes.

Afirmamos portanto, que o benefício fiscal gerado no presente estudo é o menor dos ganhos do processo. Com a sinergia gerada, fortalecemos as empresas, suas marcas e ganhamos um vigor estratégico alinhado para o curto, médio e longo prazo, não conseguindo neste momento apresentar todos os possíveis desdobramentos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS.

Nesse trabalho procuramos, de uma forma geral, tratar sobre carga tributária brasileira e alguns dos diversos impostos que a compõem, pois a sociedade brasileira e as empresas sofrem com o excesso e variedade de impostos que são criados a todo o tempo para os mais diversos fins.

O nosso cotidiano é repleto da cobrança de impostos que incidem sobre todas os produtos, sobre todos os serviços sobre todas as nossas ações. Impostos mensais, anuais ou sobre cada mercadoria adquirida; impostos municipais, estaduais e federais; impostos de exportação e importação; imposto para morar, para estudar, para nos locomover, tornando o Brasil um dos países com maior carga tributária, que onera o contribuinte pessoa física ou jurídica, mas que estranhamente, oferece poucos serviços aos cidadãos e de qualidade questionável.

O cidadão e as empresas procuram incessantemente formas de driblar a arrecadação tributária para minimizar os pesados encargos com os tributos que incidem sobre produtos e serviços. Assim, as organizações têm no planejamento tributário um aliado para essa difícil arte de baixar a sobrecarga dos tributos sem incorrer em burla, fraude, evasão fiscal que são punidas exemplarmente com multas vultosas.

Como muitos atos praticados pelas empresas no âmbito tributário dependem da interpretação dos fiscalizadores e da justiça, o planejamento tributário é que contém os limites entre os atos ilícitos da evasão fiscal e a proteção legal para a prática da elisão fiscal que beneficia as empresas, mas tem sido vista com desconfiança pelo Governo.

A polêmica é extensa e muito interessante, porque à medida que os tributos só podem ser criados por meio de leis e sua extinção também, cabe à sociedade acirrar as discussões acerca da relação entre arrecadação e qualidade dos serviços públicos como contrapartida que o governo oferece ao recolhimento dos tributos; sobre a legitimidade das manobras realizadas por meio do planejamento tributário que possibilita caminhos para as organizações optarem por sistemas de tributação (o Simples, por exemplo).

Pudemos ver que há linhas tênues entre a legalidade da elisão fiscal e a ilegalidade da evasão fiscal, que têm que ser conhecidas pelas empresas para andarem dentro da lei, mas com tributações que as onerem menos.

A legislação brasileira é constantemente mudada para atender questões circunstanciais vinculadas a governos e legisladores com interesses distintos. Os recursos da Receita Pública são a forma mais genuína do Estado sustentar-se e prestar os serviços, realizar obras, pagar o funcionalismo, enfim sobreviver.

Entendemos que, apesar das dificuldades em adentrar o mundo do conhecimento, ainda mais de um tema tão polêmico, pudemos contribuir para a reflexão sobre este assunto.

Ao chegarmos ao final dessa pesquisa, podemos arriscar algumas considerações que não têm o caráter de serem conclusivas, mas sim, que sirvam para elucidar algumas ideias que conseguimos compreender no processo desta pesquisa.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto. **Diretrizes e princípios para uma reforma tributária adequada ao contexto brasileiro**. Gestão Urbana, 12 a 24 de março de 2000. Belo Horizonte, 2007. 87p. Disponível em: <<http://www.eg.fjp.mg.gov.br/gestaourbana/arquivos/modulo03/mod3arq6.html>>. Acesso em: 29 Jun. 2017.

ANGARANI, O.J.T. **Capacidade Contributiva, princípio da Justiça Social**. Dissertação de Pós-Graduação em Direito Tributário. Rio de Janeiro: Faculdades Integradas de Jacarepaguá, 2007. 30 p.

BAPTISTA, H.D.F. **Justiça Tributária e Justiça Distributiva: aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva**. 2007. 83 f. Dissertação de Mestrado em Direito. Marília-SP: Centro Universitário Eurípedes de Marília/Fundação de Ensino Soares da Rocha/UNIVEM. 2007.

BITTENCOURT, L.C.F. **Norma Tributária Antielisiva à Luz da Legalidade e da Livre Iniciativa**. Mestrado em Direito Econômico e Social. Curitiba: PUCPR, 2006. 159 p.

BOGO, L.A. **Elisão Tributária: Licitude e Abuso do Direito**. Dissertação de Mestrado em Direito. Curitiba: Universidade Federal do Paraná – UFPR, 2005. 349 p.

COBUCCI, Luciana. **Arrecadação de impostos supera R\$ 1 tri e atinge recorde histórico**. 23 de janeiro de 2013. Disponível em: <http://economia.terra.com.br/noticias/noticia.aspx?idNoticia=201301231738_TRR_81942240>. Acesso em: 22 Jun. 2017.

GESTÃO empresarial: eficiência e sucesso para seus negócios. São Paulo: Três, 2006. (Coleção Isto É - Como deixar as contas em dia Vol. 3).

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. [Versão digital]. São Paulo: Atlas, 2012.

JUS Navegandi. **Lei nº 9.317/1996 (SIMPLES) X Lei Complementar nº 123/2006 (SIMPLES Nacional)**: quadro comparativo. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10081>>. Acesso em: 05 Jun. 2017.

KANAWATI, Ragelia Santos de Paiva; OLIVEIRA, Marcelo Augusto Andrade. Planejamento Tributário: elisão e evasão fiscal. **Jusbrasil**. 2016. Disponível em: <<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:flwBoOfikkkJ:rageliakana.wati.jusbrasil.com.br/artigos/308004311/planejamento-tributario+&cd=3&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 20 Mar. 2017.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de Metodologia Científica**: teoria da ciência e iniciação à pesquisa. Petrópolis, RJ: Vozes, 2011.

LIMA, A.V.F. **O Planejamento Tributário do Imposto de Renda Pessoa Jurídica**: Estudo de Caso em uma Empresa de Turismo de Fortaleza. Fortaleza: Faculdade Lourenço filho, 2010. 80p.

LUÍS, N.O. **Evasão e Elisão Fiscal**. Legitimidade e Limites do Planejamento Tributário. Pós-graduação em Direito Tributário. Belo Horizonte: Faculdades Integradas de Jacarepaguá, 2008. 93 p.

MENDONÇA, M.C.M. **O Princípio da Capacidade Contributiva no Direito Tributário Brasileiro**. 2010. Disponível em: <http://www.rkladvocacia.com/arquivos/artigos/art_srt_arquivo20100920005125.pdf>. Acesso em: 15 Jun. 2017.

MOREIRA, A.M. Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao Planejamento Tributário. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**. *RABDT* Vol. 21. Março e Abril 2003. 18p.

RICARDO, D. **Princípios de economia política e tributação**. Tradução de Paulo Henrique Ribeiro Sandroni. São Paulo: Abril Cultural, 1982.

SANTOS, Marcos Tadeu Soares dos; SANTOS, Maria de Fátima Soares dos. **Sistema tributário brasileiro**. Belo Horizonte: Rona Editora, 2007.

SILVA, Diego Garcia. Simples Nacional – Alterações da Lei Complementar nº 139/2011. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/5p18/simples-nacional->

alteracoes-da-lei-complementar-n-1392011-diego-garcia-silva#ixzz2dlsBfnV2>.
Acesso em: 20 Jun. 2017.

SOUZA, J.D. **O Uso da Nota Fiscal Eletrônica como Estratégia de Gestão Tributária Brasileira**. Dissertação de Especialização em Gestão Pública. Itapetinga-BA: Faculdades Integradas de Jacarepaguá-FIJ, 2009. 60 p.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Catavento, 2002.

VARSANO, R. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: Anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: IPEA, 1996. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/pub/td/td0405.pdf>>. Acesso em: 20 Jun. 2017.