

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU*

VINÍCIUS CECHINEL DE MORAES

**A CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E O PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO COMO FERRAMENTA DE COMPETITIVIDADE**

CRICIÚMA, OUTUBRO DE 2011

VINÍCIUS CECHINEL DE MORAES

**A CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E O PLANEJAMENTO
TRIBUTÁRIO COMO FERRAMENTA DE COMPETITIVIDADE**

Monografia apresentada para obtenção do grau de especialista no curso de Pós-Graduação em Direito Empresarial, da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Edson Cichella

CRICIÚMA, OUTUBRO DE 2011

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Evolução da carga tributária.....	15
Tabela 2: Índícios de sonegação: Quantidade de empresas.....	18
Tabela 3: Diferenças entre Elisão e Evasão Fiscal	30
Tabela 4: Percentuais de estimativa da receita para o lucro arbitrado a partir de 1996	35
Tabela 5: Rúbricas para cálculo do IRPJ	37
Tabela 6: Rúbricas para cálculo da CSLL	38
Tabela 7: Parâmetros de cálculo para PIS e COFINS	38
Tabela 8: Cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.....	38
Tabela 9: Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	39
Tabela 10: Demonstrativo de cálculo do PIS e da COFINS	39
Tabela 11: Comparativo das formas de tributação.....	40

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	3
1.1 Tema	3
1.2 Problema	4
1.3 Objetivos da Pesquisa	5
1.3.1 Objetivos Específicos	5
1.4 Justificativa.....	5
1.5 Procedimentos Metodológicos	7
1.5.1 Tipos de Pesquisa.....	7
1.5.1.1 Pesquisa Bibliográfica	7
1.5.1.2 Pesquisa Descritiva ou de Campo.....	8
1.5.2 Abordagem da Pesquisa.....	8
1.5.3 População e Amostra.....	9
1.5.4 Instrumento de Coleta de Dados.....	9
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	10
2.1 Sistema Tributário Nacional	10
2.1.1 Tributos	10
2.1.1.1 Espécies Tributárias	11
2.1.2 Princípios Constitucionais Tributários do Direito Brasileiro.....	11
2.2 Composição e Evolução da Carga Tributária Brasileira	14
2.2.1 A Complexidade da Carga Tributária.....	16
2.2.2 Formalidade <i>versus</i> Informalidade: Aspectos de Competitividade.....	17
2.2.3 Reforma Tributária	19
2.3 Componentes da Decisão de Sonegar	21
2.3.1 Aspectos Financeiros	22
2.3.2 Aspectos Penais: Realmente um Desestímulo?.....	23
2.3.3 Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária e as Ações do Fisco.....	24
2.3.4 Fatores Sociais que Interferem na Decisão de Sonegar.....	25
2.4 Planejamento Tributário	26
2.4.1 Objetivos do Planejamento Tributário.....	28
2.4.2 Evasão e Elisão Fiscal	29
2.4.3 Aspectos Jurídicos e Econômicos	32

2.5 Regimes de Tributação	33
2.5.1 Lucro Arbitrado	34
3 CONSIDERAÇÕES FINAIS	41
REFERÊNCIAS.....	433

1 INTRODUÇÃO

O presente projeto se propõe a demonstrar a elevada carga tributária brasileira, e seus impactos sobre as relações empresariais. Mostrará que na seara do Direito Tributário, o planejamento pode ser ferramenta fundamental para a sobrevivência ou não de uma organização.

Sendo assim, neste capítulo abordar-se-á o tema e o problema que norteiam esta pesquisa, bem como os objetivos gerais e específicos, tentando-se assim justificar o trabalho monográfico que será realizado.

1.1 Tema

A tributação é um fato essencial para a manutenção do estado e de uma sociedade organizada e democrática. Para que o estado funcione e cumpra seus objetivos, é necessário que este obtenha recursos financeiros através da taxaço sobre a atividade econômica existente em seu território.

Teoricamente o estado deveria ser gerido de forma profissional e responsável, arrecadando e aplicando os recursos de forma eficiente e responsável, garantindo ao cidadão os direitos fundamentais, e mantendo a ordem jurídica, social e econômica. Porém, nem sempre a gestão estatal é pautada pelos princípios da responsabilidade e eficiência, sendo influenciada por aspectos culturais e políticos, trazendo assim as primeiras distorções a um sistema que deveria ser harmonioso e eficiente.

Desta forma, temos no Brasil um sistema tributário complexo, e extremamente oneroso a economia, trazendo consigo diversos problemas em sua execução, mas criando oportunidades para profissionais que se habilitem a entendê-lo e interpretá-lo de forma a tornar as organizações competitivas e funcionando neste cenário que inicialmente parece tão nebuloso.

Sendo assim, ferramentas como o planejamento tributário tornam-se absolutamente necessárias, agindo como meio de competitividade em um estado gigantesco, diverso cultural e socialmente, e engessado por uma gama enorme de

normas e regulamentos que surgem a cada dia e o deixam longe da principal característica que este deveria possuir, qual seja a eficiência.

1.2 Problema

O Brasil é um país de dimensões continentais, com uma grande diversidade cultural e social. Aspectos históricos denotam a existência de colonizações totalmente diferentes em cada região deste gigante chamado Brasil.

Politicamente, o país é constituído na forma de uma república federativa, com vinte e sete estados e um distrito federal. Tem uma constituição federal, e esta traz um capítulo especial sobre o sistema tributário, instituindo a existência de tributos tanto em nível federal, estadual quanto municipal, e definindo a cada ente o poder de legislar sobre as questões tributárias.

O setor produtivo é responsável pelo desenvolvimento e pela geração de riquezas. Destas riquezas surge a fatia a que o estado tem direito. Ocorre que o Brasil possui um sistema tributário altamente complexo e com uma enorme carga tributária. Sendo assim, pode-se dizer que quanto maior a fatia que o estado tem sobre as riquezas do país, maior é o benefício para aqueles que de alguma forma conseguem burlar o sistema deixando assim de recolher tributos.

Sendo assim, este sistema tributário complexo e a elevada carga tributária compõem fator fundamental no que tange a competitividade das organizações empresariais. Desta forma, surge o problema a ser discutido doravante: qual a influência da carga tributária nas empresas, e quais as formas de minimizar este problema ou ainda torná-lo um diferencial competitivo?

1.3 Objetivos da Pesquisa

O objetivo geral desta monografia é demonstrar o impacto da carga tributária sobre as relações empresariais, e sobre tudo a influência competitiva que pode representar um planejamento tributário eficiente.

1.3.1 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos como ferramentas fundamentais para atingir o objetivo geral estão delimitados da seguinte forma:

- Realizar uma pesquisa bibliográfica sobre a evolução da carga tributária do Brasil;
- Demonstrar a divisão da carga tributária no Brasil, fazendo breve análise do peso que a máquina estatal possui e o ônus que traz ao setor produtivo;
- Definir planejamento tributário e os aspectos inerentes a sua legalidade, especialmente diferindo elisão fiscal de evasão fiscal;
- Avaliar o impacto da carga tributária e a importância do planejamento tributário como ferramenta de competitividade para as empresas.

1.4 Justificativa

Considerando as transformações recentes que o cenário econômico mundial vem sofrendo, especialmente pelo fenômeno da globalização, percebe-se que o planejamento é uma ferramenta essencial para garantir a sobrevivência de uma empresa.

É crescente a cultura empresarial de elaborar e seguir um planejamento estratégico, definindo e identificando fatores como ameaças, pontos fortes e fracos, e especialmente metas a serem atingidas. Considerando o ônus que a tributação representa, nada mais coerente do que estender o planejamento para o campo fiscal e tributário.

Entender o sistema tributário brasileiro é tarefa árdua e difícil, pois levantamentos recentes mostram que no Brasil são instituídas 46 novas normas tributárias por dia útil. Desta forma, estar atualizado é uma tarefa cada vez mais difícil e importante, o que tem levado as empresas a procurar serviços especializados neste ramo do direito.

Porém, de nada adianta discorrer sobre planejamento tributário, sem antes fazer um apanhado sobre o sistema tributário, mostrando sua evolução e seus aspectos políticos e econômicos. Quando se analisa o complexo sistema tributário, depara-se com situações desafiadoras para as empresas, como a necessidade de competir com a informalidade, e especialmente com a sonegação fiscal.

O fisco vem trabalhando para desenvolver mecanismos que coíbam a prática da sonegação fiscal, atitude evidenciada pela criação de mecanismos como a super receita, e softwares extremamente eficientes e com enorme capacidade de cruzamento de informações.

Em linhas gerais, pode-se afirmar que a prática da sonegação fiscal é criminosa, tendo inclusive sua conduta tipificada em nossa legislação. Importante considerar que em muitas vezes, as vantagens obtidas pelas empresas com a sonegação fiscal são repassadas aos consumidores. A sonegação, em algumas situações, pode constituir mecanismo que permite a existência da empresa, especialmente em alguns ramos com carga tributária elevada e alto índice de informalidade.

Portanto, as informações a serem buscadas quando da confecção da monografia são importantes para entender o funcionamento do sistema tributário brasileiro, demonstrado até que ponto os aspectos fiscais influenciam na competitividade das empresas, e poder fazer uma correlação entre a elevada carga tributária como causa e incentivo a sonegação de tributos.

Apesar de não ser um tema novo, justifica-se o presente projeto por trazer uma correlação entre o pagamento de impostos e a competitividade, a informalidade

como meio de existência em um sistema tributário complexo e pesado, e o planejamento tributário como ferramenta de controle e de sobrevivência dentro das normas legais vigentes em nosso país.

1.5 Procedimentos Metodológicos

Neste capítulo apresentar-se-á os procedimentos metodológico adotados na elaboração do presente trabalho. Serão definidos, portanto, a tipologia e a abordagem da pesquisa.

1.5.1 Tipos de Pesquisa

Para a correta efetivação deste trabalho, faz-se necessário definir os procedimentos metodológicos que serão adotados, visto este ter o intuito principal de fazer uma correlação entre os tópicos delimitados, utilizando-se de opiniões e publicações diversas sobre o tema.

Um trabalho científico assim como qualquer outra pesquisa, necessita de métodos e técnicas na sua elaboração. Gil (1999, p. 26) afirma que:

Para que um conhecimento possa ser considerado científico, torna-se necessário identificar as operações mentais e técnicas que possibilitam a sua verificação. Ou, em outras palavras, determinar o método que possibilitou chegar a esse conhecimento.

Adiante demonstrar-se-á os aspectos formais e as técnicas que adotadas na condução e elaboração deste trabalho monográfico.

1.5.1.1 Pesquisa Bibliográfica

O presente trabalho será um levantamento bibliográfico, que é um mecanismo que contempla todo o material já tornado público quanto ao tema que se

realizará o estudo. No desenvolvimento deste procedimento de pesquisa, se utilizará de boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses e ainda todos os materiais resultantes dos meios de comunicação como rádio, gravações e audiovisuais (LAKATOS e MARCONI, 2001)

Com a adoção desta metodologia de pesquisa, pretendem-se correlacionar as opiniões existentes sobre o tema proposto, para ao fim concluir sobre a eficiência do planejamento tributário e o impacto que a informalidade tem sobre as mais diversas atividades econômicas.

1.5.1.2 Pesquisa Descritiva ou de Campo

Empregaremos a pesquisa descritiva, na medida em que visa avaliar a necessidade do planejamento tributário, e sua correta utilização como ferramenta de competitividade.

A pesquisa descritiva efetua o levantamento das informações conhecidas, compostas de fenômenos, registrando os fatos e os interpretando sem manipulá-los (SANTOS, 2004).

Este estudo tem caráter descritivo, na medida em que serão coletados dados sobre a carga tributária e sua evolução histórica, bem como o reflexo nas relações empresariais.

1.5.2 Abordagem da Pesquisa

Considerando-se o caráter bibliográfico da pesquisa, importante ressaltar que existem diversos trabalhos sobre o tema proposto, porém, em sua grande maioria, isolada por cada um dos capítulos estudados. Desta forma, o que se quer é correlacioná-los para somente assim poder fazer uma análise comparativa entre todas as pesquisas existentes. A pesquisa será qualitativa, pois de acordo com

DENZIN E LINCOLN (2006, p. 16), “a pesquisa qualitativa é, em si mesma, um campo de investigação. Ela atravessa disciplinas, campos e temas”.

O caráter subjetivo da pesquisa por si só demonstra que esta pesquisa terá uma abordagem qualitativa.

1.5.3 População e Amostra

Não serão aplicadas pesquisas ou outros mecanismos que se possa utilizar de dados objetivos. Desta forma, e considerando que o enfoque da monografia é o sistema tributário brasileiro e sua influência sobre a competitividade, fica difícil delimitar um grupo específico de pessoas, ou algum mecanismo de amostragem para explicitar o tema proposto.

1.5.4 Instrumento de Coleta de Dados

Conforme anteriormente explicado, a pesquisa será somente bibliográfica, sendo dispensado as forma de coletas de dados tais como, observação, entrevista, questionários ou outras que possam permitir a tabulação e apresentação de resultados objetivos.

A monografia será feita através de pesquisas bibliográficas, onde o principal objetivo é trazer os conceitos existentes, as divergências de opiniões e a possibilidade da geração de uma opinião crítica ao final da mesma.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo demonstra-se o referencial teórico utilizado, trazendo os conceitos do tema proposto, especialmente quanto à evolução do sistema tributário brasileiro, e os mais variados enfoques dados ao planejamento tributário como ferramenta de competitividade.

2.1 Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional, considerado o conjunto dos tributos e normas que regulamentam sua arrecadação, bem como o poder impositivo do Estado, é regido pela Emenda Constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965, sendo regulamentado efetivamente pela Lei nº 5.172 de 1966.

Sistema tributário no sentido exato segundo Santos (1970, apud DENARI, 2008),

[...] é a totalidade dos tributos arrecadados no país e todo o conjunto de regras jurídicas que disciplinam o exercício do poder impositivo pelos diversos órgãos, aos quais a Constituição nacional atribui competência tributária.

Do sistema tributário elaborado pela Constituição de 1988, Machado (1992) cita que apresenta avanços em matéria de tributação, relativo aos anteriores e que visa à modernização dos instrumentos fiscais, além de equidade e reabilitação da autonomia federativa.

2.1.1 Tributos

O tributo é uma prestação pecuniária, imposta aos contribuintes de um Estado de forma compulsória sem distinção, sendo que todos estão sujeitos a esse poder de tributar. Gubert (2001) menciona que sendo o tributo a fonte de custeio da atividade estatal, ele torna-se elemento imprescindível à constituição do Estado.

O conceito jurídico de tributo conforme Becker (2007) é o objeto da prestação que satisfaz determinado dever. Segundo o mesmo a relação jurídica tributária vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo, impondo ao sujeito passivo o dever de efetuar uma predeterminada prestação e atribuindo ao sujeito ativo o direito de obter a prestação.

No entanto cabe ao Estado criar regras que clara e antecipadamente indiquem que parcela do patrimônio privado deverá ser repassada aos seus entes federativos.

O âmbito brasileiro tributário tem em sua Constituição Federal no art. 145 como espécies de tributos os impostos, as taxas e as contribuições.

2.1.1.1 Espécies Tributárias

As espécies tributárias são classificadas segundo Rezende, Pereira e Alencar (2010) de cinco formas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.

Estas espécies podem adotar características de vinculadas ou não vinculadas, determina Fabretti e Fabretti (2004). Tributos Vinculados são aqueles em que o Estado deve apresentar uma contrapartida ao contribuinte relacionada ao valor do dispêndio, dentre os tributos que se enquadram nessa característica estão as taxas e contribuições de melhoria. Os Não Vinculados, opostamente, são aqueles em que o Estado utiliza-se do recurso onde julgar necessário, ou seja, não existe uma alocação direta do recurso a determinado serviço.

2.1.2 Princípios Constitucionais Tributários do Direito Brasileiro

Princípios são os grandes fundamentos e diretrizes do ordenamento jurídico, portanto, uma norma que contrarie um princípio não tem validade por não ter fundamento jurídico.

Em matéria tributária Fabretti e Fabretti (2004) destacam o art. 150 da CF que estabelece os limites do poder de tributar, revelando-se uma garantia aos contribuintes.

a) Princípio da Anterioridade

O princípio da anterioridade se expressa na literatura subdividido em duas modalidades, visto às alíneas “b” e “c” do inciso III do art. 150.

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III – cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) 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;

Conforme Strapasson (2003, p.82), “a anterioridade da lei tributária é um princípio especificamente tributário, valendo ressaltar que também é um princípio específico para alguns dos tributos”. Ainda segundo o autor este princípio é um limitador do poder de tributar do Estado e conseqüentemente serve de instrumento de proteção ao cidadão (contribuinte), visto que ele proíbe a cobrança de tributos criados ou aumentados, durante o exercício de publicação da lei.

Para Fabretti e Fabretti (2004), o cumprimento do princípio da noventena conjuntural, juntamente com o da anterioridade é aplicado somente para os impostos, uma vez que as contribuições sociais estão sujeitas apenas ao princípio da noventena.

b) Princípio da Capacidade Contributiva

Conforme Carlin (2008), o princípio da capacidade contributiva determina que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão ajustados segundo a disposição econômica do contribuinte.

“A circunstância daquele fato lícito ser um fato signo presuntivo de capacidade contributiva assume relevância jurídica somente naqueles países cujo sistema jurídico contiver regra jurídica constitucional” (Becker, 2007, p. 279).

Completando este entendimento, Strapasson (2003, p.84) define que “o princípio da capacidade contributiva mantém estreita relação com o princípio da igualdade, podendo se dizer ainda, que se trata de uma simples decorrência deste princípio” .

c) Princípio da Irretroatividade

No princípio da irretroatividade, segundo Carlin (2008) a lei não pode voltar a fatos geradores ocorridos antes do início da validade da lei que tiver constituído.

Strapasson (2003) escreve que a irretroatividade é apresentada como um dos princípios de limitação do poder de tributar. Este princípio esta configurado na Constituição Federal sob a forma do artigo 150, inciso III, alínea “a”, quando diz:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III – cobrar tributos:

a) Em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

d) Princípio da Proibição do Confisco

De acordo com Strapasson (2003, p. 88), “o princípio do não-confisco tem por finalidade essencial limitar o direito que as entidades políticas têm de expropriar bens privados. Em sendo assim os tributos devem ser graduados, de maneira tal a não esgotar a fonte de riqueza das pessoas”.

Em outras palavras, Carlin (2008) escreve que a cobrança do tributo deve ser pautada dentro de um critério de razoabilidade, não podendo ser excessiva e antieconômica.

e) Princípio da Igualdade ou Isonomia

Conforme Fabretti e Fabretti (2004), este princípio determina a obrigatoriedade do agente arrecadador de tratar igualmente os contribuintes que se equiparem em atividades e situação econômica, assegurando capacidade de tributação do sujeito passivo, realizando assim uma tributação com justiça social.

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

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;

f) Princípio da Legalidade

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;

Fabretti e Fabretti (2004, p.67), lembram que “é de suma importância atentar para o fato de que o princípio diz claramente: lei (fonte principal), e não decreto, portaria, instrução normativa etc. (fontes secundárias)”.

2.2 Composição e Evolução da Carga Tributária Brasileira

Ao montante dos tributos que efetivamente ingressam nos cofres públicos, denomina-se Carga Tributária. Domingues (2000), afirma que Carga Tributária é uma referência ao custo de funcionamento do estado e seus entes para a economia nacional, e que convencionou-se medi-lo pelo seu impacto sobre o Produto Interno Bruto (PIB) do país.

Com a Constituição Federal de 1988 e as novas alterações trazidas pela mesma houve uma redistribuição dos recursos tributários aos governos estaduais e municipais, além da ampliação dos direitos trabalhistas e previdenciários. Pêgas (2007, p. 6) comenta que “a atual Constituição Federal [...] trouxe profundas e importantes modificações para o sistema tributário, principalmente em relação à distribuição dos recursos entre os entes federativos [...] e a ampliação de direitos trabalhistas e previdenciários.”

O que se percebe é que atualmente o Brasil vive uma complexa situação, onde cada vez mais, nota-se o aumento de gastos com assistencialismo à população, além das altíssimas despesas governamentais e que visando cobrir este ônus a arrecadação de tributos vem batendo recordes.

A tabela 1 a seguir demonstra a evolução da carga tributária brasileira de 1947 a 2009 em relação ao PIB:

Tabela 1: Evolução da carga tributária

ANO	PERCENTUAL
1947	13,80%
1965	19,00%
1970	26,00%
1986	26,20%
1988	26,40%
1990	30,50%
1991	25,21%
1992	25,85%
1993	25,72%
1994	29,46%
1995	37,30%
1996	28,97%
1997	29,03%
1998	29,74%
1999	32,15%

2000	33,18%
2001	34,70%
2002	36,45%
2003	34,92%
2004	35,88%
2005	37,37%
2006	34,23%
2007	35,30%
2008	36,54%
2009	34,85%

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT).

Apesar de efetivamente haver cobrança de tributos há muito tempo, conforme informações extraídas do site da Receita Federal do Brasil, somente a partir de 1947 a carga tributária brasileira começou a ser medida, quando apresentou a marca de 13,8% do PIB.

A mesma pesquisa traz a informação acerca do incremento até a atualidade, sendo que em 2009 representou 34,85% do PIB, o que representa uma elevação superior a 150% em pouco mais de 60 anos.

A carga tributária brasileira, a maior entre os países em desenvolvimento da América do Sul e dos Brics (Brasil, Rússia, Índia e China) segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), é composta por 85 tributos conforme levantamento efetuado em setembro de 2010 e exposto pelo Portal Tributário.

Tantos tributos compõem um complexo regramento fiscal, porém a grande fatia da carga tributária resume-se a apenas alguns. Carlin (2008) expõe que o Brasil destaca-se por preferir tributar o faturamento das empresas, especialmente pela elevada produtividade fiscal que gera.

É fato latente que a carga tributária brasileira é além de expressiva, complexa em sua gestão, dada a forma de organização do Estado Brasileiro, no qual, cada ente federativo arrecada e administra seus tributos, compartilhando parte entre seus subordinados.

2.2.1 A Complexidade da Carga Tributária

A situação do Brasil hoje é complexa, onde cada vez mais se verifica o aumento de gastos com o assistencialismo a população e nos gastos governamentais, com isso a ânsia de arrecadação do Estado torna-se cada vez mais voraz.

A carga tributária com a qual convive o contribuinte brasileiro, que precisa suprir a necessidade do governo de arrecadação, é muito intensa, essa opinião é compartilhada por Carlin (2008, p.37) que ainda afirma que o “Brasil apresenta uma carga tributária muito superior quando comparada com outros países sul-americanos com, por exemplo, Chile (18,1%) e Argentina (20,7%).”

O sistema tributário brasileiro é baseado em alguns princípios, sendo estes: Equidade, Progressividade, Simplicidade, Neutralidade, Responsabilidade política e harmonização do federalismo fiscal (CARLIN, 2008).

Conforme citado anteriormente, considerando a capacidade tributária de todos os entes estatais, seja a união, estados, distrito federal e municípios, e lembrando que em muito estes ferem especialmente o princípio da responsabilidade política, acabamos por ter um sistema tributário extremamente complexo e pesado.

Até 2008, estavam em vigor 85 diferentes tributos, entre impostos, taxas e contribuições. Em 20 anos de constituição, mais de 250 mil normas tributárias diferentes foram criadas, o que justifica este tópico quando falamos em complexidade do sistema tributário nacional (CARLIN,2008).

Em relação à divisão das receitas fiscais, importante frisar o que diz o art. 3º. do código tributário nacional a cerca de tributos: “É toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante administrativa plenamente vinculada.”(Lei 5.172/66)

2.2.2 Formalidade versus Informalidade: Aspectos de Competitividade

Nos últimos anos, o governo vem elevando a carga tributária seguidamente para financiar as obrigações e os gastos cada vez mais elevados. Após a entrada em vigor da CF de 1988, os estados e municípios ganharam mais

autonomia, ocasionando para a união problemas orçamentários. Como consequência, a união vem aumentando suas receitas através das contribuições sociais. Estes aumentos vêm onerando o setor produtivo, trazendo problemas de competitividade a muitas empresas, prejudicando inclusive o crescimento da economia (MUNARETTO,2006).

A carga tributária sobrecarrega demais as empresas nacionais. Atualmente cerca de 80% da arrecadação é oriunda de tributos que atingem as empresas enquanto, enquanto nos países desenvolvidos com carga tributária superior a 30% do PIB, cerca de 50% da arrecadação provem da atividade empresarial (DAIN, 2005).

Estudos mostram que a elevação da carga tributária brasileira agrava o crescimento da informalidade no país. Pesquisa do Banco Mundial, datada de 2004, demonstrava que a economia informal representa cerca de 40% da renda nacional bruta. Desta forma, toda a despesa gerada pelo estado, é suportada por 60% da produção que atua dentro da lei (DAIN, 2005).

Pesquisa realizada pelo IBPT, em 2009, tendo como base, dados de 2006, 2007 e 2008 de 9.925 empresas tanto de pequeno, médio ou grande porte, revela que a sonegação das empresas brasileiras vem diminuindo, porém ainda corresponde a 25% do seu faturamento.

O mesmo estudo traz outros dados interessantes, como os tributos mais sonegados pelas instituições, a Tabela 2 demonstra os indícios desta sonegação nas empresas:

Tabela 2: Indícios de sonegação: Quantidade de empresas.

INSS	27,75%
ICMS	27,14%
IMPOSTO DE RENDA	26,64%
ISS	25,02%
CSLL	24,89%
IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO	24,83%
PIS/COFINS	22,13%
IPI	19,08%
IOF	16,55%
CPMF	4,03%

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) (2009).

A relação da informalidade com a competitividade empresarial se dá na medida em que o não pagamento de tributos torna os produtos e serviços informais muito mais baratos. Outro aspecto a ser destacado, é a cadeia de informalidade que se cria, pois a não emissão de documentos fiscais faz transitar na economia uma enormidade de recursos não contabilizados, o que acaba facilitando a atuação de outras atividades informais.

Importa mostrar que os aspectos culturais, especialmente a tolerância, fazem com que aqueles que pretendem trabalhar na informalidade tenham sua vida facilitada no Brasil.

2.2.3 Reforma Tributária

Dentre os debates mais constantes e infundáveis da atualidade, encontra-se o assunto reforma tributária. A intenção sempre mencionada, especialmente em épocas eleitorais, de uma ampla reforma tributária no Brasil raramente tem efeitos e realizações concretas quando fora deste período.

A tão almejada reforma tributária gera diversos questionamento: de como acontecerá; e, quais suas conseqüências especialmente para a economia do país. Fato é que existe um sentimento comum de sua importância especialmente pela necessidade, por exemplo, da simplificação de obrigações tributárias e redução do ônus fiscal. Diante do exposto Albuquerque (1994, p. 97) discorre:

o problema é descobrir os caminhos mais eficazes para realizar esta reforma. As soluções apontadas até aqui passam pelo combate à sonegação, cortes de subsídios e incentivos, tributação dos ganhos de capital e elevação das alíquotas dos impostos existentes. Ao que tudo indica, porém, é preciso ser mais ousado, criativo e objetivo para realizar uma verdadeira revolução fiscal, pois as propostas já apresentadas representam apenas um remendo em relação à situação atual.

Conforme Salomão (2001) a compreensão do fenômeno tributário dentro do contexto constitucional, é, em última análise, buscar a resposta à seguinte questão: para que serve o tributo no atual modelo de Estado brasileiro?

A busca por essa resposta encaminha o estudo dos aspectos tributários, necessário para a compreensão deste fenômeno contemporâneo que cria normas que tutelam o fenômeno tributário, tão debatido.

Conforme Guilherme Dias (2011) Ex-Ministro do Planejamento, em seu artigo “Reforma ou monopólio da tributação”, essas propostas, que consistem na redução da carga tributária e simplificação do sistema, esbarram na necessidade simultânea de redução dos gastos permanentes da União e do fim da guerra fiscal entre União, Estados e Municípios, os quais não têm interesse em reduzir suas receitas.

Lembra-se que a tributação tem uma finalidade Econômica e Social, que conforme Carlin (2008, p. 33) “não apenas restringe a capacidade de gasto das pessoas e das empresas, mas também redireciona a alocação de recursos econômicos tanto para fins sociais como para fins patrimoniais.”

O fato é que como menciona Cristiano Brasil (2011) em seu artigo “Reforma tributária no Brasil”,

Tributação justa traz benefícios para o consumidor, que consegue ter uma vida mais digna, traz benefícios para a sociedade porque aumenta a oferta de empregos, traz benefícios para o governo porque acaba por incentivar as pessoas que estão às margens da legalidade, de virarem contribuintes, aumentando assim a arrecadação do governo. E por fim traz benefícios ao país, porque a economia como um todo cresce.

A própria Proposta de Reforma Tributária, elaborada no governo de Fernando Henrique Cardoso em 1996, afirmava que o sistema brasileiro tem muitos defeitos que precisam ser corrigidos e afirma achar justas as reclamações de que está complicado demais.

Porém, na mesma proposta afirma que a estrutura é boa e que uma reforma seria muito mais cabível a realidade brasileira do que uma troca total no sistema nacional.

Dentre as ações necessárias para a Reforma Tributária o texto traz:

Uma reforma tributária não se esgota na aprovação de Emendas ao capítulo da Constituição que trata do sistema tributário. Primeiro, há diversas disposições na Constituição que tratam de tributação e não estão contidas no mencionado capítulo. Por exemplo, é no Capítulo da Seguridade Social que se encontram as disposições que definem as contribuições sociais que são responsáveis por uma importante parcela da carga tributária. Segundo, após as mudanças na Constituição, é preciso mudar ou fazer leis complementares e ordinárias. Muitas destas precisam ser revistas, mesmo que não se altere a Constituição, por conterem disposições obsoletas ou insatisfatórias. Terceiro, normas e procedimentos administrativos precisam ser avaliados e, se necessário, modificados.

Tão importante quanto modificar normas legais e administrativas é reformar as administrações fazendárias. Elas precisam ser modernizadas e fortalecidas para que assegurem o pleno cumprimento da lei, combatendo sem tréguas a sonegação, respeitando o contribuinte que cumpre devidamente suas obrigações e merecendo o respeito deste. É inútil criar o

melhor sistema tributário do mundo se não houver respeito às suas normas. Sem uma administração capacitada a garantir integral cumprimento da lei, ele será injusto e terá efeitos perversos sobre o sistema produtivo.

Na linha da simplificação das obrigações e ao recolhimento de apenas um único tributo, algumas entidades detêm a possibilidade de adotar como regime de tributação o “Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES NACIONAL)”. Este regime de tributação permite que as entidades beneficiadas calculem e recolham seus tributos em uma única guia. Porém, as empresas de maior porte não desfrutam desta opção, permanecendo a incógnita de se um imposto único seria a melhor opção para reduzir a complexidade das legislações.

O que se percebe é que a reforma tributária é constante, adaptações sempre serão necessárias para os diversos momentos da economia e necessidades do Estado. Cabe aos governantes e a administração fazendária promover essas alterações de formas cabíveis sem prejudicar a competitividade das empresas nacionais.

2.3 Componentes da Decisão de Sonegar

A sonegação fiscal pode ser caracterizada quando o contribuinte utiliza-se de procedimentos que infrinjam espontaneamente a lei fiscal ou o regulamento fiscal. É evidente e caracteriza-se pelo ato do contribuinte resistir conscientemente à lei. Assim sendo, a sonegação ou evasão fiscal, é um ato espontâneo, consciente, em que o contribuinte procura omitir-se da obrigação tributária.

Contudo, é imprescindível lembrar o que reza o artigo 136 do CTN (Código Tributário Nacional):

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infração da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Conforme Harada (2003, p. 446), a interpretação do artigo supracitado, determina que “o descumprimento da legislação tributária, salvo disposição de lei em contrário, acarretaria a responsabilidade independentemente de culpa subjetiva do agente. A infração fiscal seria de natureza formal.”

Porém, apesar das penalidades que podem ser impostas em função da sonegação, muitos podem ser os fatores determinantes que motivam os contribuintes a optarem pela sonegação fiscal.

Sendo que quase metade da carga tributária brasileira consiste em impostos indiretos, ou seja, são repassados ao consumidor final, existem empresários que fazem do seu negócio a sonegação, vendendo seus produtos com o custo dos tributos embutidos, porém não repassando-os aos cofres públicos.

[...] reduzir os impostos faz com que os empresários invistam mais. Investindo mais, mais impostos retornam ao governo. A idéia é lógica e funciona. Mesmo que não haja aumento real da arrecadação com estas medidas, no mínimo a economia irá se aquecer mais e a população se beneficiará. No Brasil, o grande impedimento contrário a medidas desta natureza é a sonegação, que é enorme. Isto talvez pudesse reduzir a arrecadação do governo em vez de aumentar. Temos uma questão tautológica em voga: a sonegação existe porque a carga tributária é alta ou a carga tributária é alta porque a sonegação existe? O ideal aqui, além da fiscalização, seria uma boa reforma tributária, amplamente medida e negociada. (DOMINIK, 2005)

Outro fator relevante na decisão de sonegar, provêm da insuficiência na quantia de auditores fiscais no Brasil, bem como o despreparo dos mesmos,

Temos 8 auditores para cada 100 mil habitantes, contra 100 para 100.000 em países como Dinamarca e Holanda. Segundo Stephen Kanitz, para alcançarmos a média desses países, teríamos que formar e treinar mais 160 mil auditores, contra os 12.800 trabalhando atualmente. (PORFÍRIO, 2008)

Essa preocupação é geral e o problema é bastante vasto, a grande alternativa da vez vem sendo a utilização dos Sistemas Públicos de Escrituração Digital (SPED) como forma de atenuar a situação da sonegação no país. Porém o posicionamento de Alcazar (2008) reflete a situação atual:

É louvável, sem dúvida, essa intenção de modernizar a inteligência fiscal e tomar medidas anti-sonegação. No entanto, a realidade das empresas brasileiras é outra, principalmente no caso das micro e pequenas, que correspondem à maioria. Falta muito ainda para que elas mergulhem completamente nesse universo de avanço tecnológico. Resta-nos esperar que os fiscos percebam isto e a correspondente necessidade das muitas adaptações que certamente implicarão investimentos, tanto em software como em hardware, requerendo assim o planejamento de novas aquisições por parte dos contribuintes.

2.3.1 Aspectos Financeiros

O empresário tem inúmeras obrigações a saldar para a manutenção de seu negócio. Dentre as diversas contas que o mesmo precisa saldar, estão os salários, faturas de fornecedores, despesas com energia elétrica, comunicações, etc. Além disto, existem as obrigações fiscais, com data e obrigatoriedade de recolhimento. Nos momentos de maior dificuldade, considerando a proximidade dos demais credores, tende o empresário a flexibilizar suas finanças através do não recolhimento de tributos.

O contribuinte não se sente estimulado ao cumprimento dos seus deveres com o fisco, pois em geral, a eficiência do estado na contraprestação dos serviços é péssima. Sem contar o desrespeito do fisco pelos direitos dos contribuintes nas questões tributárias. Mesmo direitos legais do contribuinte, como a compensação de tributos, sempre é dificultada ao máximo pelo fisco (MALKOWSKI, 2000).

Desta forma, o empresário começa a buscar meios para evitar inclusive o nascimento da obrigação tributária, pois vê na sonegação meio de aumentar seus ganhos, ou mesmo de se tornar competitivo e se manter em atividade. Inclusive enxerga na sonegação uma forma de dar o “troco no estado” (MALKOWSKI, 2000).

2.3.2 Aspectos Penais: Realmente um Desestímulo?

Agir dentro da legalidade é o princípio que toda boa empresa busca atingir. Separando as empresas constituídas para fins criminais, a grande maioria das organizações brasileiras são sérias e idôneas. Porém, nos últimos anos uma questão tem sido amplamente discutida e debatida: o crime tributário compensa ou não?

Esta análise deve ser feita levando em consideração a eficácia das normas penais tributárias, bem como a existência de institutos como a denúncia espontânea. A denúncia espontânea foi criada com o intuito de beneficiar aquele que em tempo, “arrepende-se” do ilícito praticado, ou ainda reconhece erro praticado sem dolo. Sua função vem sendo desvirtuada, servindo como meio de proteção aquele com intenção de sonegar (MALKOWSKI, 2000).

Neste tópico será tratado sobre a eficácia das normas criminais tributárias, e se efetivamente estas trazem receio e respeito influenciando na decisão de optar ou não pela sonegação fiscal.

2.3.3 Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária e as Ações do Fisco

Como antecipamos anteriormente, o Brasil dispõe de normas antievasivas, especialmente com o intuito de garantir ao estado a proteção contra atos que visem à sonegação de tributos.

A lei complementar 104/2001, que alterou o art. 116 do Código Tributário Nacional, tentou dar poderes a receita para agir contra atos de simulação efetuados com o intuito de deixar de recolher ou reduzir o pagamento de tributos.

Segue a alteração incluída no art. 116 do CTN em seu parágrafo único:

Parágrafo único: A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios 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 estabelecidos em lei ordinária. (Brasil, 2001)

Os crimes contra a ordem tributária estão previstos na Lei 8.137/90, sendo definidos no capítulo I, totalizando três artigos. Os arts. 1º e 2º tipificam aqueles que se constituem nas práticas do particular contra o erário.

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

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

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

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

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

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

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

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

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

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

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

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

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

Seção II

Dos crimes praticados por funcionários públicos

Já o artigo 3º exprime práticas que apenas podem ser cometidas por funcionários públicos:

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

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

II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

Baseados nos tipos penais acima descritos, limita-se a atuação do fisco, que os identifica, e através do devido processo legal aplica as penas cabíveis a cada situação.

2.3.4 Fatores Sociais que Interferem na Decisão de Sonegar

Dentre todos os aspectos que podem ser levantados como causa ou justificativa para a prática da sonegação fiscal não podemos deixar de ressaltar o fator social.

Falando especificamente do Brasil, para Negrine, em artigo publicado na Gazeta Mercantil em 23 de agosto 2002, página A-3 “a fraude é o maior problema deste país e gera, em cadeia, todos os outros”. O autor quer dizer que a corrupção endêmica que domina o setor público, serve de justificativa para os crimes fiscais, e conseqüentemente não se atinge o equilíbrio que um estado de direito deveria possuir.

Outro fator que espanta é que o crime de sonegação fiscal é facilmente tolerado pela sociedade, visto que a má administração pública dos tributos a ela destinados, acaba se tornando uma “justificativa” a prática de tal crime.

2.4 Planejamento Tributário

A redução das despesas de uma empresa auxilia potencialmente a competitividade da mesma e conseqüentemente vem a auxiliá-la a aumentar seu *market-share*, o mesmo não é diferente quando falamos de despesas tributárias. A forma de mensurar e optar por práticas legais adotáveis pelo contribuinte que lhe causará menor onerosidade tributária, chama-se Planejamento Tributário.

[...] além da escrituração fiscal e do controle dos tributos que incidem sobre as atividades de uma empresa, uma das mais importantes funções da Contabilidade Tributária corresponde ao conjunto de atuações e procedimentos operacionais de uma empresa (especialmente os contábeis) que levaria a uma redução legal do ônus tributário empresarial, fazendo com que venha a obter um patamar superior de rentabilidade e competitividade. (OLIVEIRA, 2009, p. 189).

O Planejamento Tributário demonstra-se uma peça chave para a redução do impacto dos tributos nas empresas, consistindo numa maneira lícita de beneficiar-se das legislações vigentes e suas lacunas. Megginson, Mosleu e Petri (1986, p. 104) afirmam que:

Por definição, planejamento implica o desenvolvimento de um programa para realizar os objetivos e metas da organização. Por isso o planejamento envolve reconhecer a necessidade de ação, investigar e analisar a necessidade, desenvolver uma proposta de ação com base na investigação e na análise, e tomar uma decisão.

Fabretti e Fabretti (2004, p. 139) escrevem que “[...], devemos estudar e identificar todas as alternativas legais aplicáveis ao caso ou à existência de lacunas (‘brechas’) na lei que possibilitem realizar essa operação da forma menos onerosa possível ao contribuinte, sem contrariar a lei.”

No planejamento empresarial, inúmeras decisões precisam ser tomadas com vistas à realização do lucro, objetivo precípua da empresa. A escolha do setor, do produto, da matéria prima, do fornecedor, da região; a opção pela verticalização ou pela horizontalização da produção; a definição do mercado visado: local, regional, nacional, internacional; a escolha do público-alvo, da mídia; as decisões sobre o financiamento da planta industrial e da produção: com capital de risco ou de empréstimo; a opção por esta ou aquela forma societária - essa, entre outras inúmeras decisões, precisam ser tomadas pelo empresário. Nesse amplo contexto, a tributação exerce um papel importantíssimo. (AMARO, 1995, p. 115)

Carlin (2008) afirma que as organizações analisam, em geral, as possibilidades de se buscar a economia tributária. Esta procura é realizada de várias maneiras, que vão desde a escolha da forma de tributação até as estruturas societárias e suas variantes, como por exemplo, reorganizações e relações comerciais entre empresas de um grupo econômico.

Constata-se que o Planejamento Tributário previne e leva em consideração todas as possíveis situações antes de efetuar o fato gerador, de modo que este estudo verifique os reflexos de todos os tributos que possam incidir na operação. Young (2006, p. 92) explica: “visto que a carga tributária brasileira é muito elevada, os contribuintes procuram mecanismos para resguardar seus negócios”. Entende-se que esta preocupação se justifica devido ao fato de que as leis oferecem meios de o contribuinte pagar menos impostos através de um planejamento eficiente em toda a cadeia de negócios.

Confirmando esta idéia, Carlin (2008, p. 39) afirma que “experimentamos uma época de mercado competitivo e, em algumas situações, recessivo, com aumento da concorrência [...], e neste contexto o planejamento tributário assume papel de extrema importância na estratégia e finanças das empresas”.

Contudo, é fato que em algumas atividades, os tributos podem representar financeiramente mais do que os custos de produção. Ainda conforme Carlin (2008), quando se analisam os balanços das empresas, torna-se nítido que os encargos relativos a impostos, taxas e contribuições são, na maioria dos casos, mais

representativos do que os custos de produção ou até mesmo que os próprios resultados finais que os acionistas recebem.

Assim, ao falar de Planejamento Tributário, torna-se indispensável conceituá-lo. Para tanto, traz-se a citação de Young (2006, p. 91), onde escreve que o Planejamento Tributário “consiste em observar a legislação pertinente e optar ou não, pela ocorrência do fato gerador. É uma forma de projetar dados e assim, determinar resultados, os quais poderão ser escolhidos para serem realizados ou não”.

Agregando ainda mais a esta abordagem, Gubert (2001, p. 43) defende que o Planejamento Tributário é o “conjunto de condutas, comissivas ou omissivas, da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou depois da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar, transferir ou postergar legal e lícitamente os ônus dos tributos”.

Em se tratando de fato gerador, é importante citar o que defini 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”. Complementando esta idéia, o artigo 115 do CTN define que “fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção de ato que não configure a obrigação principal”.

Deste modo, pode-se observar que a implantação de um Planejamento Tributário, poderá resultar às organizações uma economia com os gastos tributários. Carlin (2008) define o Planejamento Tributário pode ser interpretado como sendo a busca pela economia de tributos dentro do contexto da elisão legal, com procedimentos lícitos adotados pelas organizações.

2.4.1 Objetivos do Planejamento Tributário

O Planejamento Tributário, conforme conceituado anteriormente é uma ferramenta de suporte na gestão tributária das instituições. Existem vários objetivos para o Planejamento Tributário, sendo que parece abranger todas as particularidades o de Carlin (2008, p. 39), onde define que o planejamento tributário

“consiste em um conjunto de medidas contínuas que visam à economia de tributos, de forma legal, levando-se em conta as possíveis mudanças rápidas e eficazes, na hipótese de o fisco alterar as regras fiscais”.

Gubert (2001) afirma que o objetivo principal do planejamento é a redução ou transmissão do ônus econômico dos tributos. Os procedimentos, sempre cobertos por uma estrutura jurídica, visam ao fato econômico, embora possam ou não objetivar, ainda, o fato jurídico.

Deste modo, cita-se Carlin (2008) que aprofunda-se no Planejamento Tributário, afirmando que são objetivos dessa ferramenta:

- Reduzir eficazmente a carga tributária;
- Melhorar o resultado das operações;
- Aproveitar as oportunidades que a legislação pode proporcionar;
- Elaboração e planificação com bases técnicas de planos e programas com objetivo de se avaliar a melhor forma de apurar e recolher os tributos;
- Gestão tributária com base nas oportunidades de redução da carga tributária atendendo à legislação vigente no sentido de se evitar riscos ou desembolsos desnecessários;
- Eliminar pontos vulneráveis internos ou externos à organização;
- Buscar janelas de oportunidade, através de profissionais especializados;
- Prevenir-se contra eventuais problemas, sempre analisando juridicamente os impactos das idéias de planejamento.

De forma resumida, entende-se que as principais finalidades do planejamento tributário são: evitar a incidência do tributo, reduzir o montante a ser pago e ainda, retardar o pagamento do mesmo.

2.4.2 Evasão e Elisão Fiscal

Na tentativa de reduzir a carga tributária sobre seus negócios, os contribuintes apelam para ferramentas como o Planejamento Tributário. A utilização deste instrumento tende a diminuir os desembolsos e/ou despesas com impostos, taxas e contribuições. Mecanismos como a Elisão Fiscal e até mesmo a Evasão Fiscal são também figuras presentes no momento de decidir sobre a matéria tributária.

Young (2006, p.65) defende que “a distinção que se faz entre a elisão e evasão fiscal está no aspecto temporal da ocorrência do fato gerador; ou seja: na primeira a conduta ocorre antes do fato gerador, e na segunda, após”.

Deste modo, apresenta-se abaixo, as principais diferenças entre estas duas figuras:

Tabela 3: Diferenças entre Elisão e Evasão Fiscal

EVASÃO FISCAL	ELISÃO FISCAL
Illegal (contrária às leis)	Legal
Passível de sanção penal (crime de sonegação fiscal)	Não é passível de sanção
Medidas adotadas após a ocorrência do fato gerador	Medidas adotadas antes da ocorrência do fato gerador
Deve ser combatida	Deve ser estimulada

Fonte: Amaral (2002, p.48)

Com o intuito de aperfeiçoar o entendimento, a seguir aprofundar-se-á a conceituação de elisão e evasão fiscal.

a) Elisão Fiscal

A elisão fiscal segundo Carlin (2008, p. 40), “representa a execução de procedimentos, antes do fato gerador, legítimos, éticos, para tentar reduzir, eliminar ou postergar tipificação da obrigação tributária, caracterizando, assim, a legitimidade do planejamento tributário”.

Aramal (2002) completa o entendimento acima afirmando que, em princípio, a elisão fiscal escapa às sanções legais, decorrentes do fato de que ela é

sucedânea de uma regra jurídica centenária segundo a qual os contribuintes que dispõem de vários meios de chegar a um resultado idêntico, escolhem aquele que lhes permite pagar o menor imposto possível.

Amaral (2002, p. 25) defende a idéia de que a principal função das normas antielisivas é de:

modificar o quadro normativo vigente mediante a criação de bloqueios que permitam pôr fim ou dificultar o planejamento tributário. Para alcançar esse desiderato, a lei brasileira criou uma categoria de atos e negócio jurídicos que podem ser desconsiderados pela autoridade administrativa e que estejam fora do âmbito das normas que dispõem sobre a simulação, fraude e dolo. Essa categoria é formada pelos atos ou negócios jurídicos dissimulados praticados com abuso de forma jurídica e com ausência de propósito negocial e que podem ser desconsiderados.

James Marins (2002 *apud* Young 2006, p. 67) afirma que a adoção por parte do contribuinte de condutas lícitas que tenham por finalidade diminuir, evitar ou retardar o pagamento do tributo é considerada como prática elisiva. Deste modo, compreende-se que fica facultado ao contribuinte o poder de analisar se realizará a conduta ou não, para fins de incidência do fato gerador e, caso o realize, faça da melhor forma possível, de modo que seja também, a menos onerosa.

b) Evasão Fiscal

A evasão fiscal, conforme definido por Young (2006, p. 70), “é um ilícito tributário, sobre o qual caem as normas pautadas de Lei que dispões sobre crimes contra a ordem tributária – Lei 8.137/90, conjugada com a Lei 9.249/95”

Na visão de Higuchi (2010) a figura da evasão sempre está presente as figuras de simulação ou dissimulação. Tal alegação é compartilhada por Oliveira (2009) que conceitua a evasão como toda ação ou omissão que tende a reduzir, elidir ou mesmo que retardar o cumprimento de obrigação tributária.

Pratica crime tributário quem suprime ou reduz tributo por meio de supressão de informações ou por meio de informação falsa, ou através da inserção de dado inexato em livros ou documentos fiscais, ou mesmo pela falsificação ou alteração de nota fiscal ou negar-se a emití-la, ou através de outras condutas consideradas fraudulentas. (MARINS, 2002, p.31)

Carlin (2008, p. 40) conceitua a evasão fiscal afirmando que “consiste na ação, espontânea, dolosa ou intencional do contribuinte através de meios ilícitos de se evitar, eliminar, reduzir ou retardar o pagamento dos tributos”.

Conforme Gubert (2001), a definição dada à evasão fiscal, enquanto ilícito tributário, em oposição à elisão fiscal, lícita, depende da postura de cada autor perante o planejamento tributário, pois alguns doutrinadores entendem que as condutas são fraudulentas quando realizadas apenas com o intuito de evitar, reduzir ou retardar o pagamento de tributos. Deve, segundo este entendimento, a conduta ter motivação extra-tributária, ou do contrário será fraudulenta ou abusiva.

Contudo, Amaral (2002), por exemplo, defende que a evasão ou sonegação fiscal consiste em utilizar procedimentos que violem diretamente a lei ou o regulamento fiscal. É uma fraude dificilmente perdoável, pois ela é flagrante e também porque o contribuinte se opõe conscientemente à lei. Os juristas a consideram como repreensível. A evasão fiscal, ou ato ilícito que ouse se publicar (se mostrar, anunciar abertamente), deve ser severamente condenada.

Becker (2007) tem seu entendimento pautado nestes mesmos princípios. Ele define que se para atingir o resultado econômico ideal, o contribuinte violou regra jurídica, então, praticou evasão ou fraude fiscal. Becker vai além afirmando que a regra jurídica ou a eficácia jurídica violada pode não ser a tributária, mas a civil, a comercial, por exemplo.

2.4.3 Aspectos Jurídicos e Econômicos

O Planejamento Tributário lícito, portanto baseado na elisão fiscal, pode ser elaborado de basicamente dois tipos. Aquele resultante de própria lei, e ainda, aquele que emerge de espaços na legislação deixados pelos próprios legisladores. Contudo, para elaborar um Planejamento Tributário, e, portanto efetivar a Gestão Tributária, é imprescindível conhecer o conjunto de normas e leis que norteiam o Direito e a Contabilidade Tributária.

O Código Tributário Nacional determina em seu artigo 4º que “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva

obrigação [...]”. Deste modo, cita-se Harada, (2010), onde afirma que a constatação da existência ou não da atuação do poder público tributante, somente poderá ser identificada através do fato gerador da obrigação tributária.

Identifica-se, portanto, que o fator determinante da obrigação tributária, é a ocorrência do fato gerador. Contudo, para a correta elaboração de um Planejamento Tributário, deve-se estudar quais são os aspectos jurídicos determinantes que caracterizam a ocorrência deste fato. Assim, é através da prevenção ou da reorganização do sistema que se inibirá a ocorrência do fato gerador mais oneroso para a condução da ocorrência de um fato gerador menos oneroso.

Quanto ao Planejamento Tributário que emerge a partir de leis sancionadas com o intuito de figurarem como forma de incentivos fiscais, tem-se a lei 13.992 de 15 de fevereiro de 2007, regulamentada pelo Decreto 105, de 14 de março de 2007, que institui o Programa Pró-Emprego, que é um prático exemplo desses aspectos jurídicos que por si só já representam uma grande matéria à elaboração de um Planejamento Tributário.

Deste modo, percebe-se que se torna imprescindível que o profissional conheça e pesquise regularmente os incentivos que são criados. Estas leis, em geral esparças, são criadas de modo a incentivar algumas áreas da economia, portanto, o não conhecimento dessas prerrogativas pode caracterizar uma grande perda ao caixa das instituições. Contudo, a aplicação do Planejamento Estratégico também se dá pela correta escolha da melhor forma de tributação

2.5 Regimes de Tributação

Como forma de elaborar um bom Planejamento Tributário, é imprescindível conhecer todos os regimes de tributação existentes. Esta escolha deve ser pautada nas peculiaridades da organização, contudo, é indispensável a observância da legislação no que tange a possibilidade de escolha e período de adesão.

2.5.1 Lucro Arbitrado

Uma prática questionável de elisão fiscal dá-se pela opção ao auto-arbitramento. O Lucro Arbitrado é um método alternativo para determinação da base e cálculo dos tributos incidentes sobre os lucros das empresas (Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro), porém têm sua aplicação condicionada a alguns fatores explicitados em Lei.

A afirmativa de que o Lucro Arbitrado trata-se de mais uma forma de tributação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, é compartilhada por Hiromi Higuchi (2006, p.83, *apud* Young, 2009, p. 221),

O art. 538 do RIR/99 dispõe que o arbitramento do lucro não exclui a aplicação das penalidades cabíveis. Isso significa que o arbitramento de lucro é uma forma de regime de tributação, não se constituindo em penalidade. Com isso, se a iniciativa do arbitramento for do fisco, sobre o imposto de renda devido será aplicada a multa de ofício de 75% ou 150% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96.

As condições que possibilitam o arbitramento do Lucro encontram-se expostas no art.530 do RIR/1999 e são eles:

- I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
- II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:
 - a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
 - b) determinar o lucro real;
- III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;
- IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
- V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);
- VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Enquadrando-se o contribuinte em uma das situações supracitadas, deve este apurar seus tributos pelo regime do Lucro Arbitrado. Apesar de nem sempre ser uma alternativa interessante para a empresa pois segundo Young (2009) este regime de tributação adota um percentual majorado para determinação da base de

cálculo dos tributos, comparando-o com o Lucro Presumido, esta alternativa pode ser viável economicamente quando o contribuinte for obrigado ao Lucro Real.

Young (2009) compartilha da opinião de que o auto-arbitramento, pode ser adotado como forma de planejamento tributário expondo os seguintes posicionamentos do Conselho de Contribuintes:

ARBITRAMENTO DE LUCROS. ESPONTANEIDADE. Se durante a ação fiscal o sujeito passivo apresenta suas declarações DIPJ e DCTF informando o arbitramento de lucro e, em resposta a intimação para apresentação dos livros comerciais e fiscais, informa de sua desnecessidade face à sua manifesto ou opção pela apuração do resultado com base no Lucro Arbitrado, incabível em sede de recurso pretender-se à apuração de seu resultado pelo Lucro Real. Negado provimento ao recurso (1º Conselho de Contribuintes – 3ª Câmara – Acórdão 103-21.482 em 28 de janeiro de 2004 – DOU 18.02.2004).

CONSULTA 232/01 – SRRF / 7ª RF – DOU 11/10/2011

AUTO ARBITRAMENTO DO LUCRO. CONDIÇÕES. Quando conhecida a receita bruta e desde que ocorrida as hipóteses do art. 530 do decreto 3.000/99 (RIR/99), o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto de renda da pessoa jurídica com base no lucro arbitrado.

Dispositivos legais: Art. 530 e 531 do Decreto 3.000/99 (RIR/99).

Até 1995, apenas era possível o arbitramento de ofício, ou seja, aquele determinado por agente fiscal que constata alguma ilegalidade nas obrigações da instituição. Porém com a publicação da Lei 8.981/95, desde que conhecida a receita bruta pode o contribuinte, desde que ocorridos algum dos fatos anteriormente mencionados, adotar de própria conta o Lucro Arbitrado como regime de tributação.

O já extinto Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, já firmou que a simples não escrituração do LALUR (acórdão nº 103-04.109/82); ou não preencher tão-somente o Livro Diário (acórdão nº 101-72.709/81) ou mesmo tão-somente o Livro de Registro de Inventário (acórdão nº 103-04.257/82) são suficientes para a adoção do Lucro Arbitrado.

Tendo o contribuinte adotado o regime de apuração do Lucro Arbitrado, a base de cálculo dos tributos IRPJ e CSSL são determinadas pela aplicação dos percentuais definidos para o Lucro Presumido acrescidos de 20% conforme tabela abaixo:

Tabela 4: Percentuais de estimativa da receita para o lucro arbitrado a partir de 1996

ATIVIDADES	PERCENTUAL
------------	------------

Revenda de combustíveis	1,92%
Fabricação própria	9,6%
Revenda de mercadorias	9,6%
Industrialização p/ encomenda	9,6%
Transporte de cargas	9,6%
Serviços hospitalares	9,6%
Atividade rural	19,2%
Serv. Transporte/ exceto cargas	19,2%
Administração de consórcios	38,4%
Hotelaria e estacionamento	38,4%
Serv. Profissionais habilitados	38,4%
Representante comercial	38,4%
Administ. Locação de imóveis	38,4%
Corretagem em geral	38,4%
Serviços da construção civil	38,4%
Factoring	38,4%
Bancos, instituições financeiras e assemelhados	45,0%

Fonte: Receita Federal do Brasil.

Estes percentuais devem ser aplicados sobre a receita bruta do contribuinte devendo ser acrescido após esta determinação às demais receitas operacionais e os ganhos de capital.

- a) os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, inclusive nos mercados de renda variável, como bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhados e no mercado de balcão organizado;
- b) os juros recebidos a título de remuneração do capital próprio por outras empresas as quais a pessoa jurídica seja sócia ou acionista;
- c) os juros ativos e os descontos obtidos em pagamentos de obrigações;
- d) os valores cuja tributação havia sido diferida e que estão sendo controladas na parte "B" do Livro da pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior forem tributados com base no lucro real; e
- e) os valores recuperados pela empresa referentes a custos ou despesas, inclusive com perdas no recebimento dos créditos, que tenham sido deduzidos na apuração do lucro real em períodos anteriores.(OLIVEIRA, 2009, p. 115)

Fato importante na apuração do Imposto de Renda pelo Lucro Arbitrado é que

o contribuinte, ao optar pelo auto-arbitramento, deverá observar que essa forma de apuração abrangerá todo o ano calendário, assegurada, ainda, a tributação com base no lucro real aos trimestres não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangidos por aquela modalidade de tributação.(OLIVEIRA, 2009, p. 112)

Outro ponto bastante destacável é a importância da comprovação da receita no caso dessa opção, conforme Pergunta 007 do menu Perguntas e Respostas da Receita Federal que trata do Lucro Arbitrado

007 Em caso de arbitramento de lucro ficam as pessoas jurídicas liberadas da comprovação da origem das receitas recebidas e da aplicação de penalidades?

Não. Mesmo sendo tributadas com base no lucro arbitrado persiste a obrigatoriedade de comprovação das receitas efetivamente recebidas ou auferidas. O arbitramento de lucro em si por não ser uma sanção, mas uma forma de apuração da base de cálculo do imposto, não exclui a aplicação das penalidades cabíveis.

Em se tratando da escrituração fiscal digital, a Secretaria da Receita Federal determina que:

SOLUÇÃO DE CONSULTA No- 26, DE 31 DE MARÇO DE 2010

ASSUNTO: Obrigações Acessórias

EMENTA: ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL.

OBRIGATORIEDADE DE ENTREGA. ARBITRAMENTO.

"A pessoa jurídica obrigada à apuração do Lucro Real que venha a ser tributada com base no Lucro Arbitrado não se sujeita à adoção da Escrituração Contábil Digital."

DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 246, 530 e 531; IN SRF nº 787, de 2007, art. 3º."

JORGE AUGUSTO GIRARDON DA ROSA

Com o intuito de embasar as informações anteriormente apresentadas, a seguir demonstrar-se-á um demonstrativo básico de cálculo do Lucro Arbitrado. Este demonstrativo foi elaborado por Young (2009, p. 238).

Quando a receita bruta é conhecida, temos:

Tabela 5: Rúbricas para cálculo do IRPJ

Cálculo do IRPJ e do Adicional
Venda de Mercadorias/Prestação de Serviços
(-) Vendas canceladas
(-) Devoluções
(-) IPI faturado na Indústria
(-) ICMS - Substituição Tributária faturado
Base para aplicação do (s) Percentual (ais) de Presunção

Percentual de Presunção (1,92%; 9,6%; 19,2%; 38,4%, de conformidade com a atividade desenvolvida)
Base de cálculo IRPJ
Alíquota do IRPJ (15%)
Adicional do IRPJ de 10% sobre a parcela que exceder R\$ 60.000,00 no trimestre

Tabela 6: Rúbricas para cálculo da CSLL

Cálculo da CSLL
Venda de Mercadorias/Prestação de Serviços
(-) Vendas canceladas
(-) Devoluções
(-) IPI faturado na Indústria
(-) ICMS - Substituição Tributária faturado
Base para aplicação do (s) Percentual (ais) de Presunção
Percentual de Presunção (12% ou 32% de conformidade com a atividade desenvolvida)
Base de Cálculo da CSLL
Alíquota do CSLL (9% para as empresas em geral e 15% para as instituições financeiras e equiparadas - a partir de maio/2008)

Tabela 7: Parâmetros de cálculo para PIS e COFINS

PIS (0,65%)	COFINS (3,0%)
Ambas as contribuições são calculadas na modalidade cumulativa, aplicando-se as alíquotas sobre a receita bruta operacional e não operacional, com algumas exceções, mensalmente.	

Quanto ao cálculo do IRPJ, tem-se:

Tabela 8: Cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica

IRPJ						
Mês	Faturamento mensal (R\$)	Faturamento trimestral (R\$)		Base de Cálculo (R\$)		IRPJ (R\$)
Janeiro	55.239,00	185.010,00	Percentual 9,6%	17.760,96	Percentual 9,6%	2.664,14
Fevereiro	60.843,00					
Março	68.928,00					
Abril	77.093,00	187.043,00	Percentual 9,6%	17.956,13	Percentual 9,6%	2.693,42
Maio	49.462,00					
Junho	60.488,00					
Julho	58.695,00					
		286.149,00		27.470,30		4.120,54

Agosto	120.536,00			
Setembro	106.918,00			
Outubro	78.203,00			
Novembro	85.000,00	243.203,00	23.347,49	3.502,12
Dezembro	80.000,00			
Total	901.405,00	901.405,00	86.534,88	12.980,22

Quanto ao cálculo da CSLL, tem-se:

Tabela 9: Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CSLL						
Mês	Faturamento mensal (R\$)	Faturamento trimestral (R\$)		Base de Cálculo (R\$)	IRPJ (R\$)	
Janeiro	55.239,00					
Fevereiro	60.843,00	185.010,00		22.201,20	1.998,10	
Março	68.928,00					
Abril	77.093,00					
Maio	49.462,00	187.043,00	Percentual 12%	22.445,16	2.020,06	
Junho	60.488,00					
Julho	58.695,00					
Agosto	120.536,00	286.149,00		34.337,88	3.090,41	
Setembro	106.918,00					
Outubro	78.203,00					
Novembro	85.000,00	243.203,00	Percentual 9%	29.184,36	2.626,59	
Dezembro	80.000,00					
Total	901.405,00	901.405,00		108.168,60	9.735,16	

Quanto ao cálculo do PIS e da COFINS, tem-se:

Tabela 10: Demonstrativo de cálculo do PIS e da COFINS

Mês	Faturamento mensal (R\$)	PIS - 0,65% (R\$)	COFINS - 3% (R\$)
Janeiro	55.239,00	359,05	1.657,17
Fevereiro	60.843,00	395,48	1.825,29
Março	68.928,00	448,03	2.067,84
Abril	77.093,00	501,10	2.312,79
Maio	49.462,00	321,50	1.483,86
Junho	60.488,00	393,17	1.814,64
Julho	58.695,00	381,52	1.760,85

Agosto	120.536,00	783,48	3.616,08
Setembro	106.918,00	694,96	3.207,54
Outubro	78.203,00	508,31	2.346,09
Novembro	85.000,00	552,50	2.550,00
Dezembro	80.000,00	520,00	2.400,00
Total	901.405,00	5.859,09	27.042,15

Elaborando um quadro sinóptico comparativos dos regimes de tributação, tem-se:

Tabela 11: Comparativo das formas de tributação

Formas de Tributação	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	Adicional IRPJ	Total
Lucro Estimado	10.816,86	9.735,16	14.873,13	68.506,72	-	103.931,87
Lucro Real	56.127,54	33.676,52	14.873,13	68.506,72	14.497,42	187.681,33
Lucro Presumido	10.816,86	9.735,16	5.859,09	27.042,15	-	53.453,26
Lucro Arbitrado	12.980,22	9.735,16	5.859,09	27.042,15	-	55.616,62

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dentre os aspectos relevantes que influenciam na competitividade da empresa, geralmente os fatores mais lembrados, ou mais evidenciados são aqueles que dizem respeito aos custos de produção, questões mercadológicas ou mesmo de concorrência. Nem sempre as questões fiscais recebem a atenção devida que merecem, seja por desconhecimento ou mero despreparo dos gestores das organizações.

Ocorre que o sistema tributário nacional é extremamente complexo, e a infinidade de normas que surgem todos os dias denota a preocupação dos gestores públicos em garantir recursos para bancar um estado pesado, moroso e muitas vezes corrupto. Não foi tema desta monografia discutir se existe a contrapartida para a sociedade de uma carga tributária tão elevada que lhe é exigida, mas vale o registro de que um estado que tributa especialmente a produção e o consumo não o incentiva a crescer e se desenvolver.

Sendo assim, denota-se que a elevada carga tributária explana ainda mais a necessidade do gerenciamento do ônus fiscal nas empresas brasileiras, sendo que os tributos estão entre seus principais dispêndios, fato este cada vez mais percebido por empresários e gestores.

Se dentro da matriz de custos de uma empresa o dispêndio tributário é elemento importante, cabe aos empresários buscar ferramentas e profissionais capacitados para tentar entender e interpretar a legislação existente. Desta forma, advogados, contadores e outros profissionais com conhecimento dos liames fiscais vêm ocupando posições estratégicas dentro das organizações. O investimento nestes profissionais tem se mostrado um bom negócio, visto a sua importância para elaboração e implantação de um planejamento tributário lícito e eficiente.

O conhecimento técnico justifica-se na medida em que um planejamento tributário precisa estar totalmente embasado pela legislação de forma elisiva, visando postergar, diminuir ou suprimir a incidência tributária. A não adequação as normas legais pode trazer efeito diverso do esperado, extremamente danoso visto as penalidades pecuniárias nas questões tributárias serem geralmente bastante elevadas.

Para o caso do Lucro Arbitrado, a partir da conclusão de que o fato gerador do imposto de renda é o lucro das empresas, pode-se considerá-lo como uma prática elisiva sendo que não modifica o fato gerador e sim sua mensuração econômica.

O fato é que tal regime de tributação é previsto pela legislação, bem como as outras formas de apuração, Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional e essas se diferem entre si na quantificação do lucro tributável e em alguns aspectos formais.

Sendo assim, abordamos uma dentre outras tantas possibilidades de planejamento tributário que pode ser utilizados pelos gestores com o intuito de elevar sua competitividade através da redução do desembolso de tributos e, especialmente obedecendo a legislação em vigor. Considerando que nosso sistema tributário é galgado em uma legislação que nem sempre leva em consideração a capacidade contributiva dos setores econômicos, importante que as empresas se adéquem a esta realidade utilizando-se dos meios que lhes são alcançáveis e cabíveis.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Marcos. **Tributação no Brasil e o imposto único**. São Paulo: Makron Books, 1994. 360 p002E

ALCAZAR, José Maria Chapina. **O SPED e as suas muitas implicações**. Disponível em: <<http://nota-dez.jusbrasil.com.br/noticias/106594/artigo-o-sped-e-as-suas-muitas-implicacoes>> Acesso em: 07 de outubro de 2011.

AMARAL, Gilberto Luiz do. **Planejamento tributário & norma antielisão**. Curitiba: Juruá, 2002. 166 p.

AMARO, Luciano. Planejamento tributário e evasão. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Planejamento fiscal: teoria e prática. São Paulo: Dialética, 1995.

BECKER, Alfredo Augusti, **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2007. 749 p.

BRASIL, Leis e Decretos. **Lei 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.

BRASIL, Leis e Decretos. **Lei Complementar 104 de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

BRASIL, Leis e Decretos - **Lei Nº 8.137 - De 27 de dezembro de 1990 - DOU DE 28/12/90**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

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

DAIN, S. **A experiência internacional e a especificidade brasileira**. Federalismo no Brasil – reforma tributária e federação. São Paulo: Fundap/leso, p. 20-41, 1995.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2008. 355 p.

DENKIN, Norman K.; LINCOLN, Yvonna S.; **O Planejamento da pesquisa Qualitativa: teorias e abordagens**. Porto Alegre, 2006

DOMINGUES, Nereu Miguel Ribeiro. **Os Reflexos do Planejamento Tributário na Contabilidade**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, XVI, 2000, Goiânia: Conselho Federal de Contabilidade, Tema 8 : A contabilidade e a tributação.

DOMINIK, Érik Campos. Mitos e verdades sobre o Risco Brasil e o Custo Brasil. **Espaço Acadêmico**, Disponível em: < www.espaçoacademico.com.br>. Acesso em 21 jan. 2008.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004. 174 p.

FACCI, Nilton *et al.* **Os riscos da sonegação fiscal para o profissional da contabilidade**. Disponível em:
<www.fema.com.br/~danilo/pro/menu/.../artigo_sonegacao_fiscal.doc>
Acessado em 21 de janeiro de 2011.

GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. **Planejamento tributário: análise jurídica e ética**. Curitiba: Juruá, 2001. 112 p.

HARADA, Kiyoski. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2003. 647 p.
HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI Celso Hiroyuki. **Imposto de renda das Empresas: Interpretação e Prática**. 35. ed. São Paulo: IR Publicações, 2010. 938 p.

INSTITUTO Brasileiro de Planejamento tributário – IBPT. **Brasil A evolução da Carga tributária no Brasil (1988 – 2004): impactos da Constituição Federal de 1988 e do plano real**, 2005. Disponível em <<http://www.ibpt.com.br>> Acesso em: 10 nov. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MALKOWSKI, Almir. **Planejamento Tributário e a Questão da Elisão Fiscal**. Leme-SP, 2000.

MEGGINSO, Leon C., MOSLEY, Donald C., PIETRI JR, Paul H. **Administração: conceitos e aplicações**. São Paulo: Harper & Row do Brasil, 1986.

MUNARETTO, Lorimar Francisco, **CARGA TRIBUTÁRIA – FORMALIDADE X INFORMALIDADE**. Disponível em:
<http://www.fw.uri.br/~lorimar/downloads/Desde_o_inicio_dos_tempos.pdf>
Acessado em 21/01/2011

NEGRINE, Pedro Paulo. O custo da fraude para o Brasil. **Gazeta Mercantil**, São Paulo, p. A-3, 28 ago. 2002

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 296 p.

ÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 5. ed Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007. 666 p.

PORTAL tributário – Disponível em www.portaltributario.com.br/tributos, acesso em 21 de janeiro de 2011.

PORFÍRIO, Pedro. **Sonegação Fiscal no Brasil o sonegar poooooode. Tribuna da Imprensa**, Rio de Janeiro.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil**. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br>> acesso em 10 de novembro de 2010.

SANTOS, Antônio Raimundo dos. **Metodologia científica: a construção do conhecimento**. 6. ed. Rio de Janeiro: DP&A, 2004.

STRAPASSON, Maria das Graças. **Princípio constitucional da legalidade tributária**. Curitiba: Juruá, 2003. 152 p.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Planejamento tributário: fusão, cisão e incorporação**. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2006. 168 p.