

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC  
PÓS-GRADUAÇÃO ESPECIALIZAÇÃO EM MBA EM GESTÃO ESTRATÉGICA  
DE FINANÇAS E CONTROLADORIA**

**GISELA APARECIDA CONTI DE LUCA**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA FERRAMENTA IMPRESCINDÍVEL PARA A  
GESTÃO EMPRESARIAL, COM EXEMPLO PRÁTICO DE CISÃO SOCIETÁRIA**

**CRICIÚMA - SC**

**2014**

**GISELA APARECIDA CONTI DE LUCA**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UMA FERRAMENTA IMPRESCINDÍVEL PARA A  
GESTÃO EMPRESARIAL, COM EXEMPLO PRÁTICO DE CISÃO SOCIETÁRIA**

Monografia apresentada ao Setor de Pós-graduação da Universidade do Extremo Sul Catarinense- UNESC, para a obtenção do título de especialista em MBA em Gestão Estratégica de Finanças e Controladoria.

Orientador: Prof. MSc Edson Cichella

**CRICIÚMA - SC**

**2014**

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus por possibilitar a concretização de mais essa etapa, dando-me acima de tudo saúde.

A minha mãe Rosa Maria pela educação que me proporcionou, contribuindo para a formação do meu caráter e personalidade.

Ao meu esposo Antônio pela paciência na difícil tarefa de concluir este trabalho.

Ao meu orientador Edson Cichella por me orientar no desenvolvimento deste trabalho, incentivando a melhorar sempre.

E a todos os demais amigos que de uma forma ou de outra, me apoiaram e contribuíram para a realização de mais essa etapa.

## RESUMO

O presente trabalho procura identificar a importância e eficiência do planejamento tributário na redução de custos para contribuir com as decisões dos gestores relacionados ao ônus tributário. O trabalho tem como objetivo demonstrar a influência da carga tributária na situação financeira e econômica da empresa, refletindo na sua lucratividade e competitividade e a utilização de reorganização societária como uma das formas de planejamento tributário. Primeiramente procurou-se relatar o cenário do sistema tributário brasileiro e as regras relacionadas à tributação encontradas nos princípios constitucionais tributários, conceituando-se, em seguida, os tributos e as espécies existentes. Na sequência a definição e a evolução da carga tributária brasileira e sua influência sobre as empresas. Em seguida, levantaram-se os conceitos e a opinião de alguns autores da importância do planejamento tributário às organizações, bem como a diferença entre a elisão fiscal e a evasão fiscal. Destacando por fim a importância da informação contábil para retratar a real situação financeira e econômica da empresa, contribuindo para as tomadas de decisões. Após isso, abordaram-se as opções de planejamento tributário, destacando os tipos de reorganização societária como uma das formas muito usadas nos tempos atuais para reduzir custos e ampliar mercados. E por fim, demonstrando um exemplo prático através de um levantamento bibliográfico, tratou-se em especial da cisão societária parcial como forma de redução dos custos tributários e consequentemente aumento no retorno para os sócios. Verificando que os lucros gerados pela empresa dividida e a criação da nova empresa, superaram os lucros da empresa antes da cisão. Para fins de metodologia, trata-se de uma pesquisa bibliográfica, com estudo em material bibliográfico existente. Conclui-se que para um eficiente planejamento tributário é necessário informações contábeis fidedignas e um profundo conhecimento legal por parte dos profissionais e um estudo aprofundado da situação real de cada empresa para aplicar a ferramenta mais apropriada para reduzir a carga tributária e gerar mais lucro e competitividade de mercado, sendo que a aplicação da reorganização societária como instrumento de forma legal apresenta uma excelente estratégia de planejamento tributário.

**Palavras-chave:** Carga tributária. Planejamento tributário. Reorganização societária. Cisão.

## ABSTRACT

This paper seeks to identify the importance and efficiency of tax planning to reduce costs to contribute to the decisions of managers related to the tax burden. The work aims to demonstrate the influence of the tax burden on the financial and economic situation of the company, reflecting on their profitability and competitiveness and the use of corporate reorganization as a form of tax planning. First we tried to report the setting of the Brazilian tax system and the rules related to taxation found in the tributaries constitutional principles, is conceptualizing it, then the taxes and the species. Following the definition and evolution of the Brazilian tax burden and its influence on business. Then rose the concepts and the opinion of some authors the importance of tax planning organizations, and the difference between tax avoidance and tax evasion. Highlighting finally the importance of accounting information to portray the real financial and economic situation of the company, contributing to decision making. After that, addressed to the tax planning options, highlighting the types of corporate restructuring as a way very used nowadays to reduce costs and expand markets. Finally, demonstrating practical example through a literature stand, this was especially partial corporate split as a way of reducing tax costs and consequently increase the return for shareholders. Noting that the profits generated by the company split and the creation of the new company, exceeded the company's profits before the split. For methodology purposes, it is a literature, a study on existing bibliographic material. We conclude that for efficient tax planning is necessary reliable financial information and in-depth knowledge cool by professionals and in-depth study of the actual situation of each company to apply the most appropriate tool to reduce the tax burden and generate more profit and competitiveness market, and the implementation of corporate reorganization as legally instrument has an excellent strategic tax planning.

**Keywords:** Tax burden. Tax planning. Corporate reorganization. Split.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1– Carga tributária dos BRICs.....	21
Tabela 2 – Evolução da carga tributária brasileira .....	21
Tabela 3 - Carga tributária por governo .....	22
Tabela 4 - Arrecadação tributária em relação ao PIB.....	23
Tabela 5 - Modelo balanço patrimonial de uma cisão parcial.....	40
Tabela 6 - Tabela comparativa dos custos entre frotas.....	43
Tabela 7 - Custo total da transportadora .....	43
Tabela 8 - Cálculo CSSL da empresa “X” .....	44
Tabela 9 - Cálculo IR da empresa “X” .....	44
Tabela 10 - Cálculo da CSSL e do IR da empresa transportadora .....	44
Tabela 11 - Quadro comparativo dos resultados.....	45

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CTN - Código Tributário Nacional

STN - Sistema Tributário Nacional

CF - Constituição Federal

IE - Imposto sobre Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados

II - Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros

IOF - Imposto sobre Operações Financeiras

CTB - Carga Tributária Brasileira

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação

SRF - Secretaria da Receita Federal

IRPJ - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

PIS - Programa de Integração Social

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

LALUR - Livro de Apuração do Lucro Real

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>9</b>
1.1 TEMA E PROBLEMA .....	9
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA.....	9
1.2.1 Objetivos específicos.....	<b>9</b>
1.3 JUSTIFICATIVA .....	10
1.4 METODOLOGIA .....	11
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>13</b>
2.1 O CONTEXTO EMPRESARIAL .....	13
2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL .....	14
<b>2.2.1 Princípios constitucionais tributários</b> .....	<b>15</b>
2.2.1.1 Princípio da Legalidade .....	16
2.2.1.2 Princípio da isonomia ou igualdade tributária .....	16
2.2.1.3 Princípio da irretroatividade tributária .....	16
2.2.1.4 Princípio da anterioridade simples .....	17
2.2.1.5 Princípio da anterioridade nonagesimal .....	17
2.2.1.6 Princípio da capacidade contributiva .....	17
2.3 CONCEITO DE TRIBUTOS .....	18
<b>2.3.1 Espécies de tributos</b> .....	<b>19</b>
2.4 CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA .....	20
<b>2.4.1 Definição da carga tributária</b> .....	<b>20</b>
<b>2.4.2 Evolução da carga tributária</b> .....	<b>21</b>
<b>2.4.3 A Influência da carga tributária nas empresas</b> .....	<b>24</b>
2.5 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....	26
<b>2.5.1 Definição de planejamento tributário</b> .....	<b>26</b>
<b>2.5.2 Elisão e evasão fiscal</b> .....	<b>27</b>
<b>2.5.3 A Importância do planejamento tributário</b> .....	<b>28</b>
<b>2.5.4 A Informação contábil</b> .....	<b>29</b>
<b>2.5.5 Limites do planejamento tributário</b> .....	<b>30</b>
2.6 FORMAS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....	32
<b>2.6.1 A Utilização de reorganização societária como forma de planejamento tributário</b> .....	<b>33</b>
2.6.1.1 Fusão .....	33

2.6.1.2 Cisão .....	34
2.6.1.3 Incorporação .....	36
2.6.1.4 Transformação .....	37
2.6.1.5 Holding .....	38
<b>3 CISÃO SOCIETÁRIA UMA DAS FORMAS DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA PARA O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>39</b>
3.1 CISÃO EMPRESARIAL – ASPECTOS TRIBUTÁRIOS .....	39
3.2 CISÃO EMPRESARIAL – ASPECTOS CONTÁBEIS.....	39
3.3 CISÃO EMPRESARIAL – PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....	41
<b>3.3.1 Exemplo prático de cisão parcial.....</b>	<b>41</b>
3.3.1.1 Aspectos tributários do exemplo prático da cisão parcial.....	42
3.3.1.2 Apresentação dos dados, cálculos e resultados .....	43
<b>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>47</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>49</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O planejamento tributário assume um papel fundamental à gestão empresarial e o presente projeto é focado num estudo e pesquisa desta ferramenta evidenciando sua importância e como viabilizar este planejamento, demonstrando como impacta e influencia na situação econômica e financeira da empresa e na lucratividade e competitividade no mercado.

Sendo assim nesse capítulo abordar-se-á o tema e o problema que conduzem esta pesquisa, descrição dos objetivos geral e específicos, justificando por fim o trabalho monográfico realizado.

### 1.1 TEMA E PROBLEMA

Tendo em vista que o excesso de tributação inviabiliza a maximização de lucros e, conseqüentemente, a possibilidade de novos investimentos, refletindo na competitividade das empresas, convém apontar que o gestor tem a obrigação de considerar o planejamento tributário imprescindível para uma gestão de sucesso.

A partir destas constatações o trabalho resulta atender a seguinte indagação: Qual o impacto da carga tributária sobre as organizações empresariais e qual a relevância que o planejamento tributário assume dentro da administração para minimizar essa situação?

### 1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral desta monografia é analisar o impacto e a importância do planejamento tributário sobre a gestão empresarial.

#### 1.2.1 Objetivos específicos

Para atingir o objetivo geral, os objetivos específicos estão delimitados da seguinte forma:

- Realizar um estudo bibliográfico sobre o Sistema Tributário Nacional, conceituar tributos e falar sobre a evolução da carga tributária no Brasil;

- Demonstrar até que ponto os tributos influenciam na situação econômica, financeira e patrimonial da empresa;
- Definir planejamento tributário, seus objetivos e a sua real importância na gestão empresarial, distinguindo elisão e evasão fiscal;
- Evidenciar a importância da informação contábil para viabilizar o planejamento tributário;
- Avaliar o impacto e a importância do planejamento tributário na gestão empresarial, evidenciando através de um exemplo prático de cisão societária como forma de planejamento tributário, reduzindo a carga tributária de forma a buscar maior lucratividade e competitividade no mercado.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

Com a globalização da economia, tornou-se necessário para a sobrevivência das empresas que exista uma administração eficiente dos custos tributários.

O planejamento tributário ou elisão fiscal é a ferramenta imprescindível para reduzir, adiar ou até mesmo anular os custos relacionados ao ônus tributário, respeitando a legislação vigente, para proporcionar aos gestores da empresa melhores tomadas de decisões e o crescimento econômico financeiro.

Além de o Brasil ter mais de 85 tributos vigentes, o nosso Sistema Tributário é extremamente complexo e sofre alterações constantes aumentando assim as dificuldades no gerenciamento dos negócios.

Para tratar de planejamento tributário é essencial um levantamento sobre o nosso Sistema Tributário Nacional e sua complexidade que justifica a necessidade dos gestores buscarem serviços especializados nessa área de gestão tributária.

O planejamento tributário é um direito facultativo e, ao mesmo tempo, obrigatório para o gestor que deve manter-se atualizado com as legislações tributárias e societárias vigentes e, ser detentor de qualificações básicas como: conhecimentos das ciências jurídicas, contábeis e econômicas, ele deve conhecer profundamente seu negócio além de ser criativo e planejar integralmente todas as suas atividades.

A sonegação fiscal ou evasão fiscal é crime, conforme Lei 8.137/1990. O fisco cada vez busca meios tecnológicos para identificar a sonegação fiscal, mais

uma justificativa para as empresas buscarem reduzir seu ônus tributário dentro da legislação, ou seja, praticar a elisão fiscal.

Um exemplo de planejar tributariamente é adequar a empresa ao melhor regime de tributação, fazendo um levantamento e análise de todos os dados econômicos e financeiros em toda troca do exercício.

Em fase de todo o exposto, percebe-se claramente a importância dos empresários estenderem o planejamento estratégico ao campo tributário e fiscal, fazendo uso dessa importantíssima ferramenta de forma sempre contínua.

Portanto, o presente projeto busca trazer informações inerentes ao planejamento tributário ideal para a sobrevivência das empresas no cenário político e econômico.

Apesar de não ser algo novo justifica-se que o tema busca promover, por meio de um aprofundado embasamento teórico, a difusão de procedimentos amparados por lei para auxiliar os profissionais, os contadores e os empresários de como manter as obrigações tributárias em dia fazendo uso da ferramenta de controle citada, sem ter que sonegar e acarretar prejuízos, mantendo a empresa competitiva e lucrativa no mercado.

#### 1.4 METODOLOGIA

Para a elaboração do trabalho e busca das respostas ao problema estabelecido foi realizada uma pesquisa bibliográfica, pois esta abrange leitura, análise e interpretação para servir a fundamentação teórica do estudo.

Segundo Silva (apud TAFNER; TOMELIN; SIEGEL, 2009, p. 25):

A pesquisa, mediante procedimentos científicos, busca respostas aos problemas de processos do dia-a-dia das diversas atividades humanas, como no trabalho, na formação profissional, na comunidade entre outros, objetivando novos conhecimentos.

O levantamento bibliográfico será através de materiais existentes com uso de livros, artigos, monografias, materiais divulgados pelo meio de comunicação (links relacionados ao tema na internet).

A pesquisa pode ser qualificada como qualitativa para a abordagem do problema, pois visa esclarecer a complexidade do tema com base em estudos conceituais. Conforme Maanem (apud NEVES, 1996, p. 01) pesquisa qualitativa:

Compreende um conjunto de diferentes técnicas interpretativas que visam a descrever e a decodificar os componentes de um sistema complexo de significados. Tem por objetivo traduzir e expressar o sentido dos fenômenos do mundo social; trata-se de reduzir a distância entre indicador e indicado, entre teoria e dados, entre contexto e ação.

O método utilizado constitui-se uma pesquisa explicativa, pois busca identificar, analisar, classificar, interpretar e comparar assuntos e conteúdos ao tema.

Portanto, este trabalho será realizado, em relação a sua abordagem, por meio de uma pesquisa qualitativa, quanto aos seus objetivos por uma pesquisa explicativa e, quanto ao procedimento, por uma pesquisa bibliográfica, visando reunir informações para o desenvolvimento do conteúdo proposto.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo são abordados os conteúdos bibliográficos utilizados para esse estudo. Esclarecimentos e descrição dos conceitos utilizados para o entendimento desta pesquisa, destacando-se especialmente os conceitos de empresa, Sistema Tributário Nacional, tributos e planejamento tributário. Tratar-se-á da carga tributária brasileira e os enfoques do planejamento tributário como ferramenta de gestão.

### 2.1 O CONTEXTO EMPRESARIAL

Inicialmente se faz necessário destacar que a maioria das atividades humanas se faz por meio de uma organização empresarial. Conforme Chiavenato (1995, p. 03), “as pessoas juntam-se para atingir objetivos que isoladamente jamais conseguiram alcançar.” Entende-se que individualmente não se viabiliza a geração de riqueza. Atualmente as empresas se adequaram as exigências impostas pelo mercado para sua evolução e que, diante da atual economia passaram a ter uma estrutura bem mais complexa. Conforme Jorge (1989) a evolução da economia de um país é determinada pela capacidade de geração de riquezas consolidada em investimentos, ou seja, a capacidade de produção.

A definição de empresa tem varias dimensões, tais como, jurídica, econômica, social, dentre outras. Segundo Carvalho (apud DORIA, 1996, p. 47) a empresa é:

[...] a organização técnico-econômica que se propõe a produzir, mediante a combinação dos diversos elementos, natureza, trabalho e capital, bens ou serviços destinados à troca (venda), com a esperança de realizar lucros, correndo os riscos por conta do empresário, isto é, daquele que reúne, coordena e dirige esses elementos sob a sua responsabilidade.

Para Chiavenato (1995) a empresa tem objetivos diretos quando resulta em produção ou venda de mercadorias ou prestação de serviços utilizando recursos humanos, materiais e financeiros, e possui objetivos indiretos quando, além de produzir, vender ou prestar serviço, almeja lucro, considerada a remuneração do empreendedor, quando atende as necessidades da comunidade, e outras finalidades sociais, tais como criação de empregos, distribuição de ganhos através

de salários, pagamento de fornecedores, pagamento de impostos, a qualidade de vida das pessoas, etc.

Embora, perceba-se que o lucro não é o único objetivo, ele torna-se determinante quando se leva em consideração a permanência do empreendimento. É consideravelmente notável a necessidade de alcançar, além dos outros objetivos diretos e indiretos, o crescimento da lucratividade para a sobrevivência da empresa, caso contrário estará comprometido a sua existência.

E no sentido de buscar essa lucratividade adequada, muitas vezes o esforço do empresário está sobrecarregado pelo fator tributário, não devidamente apreciado.

Por isso se faz imprescindível, além do planejamento estratégico de suas vendas, das atividades voltadas ao produto e processo, da satisfação do cliente e do controle financeiro, a empresa fazer uso do planejamento tributário como ferramenta para um menor desembolso tributário.

## 2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O sistema tributário brasileiro é o conjunto das normas tributárias utilizado pelo governo para exigir os tributos. É formado pelos tributos instituídos no país e pelos princípios e normas que o regem.

Integra, ainda, o STN a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, leis complementares, leis ordinárias, decretos-lei, decretos, portarias, resoluções, instruções e demais normas.

O Código Tributário Nacional - CTN, Lei 5172, de 25/10/1966, regulamenta no seu artigo 2º:

O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional 18, de 1/12/65, em leis complementares e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

Para Maranhão (2010, p. 01), o Sistema Tributário é essencialmente um “conjunto de tributos cuja principal função é arrecadar recursos para que o Estado possa custear atividades que lhe são inerente, como educação, saúde, segurança, moradia, saneamento, dentre outras”.

Maranhão (2010, p. 02) explica que para se tornar viável os objetivos fundamentais do país previstos no art.3º da Constituição Federal, o Sistema Tributário ideal deve promover a justiça fiscal e a justiça social:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - Construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II – Garantir o desenvolvimento nacional;

III – Erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV – Promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Infelizmente, o cenário atual do sistema tributário brasileiro não é desburocratizado, nem simples e respeitoso à destinação de suas receitas, não tem regras bem definidas e não repartem de forma justa as receitas entre as unidades federais para que o artigo citado acima seja cumprido. Há muitas deficiências que muito preocupa os contribuintes. O nosso país é marcado por profundas desigualdades e má distribuição de riqueza entre as regiões, sendo que o Sudeste é a região mais rica, e o Nordeste é a mais pobre. Carneiro (apud MARANHÃO, 2010, p. 01) compartilha do ponto de vista acima ao afirmar que:

O Sistema Tributário Nacional não tem cumprido sua função redistributiva. Pelo contrário, sempre foi um sistema altamente regressivo e concentrador de renda. A tributação no Brasil onera, principalmente, o trabalho e o consumo, enquanto a renda do capital e o patrimônio não são tributados de acordo com a capacidade dos seus titulares. Contrariamente aos países desenvolvidos onde a maior parte da arrecadação provém de tributos sobre a renda e o patrimônio, no Brasil cerca de dois terços dos tributos advém da tributação sobre o consumo, até mesmo de produtos destinados à sobrevivência básica, como alimentos, remédios e produtos de higiene pessoal.

### **2.2.1 Princípios constitucionais tributários**

Na CF/88, nos seus artigos 145 a 162, estão definidos os princípios gerais, as espécies tributárias, as limitações do poder de tributar, repartições das competências tributárias e os critérios para a repartição das receitas tributárias.

Os princípios constitucionais Tributários encontram-se a partir do art. 150 da Constituição, na seção “Das limitações do Poder de Tributar”.

### 2.2.1.1 Princípio da Legalidade

De acordo com o inc. I, do art. 150 da CF/88, “art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios; I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]”.

Entende-se por princípio da legalidade que nenhum tributo pode ser instituído senão por força de lei. Explica Carvalho (2013, p. 161) que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”

Desta forma, pode-se concluir que a lei é a base para a origem de um tributo, sem ela não existiria.

### 2.2.1.2 Princípio da isonomia ou igualdade tributária

Considerando que todos são iguais perante a lei, o princípio da isonomia está disposto no inciso II do artigo 150 da CF/88:

Art.150. [...] é vedado [...]:  
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...].

Um exemplo prático a este princípio seria uma pessoa que possui um rendimento mensal igual a um salário mínimo será tratada de forma diferente, tributariamente, daquela outra que possui rendimentos de cinco salários mínimos.

### 2.2.1.3 Princípio da irretroatividade tributária

O princípio da irretroatividade é encontrado no inciso III do artigo 150 da CF/88, Art.150. [...] é vedado [...]: III – cobrar tributos: em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; [...].

De acordo com Carvalho (2013, p. 162) “qualquer agressão a essa sentença constitucional representará, ao mesmo tempo, uma investida à estabilidade dos súditos e um ataque direto ao bem da certeza do direito.”

Este princípio é a segurança jurídica que o contribuinte não sofrerá cobrança de tributos sobre fatos geradores anteriores a lei publicada.

#### 2.2.1.4 Princípio da anterioridade simples

Este princípio estabelece que seja proibido aumentar ou instituir a cobrança do tributo no mesmo ano de sua publicação. Está descrito no inciso III, alínea b do artigo 150 da CF/88, Art.150. [...] é vedado [...]: III – cobrar tributos: no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; [...].

Existem algumas exceções, conforme está designado no parágrafo 1º do artigo 150 da CF, que diz que não se aplica este princípio aos tributos IE, II, IOF e IPI.

#### 2.2.1.5 Princípio da anterioridade nonagesimal

Este princípio foi incluído à CF/88 através da Emenda Constitucional n.º 42/2003 e está descrito no inciso III, alínea “c”, do artigo 150 da CF/88: Art.150. [...] é vedado [...]: III – cobrar tributos: antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; [...].

Assim para que o tributo seja devido a partir do primeiro dia do exercício seguinte a lei que o cria ou aumenta, ela deve ser publicada pelo menos 90 dias antes. Portanto, se a lei for publicada até o dia 31 de dezembro estará atendida a exigência da alínea “b”, mas por força da alínea “c” esta lei somente entrará em vigor em abril do próximo ano.

Igualmente ao princípio da anterioridade simples, no princípio da anterioridade nonagesimal existem as exceções de não aplicabilidade dos tributos IE, II e IOF, conforme parágrafo 1º do artigo 150 da CF.

#### 2.2.1.6 Princípio da capacidade contributiva

Este princípio está definido no parágrafo 1º do artigo 145 da CF, da seguinte forma:

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.

Portanto, conforme a capacidade contributiva do contribuinte que o legislador ira graduar o peso da tributação, sendo isto uma forma de buscar a melhor contribuição da renda e diminuir a desigualdade social. Com exceção de alguns impostos como o ICMS e IPI que não é possível graduar conforme a capacidade econômica do contribuinte.

## 2.3 CONCEITO DE TRIBUTOS

O art. 3º do CTN define tributo como “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.”

Oliveira et al. (2016, p. 23 - 24) facilita o entendimento da definição de tributo da seguinte maneira:

**Prestação pecuniária:** significa que o tributo deve ser pago em unidades de moeda corrente, inexistindo o pagamento in natura ou in labore, ou seja, o que é pago em bens ou em trabalho de prestação de serviço;

**Compulsória:** obrigação independente da vontade do contribuinte;

**Em moeda ou cujo valor se possa exprimir:** os tributos são expressos em moeda corrente nacional (reais) ou por meio de indexadores (ORTN, OTN, BTN, UFIR);

**Que não constitua sanção de ato ilícito:** as penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo; assim, o pagamento de tributo não decorre de infração de determinada norma ou descumprimento da lei;

**Instituída em lei:** só existe a obrigação de pagar o tributo se uma norma jurídica com força de lei estabelecer essa obrigação;

**Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada:** a autoridade não possui liberdade para escolher a melhor oportunidade de cobrar o tributo; a lei já estabelece todos os passos a serem seguidos.

Logo, tributo é uma obrigação tributária que deve ser pago em moeda corrente, independente da vontade do contribuinte uma vez que tenha ocorrido o fato gerador que lhe deu origem. As penalidades de multa, juros, entre outras

advindas do não cumprimento da obrigação não constituem tributo. Esta obrigação tem que ser por normas jurídicas com força de lei para surtir efeito e cobrada no tempo certo conforme as leis que estabelece.

### **2.3.1 Espécies de tributos**

Com relação às espécies de tributos o artigo 145 da CF trata que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria. Com isso entende-se que a CF não cria por si só os tributos e que o poder de tributar é dividido entre as entidades do poder político através de leis e nos limites estabelecidos.

Expandindo a leitura da CF aos artigos 148 e 149 pode-se concluir que as espécies tributárias que compõem o sistema tributário brasileiro não são apenas três e sim: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios.

O imposto é o tipo de arrecadação de tributos de maior relevância para os Estados, pois geram os recursos para o funcionamento dos serviços públicos e desenvolvimento do país. Segundo o CTN em seu art. 16 “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” No recolhimento do imposto o contribuinte não recebe contraprestação direta por parte do Governo, ou seja, de forma imediata não se sabe o que vai receber em troca.

As taxas, ao contrário do imposto, o contribuinte ao pagá-la pode receber algum benefício ou vantagem em troca. Um exemplo seria a taxa de iluminação pública, utilizada para manutenção das vias públicas. Conforme o art. 77 do CTN:

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.

A contribuição de melhoria é um tributo cobrado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios para o custo de obras públicas de valorização de imóveis que venham trazer benefícios ao contribuinte. Encontra-se regulamentado no art. 81 do CTN.

O empréstimo compulsório encontra-se regulado pelo art. 148 da Constituição Federal e pelo art. 15 do Código Tributário Nacional. Por ser um tributo que atende as despesas extraordinárias não figura receita definitiva para ingresso aos cofres públicos. Explica Ribeiro (2009, p. 01) que:

É o tributo que somente pode se instituído pela União, através de lei complementar, nos casos de: - Calamidade pública ou guerra externa ou sua iminência, que exijam recursos extraordinários, isto é, além dos previsto no orçamento fiscal da União. - Investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

As contribuições especiais estão previstas no art. 149 e 149a da CF, cobradas para custeio das entidades paraestatais de atividades sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias econômicas ou profissionais. Melhor explicando Entidade Paraestatal é:

Uma pessoa jurídica de direito privado criada por lei, atuando sem submissão à Administração Pública, para promover o atendimento de necessidades assistenciais e educacionais de certas atividades ou categorias profissionais que arcam com sua manutenção mediante contribuições compulsórias. (R7 EDUCAÇÃO, 2015, p. 01).

## 2.4 CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

### 2.4.1 Definição da carga tributária

A carga tributária pode ser medida pelo esforço da sociedade através da arrecadação para o financiamento das políticas públicas. Santiago (2007, p. 31) explica que a carga tributária, no seu conceito bruto:

Representa [...] a relação entre a arrecadação tributária e o produto interno bruto (PIB). [...] no Brasil, a expressão carga tributária também é entendida como a relação entre receita tributária total – União, Estados e Municípios –, e o Produto Interno Bruto – PIB, e indica a participação do estado na economia nacional.

Para Simonsen (apud SANTOS 2003, p. 159) a carga tributaria brasileira bruta pode ser definida através da seguinte fórmula:

$$C_{tb} = \frac{ID + II + CPF}{PNB} \times 100$$

Sendo que na definição acima, ID são os impostos diretos, II são os impostos indiretos, e CPF são as “contribuiçõesparafiscais” (que incluem as

contribuições ao INSS, ao FGTS, ao PIS e o salário-educação etc.) e PNB o produto nacional bruto. Simonsen (apud SANTOS 2003, p. 159) explica que “essa relação percentual entre o total da arrecadação tributária e o produto nacional, indica a parcela da riqueza criada no país que é transferida ao governo.”.

Portanto, pode-se dizer que a carga tributária bruta é o conjunto de tributos no âmbito federal, estadual e municipal incidentes sobre as atividades econômicas do país, formadas pelos indivíduos e empresas em um ano, e que relacionada ao PIB pode nos indicar o que foi gerado de riqueza no mesmo período.

#### 2.4.2 Evolução da carga tributária

No Brasil além do Sistema Tributário ser um dos mais complexos, a nossa carga tributária é uma das mais elevadas. Com relação aos países que compõem os BRICs: Brasil, Rússia, China, Índia e África do Sul, o nosso país tem a maior carga tributária, conforme tabela do IBPT:

Tabela 1– Carga tributária dos BRICs

PAÍS	CARGA TRIBUTÁRIA
Brasil	36%
Rússia	23%
China	20%
Índia	13%
África do Sul	18%

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (2013)

Demonstrando a carga tributária no Brasil desde o governo do José Sarney até o terceiro ano do mandato de Dilma Rousseff o IBPT nos apresenta a seguinte evolução:

Tabela 2 – Evolução da carga tributária brasileira

ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA GERAL: EM US\$ MILHÕES (1986 A 1991)/ R\$ MILHÕES (1992 EM DIANTE)										
ANO	PIB	TRIBUTOS FEDERAIS	% SOBRE O PIB	TRIBUTOS ESTADUAIS	% SOBRE O PIB	TRIBUTOS MUNICIPAIS	% SOBRE O PIB	TOTAL ARRECADAÇÃO	% S/ PIB	CRESCIM. C. TRIBUT. ANO ANT.
1986	337.832	56.386	16,69%	17.160	5,08%	2.095	0,62%	75.641	22,39%	
1987	360.810	55.048	15,26%	16.015	4,44%	2.093	0,58%	73.156	20,28%	-2,11
1988	371.999	55.542	14,93%	16.656	4,48%	2.232	0,60%	74.430	20,01%	-0,27 P.P.
1989	399.647	58.544	14,65%	27.613	6,91%	2.398	0,60%	88.555	22,16%	2,15 P.P.
1990	398.747	79.352	19,90%	36.219	9,08%	3.684	0,92%	119.255	29,91%	7,75 P.P.
1991	405.679	65.386	16,12%	29.686	7,32%	4.781	1,18%	99.853	24,61%	-5,3 P.P.
1992	355.453	60.437	17,00%	26.297	7,40%	3.480	0,98%	90.214	25,38%	0,77 P.P.
1993	429.968	79.510	18,49%	25.398	5,91%	2.971	0,69%	107.879	25,09%	-0,29 P.P.

1994	477.920	98.199	20,55%	34.334	7,18%	4.200	0,88%	136.733	28,61%	3,52 P.P.
1995	646.192	124.695	19,30%	53.139	8,22%	9.024	1,40%	186.858	28,92%	0,31 P.P.
1996	843.966	139.484	16,53%	62.980	7,46%	10.116	1,20%	212.581	25,19%	-3,73 P.P.
1997	939.147	158.566	16,88%	69.320	7,38%	11.305	1,20%	239.191	25,47%	0,28 P.P.
1998	979.276	181.828	18,57%	72.070	7,36%	14.219	1,45%	268.117	27,38%	1,91 P.P.
1999	1.065.000	210.691	19,78%	79.154	7,43%	15.096	1,42%	304.941	28,63%	1,25 P.P.
2000	1.179.482	241.602	20,48%	96.223	8,16%	16.371	1,39%	354.190	30,03%	2,03 P.P.
2001	1.302.136	278.599	21,40%	108.262	8,31%	16.884	1,30%	403.745	30,81%	0,78 P.P.
2002	1.477.822	341.510	23,11%	122.234	8,27%	18.742	1,27%	482.486	32,64%	1,84 P.P.
2003	1.699.948	391.052	23,00%	139.137	8,18%	22.990	1,35%	553.179	32,53%	-0,11 P.P.
2004	1.941.498	454.313	23,40%	166.117	8,56%	29.705	1,53%	650.135	33,49%	0,95 P.P.
2005	2.147.239	514.417	23,95%	187.873	8,74%	30.574	1,42%	732.864	34,13%	0,64 P.P.
2006	2.369.483	570.789	24,09%	211.956	8,95%	35.193	1,49%	817.938	34,52%	0,39 P.P.
2007	2.661.343	650.997	24,46%	233.416	8,77%	38.832	1,46%	923.245	34,69%	0,17 P.P.
2008	3.032.204	739.682	24,39%	270.120	8,91%	46.840	1,54%	1.056.642	34,85%	0,16 P.P.
2009	3.239.404	759.880	23,46%	286.000	8,83%	50.053	1,55%	1.095.933	33,83%	-1,02 P.P.
2010	3.770.085	895.112	23,74%	337.821	8,96%	57.190	1,52%	1.290.123	34,22%	0,63 P.P.
2011	4.143.015	1.051.829	25,39%	363.291	8,77%	77.024	1,86%	1.492.144	36,02%	1,80 P.P.
2012	4.392.094	1.117.214	25,44%	394.669	8,99%	85.331	1,94%	1.597.214	36,37%	0,35 P.P.
2013	4.831.886	1.232.219	25,54%	438.866	9,08%	88.468	1,83%	1.759.593	36,42%	0,05 P.P.

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (2013)

Observa-se que em todo esse período a menor carga tributária foi 20,01% em 1988 e a maior deve ser em 2013, com 36,42% sobre o PIB. Em relação a ano anterior, apenas por 7 anos houve queda da carga tributária, enquanto que em 21 anos houve crescimento. A maior queda foi em 1996 no governo do Fernando Henrique Cardoso, com diminuição de 3,73 pontos percentuais. O maior crescimento foi em 1990 no governo do Fernando Collor de Melo com 7,75 pontos percentuais.

O mesmo estudo do IBPT trás dados interessantes, a tabela 3 demonstra a carga tributária brasileira por governo:

Tabela 3 - Carga tributária por governo

ANO	CARGA TRIBUTÁRIA S/ PIB	GOVERNO
1986	22,39%	SARNEY
1987	20,28%	SARNEY
1988	20,01%	SARNEY
1989	22,16%	SARNEY
1990	29,91%	COLLOR
1991	24,61%	COLLOR
1992	25,38%	COLLOR
1993	25,09%	ITAMAR
1994	28,61%	ITAMAR
1995	28,92%	FHC
1996	25,19%	FHC
1997	25,47%	FHC
1998	27,38%	FHC
1999	28,63%	FHC
2000	30,03%	FHC
2001	30,81%	FHC
2002	32,64%	FHC
2003	32,53%	LULA

2004	33,49%	LULA
2005	34,13%	LULA
2006	34,52%	LULA
2007	34,69%	LULA
2008	34,85%	LULA
2009	33,83%	LULA
2010	34,22%	LULA
2011	36,02%	DILMA
2012	36,37%	DILMA
2013	36,42%	DILMA

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (2013)

Analisando a tabela 2 nota-se que os tributos federais devem subir 0,06 pontos percentuais em 2013 comparado a 2012, os tributos estaduais um aumento de 0,09 pontos percentuais, enquanto que os tributos municipais terão queda de 0,11 pontos percentuais.

O crescimento da arrecadação tributária em relação ao PIB é demonstrado na tabela abaixo:

Tabela 4 - Arrecadação tributária em relação ao PIB

<b>TRIBUTOS EM R\$ BILHÕES</b>	<b>2011</b>	<b>% PIB</b>	<b>2012</b>	<b>% PIB</b>
IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO	26,73	0,65%	31,11	0,71%
IPI	46,92	1,13%	45,93	1,04%
IMPOSTO SOBRE A RENDA	249,82	6,03%	264,15	6,00%
IOF - IMP. SOBRE OPER. FINANCEIRAS	31,81	0,77%	30,77	0,70%
ITR - IMP. TERRITORIAL RURAL	0,6	0,01%	0,68	0,02%
COFINS - CONTRIB. SEGURIDADE SOCIAL	158,08	3,82%	174,47	3,96%
PIS/ PASEP	41,84	1,01%	46,22	1,05%
CSSL - CONT. SOCIAL LUCRO LÍQUIDO	58,13	1,40%	57,52	1,31%
CIDE - COMBUSTÍVEIS	8,93	0,22%	2,74	0,06%
SEGUR. SOCIAL SERVIDOR	22,59	0,55%	22,98	0,52%
FUNDAF	0,58	0,01%	0,56	0,01%
OUTRAS RECEITAS	62,31	1,50%	57,8	1,31%
INSS - PREVIDÊNCIA SOCIAL	271,59	6,56%	302,32	6,87%
FGTS	71,77	1,73%	79,97	1,82%
<b>TOTAL TRIBUTOS FEDERAIS</b>	<b>1.051,83</b>	<b>25,39%</b>	<b>1.117,21</b>	<b>25,38%</b>
ICMS	301,3	7,27%	329,78	7,49%
PREVIDÊNCIAS ESTADUAIS	14,37	0,35%	15,37	0,35%
OUTROS TRIBUTOS ESTADUAIS	47,63	1,15%	49,52	1,12%
<b>TOTAL TRIBUTOS ESTADUAIS</b>	<b>363,29</b>	<b>8,77%</b>	<b>394,67</b>	<b>8,96%</b>
TRIBUTOS MUNICIPAIS	71,01	1,71%	78,09	1,77%
PREVIDÊNCIAS MUNICIPAIS	6,02	0,15%	7,04	0,16%
<b>TOTAL TRIBUTOS MUNICIPAIS</b>	<b>77,02</b>	<b>1,86%</b>	<b>85,13</b>	<b>1,93%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>1.492,15</b>	<b>36,02%</b>	<b>1.597,02</b>	<b>36,27%</b>
<b>PIB</b>	<b>4.143,02</b>		<b>4.402,54</b>	

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (2013)

A tabela demonstra um crescimento da arrecadação tributária em 2012 de R\$ 104,87 bilhões totalizando R\$ 1.597,02 bilhões contra R\$ 1.492,15 em 2011, um aumento, portanto de 7,03%, enquanto que o PIB variou positivamente 6,26%.

Percentualmente, os tributos federais tiveram um aumento de 6,22%, os estaduais de 8,64% e os municipais de 10,53%. Em valores, o tributo que mais cresceu foi o INSS – Previdência Social, com R\$ 30,73 bilhões em relação a 2011. Em seguida foi o ICMS e a COFINS com aumento de R\$ 28,48 bilhões e 16,39 bilhões respectivamente.

O que se percebe é que a evolução da carga tributária brasileira medida pela relação entre a arrecadação e o PIB mostrou um grande avanço nos últimos anos.

### **2.4.3 A Influência da carga tributária nas empresas**

Nos estudos realizados pelo IBPT, (2013, p 01.) se explica que “os constantes aumentos da carga tributária brasileira deixam bem clara a dificuldade que o Brasil tem de expandir o seu comércio exterior e também de incentivar a produção nacional.”

Todas as empresas recolhem tributos e todas, sem exceção, calculam seus preços com base nos seus custos mais tributos. Desta maneira ao se comprar qualquer produto, serviços ou mercadorias, fazem parte do preço dezenas de tributos. A influência dos impostos e contribuições ocorre tanto direta quanto indiretamente nos preços, e conseqüentemente, nos lucros das empresas. (SANTIAGO, 2006, p. 24).

Os custos causados pela arrecadação tributária às empresas afetam negativamente a política de novos investimentos, promovem a redução do lucro, afetando também a economia da população no repasse desses encargos tributários.

Verifica-se que as mudanças na legislação tributária acarretam aumento da burocracia, gerando custos adicionais às empresas que devido à complexidade necessitam buscar suporte técnico, treinamentos, etc. para se atualizar e adequar – se às novas regras.

Vale lembrar que principalmente as prestadoras de serviços tributadas pelo lucro presumido, além de pagarem os impostos e contribuições de competência da União - calculados sobre suas receitas, devem ainda recolher o Imposto sobre Serviço - de competência do Município -, a uma alíquota de até 5% sobre sua receita, tributos sobre a folha de salários, tais como, FGTS, as Contribuições para a Seguridade Social e demais contribuições, inclusive a CPMF. Toda essa gama de taxas e tributos pode alcançar mais de 30% do faturamento. (SANTIAGO, 2007, p. 38).

Santiago (2007, p. 31) ainda diz que “a carga tributária concentrada nas pessoas jurídicas, afeta a competitividade dos produtores nacionais.”

Christovão e Watanabe (apud SANTIAGO, 2007, p. 32) determinam que “o tributo é custo variável que não pode ser desprezado nem ignorado.”

A obrigação tributária, por sua elevada carga, inviabiliza muitas operações empresariais e que impacta sobre a rentabilidade operacional das empresas, independente do seu regime de tributação, cabe ao administrador, em termos de custo, tornar possível a continuidade no mercado exercendo as atividades com preços compatíveis ao que esse deseja oferecer.

Essa inviabilidade se justifica, além da excessiva carga, também pelo não cumprimento do princípio da equidade. Carneiro (apud MARANHÃO, 2010, p. 1) afirmam que “o princípio da equidade não tem sido observado na tributação e na distribuição dos recursos arrecadados”. Para melhor entender, Junior (2006, p. 01) explica o princípio da equidade:

O Princípio da Equidade [...] tem por objetivo a garantia de uma distribuição equitativa do ônus tributário pelos indivíduos (“justiça fiscal”), podendo ser dividido em duas linhas de ação: na primeira, o ônus tributário deveria ser repartido entre os indivíduos de acordo com o benefício que cada um recebe em relação aos bens e serviços prestados pelo governo (princípio do benefício); e, na segunda, a repartição tributária deveria ser baseada na capacidade individual de contribuição (princípio da capacidade contributiva).

Amaral (apud NOGUEIRA, 2014, p. 1) compartilha a explicação do por que a sociedade brasileira busca meios de redução da carga tributária ao citar:

Brasil é o país com a carga tributária mais elevada entre os países em desenvolvimento da América do Sul e dos Brics (Brasil, Rússia, Índia e China). Se a gestão de recursos públicos fosse mais eficiente, não precisaríamos de uma carga tão grande. Fato é que o Brasil arrecada como um País de primeiro mundo, mas retorna para a população como um país de terceiro mundo.

A carga tributária sobrecarrega as empresas levando-as para a informalidade que resulta em negócios com acesso restrito ao crédito e ao sistema legal de proteção da propriedade e o cumprimento de contratos, justamente, por não possuírem os registros legais, resultando ainda de forma global o não crescimento econômico de um país, detalha Tiryaki (2008).

Outros estudos também mostram que 42,3% a 50,8% é a carga tributária sobre os salários, resultando na redução de investimentos em mão-de-obra qualificada, prejudicando a produtividade, de acordo com Maranhão (2009).

O não pagamento dos tributos pela informalidade resulta em preços de produtos e serviços mais baratos, afetando a competitividade entre as empresas.

Conforme um levantamento do IBPT, “5% das empresas pagam mais tributos que o realmente devido. Isso interfere diretamente no equilíbrio financeiro da empresa, tendo em vista que os valores pagos a maior não são insignificantes.” (STUDIO FISCAL, 2015, p. 01).

Por conta da confusa legislação tributária, muitas vezes as empresas pagam erroneamente seus tributos e as empresas que contavam apenas com um setor contábil passam a ter que se modernizar estrategicamente na gestão fiscal e fazendo uso do planejamento tributário, servindo como excelente ferramenta para tomada de decisões.

## 2.5 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Diante da complexidade do Sistema Tributário Nacional e da elevada carga tributária de nosso país, uma alternativa importante a ser considerada é a utilização do planejamento tributário como ferramenta de gestão estratégica empresarial para garantir a sobrevivência e a competitividade no atual mercado.

### 2.5.1 Definição de planejamento tributário

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 econômico de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte (OLIVEIRA et al., 2003, p. 36).

Borges (2002, p. 65) conceitua planejamento tributário como:

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

Ainda conforme Borges (2002), a essência do Planejamento Fiscal está em o administrador organizar os seus empreendimentos de forma lícita para acarretar menor ônus fiscal na medida e no tempo propício, ou seja, antes do fato gerador para ser legítimo.

Em se tratando de fato gerador é importante citar o que define o artigo 114 do Código Tributário Nacional (CTN) “fato gerador da obrigação principal é toda situação definida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência.” Oliveira (2003, p. 38) explica que o fato gerador “é a obrigação tributária principal, [...], é a situação descrita em lei que, uma vez ocorrida [...] no tempo e no espaço, determina a transferência jurídica, em favor do Estado, da titularidade de certa quantia.”

Baseado nos conceitos citados pode-se dizer que o Planejamento Tributário tem como principais objetivos reduzir a carga tributária, melhorar o resultado das operações, aproveitando as oportunidades que a legislação oferece no sentido de evitar riscos ou desembolsos desnecessários e prevenir eventuais problemas, analisando as ideias de planejamento juridicamente.

Constata-se que o Planejamento Tributário é uma prática lícita para diminuir a arrecadação dos tributos ao governo e que deve ser feita em todas as etapas produtivas, seja na indústria, comércio ou prestação de serviços, a fim de maximizar os créditos tributários, obter maior capitalização do negócio atingindo melhor competitividade no mercado.

### **2.5.2 Elisão e evasão fiscal**

A economia tributária, como já dita, é considerada de caráter preventivo. Se esta ferramenta for usada após a ocorrência do fato gerador, será um crime contra a ordem tributária, baseados na sonegação ou fraude. Faz-se necessário distinguir a diferença entre Elisão Fiscal (planejamento tributário) e a Evasão Fiscal.

O autor Carlin (2008, p. 40) denota essa distinção de forma bem clara ao dizer que a “a elisão fiscal representa a execução de procedimentos, antes do fato gerador, legítimos, éticos, para tentar reduzir, eliminar ou postergar a tipificação da obrigação, caracterizando, assim, a legitimidade do planejamento tributário.” E que “A evasão fiscal consiste na ação, espontânea, dolosa ou intencional do contribuinte através de meios ilícitos de se evitar, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento dos tributos.”

A elisão fiscal já bem explicada em seus conceitos trata-se da forma encontrada pelo contribuinte de adotar de forma lícita condutas omissas ou comissivas, objetivando redução ou adiamento dos tributos, enquanto que a evasão fiscal é a forma ilícita de economia de tributos, feita após o fato gerador, é considerado crime e está prevista na Lei Dos Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e contra as Relações de Consumo (Lei 8137/1990).

### **2.5.3 A Importância do planejamento tributário**

O Planejamento Tributário é o responsável pela sobrevivência ou não da empresa, pois vislumbra alternativas para a maximização de lucros e, principalmente, por ser um instrumento legal assume seu papel estratégico estando ao alcance das pequenas e das grandes empresas. Por meio dele é possível adaptar os procedimentos da empresa à legislação, para que sejam tomados os créditos tributários, principalmente, com relação a alguns impostos. Prova da importância desse planejamento é o fato de que grandes empresas como, por exemplo, a Petrobrás, na sua estrutura organizacional conta com uma equipe especial para cuidar minuciosamente o que pode acarretar crédito fiscal.

O planejamento tributário é uma necessidade para que a empresa se torne competitiva no seu ramo de atividade, todo administrador deve delegar ou formar um departamento fiscal em sua empresa, possibilitando com isso um estudo mais minucioso dos tributos incidentes da atividade, por conta das grandes mudanças tributárias.

Ao não usar o planejamento tributário, alguns administradores acabam buscando meios para omitir o fato gerador para evitar a ocorrência do tributo, caracterizando-se como evasão fiscal. Deixando de cumprir com suas obrigações de cidadão.

Dentre os deveres fundamentais do cidadão-contribuinte o principal deles é pagar o justo tributo. O entendimento adequado desta afirmação rejeita simultaneamente os extremismos de um liberalismo que só reconhece direitos e esquece a responsabilidade comunitária dos indivíduos e de um comunitarismo que dissolve a liberdade individual numa rede de deveres tributários. (NOGUEIRA, 2003, p. 01).

Para Oliveira (2003, p. 37 e 38) “a falta do planejamento tributário pode deixar a empresa mal preparada para os investimentos futuros, devido a uma

possível insuficiência de caixa, gerando [...] investimentos forçados para cobertura de gastos que não estavam previstos.”

Para o plano de gestão tributária ser eficaz é importante que as demonstrações contábeis sejam fidedignas, caso sejam elaborados com informações errôneas não estará colaborando ao planejamento, sem contar que a empresa e os profissionais responsáveis podem levar processos e condenações penais. O plano deve ser sempre testado e acompanhado periodicamente para saber se as regras estão sendo cumpridas em todos os setores. Um exemplo básico é o fato de que um simples lançamento errado de um documento fiscal pode ocorrer à perda de um crédito tributário.

#### **2.5.4 A Informação contábil**

Sabe - se que a empresa é um conjunto de bens, direitos e obrigações que formam o seu patrimônio, que é mutável a cada operação decorrente de sua atividade operacional. A contabilidade tem a função de apurar e registrar todos os fatos contábeis, auxiliando no controle dessas mutações patrimoniais em determinado período e, gerar todas as informações necessárias para retratar a situação econômica e financeira da empresa aos diversos usuários.

Atualmente, a contabilidade não se limita apenas aos aspectos legais e fiscais e sim atua servindo como um órgão administrativo, focando os processos gerenciais, de produtividade, de eficiência e estratégicos.

Conforme Oliveira (2003), esse progresso da Contabilidade no Brasil se deu a partir da criação da Lei das Sociedades por Ações n. 6.404, de 1976 que passou a exigir que os contadores observassem estritamente os princípios contábeis cumprindo as exigências do uso de outras demonstrações contábeis a parte, uma delas a adoção do Lalur para controle do lucro contábil e o lucro tributável, mudando o cenário de que a preocupação dessa ciência não seria apenas com as normas fiscais e sim servir de ferramenta para todos os usuários, investidores, acionistas, financiadores do capital e outros dirigentes internos da empresa.

É necessário que as informações contábeis sejam fidedignas e retratar a realidade empresarial para que exista confiabilidade na decisão tomada, sendo que atualmente, com a intensa concorrência de mercado, não é mais permitido erros na tomada de decisões.

A informação contábil é fundamental para que o gestor da empresa tenha conhecimento e confirmação se o resultado do planejamento tributário foi positivo em relação à redução do ônus tributário, pois as decisões tomadas, que foram baseadas em fatos passados da empresa, poderão ter influências de novas variáveis que o mercado exige submetendo novos condicionantes que provocam desigualdades na estrutura gerencial.

Conforme a Resolução nº 774, de 16 de dezembro de 1994, do Conselho Federal de Contabilidade, as informações que a contabilidade produz servem para:

- Observar e avaliar o comportamento;
- Comparar seus resultados com os de outros períodos ou Entidades;
- Avaliar seus resultados à luz dos objetivos estabelecidos;
- Projetar seu futuro nos marcos políticos, sociais e econômicos em que se insere.

É estritamente necessária a informação contábil para que o planejamento tributário seja uma ferramenta de gestão bem aplicada e que o gestor tenha o real conhecimento dos resultados positivos alcançados na racionalização da carga tributária.

### **2.5.5 Limites do planejamento tributário**

Cabe observar que o planejamento tributário é um direito de auto-organização do contribuinte para planejar suas atividades, de forma a reduzir, retardar ou mesmo evitar o pagamento de tributos. Todavia esse direito de auto-organizar-se não é absoluto e deve-se obedecer aos seus limites respeitando e observando se não há abuso de direito ou ato de fraude. O abuso de direito encontra-se previsto no artigo 187 do Código Civil: Art.187 - Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Em outras palavras, o abuso de direito ocorrerá quando o contribuinte, ao exercer o seu direito de liberdade negocial, realiza atos em desacordo com o fim econômico e social relacionado à operação.

Existe, ainda, o entendimento que fere o princípio da capacidade contributiva, no qual o contribuinte se utiliza do planejamento apenas com fins de obter menor ônus tributário, como abuso de direito. No entanto Glaser (2010, p. 51 -

52) destaca que “tal pensamento não possui um ordenamento jurídico, visto que no Brasil, as questões tributárias são pautadas na lei, na tipicidade, portanto, não há como penalizar [...] um ato que se enquadra na situação da lacuna da lei.”

Os procedimentos de planejamento tributário não podem dar margens de ato de fraude à lei, pois, conforme estabelece o artigo 116 do CTN:

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.

Se as regras de planejamento lícito (elisão fiscal) forem descumpridas, o contribuinte poderá ser enquadrado pelo Fisco como aquele que incorreu em crime contra a ordem tributária.

Ou seja, o contribuinte tem a liberdade de escolher a melhor forma de diminuir os encargos tributários sobre suas operações, desde que não contrarie o disposto em lei.

Contudo é importante grifar que o planejamento tributário é fundamentado em princípios constitucionalmente previstos na liberdade de iniciativa, conforme artigo 1º, IV e 170 caput da CF/88:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.

E na livre concorrência no artigo 170, IV CF/88 e nas liberdades previstas ao longo do artigo 5º da CF/88, conforme segue:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: IV – livre concorrência.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e a propriedade, nos termos seguintes: II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; XXII – é garantido o direito de propriedade.

Portanto, para a empresa manter-se ativa e competitiva, considerando a alta carga tributária, cumprindo suas obrigações sociais, sem deixar de lado o objetivo de auferir lucros, se torna absolutamente entendível que é importante e ético aproveitar-se das opções ofertadas para se beneficiar tributariamente com o

uso do planejamento tributário de forma lícita.

## 2.6 FORMAS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

São várias as opções de planejamento tributário, no entanto, cada empresa e cada atividade têm suas particularidades que devem ser reconhecidas para a sua elaboração com pleno conhecimento da legislação, devido aos limites impostos pela lei.

Uma forma de planejamento tributário é a comparação e a análise entre as formas de regime tributário, como lucro real, lucro presumido e simples nacional, sendo possível identificar a melhor maneira de reduzir os custos tributários, explica Chaves (2008).

Sendo que para Ricardo (2008, p. 1):

O planejamento tributário não se limita a optar por esta ou aquela opção de tributação existentes na legislação tributária, e sim em elaborar estudos e estratégias, de forma legal, que proporcionem menor desembolso com o gasto tributário.

Considera-se uma estratégia do planejamento tributário a comparação entre os regimes de tributação do IRPJ e CSLL. Ricardo (2008) explica que nos regimes de tributação do lucro presumido e lucro real é possível elaborar estudos comparativos como: comparar a margem de lucro com o percentual do tributo aplicado sobre a receita bruta do lucro presumido, se a lucratividade for superior a este percentual aplicável é conveniente oferecer esse montante à tributação. E que na escolha do regime de tributação entre o real e o presumido é necessário observar a vinculação com o sistema de tributação do PIS/COFINS, ou seja, pelo lucro presumido o sistema é cumulativo, aplicando-se a alíquota estabelecida diretamente ao faturamento, enquanto que pelo lucro real o sistema é não-cumulativo, apesar de a alíquota ser superior é possível aproveitar os créditos pelas aquisições na mesma proporção conforme determina a legislação do PIS/COFINS.

### **2.6.1 A Utilização de reorganização societária como forma de planejamento tributário**

Outra opção de planejamento tributário é a reorganização societária, e que tem sido muito utilizada nos tempos atuais devido à atual economia e dos mercados cada vez mais competitivos.

Atualmente, faz-se necessário, no mercado cada vez mais exigente e competitivo, a redução de custos e, conseqüentemente, uma maior lucratividade. E Para enfrentar este mercado e alcançar a produtividade, a maioria das empresas não está preparada e, para isso, recorrem a reestruturações, juntando forças com outras, ou até mesmo desmembrando-se para conseguirem manterem-se em funcionalidade, visando reduzir custos e ampliar mercados.

Na legislação brasileira está previsto a fusão, a cisão, a incorporação e a transformação como formas jurídicas de reorganização societária. Estas operações estão dispostas na Lei nº 6.404/76 (a chamada Lei das Sociedades Anônimas) nos artigos 223 a 234 e, no Código Civil, Lei 10.406/02.

A criação de uma sociedade holding controladora também pode ser considerada como reorganização societária.

Ricardo (2008) destaca que independente de qual for à forma de reorganização societária é importante observar que a análise dos impactos tributários seja antes e após a concretização da operação, deve contemplar os aspectos fiscais do ponto de vista das empresas, dos sócios ou acionistas e abranger o imposto de renda, a contribuição social, IPI, ICMS, ISS, etc., os encargos relacionados ao quadro de funcionários e toda legislação previdenciária e trabalhista.

#### **2.6.1.1 Fusão**

A Lei 6.404/76 em seu artigo 228 define fusão como “a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.” Na fusão desaparecem as sociedades que se fundem para o surgimento de uma nova sociedade.

Bulgarelli (apud GLASER, 2010, p. 20) explica que a fusão apresenta três elementos fundamentais:

- a) Transmissão patrimonial e englobada, com sucessão universal;
- b) Extinção (dissolução sem liquidação) de, pelo menos, uma das empresas fusionadas;
- c) Ingresso dos sócios da sociedade ou das sociedades extintas na nova sociedade criada.

Glaser (2010) também relata que deverão ser cumpridas as regras exigidas pela Lei nº. 6.404/76, do artigo 228 nos parágrafos 1º e 2º, onde que para executar a fusão, as pessoas jurídicas fundidas deverão em Assembleia Geral aprovar o estatuto e o plano de distribuição de ações, e nomear os peritos para avaliar o patrimônio das sociedades da fusão, sendo que os ativos e passivos das empresas fusionadas são transferidos para o patrimônio da nova empresa criada.

#### 2.6.1.2 Cisão

O procedimento de Cisão é conceituado na Lei nº 6.404/76 - Lei das Sociedades Anônimas, na redação de seu artigo 229.

Cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim, ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

O código Civil não regula detalhadamente as operações de Cisão, apenas em seu art. 1.122, trata do direito de credores da sociedade cindida:

Art. 1.122. Até noventa dias após publicados os atos relativos à incorporação, fusão ou cisão, o credor anterior, por ela prejudicado, poderá promover judicialmente a anulação deles.

§ 1º A consignação em pagamento prejudicará a anulação pleiteada.

§ 2º Sendo ilíquida a dívida, a sociedade poderá garantir-lhe a execução, suspendendo-se o processo de anulação.

§ 3º Ocorrendo, no prazo deste artigo, a falência da sociedade incorporadora, da sociedade nova ou da cindida, qualquer credor anterior terá direito a pedir a separação dos patrimônios, para o fim de serem os créditos pagos pelos bens das respectivas massas.

No entanto, a cisão é reconhecida como forma de reestruturação societária. A operação de cisão implica a extinção total ou parcial de uma sociedade, a qual se divide em duas ou mais empresas. Quando o total do patrimônio é distribuído para uma ou mais empresas a cisão é total, por outro lado na cisão parcial, ocorre apenas uma divisão do patrimônio, sem haver a extinção da empresa cindida. A cisão não se restringe às sociedades por ações, podendo ocorrer com sociedades de quaisquer tipos, embora se observe a disciplina legal estabelecida na

Lei das S/A.

A Cisão Parcial pode ocorrer nas seguintes situações:

- Transferência parcial do patrimônio de uma sociedade a outra já existente;
- Transferência parcial do patrimônio de uma sociedade a outra constituída para esse fim;
- Transferência parcial do patrimônio de uma sociedade a duas ou mais sociedades, já existentes ou não.

Com relação à forma de tributação, Glaser (2010, p. 20) explica que “antes de dezembro de 1995, as empresas cindidas não poderiam optar por uma forma de tributação diferente da empresa cindida, atualmente as novas empresas criadas, em função de uma cisão, poderão adotar outra forma de tributação.”

Os artigos 1º, 6º e 26º da Lei 9.430/96 estabelecem:

Cisão parcial. Regime de tributação. A pessoa jurídica parcialmente cindida no ano calendário de 1998 poderá optar para o período restante posterior ao evento, pelo regime de tributação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro com base no lucro real, embora tenha apresentado declaração de rendimentos, relativa à cisão, com base no lucro presumido.

Portanto, as empresas poderão optar, quando do processo de cisão, pela tributação do IRPJ, tanto no Lucro Real quanto no Lucro Presumido. E ainda, conforme estabelece a Lei Complementar 123/06 poder-se-á optar pelo Simples Nacional depois de decorrido o prazo de cinco anos da data do evento de cisão, explica Glaser (2010).

Ao efetuar a cisão podemos citar as seguintes vantagens:

- Descentralização de atividades operacionais;
- Redução nos custos operacionais;
- Redução de impostos;
- Opção de outro regime tributário;
- Transferência de imóvel sem tributação.

Com relação à vantagem na transferência de imóvel funciona da seguinte forma: a empresa “X” quer vender seu imóvel a preço de mercado para a empresa “Y”, o sócio da empresa “Y” através de uma cisão parcial, poderá ser sócio da empresa “X” e posteriormente transferir este imóvel para a empresa “Y” sem que haja incidência de tributação.

Quanto aos procedimentos a serem adotados e cumpridos numa

operação de cisão, Glaser (2010, p. 31) estabelece:

**Na Empresa Cindida:**

1º - Levantar o Balanço Patrimonial da empresa cindida “a”, antes da cisão, considerando como exemplo, uma cisão parcial, apresentando o saldo original e o saldo remanescente, elaborado com até trinta dias de antecedência a data do evento;

2º - Emitir o “Laudo de Avaliação do Patrimônio Líquido” da sociedade cindida por três peritos ou empresa especializada, não vinculadas às pessoas jurídicas incorporadora e incorporada, observados, quando couber, os critérios, estabelecidos no Decreto 3.000/99;

3º - Providenciar cópia de todos os atos constitutivos da empresa cindida, tais como Contrato Social de constituição e todas as alterações contratuais e cadastrais pertinentes;

4º - Apresentação das informações econômico e fiscais, relativas ao evento de cisão, as quais devem ser entregues até o ultimo dia útil do mês subsequente ao referido evento, tais como:

- Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ);
- Declaração do Importo de Renda Retido na Fonte (DIRF);
- Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF);
- Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON).

**Na Empresa Cindenda:**

1º - Levantar o Balanço Patrimonial da empresa cindenda, antes da cisão, considerando como exemplo, uma cisão parcial, apresentando o saldo original e o saldo remanescente, elaborado com até trinta dias de antecedência a data do evento;

2º - Providenciar cópia de todos os atos constitutivos da empresa cindenda, tais como Contrato Social de constituição e todas as alterações contratuais e cadastrais pertinentes;

3º - Apresentação das informações econômico e fiscais, relativas ao evento de cisão, as quais devem ser entregues até o ultimo dia útil do mês subsequente ao referido evento, tais como:

- Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ);
- Declaração do Importo de Renda Retido na Fonte (DIRF);
- Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF);
- Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON).

A Lei Societária permite que para a avaliação patrimonial para fins de cisão se utilize de valores contábeis, o de mercado (sendo este obrigatório para casos de fusão e incorporação) ou de outro critério. Os peritos irão utilizar o que for mais conveniente às partes envolvidas

### 2.6.1.3 Incorporação

Para Lerner (2010 p. 145) incorporação é tradicionalmente definida como:

Aquela na qual a empresa incorporada transfere todo o seu patrimônio à incorporadora ocasionando com isso um aumento de capital, o qual será subscrito pelos quotistas da empresa incorporada, uma vez que, em razão da operação, esta última é extinta.

Conforme Glaser (2010, p. 21) “a operação de incorporação empresarial é aquela em que uma empresa já existente absorve outra, visando aumentar seu patrimônio.”

Para que ocorra a incorporação deverão ser cumpridas as formalidades exigidas pelo artigo 227 da Lei nº. 6.404/76:

§ 1º A assembleia-geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.

§ 2º A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.

§ 3º Aprovados pela assembleia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.

Portanto, na operação de incorporação as sociedades incorporadas desaparecem, enquanto que a sociedade incorporadora não perde sua natureza jurídica, existindo apenas, nessa operação as modificações no estatuto ou contrato social, quanto ao aumento do capital e de seu patrimônio.

#### 2.6.1.4 Transformação

O artigo 220 da Lei 6.404/76 define a transformação societária como “a operação pela qual a sociedade passa independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro.”

Nesse sentido, pode-se constituir uma empresa sob a forma de sociedade limitada e, depois de ter toda a sua estrutura legal constituída transformá-la em sociedade anônima.

Os art. 1.113 ao art. 1.115 da Lei 10.406/2002 estabelecem sobre transformação de uma sociedade:

Art. 1.113. O ato de transformação independe de dissolução ou liquidação da sociedade, e obedecerá aos preceitos reguladores da constituição e inscrição próprios do tipo em que vai converter-se.

Art. 1.114. A transformação depende do consentimento de todos os sócios, salvo se prevista no ato constitutivo, caso em que o dissidente poderá retirar-se da sociedade, aplicando-se, no silêncio do estatuto ou do contrato social, o disposto no art. 1.031.

Art. 1.115. A transformação não modificará nem prejudicará, em qualquer caso, os direitos dos credores.

### 2.6.1.5 Holding

A expressão *holding* vem do verbo inglês *tohold*, que significa segurar, manter, controlar, guardar. Sendo assim, uma sociedade holding é aquela que participa do capital social de outras empresas em níveis suficientes para controlá-las ou não.

O artigo 2º da Lei 6.404/76 define em seu parágrafo terceiro “a companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.”

A criação de uma sociedade holding controladora é uma fusão indireta, cujo capital é integralizado com as ações das empresas envolvidas no evento.

Strohmeier (2009) nos dá um exemplo de fusão indireta a união da empresa Brahma e Antarctica, originando a AMBEV, onde o capital social desta foi integralizado com as ações da Brahma e da Antarctica.

Segundo Lerner (2010, p. 196 - 197):

A expressão  *Holding* já adotada no nosso vocabulário empresarial, é utilizada para qualificar uma empresa que controla o patrimônio de uma ou mais pessoas físicas, ou, seja, as pessoas físicas que possuem bens em seus próprios nomes, passam a possuir esses bens por intermédio de uma pessoa jurídica, a controladora patrimonial, que na maioria das vezes é constituída na forma de uma sociedade limitada.

Lerner (2010) nos explica que as vantagens na constituição de uma pessoa jurídica que controle o patrimônio da pessoa física, denominada Holding, são plenamente notáveis, e que com a Holding há a redução da carga tributária do IRPF (Imposto de Renda da Pessoa Física), a possibilidade da transmissão dos bens após a morte, denominado planejamento sucessório, vantagens nos impostos de transmissão de *causa mortis* e doação, e uma grande facilidade na outorga de garantias facilitando o acesso a créditos no mercado atual.

### **3 CISÃO SOCIETÁRIA UMA DAS FORMAS DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA PARA O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

#### **3.1 CISÃO EMPRESARIAL – ASPECTOS TRIBUTÁRIOS**

As empresas estão sujeitas a cumprir as normas fiscais, impostas pelo governo, e a sua escrituração será feita conforme a Lei das S/A e os princípios de contabilidade aceitos, conforme regra da legislação societária.

A contabilidade precisa respeitar os limites fiscais, principalmente no que diz respeito à legislação do Imposto de Renda. Isso se dá pelo fato de que as normas fiscais restringem as deduções de determinadas despesas e excluem determinados tipos de rendimentos que foram incluídos nos resultados contábeis, resultando no lucro tributável, chamado pela legislação de lucro real, explica Shingaki (1994).

Uma operação de cisão acarreta o fato gerador do imposto de renda e da CSLL e é de responsabilidade da empresa sucessora (a que vem ocupar o lugar da outra) recolher esses tributos em nome da sucedida.

O imposto de renda e a CSLL relativos ao período encerrado em virtude do evento deverá ser pago, em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento. Considera-se a data do evento, para fins da legislação fiscal, a data da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão, feita na forma prevista para a alteração dos respectivos estatutos ou contratos sociais (RIR/1999, art. 235, § 1º; Lei das S.A. - Lei nº 6.404, de 1976, arts. 223 e 225).

#### **3.2 CISÃO EMPRESARIAL – ASPECTOS CONTÁBEIS**

É interessante esclarecer e demonstrar como fica o tratamento contábil para os casos de cisão como forma de planejamento tributário. Segue abaixo um exemplo prático de contabilização na cisão parcial:

A empresa “A” apresenta o seguinte balanço em 30/setembro, sendo que, nesta data, por deliberação dos seus sócios, verterá parte do seu patrimônio para uma nova Cia. B, conforme a seguir demonstrado:

Tabela 5 - Modelo balanço patrimonial de uma cisão parcial

<b>Discriminação das Contas - Cia. A</b>	<b>Vlr Original</b>	<b>Transf. Cia B</b>	<b>Saldo Cia A</b>
Disponibilidades	150.000,00	50.000,00	100.000,00
Duplicatas a Receber	450.000,00	170.000,00	280.000,00
Estoques	300.000,00	120.000,00	180.000,00
Investimentos	80.000,00	80.000,00	-
Imobilizado	120.000,00	70.000,00	50.000,00
<b>SOMA DOS ATIVOS</b>	<b>1.100.000,00</b>	<b>490.000,00</b>	<b>610.000,00</b>
Fornecedores	280.000,00	-	280.000,00
Salários a Pagar	50.000,00	-	50.000,00
Tributos a Pagar	100.000,00	-	100.000,00
Capital Social	350.000,00	255.970,15	94.029,85
Reservas de Lucros	320.000,00	234.029,85	85.970,15
<b>SOMA DO PASSIVO</b>	<b>1.100.000,00</b>	<b>490.000,00</b>	<b>610.000,00</b>

Fonte: Portal tributário, disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br>>

Os lançamentos contábeis serão os seguintes:

**Contabilização da Transferência dos Ativos, na Cia A:**

- D - Conta Cisão Cia. B - R\$ 490.000,00
- C - Disponibilidades - R\$ 50.000,00
- C - Duplicatas a Receber - R\$ 170.000,00
- C - Estoques - R\$ 120.000,00
- C - Investimentos - R\$ 80.000,00
- C - Imobilizado - R\$ 70.000,00

**Contabilização da Transferência das contas do Patrimônio Líquido, na Cia A:**

- D - Capital Social - R\$ 255.970,15
- D - Reservas de Lucros - R\$ 234.029,85
- C - Conta Cisão Cia. B - R\$ 490.000,00

**Contabilização do Balanço de Abertura, na Cia. B:**

- D - Disponibilidades - R\$ 50.000,00
- D - Duplicatas a Receber - R\$ 170.000,00
- D - Estoques - R\$ 120.000,00
- D - Investimentos - R\$ 80.000,00
- D - Imobilizado - R\$ 70.000,00
- C - Conta Balanço Abertura - Cisão Cia. A - R\$ 490.000,00
- D - Conta Balanço Abertura - Cisão Cia. A - R\$ 490.000,00
- C - Capital Social - R\$ 255.970,15
- C - Reserva de Lucros - R\$ 234.029,85

### 3.3 CISÃO EMPRESARIAL – PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Para o objetivo de avaliar o impacto do planejamento tributário na gestão empresarial e demonstrar a economia fiscal através de uma cisão societária, comprovando a redução da carga tributária, foi elaborado um exemplo prático, seguindo-se o procedimento dessa pesquisa, que é reunir informações bibliográficas.

#### 3.3.1 Exemplo prático de cisão parcial

Todos os dados a seguir foram elaborados e resumidos com base na obra apresentada pelo Encontro Nacional De Engenharia De Produção. 26, 2008. As empresas, ainda nos dias atuais, vivem as dificuldades com relação à logística, seus custos e qualidade de serviços, por tal razão, consideraram interessante a pesquisa citada e exemplificada logo abaixo.

**Exemplo:** Uma empresa sociedade limitada, denominada “X”, atua no ramo de agroindústria e a sua logística (setor de entregas) possui uma frota de 21 caminhões e conta no departamento com 25 colaboradores. Digamos que na tentativa de terceirizar os serviços de entrega, nem a empresa e nem seus clientes agradaram-se da qualidade dos serviços prestados. Sendo assim, o transporte de suas mercadorias vendidas é prestado pela própria empresa, suportando todos os custos e despesas provenientes dessa operação e, que, sobre estas despesas, atualmente, a sociedade não pode constituir-se do crédito de Pis e Cofins (caso o frete fosse terceirizado, a legislação permitiria o aproveitamento dos créditos).

Dessa forma, a proposta de planejamento tributário é a cisão da empresa com a criação de uma empresa transportadora para executar os serviços de transporte das mercadorias vendidas da empresa “X”.

A cisão deve ser parcial, devido ao fato de que a empresa ainda está creditando o ICMS de 12 caminhões referente aquisição dos mesmos. Portanto a empresa “X” fica com 12 caminhões no seu imobilizado e aluga-os à transportadora criada e a empresa Transportadora receberá de transferência pela cisão parcial 09 caminhões e os 25 colaboradores.

### 3.3.1.1 Aspectos tributários do exemplo prático da cisão parcial

#### **Quanto ao IRPJ e CSLL**

A empresa “X” é tributada pelo lucro real. Conforme o Regulamento do Imposto de Renda de 1999 as empresas com base no lucro real apura o IRPJ e a CSLL de forma que as despesas e receitas auferidas no período são escrituradas no LALUR (livro de apuração do lucro real), onde também são adicionadas as despesas indedutíveis e excluídas as receitas não tributadas para achar a base de cálculo do imposto, para aplicação da alíquota de 15% para o imposto de renda mais o adicional de 10% sobre a parcela que exceder R\$240.000,00. Para a base de cálculo da contribuição social também é observado às regras do regulamento do imposto de renda para aplicar a alíquota de 9%

Para colaborar com a temática de lucro real, Higuchi & Higuchi (apud, VEY, 2008, p. 06) explicam que, “as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real poderão determinar o lucro como base em balanço anual levantado em 31 de dezembro ou mediante levantamento de balancetes trimestrais na forma da Lei n.º 9.718/98.”

A transportadora poderá optar pela tributação com base no lucro presumido. De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda de 1999 é aplicado sobre a receita um percentual de presunção de 8% para calcular a base de cálculo do imposto de renda e o percentual de presunção de 12% para achar a base de cálculo da contribuição social, sendo que as regras e alíquotas são as mesmas do lucro real, conforme regulamento do imposto de renda de 1999.

#### **Quanto ao PIS e COFINS**

Conforme a Lei 10.833/03, a empresa transportadora tributada pelo lucro presumido, recolherá baseada no regime cumulativo, ou seja, 0,65% de Pis e 3,00% de Cofins sobre as receitas. Com isso a empresa “X” (tomadora do serviço de frete) poderá recuperar créditos de Pis, conforme o art. 2º da lei 10.637/02 e Cofins, de acordo com o art. 2º da lei 10.833/03, de 1,65% e 7,6%, respectivamente.

#### **Quanto ao ICMS e ISS**

No exemplo as empresas são estabelecidas no Estado do Rio Grande do Sul, portanto, conforme o Decreto n.º 37.699/97 art. 10 inciso IX, quando o prestador e tomador do transporte de carga estão estabelecidos nesse Estado, estará isento de ICMS e não há incidência do ISSQN, pois o transporte é intermunicipal.

### 3.3.1.2 Apresentação dos dados, cálculos e resultados

A frota total da empresa é composta por 21 caminhões, 09 serão transferidos à transportadora criada com a cisão e 12 mantidos na empresa “X”. Os custos de manutenção e operacionais serão todos suportados pela empresa transportadora. A empresa “X” cobrará aluguel pela utilização dos 12 caminhões à transportadora.

Temos a seguinte distribuição dos custos, conforme tabela abaixo:

Tabela 6 - Tabela comparativa dos custos entre frotas

Frota	Custo Operacional	Custo Manutenção	Custo Total	Kg Transportado	Km Percorrida
Frota Cisão	430.762,12	181.568,43	612.330,55	6.538.495	755.044
Frota Empr. X	486.345,30	169.586,64	655.931,94	6.998.795	887.676
<b>Total</b>	<b>917.107,42</b>	<b>351.155,07</b>	<b>1.268.262,49</b>	<b>13.537.290</b>	<b>1.642.720</b>

Fonte: Encontro Nacional de Engenharia de Produção 26, 2008

Além do custo operacional e de manutenção existem os gastos com a folha de pagamento e os outros gastos com a frota que são: emplacamento, o seguro dos veículos, depreciação, uniformes e o aluguel dos caminhões. Apresenta-se, portanto a tabela com o custo total da transportadora:

Tabela 7 - Custo total da transportadora

Item	Valor
C. Operacional	917.107,42
C. Manutenção	351.155,07
Gasto c/ pessoal	564.673,65
Outros Gastos	536.750,00
<b>Total</b>	<b>2.369.686,13</b>

Fonte: Encontro Nacional de Engenharia de Produção 26, 2008

Lembrando que a empresa “X” é tributada pelo lucro real e a transportadora pelo lucro presumido, o cálculo do IR e da CSSL apresenta-se da seguinte forma:

Tabela 8 - Cálculo CSSL da empresa "X"

<b>Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido</b>	
Lucro Líquido Antes da Contribuição Social	<b>387.875,06</b>
(+) Adições	<b>584.135,02</b>
Realização Reserva de Reavaliação	254.369,61
Doações e Brindes	21.300,00
Outras despesas não dedutíveis	308.465,41
(-) Exclusões	<b>24.232,76</b>
Ganho de capital não operacional	24.232,76
Base de cálculo da Contribuição Social	<b>947.777,32</b>
<b>Contribuição Social a Pagar (9%)</b>	<b>85.299,96</b>

Fonte: Encontro Nacional de Engenharia de Produção 26, 2008

Tabela 9 - Cálculo IR da empresa "X"

<b>Imposto de Renda</b>	
Lucro Líquido Antes do Imposto de Renda	<b>387.875,06</b>
(+) Adições	<b>669.434,98</b>
Contribuição Social	85.299,96
Realização Reserva de Reavaliação	254.369,61
Doações e Brindes	21.300,00
Outras despesas não dedutíveis	308.465,41
(-) Exclusões	<b>24.232,76</b>
Ganho de capital não operacional	24.232,76
Base de cálculo I. Renda	<b>1.033.077,28</b>
I. Renda 15%	154.961,59
Adicional I. Renda	79.307,73
<b>I. Renda a Pagar</b>	<b>234.269,32</b>

Fonte: Encontro Nacional de Engenharia de Produção 26, 2008

Tabela 10 - Cálculo da CSSL e do IR da empresa transportadora

<b>Contribuição Social sobre o Lucro Líquido</b>	
Receita Bruta	3.085.575,73
Base de Cálculo (12%)	370.269,09
<b>Cont. Social a Pagar (9%)</b>	<b>33.324,22</b>
<b>Imposto de Renda</b>	
Receita Bruta	3.085.575,73
Base de Cálculo (8%)	246.846,06
I. Renda (15%)	37.026,91
Adicional I. Renda	684,61
<b>I. Renda a Pagar</b>	<b>37.711,51</b>

Fonte: Encontro Nacional de Engenharia de Produção 26, 2008

E finalmente apresenta-se uma tabela que compara os resultados obtidos nas três situações diferentes: o resultado da empresa “X” sem a cisão; resultado da empresa “X” com a cisão e o resultado na transportadora.

Tabela 11 - Quadro comparativo dos resultados

<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO 2006</b>			
	<b>Empresa X normal</b>	<b>Empresa X c/ cisão</b>	<b>Transportadora</b>
<b>RECEITA BRUTA</b>	<b>101.068.057,03</b>	<b>101.068.057,03</b>	<b>3.085.575,73</b>
Venda de Mercadorias/serviços	101.068.057,03	101.068.057,03	3.085.575,73
<b>DEDUÇÕES</b>	<b>13.690.755,40</b>	<b>13.415.945,27</b>	<b>112.623,51</b>
Devoluções	1.289.274,03	1.289.274,03	-
Impostos e Contribuições	12.401.481,37	12.401.481,37	112.623,51
Pis/Cofins aluguel veículos	-	10.605,63	-
(-) Créditos de Pis/Cofins transport	-	285.415,76	-
<b>RECEITA LÍQUIDA</b>	<b>87.377.301,63</b>	<b>87.652.111,76</b>	<b>2.972.952,22</b>
<b>CUSTO DE PRODUÇÃO/SERVIÇO</b>	<b>75.427.294,07</b>	<b>75.427.294,07</b>	<b>2.369.686,13</b>
<b>LUCRO BRUTO</b>	<b>11.950.007,56</b>	<b>12.224.817,69</b>	<b>603.266,08</b>
<b>RECEITAS S/ DESPESAS OPERACIONAIS</b>			
Despesas com vendas e administrativas	8.885.789,59	9.892.244,38	-
Despesas financeiras	2.666.315,39	2.666.315,39	-
Receitas financeiras	183.461,47	183.461,47	-
Outras receitas operacionais	145.929,87	436.495,07	-
Variações monetárias ativas	79.556,72	79.556,72	-
<b>RESULTADO OPERACIONAL</b>	<b>806.850,64</b>	<b>365.771,17</b>	<b>603.266,08</b>
Receitas não operacionais	191.622,19	191.622,19	-
Despesas não operacionais	169.518,30	169.518,30	-
<b>RESULTADO ANTES DO I.R. E C.S.</b>	<b>828.954,53</b>	<b>387.875,06</b>	<b>603.266,08</b>
Contribuição social sobre o lucro	128.403,70	85.299,96	33.324,22
Provisão para I. Renda	324.116,69	234.269,32	37.711,51
<b>RESULTADO DO EXERCÍCIO</b>	<b>376.434,14</b>	<b>68.305,78</b>	<b>532.230,35</b>

Fonte: Encontro Nacional de Engenharia de Produção 26, 2008

Comparando e analisando os resultados, pode-se verificar que, com a operação de cisão o lucro obtido pela empresa “X” com cisão somando com o lucro da transportadora (R\$68.305,78 + R\$532.230,35 = R\$600.536,13) resulta um lucro a maior de R\$224.101,99. Embora o Resultado Operacional da empresa “X” com cisão apresente-se menor, que se deu ao fato do aumento nas despesas com vendas/custos referente ao transporte, por outro lado surge o lucro na transportadora. Esse resultado decorre muito em função dos créditos de Pis e Cofins

por parte da Empresa "X" com cisão e do regime de tributação adotado pela transportadora.

Sendo que os lucros da transportadora poderão ser reinvestidos na empresa ou distribuídos aos sócios na forma de distribuição de dividendos ou juros sobre o capital próprio.

Portanto a criação de uma empresa transportadora foi uma forma lícita de economia tributária, além de uma excelente ferramenta para o aumento da lucratividade e aumento de investimentos e retorno para os sócios.

## 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo do estudo foi possível concluir que o planejamento tributário vem apresentando grande importância no mundo empresarial nas questões econômica, financeira e de competitividade. Caracteriza-se pela busca lícita de economia tributária para reduzir custos e despesas.

Sendo que a elevada carga tributária justifica a necessidade das organizações buscarem meios legais e eficientes para diminuir esses encargos e, com isso aumentarem seus lucros, utilizando-se dessa ferramenta.

No âmbito do planejamento tributário é tênue a linha que separa a elisão da evasão fiscal. Por isso a importância de projetos atentos à legalidade dos atos e a sua interpretação, a fim de evitar que esteja sendo cometido um crime contra o fisco.

Cabe a cada empresa analisar e escolher o planejamento tributário que melhor se encaixa na situação do negócio. Sendo fundamental a participação de profissionais legalmente habilitados, competentes e entendíveis no assunto para efetivar tal planejamento.

Esse trabalho se propôs ao estudo e evidenciar a importância do planejamento tributário à gestão empresarial, destacando sempre que as informações contábeis são extremamente importantes para uma operação consistente e viável.

O planejamento tributário é um direito constitucional para que as empresas possam se reorganizar, visando à economia tributária. E através do estudo buscou-se abordar os tipos de reorganização societária, como um planejamento legal e sem abuso de direito, para buscar vantagens tributárias e lucrativas à empresa.

Os processos de reestruturação societária, uma das opções de planejamento tributário, em especial a cisão, objeto de exemplo do estudo, são incentivados pela competitividade acirrada e a possibilidades de ganhos tributários.

É importante que, ao efetuar operações de reestruturação societária, as empresas realizem um planejamento completo de todos os ônus inerentes à transação.

No caso do estudo citado, apresentou-se a cisão parcial como forma de planejamento tributário, transferindo parcialmente o patrimônio da empresa cindida,

viabilizando a redução da carga tributária de forma lícita e um aumento da lucratividade da empresa, proporcionando aumento de retorno aos sócios e melhor competitividade no mercado.

A escolha ideal de reorganização societária deve estar embasada num estudo profundo, analisando os dados econômicos e financeiros da empresa, as demonstrações contábeis existentes, os objetivos e os planos da empresa e, principalmente embasada nas leis tributárias do país, estado e município. Assim como foi o exemplo pratico, que foi identificado o objetivo da empresa de melhorar sua logística, identificados todos os custos e despesas dessa operação de frete, os aspectos tributários no que diz respeito aos tributos obrigatórios e de direitos de credito para cada empresa a ser criada com a cisão e a escolha do melhor regime de tributação para atingir a tributação mais viável às empresas. Comparar e analisar os resultados decorrentes da cisão para identificar a melhor escolha, que no caso do exemplo foi de manter uma empresa cindida com a criação de uma transportadora (cindenda).

Portanto, o uso coerente das ferramentas de reorganização societária pode ser utilizado como forma de planejamento tributário, sendo importante lembrar-se da necessidade do acompanhamento de profissionais habilitados que estejam atualizados com a legislação fiscal. O contador e advogado tributarista são profissionais qualificados para assessorar e participar nos processos de reorganização societária e de planejamento tributário das sociedades.

Por fim, destaca-se que o estudo realizado buscou retratar a importância do planejamento tributário, proporcionando informações de várias obras e leis, bem como repassar um exemplo pratico identificado numa obra que retrata bem a realidade e necessidade de muitas empresas, provando que é possível minimizar a carga tributaria e aumentar os lucros com um estudo focado às realidades de cada empresa acompanhadas de um planejamento tributário eficiente e bem embasado para evitar problemas futuros e o uso de atos simulados e ilegais. Assim identificar a melhor tomada de decisões ao negócio e seu continuo desenvolvimento.

## REFERÊNCIAS

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de Impostos: IPI, ICMS e ISS**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

\_\_\_\_\_. **Auditoria de Tributos IPI, ICMS e ISS**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BRASIL. **Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/lei5172-1966-codigo-tributario-nacional-ctn.htm>>. Acesso em: 02 dez. 2014.

BRASIL. **Lei Nº 6.404, de 15 de Dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <[http://www.portaltributario.com.br/legislacao/art228\\_l6404.htm](http://www.portaltributario.com.br/legislacao/art228_l6404.htm)>. Acesso em: 10 dez. 2014.

BRASIL. **Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro de 1996**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>. Acesso em: 04 fev. 2015.

BRASIL. **Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS) do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/site/search.aspx?&codarea=3&codgroup=61>>. Acesso em: 05 fev. 2015.

BRASIL. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/rir/>>. Acesso em: 05 fev. 2015.

BRASIL. **Lei Nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/lei10406.htm>>. Acesso em: 04 fev. 2015.

BRASIL. **Lei Nº 10.637, de 30 de Dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/2002/lei10637.htm>>. Acesso em: 05 fev. 2015.

BRASIL. **Lei Nº 10.833, de 29 de Dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária e dá outras providências. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/2003/lei10833.htm>>. Acesso em 05 fev. 2015.

BRASIL. **Constituição Federal**. Disponível em: <<http://www.dji.com.br/>>. Acesso em: 04 ago. 2014.

CAHALI, Yussef Said. **Código civil; Código de processo civil; Código comercial; Legislação civil, processual civil e empresarial; Constituição Federal**. 10 ed., rev. ampl. e atual São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir. **Avaliação da gestão tributária a partir de uma perspectiva multidisciplinar**. 2009. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-18022010-155046/>>. Acesso em: 06 ago. 2014.

CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, Planejamento e Gestão Tributária**. Curitiba: Juruá Editora, 2008.

CARVALHO, Marco Antonio Coelho de. **Exemplos práticos de planejamento tributário e a comprovação da redução da carga tributária das empresas pela cisão e constituição de uma holding**. 2009. Disponível em: <<http://www.artigonal.com/direito-tributario-artigos/exemplos-praticos-de-planejamento-tributario-e-a-comprovacao-da-reducao-da-carga-tributaria-das-empresas-pela-cisao-e-constituicao-de-uma-holding-1018294.html>>. Acesso em: 15 nov. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática: Gestão Tributária Aplicada**. 1ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CHIAVENATO, Idalberto. **Vamos Abrir um Novo Negócio?** São Paulo: Makron Books, 1995.

DÓRIA, Dylson. **Curso de Direito Comercial**. 11ed. São Paulo: Saraiva 1996.

GLASER, Alexander. **Reorganização Societária como forma de Planejamento Tributário**. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Porto Alegre, 2010. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/30641/000777295.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 09 out. 2014.

IBPT - Instituto Brasileiro De Planejamento e Tributação. **Carga tributária brasileira é quase o dobro da média dos BRICS**. Curitiba: IBPT, 2013. Disponível em: <

<https://www.ibpt.org.br/noticia/1443/Carga-tributaria-brasileira-e-quase-o-dobro-da-media-dos-BRICS> >. Acesso em: 18 set. 2014.

JORGE, Fauzi Timaco; MOREIRA, José Octávio de Campos. **Economia Notas Introdutórias**. São Paulo: Atlas, 1989.

JUNIOR, José Jaime Moraes. **Finanças Públicas e Economia: Princípios da Tributação**. Curso Aprovação, Distrito Federal, n. 06, 08 de mar de 2006. Disponível em: <<http://www.cursoaprovacao.com.br/cms/artigo.php?cod=704>>. Acesso em: 17 jun. 2014.

LERNER, Walter. **Empresas familiares: estratégias para uma gestão competitiva e aspectos jurídicos essenciais para inovação, sucessão, governança, holding, herdeiros**. São Paulo: IOB, 2010.

MARANHÃO, Eduardo Torres de Albuquerque. **Análise crítica do Sistema Tributário Nacional e sugestões para o seu aperfeiçoamento**. Jus Naviganti, Teresina, ano 15, n. 2604, 18, 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/17218>>. Acesso em: 15 jun. 2014.

NEVES, José Luis. **Pesquisa qualitativa: características, usos e possibilidades**. Caderno de pesquisas em administração, São Paulo, v. 1, n. 3, p. 2, 1996.

NOGUEIRA, Luciana Monteiro. Planejamento tributário: trabalho preventivo para se adequar ao cenário brasileiro e às exigências do fisco. **Jus Navigandi**. Teresina, ano 19, n. 3846, 11 jan. 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/26367>>. Acesso em: 17 jun. 2014.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. O dever fundamental de pagar o justo tributo. **Jus Navigandi**. Teresina, ano 8, n. 129, 12 nov. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/4466>>. Acesso em 10 ago. 2014.

OLIVEIRA, Luis Martins de et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PORTAL DE CONTABILIDADE ELETRÔNICO. **Plano de contas**. Disponível em <<http://www.portaldecontabilidade.com.br>>. Acesso em: 26 dez. 2014.

RESOLUÇÃO CFC Nº 774 de 16 de dezembro de 1994. **Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade**. Disponível em: <[http://www.crc.org.br/legislacao/princ\\_fundamentais/pdf/princ\\_fundamentais\\_rescfc774.pdf](http://www.crc.org.br/legislacao/princ_fundamentais/pdf/princ_fundamentais_rescfc774.pdf)>. Acesso em: 26 ago. 2014.

RIBEIRO, Robson. **O Sistema Tributário Brasileiro**. Disponível em: <<http://robsonr-consultor.blogspot.com.br/>>. Acesso em: 17 jun. 2014.

RICARDO, Leonardo José. **A utilização do planejamento tributário como ferramenta da gestão tributária eficaz e eficiente**. 19/02/2008. Disponível em: <<http://www.classecontabil.com.br/artigos/a-utilizacao-do-planejamento-tributario-como-ferramenta-da-gestao-tributaria-eficaz-e-eficiente>>. Acesso em: 17 out. 2014.

SANTIAGO, Marlene Ferreira, SILVA, José Luis Gomes da. Evolução e Composição da Carga Tributária Brasileira. **Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional**. V.2, p. 22-41, jan-abr, 2006. Disponível em: <<http://www.rbgdr.net/revista/index.php/rbgdr/article/view/51/46>>. Acesso em: 05 ago. 2014.

SANTOS, Ariovaldo dos; HASHIMOTO, Hugo. Demonstração do valor adicionado: algumas considerações sobre carga tributária. **Revista de Administração da Universidade de São Paulo**. V. 38, n. 2, 2003.

SHINGAKI, Mário. Cisão de empresas: aspectos contábeis e tributários. **Cad. estud.** [online].1994, n.11, p. 01-22.ISSN 1413-9251. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-92511994000200004&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-92511994000200004&script=sci_arttext)>. Acesso em: 16 ago. 2014.

STROHMEIER, Lilian Souza. O planejamento tributário através de Reorganizações societárias. **Revista de Negócios Business Review**. N 7 março/2009. Disponível em: <<http://www.unifin.com.br/Content/arquivos/20111006173307.pdf>>. Acesso em: 07 jan. 2015.

STUDIO FISCAL. **Planejamento Tributário é crucial para as empresas**. 2014. Disponível em: <<http://franquiastudiofiscal.com.br/site/blog/planejamento-tributario-e-crucial-para-empresas>>. Acesso em: 27 ago. 2014.

TAFNER, E.P; TOMELIN, J. F; SIEGEL, N. **Educação a Distância e Métodos de Auto aprendizado**. Indaial: Editora Grupo Uniasselvi, 2009.

TIRYAKI, Gisele Ferreira. A informalidade e as flutuações na atividade econômica. **Estud. Econ.** São Paulo, v. 38, n. 1, Mar. 2008. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0101-41612008000100005&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-41612008000100005&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em: 17 jun. 2014.

VEY, Ivan Henrique et al. **Encontro Nacional de Engenharia de Produção 26**. 2008, Rio de Janeiro. Cisão de empresas: planejamento tributário e seus reflexos nos resultados organizacionais. Rio de Janeiro: ABEPRO, 2008. Disponível em: <[http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:lmX7bEdktvQJ:www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2008\\_tn\\_sto\\_069\\_492\\_10781.pdf+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:lmX7bEdktvQJ:www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2008_tn_sto_069_492_10781.pdf+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br)>. Acesso em: 04 fev. 2015.